

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA ORIENTAL
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONOMICAS
SECCIÓN DE CONTADURÍA PÚBLICA**



TRABAJO DE GRADO:

“DISEÑO DE UNA GUIA PRACTICA QUE FACILITE EL REGISTRO CONTABLE
Y LOS ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LA SECCION 17 PROPIEDADES, PLANTA
Y EQUIPO DE LA NIIF PARA PYMES, SAN MIGUEL 2015”

PRESENTADO POR:

XOCHIL REGINA ALVAYERO MARTÍNEZ
YOJANI MAGALY BONILLA BERRIOS
ANA MARÍA GONZÁLEZ PINEDA

PARA OPTAR AL GRADO DE:

LICENCIADA EN CONTADURÍA PÚBLICA

DOCENTE DIRECTOR:

LIC. OSCAR RENÉ BARRERA GARCÍA

CIUDAD UNIVERSITARIA ORIENTAL, OCTUBRE DE 2015

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

AUTORIDADES

LIC. JOSÉ LUIS ARGUETA ANTILLON
RECTOR INTERINO

PENDIENTE DE ELECCIÓN
VICE-RECTOR ACADEMICO

ING. CARLOS ARMANDO VILLALTA
VICE-RECTOR ADMINISTRATIVO INTERINO

DRA. ANA LETICIA ZA VALETA DE AMAYA
SECRETARIA GENERAL

LICDA. NORA BEATRIZ MELÉNDEZ
FISCAL GENERAL INTERINO

FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA ORIENTAL

AUTORIDADES

ING. JOAQUÍN ORLANDO MACHUCA GÓMEZ
DECANO EN FUNCIONES

LIC. CARLOS ALEXANDER DÍAZ
VICE-DECANO

LIC. JORGE ALBERTO ORTEZ HERNANDEZ
SECRETARIO

DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONOMICAS

AUTORIDADES

LIC. OSCAR RENÉ BARRERA GARCÍA
JEFE DE DEPARTAMENTO INTERINO

LIC. OSCAR RENÉ BARRERA GARCÍA
COORDINADOR GENERAL DE PROCESOS DE GRADUACIÓN

LIC. OSCAR RENÉ BARRERA GARCÍA
DOCENTE DIRECTOR

LIC. FRANCISCO GALLARDO
ASESOR METODOLÓGICO

Octubre 2015, San Miguel, El Salvador, Centroamérica.

AGRADECIMIENTOS

A Dios, porque me dio la sabiduría y entendimiento en el transcurso de mi carrera profesional y por su bondad alcanzar la victoria con vida y salud.

A mi madre, por su amor y esfuerzo para sacarme adelante, con su ayuda pude cumplir uno de mis sueños.

A mi abuela, por su amor, apoyo y oraciones que han sido fundamentales a lo largo de mi carrera.

A mis tías y tíos, por su cariño, confianza y apoyo incondicional.

A mis amigos y amigas, por ayudarme y brindarme momentos inolvidables en el transcurso de mi vida.

A mis compañeras de tesis, por el trabajo en equipo y la paciencia durante el proceso.

A mi asesor, por su tiempo, paciencia y contribuir a mi formación profesional.

Xochil Regina Alvayero Martínez

AGRADECIMIENTOS

A Dios Todopoderoso, por brindarme salud y sabiduría a lo largo de mi vida, por bendecirme en este proceso y estar a mi lado en todo momento.

A mis padres, el agradecimiento más profundo por su apoyo, comprensión y motivación, sin ustedes no habría sido posible culminar esta etapa de mi vida.

A toda mi familia y amigos, que siempre estuvieron brindándome su apoyo, y motivándome a seguir adelante.

A mis compañeras de trabajo de graduación, por su esfuerzo y dedicación para culminar con éxito este proceso de nuestra carrera.

Yojani Magaly Bonilla Berrios

AGRADECIMIENTOS

A Dios, por darme la sabiduría y fortaleza hasta éste momento, por ser la luz que me ha guiado hacia el logro de mis objetivos y permitir culminar la carrera a pesar de mis dificultades.

A mi familia, por el amor, paciencia y apoyo incondicional brindado en mi preparación. Sabiendo que no existirá forma alguna de agradecer una vida de sacrificios, pues sin ellos nada hubiera sido posible.

A mis compañeras de tesis, por su paciencia, comprensión y por el tiempo compartido durante todo el proceso del trabajo de graduación.

A mi asesor, por proporcionarnos la orientación y consejos necesarios para finalizar con éxito nuestro trabajo de graduación.

Ana María González Pineda

INDICE

CONTENIDO	
INTRODUCCIÓN	i
CAPITULO I	1
1. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA	1
1.1 Planteamiento del problema.....	1
1.2 Justificación.....	3
1.3 Objetivos	5
CAPITULO II	6
2. MARCO DE REFERENCIA.....	6
2.1 Marco Histórico	6
2.1.1 Breve reseña histórica de propiedad planta y equipo.	6
2.1.2 Historia de la contabilidad a nivel mundial.	10
2.1.3 Historia de la contaduría pública en El Salvador.....	11
2.1.4 Antecedentes de las Normas Internacionales de Información Financiera a nivel mundial.	13
2.1.5 Antecedentes de las Normas Internacionales de Información Financieras para pequeñas y medianas entidades a nivel nacional.....	17
2.2 Marco Teórico	19
2.2.1 Generalidades de las Propiedades Planta y Equipo.	19
2.2.1.1 Definiciones.....	19
2.2.1.2 Características	20
2.2.1.3 Clasificación	21
2.2.2 Medición en el momento de su reconocimiento inicial.	22

2.2.3 Componentes del costo.....	23
2.2.4 Medición posterior al reconocimiento inicial.	25
2.2.5 Depreciación.	25
2.2.5.1 Métodos de depreciación.	28
2.2.7 Perdida por deterioro del valor de los activos fijos.	31
2.2.6 Baja en cuentas.	32
2.2.7 Presentación de las Propiedades, Planta y Equipo.....	35
2.2.8 Información a revelar de las Propiedades, Planta y Equipo.	35
2.3 Marco Legal	39
2.3.1 Ley del Impuesto sobre la renta de El Salvador.....	39
2.3.2. Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes muebles y a la Prestación de servicios.	44
2.3.3. Ley de Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces.....	50
2.3.4 Código Tributario.....	50
2.3.5 Ley del Impuesto especial a la primera matrícula de bienes en el territorio nacional.....	51
CAPITULO III	54
3. MARCO METODOLOGICO	54
3.1 Tipo de estudio.....	54
3.1.1 Definición del método de investigación.	54
3.2 Metodo de muestreo.	54
3.2.1 Tipo de muestreo.	55
3.2.2 Técnica e instrumento de medición.....	55
3.2.3 Universo y determinación de la muestra.	55
CAPITULO IV.....	58

4. ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS	58
4.1 Presentación, análisis e interpretación de los datos.	58
CAPITULO V	76
DISEÑO DE UNA GUIA PRACTICA QUE FACILITE EL REGISTRO CONTABLE Y LOS ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LA SECCION 17 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO DE LA NIIF PARA PYMES, SAN MIGUEL 2015.....	76
INTRODUCCIÓN	77
1. CASOS PRACTICOS DE TERRENOS	78
2. CASOS PRACTICOS DE EDIFICIOS.....	90
3. CASOS PRACTICOS DE MAQUINARIA	138
4. CASO PRACTICO DE VEHICULO	175
5. CASO PRÁCTICO DE MOBILIARIO Y EQUIPO	187
6. INFORMACIÓN A REVELAR.....	195
CONCLUSIONES	203
RECOMENDACIONES	205
ANEXOS	206
BIBLIOGRAFIA	236

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de graduación contiene la aplicación de la sección 17 Propiedades, Planta y Equipo de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, como tema de investigación mediante el desarrollo de casos prácticos que facilitan las aplicaciones contables y fiscales en lo referente a reconocimiento y medición inicial, medición posterior, y baja en cuentas. El trabajo se encuentra dividido en cinco capítulos.

Capítulo I: contiene la Formulación del problema el cual muestra el planteamiento de la problemática por la cual la investigación debe llevarse a cabo, la justificación de la investigación, y los objetivos que se desean alcanzar.

Capitulo II: contiene el Marco de referencia, el cual sustenta la base teórica de la investigación, aborda el marco histórico, marco teórico, y marco legal. En el primero se muestran los antecedentes de las propiedades, planta y equipo, y de la contabilidad a nivel mundial y nacional; finalizando con la evolución de las NIIF's y NIIF para PYMES. El marco teórico contiene la teoría que diferentes autores de libros contables mencionan para la contabilización de los activos fijos. En el Marco legal están incluidas todas las leyes que regulan las operaciones con dichos activos.

Capitulo III: desarrolla el Marco metodológico, el cual contiene el metodo y tipo de muestreo, la técnica e instrumento de medición establecido para la investigación, así como la determinación del universo y muestra.

Capítulo IV: contiene el Análisis e interpretación de resultados, donde se presentan los datos recolectados, gráficos, y resultados obtenidos de las encuestas realizadas.

Capítulo V: contiene la Guía práctica contable, presentando el desarrollo de casos prácticos con diferentes clases de activos fijos, los cuales constan de un enunciado y su correspondiente solución, basados en el tratamiento contable de la sección 17 de la NIIF para PYMES y las disposiciones tributarias aplicables.

Al final del trabajo se presentarán las Conclusiones sobre el trabajo de investigación, así como las Recomendaciones pertinentes.

Como anexos del trabajo, se presentan el cuestionario que fue proporcionado a las personas encuestadas según la muestra establecida, un catálogo y manual de aplicación de cuentas que fue empleado para llevar un orden en el registro contable de las propiedades, planta y equipo, y que por lo general son cuentas que cualquier empresa sin importar el sector a que se dedique puede utilizar.

Y como último contenido se presenta la bibliografía utilizada para el desarrollo del trabajo de investigación.

CAPITULO I

1. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

1.1 Planteamiento del problema

La globalización de las economías y la evolución en las transacciones comerciales hasta de las pequeñas y medianas entidades ha hecho indispensable converger a un único cuerpo normativo contable. Las NIIF surgen de la necesidad de unificar la elaboración y presentación y, por consiguiente, la lectura y análisis de los estados financieros de empresas en distintos países.

Una de las secciones que conforma a la NIIF para PYMES es la Sección 17 denominada Propiedades, Planta y Equipo; la cual presenta requerimientos y juicios profesionales esenciales que guían al lector para su contabilización. Esta sección trata sobre los activos tangibles de productividad y los más importantes dentro de una organización; su alcance no difiere significativamente del alcance de la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo.

Actualmente, el problema radica en la dificultad para la aplicación, manejo y entendimiento de la Sección 17 de la NIIF para PYMES, es decir, de los párrafos por los que está conformada.

Por su complejidad, la falta de entendimiento de los párrafos hace que sea difícil determinar el costo de adquisición y valor posterior de los activos de propiedades, planta y equipo; y por ende efectuar los registros contables para su

medición inicial, y posterior. Así como, la dificultad para calcular el deterioro del valor, y el desconocimiento de las implicaciones tributarias que se producen en una transacción con dichos activos, para su correcta presentación en los estados financieros.

Ante este problema se pretende desarrollar en el presente trabajo una guía práctica que desarrolle los procesos de reconocimiento, medición, presentación, e información a revelar y las demás implicaciones para su contabilización.

1.2 Justificación

En la búsqueda de una adecuada aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades específicamente la sección 17 denominada Propiedades, Planta y Equipo, se pretende desarrollar una guía práctica como un instrumento que facilite su entendimiento y aplicación contable, en la cual se establezcan procesos comprensibles a seguir y en consecuencia permita obtener los conocimientos básicos necesarios.

La correcta interpretación de las Normas Internacionales de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades específicamente la Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo, representa ventajas para el empresario ya que con su adecuada aplicación se logra un mejor control de los activos con los que cuenta una entidad, los cuales a su vez son el principal medio para el desarrollo de la actividad económica de esta, así como también mejora la comparabilidad de los estados Financieros.

La investigación proporcionará una herramienta útil para la contabilización de diversos casos que pueden ocurrir al momento del reconocimiento, medición y baja en cuenta de dichos activos tangibles, lo cual tiene que reflejarse fielmente en la información financiera, con la finalidad de que esta pueda transformarse en una base para la toma de decisiones en una entidad.

A los estudiantes y profesionales de la carrera de contaduría pública, esta guía proporcionará lineamientos básicos que le permitan un mejor desarrollo en el ámbito laboral, ya que todo estudiante y profesional debe contar con los

conocimientos suficientes y adecuados que le permitan atender las demandas de información financiera que los diferentes grupos empresariales requieren, para responder a su vez, a las exigencias de un ambiente global y en evolución constante.

La realización de esta investigación es posible gracias a que se cuenta con las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades específicamente con la sección 17 Propiedades, Planta y Equipo la cual será una guía teórica para el desarrollo de la guía práctica contable. Además, se cuenta con la asesoría de personas capacitadas en la materia y bases documentales: como libros, revistas, notas de prensa, páginas Web, entre otras.

Según los argumentos de investigación planteados anteriormente se detallan a continuación los grandes beneficios ofrecidos al lector.

A los Estudiantes: De diversas universidades porque contarán con nuevo material bibliográfico que le servirá como fuente de consulta para enriquecer y fortalecer su formación académica.

A los Docentes: De diversas universidades porque contarán con un nuevo material bibliográfico que le servirá como fuente de apoyo en la preparación de sus clases.

A la Universidad de El Salvador: Porque cuenta con su biblioteca física y con un nuevo documento para enriquecer su bibliografía.

Al Equipo Investigador: Porque le permitió adquirir más conocimientos que le servirán en su desempeño en el ámbito laboral.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo general

Desarrollar una guía práctica de la Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo de la NIIF para PYMES que facilite su aplicación y registro contable así como sus implicaciones tributarias.

1.3.2 Objetivos específicos

- Determinar el tratamiento contable correspondiente al reconocimiento, medición, y baja en cuentas de las Propiedades Planta y Equipo, según lo establece la Sección 17 de las NIIF para PYMES.
- Aplicar las disposiciones tributarias que inciden en el registro contable de las propiedades, planta y equipo para su reconocimiento y medición.
- Establecer las diferencias mediante un cuadro comparativo entre la Sección 17 de la Norma Internacional de Información Financiera y la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16 Propiedades, Planta y Equipo.

CAPITULO II

2. MARCO DE REFERENCIA

2.1 Marco Histórico

2.1.1 Breve reseña histórica de propiedad planta y equipo.

Fue en la época del régimen esclavista, donde se aprendió a fundir el hierro, comenzando a predeterminar los instrumentos de dicho metal, que ayudaron a ensanchar el marco de la actividad laboral del hombre¹.

En la época del feudalismo se logró un nivel más elevado de las fuerzas productivas; en la agricultura se modernizó la técnica de la producción, con el uso a gran escala del arado de hierro y otros aperos de este metal.

En el caso de los oficios en las ciudades se perfeccionaron poco a poco los instrumentos de trabajo, así como los procedimientos para el tratamiento de la materia prima. Además se dio el surgimiento de nuevas industrias artesanas: de armas, clavos y cuchillos; la cerrajería, zapatería, etc. Se mejoraron la fundición y el tratamiento del hierro. En el siglo XV surgieron los grandes hornos.

En el surgimiento del capitalismo nace la manufactura que posee dos características fundamentales: es primeramente un trabajo manual que depende en gran medida de la fuerza y habilidad con que el obrero maneja su herramienta de trabajo. En segundo lugar es un trabajo parcelario, es decir, un trabajo en el que cada obrero se especializa en una tarea muy concreta y específica por lo que la suma de todos los trabajos parcelarios llegó a constituir el objeto global. Es así

¹ Ávila Macedo, Juan José (2003), Economía ,México, Editorial Umbral P.62

como nace la división técnica del trabajo, lo que genera efectos positivos ya que implica un aumento en el rendimiento del trabajo. Pero trae también efectos negativos, para el trabajador a tal grado que hasta su cuerpo llega a deformarse para responder mejor a la actividad manual altamente especializada que debe ejecutar.²

El proceso de instrumentalización del trabajo humano producto de la acumulación y transmisión de conocimientos se hizo cada vez más complejo y más eficiente, pero exigiendo por otro lado que una parte considerable de ese esfuerzo se aplicará sistemáticamente al perfeccionamiento y la producción de más y nuevos complejos recursos de capital.

Existe una contradicción entre la necesidad de acumulación capitalista y los límites de la capacidad física del trabajador, debido a esto se busca reemplazar el trabajo manual por el trabajo mecánico realizado por la máquina.³

Con la aparición de la Revolución Industrial en el siglo XVIII se dio una disminución del papel de la agricultura aunque su producción aumenta debido a introducción de mejoras en ella como la maquinaria, obreros, etc.; se encuentra una elevada proporción de mano de obra ocupada en el sector terciario, así como el nacimiento del sector secundario (minería, manufactura y construcción). Esta transformación se hizo evidente por primera vez en Inglaterra, de ahí que se haya definido a Gran Bretaña como la primera nación industrial.⁴

² Marta Harnecker (2005), Conceptos elementales del materialismo Histórico. Argentina. P.49

³ Aristides Silva Otero. Mariela Mata de Grossi. (2005) La Llamada Revolución Industrial, UCAD, P.18

⁴ Lettier, Alberto Rodolfo. Los tiempos Modernos del capitalismo, a la Globalización siglos XVII al XXI. P.25

El uso extensivo de la maquinaria mecánica trae consigo la introducción de nuevas fuentes de energía inanimadas, especialmente los combustibles fósiles y un uso generalizado de materias que normalmente no se encuentran en la naturaleza.

A pesar de que en el régimen antiguo se utilizaban técnicas rudimentarias se habían logrado avances técnicos (molino de agua, timón de codaste), pero para que se produzca la Revolución Industrial lo que interesa no es el invento sino la innovación, es decir, su aplicación efectiva en el sector industrial. Estas innovaciones transformaron la industria textil, pero fue la adopción de la máquina a vapor, la que proporcionó un motor a la industria moderna.

Rápidamente se multiplicaron las fábricas y los molinos. Miles de campesinos abandonaron los campos y se genera la existencia de grandes concentraciones de obreros en tareas fabriles. Se verifica también el desordenado desarrollo de las ciudades, que en muchos casos se convierten en sinónimo de hacinamiento y contaminación. Tras la Revolución Industrial se generaliza la fábrica, lugar en el que se persigue aumentar la producción para ganar economías de escala aplicando grandes cantidades de capital, trabajo y tecnología. El sistema fabril permitió la generalización de la división del trabajo. Las sucesivas mejoras organizativas permitieron la especialización de funciones, la estandarización de procedimientos y la producción en cadena.

Respecto a las innovaciones de siglos anteriores, las del siglo XVIII se diferenciaban en la necesidad de una fuerza motriz capaz de moverlas, donde existía la posibilidad de utilizar para dicho fin la energía hidráulica, algo que hicieron muchas nuevas industrias textiles; sin embargo la aplicación de la

máquina a vapor permitió un corte radical con todo sistema empleado hasta entonces.

En el año de 1769 James Watt obtiene la patente de la máquina a vapor. A principios del siglo XIX Gran Bretaña es la gran productora y exportadora de estas máquinas, la fuente de energía utilizada en la máquina a vapor era principalmente el carbón.⁵

Hasta el siglo XVIII había muy poca necesidad de capitales, dirigiéndose principalmente hacia la tierra, pero con la existencia de nuevas ideas era imprescindible la aportación de grandes cantidades de capital. En otras palabras las primeras innovaciones no requirieron de una inversión importante, en cambio las siguientes (máquinas a vapor) implicaban la necesidad de buscar un financiamiento para su producción.

La forma industrial de producir se consolida cuando las herramientas evolucionan hacia maquinas más complejas en las que se incorpora más información (analógica) y se utiliza energía procedente de fuentes distintas de la aportada por el esfuerzo humano o animal. La parte más importante del trabajo humano consiste, en este caso, en la aportación de atención y de la información que posee el trabajador, que la ha obtenido mediante el aprendizaje de su oficio. La propiedad de la maquinaria, de otras instalaciones y de los edificios necesarios para la producción, así como de la materia prima utilizada, pertenecen al patrono; y con esto se justifica la apropiación de la totalidad del producto.

⁵ David.F.Muñoz Negrón (2009) Administración de Operaciones: Enfoque de Administración Procesos de negocios. México P.6

La máquina automática es la manifestación más avanzada del maquinismo porque reemplaza al hombre de la actividad intelectual⁶. Con todo esto, el factor humano tiene una posición preponderante en la ciencia y la industria. La máquina es un auxiliar y frente a ella está siempre el experto que la dirige.

En el siglo XIX y el siglo XX se impulsaron aún más los procesos de desarrollo y acumulación de capital. De sus formas más básicas, los sistemas de capital surgieron a sistemas complejos de equipos de informática y en años recientes sistemas robotizados, permitiendo el desarrollo de la producción a gran escala con una reducida intervención del hombre en el proceso productivo.

2.1.2 Historia de la contabilidad a nivel mundial.

La contabilidad se remonta desde tiempos muy antiguos, cuando el hombre se ve obligado a llevar registros y controles de sus propiedades porque su memoria no bastaba para guardar la información requerida. Se puede afirmar que en la búsqueda del origen de la contabilidad muchas investigaciones han revelado que los inicios de esta se han encontrado en la prehistoria hallándose vestigios de ello alrededor de 8000 a.c.⁷

Desde el punto de vista de la arqueología los escritos en la época antigua eran en forma pictórica, plasmados en tablillas de barro y su fabricación se les atribuye a los sumerios, los cuales fueron predecesores de los Babilonios. Según los datos arqueológicos, las técnicas utilizadas por los Sumarios para llevar a cabo

⁶ Álvaro Galvis. Fundamentos de la tecnología Educativa. Asociación de editores Universitarios de América Latina y El Caribe. 1987. p37

⁷ <http://www.monografias.com/trabajos97/origen-y-evolucion-contabilidad-mundo/origen-y-evolucion-contabilidad-mundo>.

dichos registros, consistía en tomar tablillas de barro húmedas y con el extremo afilado de un juneo o carrizo hacían las marcas correspondientes.⁸

Durante el siglo XV ocurrieron acontecimientos que impactaron fuertemente a la técnica contable, por lo que se considera que en este período se gestaron las bases de lo que se conoce hoy como Contabilidad. En esa época se le atribuyó la paternidad de la Contabilidad a un monje llamado Luca Paccioli, quien formalizó un esquema muy rudimentario para registrar las escasas operaciones mercantiles que realizaba la congregación de la cual él formaba parte. A ese primitivo sistema de registro o contabilización de mercaderías se le consideró, con el paso del tiempo, como la base de la Contabilidad.⁹

En el mundo de hoy la contabilidad está inmersa en la forma de hacer negocios y su retroalimenta de los retos y los cambios que deben hacer las organizaciones para lograr su misión. A principios del siglo XXI, se han incorporado conceptos nuevos en el mundo de los negocios, tales como globalización, competitividad, calidad, productividad, alianzas estratégicas, empresas de clase mundial, libre comercio, valor agregado y reingeniería de procesos administrativos, los cuales han incrementado el grado de dificultad en la operación de las empresas.

2.1.3 Historia de la contaduría pública en El Salvador.

En nuestro país, la contaduría pública surgió en 1915, con la creación de la primera escuela contable anexa al Instituto General Francisco Menéndez. Este hecho favoreció el surgimiento de instituciones privadas que se dedicaban a la enseñanza contable, las cuales otorgaban los títulos de Contador de Hacienda,

⁸ "El Origen de la Contabilidad. Evolucion Histórica de la Contabilidad en la Sociedad" Monagas Dulce & Veliz L, Carlos. Universidad de Los Andes (ULA Mérida-Venezuela) Pág. número 2.

⁹ http://html.rincondelvago.com/historia-de-la-contabilidad_1.html

Perito Mercantil, Tenedor de Libros, Contador y otros. No obstante, la contaduría cobró importancia a partir de 1930, a raíz de la deficiente auditoría efectuada por una firma inglesa, en las Minas de Oro de “El Divisadero”. Dada esta situación, se crea la primera Asociación de Contadores, que actualmente se denomina Corporación de Contadores. Diez años después, se constituye el primer Consejo Nacional de Contadores, cuyo objetivo es autorizar a quienes lo soliciten, previa aprobación de un examen, el ejercicio de la profesión a través del nombramiento de Contador Público Certificado (CPC), amparado en el decreto de Ley del Ejercicio de las Funciones del Contador Público (Diario Oficial, 15 de octubre de 1940).¹⁰

En la década de los noventa, los distintos gremios de contadores unifican sus esfuerzos y realizan convenciones nacionales, a partir de las cuales surgen, primero, las Normas de Contabilidad Financiera (NCF), posteriormente se adoptan las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's) del extinto IASC (en transición a NIRF's del IASB) y, finalmente, se constituye el Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos (ISCP), el 31 de Octubre de 1997.

En el año 2000 ya existía un gran avance en el campo legal: se implementaron importantes reformas al Código de Comercio, a la Ley del Registro de Comercio, y aparecieron la Ley de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles, la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría y el Código Tributario.

El Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos, la Corporación de Contadores y algunas firmas de nuestro país trabajan con instancias

¹⁰ <http://tecnoingraganeftali.blogspot.com/2011/09/historia-de-la-contabilidad-en-el.html>.

internacionales en la difusión de las Normas Internacionales de Contabilidad del IASC en transición a las NIRF's del IASB (en el nuevo marco jurídico), para unificar los programas de estudio y el ejercicio de la profesión a nivel centroamericano y el resto de países. Es notable la relevancia que se le ha brindado al ejercicio de la profesión contable en el siglo XXI, lo cual nos plantea grandes retos.¹¹

2.1.4 Antecedentes de las Normas Internacionales de Información Financiera a nivel mundial.

Uno de los problemas que se plantea al interpretar la información Financiera es la falta de un criterio Internacional a aplicar. Existe diversidad de normas contables. Esto genera diversos problemas tales como:

- La imposibilidad de establecer una comparación entre dos estados financieros.
- El sobrecosto para las empresas internacionales la aplicación de las diferentes normas, según cada país, para la presentación de su información financiera.¹²

En 1973 nace el IASC “International Accounting Standards Committee” (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) por convenio de los organismos profesionales de diferentes países, encargados de emitir las Normas Internacionales de Contabilidad con sede en Londres, Inglaterra.¹³

¹¹ Ibidem,ibid.,ib

¹² <http://dopedia.blogspot.com/2014/09/normas-internacionales-de-informacion.html>

¹³ Roberto Vásquez. Claudia A.Bongianino.Principios de la Teoría Contable. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.2008. P.218

Con el objetivo de poner fin a estos problemas y aumentar a la vez la transparencia de la información, el IASC (Internacional Accounting Standards Comité) en 1995 firmó con la IOSCO (Organización internacional de los organismos rectores de Bolsas) un acuerdo mediante el cual se comprometían a revisar las NIC (Normas internacionales de Contabilidad) con el fin de que fueran empleadas por las empresas que cotizaban en bolsa.

A consecuencia la Unión Europea aprobó un reglamento con el que la aplicación de las normas fuera una realidad a partir de 1 Enero de 2005. Con esto la UE consigue eliminar en cierta medida barreras que dificultan la movilidad de personas y capital.

Más tarde se lleva a cabo una reestructuración en el IASC con un cambio de objetivos a lograr. Debido a esta reestructuración en 2001 el IASC pasa a llamarse IASB (Internacional Accounting Comité Foundation), y las NIC se rebautizan como NIIF.

El IASB nace como un organismo que dará continuidad al desarrollo del esquema normativo internacional, el cual se denomina de forma genérica Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), con el principal objetivo de conseguir la homogenización de normas contables a nivel mundial.

Las NIIF son una serie de normativas que promoviendo el uso de ellas, canalizan el comercio internacional surgido a raíz de la globalización de la

economía, y facilitan la creación de estados financieros con propósito de información general y otra información financiera. ¹⁴

CRONOLOGIA DE LA NIIF PARA LAS PYMES	
Año	Acontecimiento
2001	IASB inició un proyecto para desarrollar estándares de contabilidad que sean confiables para las entidades pequeñas y medianas. Se estableció un grupo de trabajo para ofrecer asesoría sobre los problemas, alternativas y soluciones potenciales
2002	Los fideicomisarios de la Fundación IASC (ahora denominada Fundación IFRS) expresaron su respaldo para los esfuerzos de IASB para examinar los problemas particulares para las economías emergentes y para las entidades de tamaño pequeño y mediano.
2003 – 2004	IASB desarrolló puntos de vista preliminares y tentativos sobre el enfoque básico que seguiría al desarrollar los estándares de contabilidad para las PYMES.
Junio 2004	IASB publicó un documento para discusión que establece e invita a comentarios sobre el enfoque de la junta. ¹⁵
Julio 2004 Enero 2005	IASB consideró los problemas señalados por quienes respondieron al documento para discusión y decidió publicar un borrador para discusión pública.

¹⁴ Ibidem,ibid.,ib

¹⁵ <http://es.slideshare.net/cmconsultores/niif-para-las-pymes-informacin-general>

Abril 2005	IASB se dio cuenta de la necesidad de información adicional sobre las posibles modificaciones a los principios de reconocimiento y medición para uso en las NIIF para las PYMES. Fue publicado un cuestionario como herramienta para identificar las posibles simplificaciones y omisiones
Junio/Octubre 2005	Las respuestas al cuestionario fueron discutidas por el Consejo asesor de estandartes (Cuerpo Asesor de IASB, ahora denominado consejo asesor de NIIF), el grupo de trabajo de las entidades pequeñas y medianas, emisores de estándares de todo el mundo y mesas redondas públicas.
2006	Discusiones y deliberaciones, de parte de IASB, sobre el proyecto de NIIF para las PYMES para discusión pública
Agosto 2006	Se publica en el sitio web de IASB el proyecto de NIIF para las PYMES para discusión pública, con el fin de mantener informados a los constituyentes
Febrero 2007	Publicado el proyecto de norma para discusión pública proponiendo cinco tipos de simplificaciones de las NIIF plenas, junto con la propuesta de orientación para la implementación y las bases para las conclusiones. El proyecto de norma para discusión pública es traducido a cinco idiomas.
Junio 2007	Publicado en el sitio web de IASB el cuestionario para la prueba de campo (cuatro idiomas).
Marzo 2008 Abril 2009	IASB vuelve a deliberar las propuestas contenidas en el borrador para discusión pública, haciéndolo con base en las respuestas al proyecto de norma para discusión pública y los hallazgos de la prueba de campo.

Julio 2009	Emitida la NIIF para las PYME, será efectiva su adopción para cada país individual, de acuerdo a sus necesidades
2009-2010	Se adoptan las NIIF para PYMES en los Países de Centroamérica.
2011-2012	Primeros Estados Financieros en base a NIIF para PYMES en los Países Centroamericanos ¹⁶

2.1.5 Antecedentes de las Normas Internacionales de Información Financieras para pequeñas y medianas entidades a nivel nacional.

Con las Normas Internacionales de Información Financiera suceso de relevancia a nivel mundial, El Salvador no se queda atrás, pues debido a los cambios en el entorno económico por apertura de nuevos mercados, tratados de libre comercio o por la misma globalización se ve en la necesidad de la adopción de normas estandarizadas de Contabilidad¹⁷.

El 2 de septiembre de 1999 el CVPCPA acordó que en la preparación de los estados financieros debían utilizarse las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), recomendando a las gremiales de contadores promover la difusión de las referidas normas contables.

- El 1 de enero de 2002 –Se ratifica la adopción de las NIC y se prorroga la entrada en vigencia al 1 de enero de 2004.
- El 5 de Diciembre de 2003 el CVPCPA acuerda un Plan Escalonado para implementar las Normas Internacionales de Contabilidad a partir de 2004.

¹⁶ <http://es.slideshare.net/cmconsultores/niif-para-las-pymes-informacin-general>

¹⁷ Consejo de Vigilancia para la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría: Proceso de adopción de Normas Internacionales de Información Financiera e implicaciones en el informe de auditores externos.

- El 22 de diciembre de 2004 – Se mantiene vigente el plan escalonado y adoptan como normas contables locales las NIC actualizadas a Octubre de 2003, reconociéndolas como Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador (NIF/ES).
- En Febrero de 2005 el CVPCPA emite una Guía de Orientación para la aplicación de las NIF/ES.
- El 15 de diciembre de 2005 y del 9 de noviembre de 2006, el CVPCPA toma acuerdos prácticamente iguales y de aplicación para los cierres 2005 y 2006.
- El 20 de agosto de 2009 el CVPCPA aprueba la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES), y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), según sean o no entidades con responsabilidad de presentar información al público a partir del ejercicio que inicia el 1 de enero de 2011.
- El 7 de octubre de 2009 el CVPCPA acuerda aprobar la adopción de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES), versión oficial en idioma español emitida por el IASB, para la preparación de estados financieros con propósito general, para todas aquellas entidades que no cotizan en el mercado de valores o que no tienen obligación pública de rendir cuentas, exceptuando aquellas que de forma voluntaria hayan adoptado las NIIF en su versión completa.¹⁸

¹⁸ Ibidem,ibid.,ib

2.2 Marco Teórico

2.2.1 Generalidades de las Propiedades Planta y Equipo.

2.2.1.1 Definiciones

A continuación se presentan las siguientes definiciones:

Propiedades, Planta y Equipo.

“Son activos que se adquieren para utilizarlos en las operaciones normales de la empresa, no para venderlos, son de larga duración y por lo general están sujetos a depreciación”.¹⁹

“Son activos perdurables, usados en las operaciones del negocio y no sujetos a venta. Su forma física es la que constituye su utilidad”.²⁰

Según la Sección 17 de NIIF para PYMES en el párrafo 17.2, Propiedad, Planta y Equipo son elementos tangibles que se mantienen para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos, y que se esperan usar durante más de un periodo.

El párrafo 17.3 menciona aquellos activos que no incluyen una partida de propiedades, planta y equipo, estos son:

- a) Los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la Sección 34 Actividades Especiales), o

¹⁹ Donald E.Kieso, Jerry J.Weygandt(1994),Contabilidad Intermedia, Editorial Limusa Noriega,pag.501

²⁰ Charles T. Horngrew, Contabilidad, Editorial Pearson Prenticehall,Pag. 385

- b) Los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

2.2.1.2 Características

- ❖ **Se adquieren para utilizarlos en las operaciones, no para venderlos.**

Únicamente los activos utilizados en las operaciones normales de la empresa se deben clasificar como propiedades, planta y equipo.

Por ejemplo, un edificio ocioso se clasifica más correctamente por separado como una inversión; los terrenos que poseen los urbanizadores los clasifican como inventario.

- ❖ **Son de la larga duración y por lo general están sujetos a depreciación.**

Los inmuebles, planta y equipo dan servicio durante cierto número de años. La inversión de estos activos es asignado a periodos futuros mediante cargos periódicos por depreciación. La excepción son los terrenos que no se deprecian salvo cuando tienen lugar una disminución de valor, por ejemplo cuando los terrenos agrícolas pierden su fertilidad debido a la mala rotación de las cosechas, a la sequía o a la erosión del suelo.

- ❖ **Poseen sustancia física.**

Los componentes de propiedades, planta y equipo se caracterizan por su existencia o sustancia física y así se distinguen de los activos intangibles, como las patentes y el crédito mercantil. Sin embargo, a diferencia de las

materias primas, los elementos de propiedades, planta y equipo no forman parte físicamente del producto que se va vender²¹.

2.2.1.3 Clasificación

Los activos fijos se clasifican obedeciendo a dos criterios.²²

- 1- Su movilidad, es decir la capacidad de ser trasladado o transferidos o desplazados de un lugar a otro, conociéndose como bienes muebles o bienes inmuebles.
- 2- Su vida Útil, siendo estos depreciables o no depreciables.

Desde la perspectiva de su movilidad los activos fijos son:

1. Bienes Muebles corporales:

Cualquier bien tangible que sea transportable de un lugar a otro por sí mismo o por fuerza o energía externa como lo son equipo de transporte, mobiliario y equipo, maquinaria y equipo de planta.

2. Bienes Inmuebles o raíces.

Desde la perspectiva de su vida útil, los activos fijos son:

- 1- Bienes Depreciables: Aquellos que sufren desgastes por el uso y cuya vida útil es limitada, como edificios, maquinaria, mobiliario y equipo, herramientas pesadas, vehículos, etc.
- 2- Bienes no depreciables: Aquellos que no se desgastan y cuya vida útil es ilimitada y pueden incrementar su valor por la plusvalía, como los terrenos.

²¹ Ibidem,ibid.,ib.

²² Fornos Gómez, Manuel de Jesús , Contabilidad Financiera II, Pág. 398

2.2.2 Medición en el momento de su reconocimiento inicial.

Es primordial definir el termino reconocimiento, el cual lo definen algunos autores como Javier Romero en su libro de Principios de Contabilidad de la siguiente manera: “El reconocimiento contable consiste en asignar valores monetarios significativos a los diversos elementos de los estados financieros, a través de valuar, presentar y revelar los efectos económicos de las operaciones que celebra, sus transacciones y transformaciones internas devengadas y realizadas, así como de cualquier tipo de evento identificable y cuantificable que la afectó, reconociéndolo como una partida de activo, pasivo, capital contable o patrimonio contable, ingreso, costo o gasto incorporados de manera formal en la información financiera comunicada en los estados financieros”.²³

Según la sección 17 de la NIIF PARA PYMES una entidad reconocerá el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo como un activo si, y solo si:

- a) Es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros asociados con el elemento, y
- b) El costo del elemento puede medirse con fiabilidad.

Es necesario enfatizar que una operación con elementos de propiedades, planta y equipo, requiere de un proceso sistemático, que comienza con el reconocimiento y concluye con la medición inicial.

Ciertos componentes de algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden requerir su reemplazo a intervalos regulares (por ejemplo, el techo de un

²³ Romero López, Álvaro Javier. Principios de Contabilidad, Cuarta Edición, pág. 134

edificio). Una entidad añadirá el costo de reemplazar componentes de tales elementos al importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo cuando se incurra en ese costo, si se espera que el componente reemplazado vaya a proporcionar beneficios futuros adicionales a la entidad. El importe en libros de estos componentes sustituidos se dará de baja en cuentas de acuerdo con los párrafos 17.27 a 17.30. El párrafo 17.16 establece que si los principales componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo tienen patrones significativamente diferentes de consumo de beneficios económicos, una entidad distribuirá el costo inicial del activo entre sus componentes principales y depreciará estos componentes por separado a lo largo de su vida útil.²⁴

El párrafo 17.8 de la sección 17 menciona que los terrenos y los edificios son activos separables, y una entidad los contabilizará por separado, incluso si hubieran sido adquiridos de forma conjunta.

2.2.3 Componentes del costo

Costo

“Es el importe de efectivo o medios líquidos equivalentes al efectivo pagados, o el valor razonable de la contraprestación entregada, para comprar un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando sea aplicable, el importe atribuido a ese activo cuando sea inicialmente reconocido de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF”²⁵

Los elementos de propiedades, planta y equipo se medirán por su costo en el momento del reconocimiento inicial, dicho costo comprende todo lo siguiente²⁶:

- a) El precio de adquisición, que incluye los honorarios legales y de intermediación, los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas.

²⁴ Sección 17 de NIIF para PYMES, párrafo 17.6

²⁵ Norma Internacional de Contabilidad 16, propiedades, planta y equipo, párrafo 6

²⁶ Sección 17 de NIIF para PYMES, párrafo 17.10

- b) Todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estos costos pueden incluir los costos de preparación del emplazamiento, los costos de entrega y manipulación inicial, los de instalación y montaje y los de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.

- c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro de la partida, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere la partida o como consecuencia de haber utilizado dicha partida durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo

Existen costos que no forman parte de los costos de un elemento de propiedades, planta y equipo y que por lo tanto se reconocerán como gastos cuando se incurra en los siguientes:²⁷

- a) Los costos de apertura de una nueva instalación productiva.
- b) Los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluidos los costos de publicidad y actividades promocionales).
- c) Los costos de apertura del negocio en una nueva localización, o los de redirigirlo a un nuevo tipo de clientela (incluidos los costos de formación del personal).
- d) Los costos de administración y otros costos indirectos generales.
- e) Los costos por préstamos (véase la Sección 25 Costos por Préstamos).

²⁷ Sección 17 de NIIF para PYMES, párrafo 17.11

Medición del costo

El párrafo 17.13 de la sección 17 de la NIIF para PYMES establece que el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo será el precio equivalente en efectivo en la fecha de reconocimiento. Si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, el costo es el valor presente de todos los pagos futuros.

Permutas de activos

Un elemento de propiedades, planta y equipo puede haber sido adquirido a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. Una entidad medirá el costo del activo adquirido por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) ni el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado puedan medirse con fiabilidad. En tales casos, el costo del activo se medirá por el valor en libros del activo entregado (párrafo 17.14 sección 17 NIIF para PYMES).

2.2.4 Medición posterior al reconocimiento inicial.

“Después del reconocimiento inicial todos los elementos de propiedades, planta y equipo se medirán al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas. Una entidad reconocerá los costos de mantenimiento diario de un elemento de propiedad, planta y equipo en los resultados del periodo en el que incurran dichos costos”.²⁸

2.2.5 Depreciación.

Cuando una empresa compra un activo fijo, en realidad está adquiriendo una cantidad de utilidad que habrá de coadyuvar en la producción y/o en los servicios

²⁸ Sección 17 de NIIF para PYMES, párrafo 17.15

durante toda su vida útil. Debido a que la vida de las propiedades, planta y equipo (a excepción de los terrenos), tienen una vida limitada, también lo será la cantidad de utilidad y se consumirá al momento de que el activo termine su vida útil.

Definición

“Es el término que se emplea más a menudo para dar a entender que el activo tangible de las propiedades planta y equipo ha disminuido en potencial de servicio. Cuando los recursos naturales como madera, petróleo y carbón constituyen el activo, se emplea el término agotamiento. A la terminación de un activo intangible como lo son las patentes y el crédito mercantil se llama amortización”.²⁹

Según la NIIF para PYMES el término de depreciación se refiere a la... “distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil”

Con base en la definición anterior, se puede decir que de manera general la fórmula para el cálculo de la depreciación será:

$$\text{Depreciación} = \frac{(\text{Costo de adquisición} - \text{Valor Residual})}{\text{Vida Util}}$$

Si los principales componentes de una partida de propiedades, planta y equipo tienen patrones significativamente diferentes de consumo de beneficios económicos, una entidad distribuirá el costo inicial del activo entre sus componentes principales y depreciará cada uno de estos componentes por separado a lo largo de su vida útil. Otros activos se depreciarán a lo largo de sus

²⁹ Donald E.Kieso, Jerry J.Weygandt Contabilidad Intermedia, Editorial Limusa Noriega, pág. 550

vidas útiles como activos individuales. Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida ilimitada y por tanto no se deprecian. (Párrafo 17.16 sección 17 NIIF para PYMES)

El cargo por depreciación para cada periodo se reconocerá en el resultado, a menos que otra sección de esta NIIF requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo.³⁰

Los elementos que forman parte de la depreciación son los siguientes:

❖ **Costo de Adquisición**

“Es el precio de intercambio de los bienes y servicios en la fecha de su adquisición”.³¹

❖ **Valor residual**

“El importe estimado que una entidad podría obtener en el momento presente por la disposición de un activo, después de deducir los costos de disposición estimados, si el activo hubiera alcanzado ya la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil”.

❖ **Vida útil**

“El periodo durante el cual se espera que un activo esté disponible para su uso por una entidad o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad”.

Existe una diferencia básica entre la vida de servicio de un activo y su vida física. Una maquina puede ser físicamente capaz de producir un cierto articulo durante muchos años después de transcurrida su vida de servicio; pero el equipo

³⁰ Sección 17 de NIIF para PYMES, párrafo 17.16 y párrafo 17.17

³¹ Romero López, Álvaro Javier. Principios de Contabilidad, Cuarta Edición, pág. 124

no se utiliza durante todos esos años, porque el costo de producción de ese artículo en años posteriores puede resultar demasiado elevado.

Para determinar la vida útil de un activo, una entidad deberá considerar todos los factores siguientes:

- a) La utilización prevista del activo. El uso se evalúa por referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de éste.
- b) El desgaste físico esperado, que dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado.
- c) La obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo.
- d) Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.³²

❖ **Importe depreciable**

Es el costo de un activo o el importe que los sustituya (en los estados financieros) menos su valor residual.

2.2.5.1 Métodos de depreciación.

En la sección 17 de la NIIF para PYMES menciona en el párrafo 17.22 que una entidad seleccionará un método de depreciación que refleje el patrón con arreglo

³² Sección 17 NIIF para PYMES, párrafo 17.21

al cual espera consumir los beneficios económicos futuros del activo. Los métodos posibles de depreciación incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y los métodos basados en el uso, como por ejemplo el método de las unidades de producción.

- Métodos basados en la actividad (unidades de uso o de producción).
- Método de línea recta.
- Método de saldos decrecientes

✓ **Método basado en la actividad.**

El método basado en la actividad presupone que la depreciación está en función del uso y de la productividad y no en el paso del tiempo. La vida del activo se considera en términos de su rendimiento (unidades que produce) o del número de horas que trabaja. Conceptualmente la asociación adecuada del costo se establece en términos del rendimiento y no de las horas de uso; pero muchas veces la producción no es homogénea y resulta difícil de medir.³³

La limitación principal de este método es que no resulta apropiado en aquellos casos en que la depreciación está en función del tiempo y no de la actividad.

✓ **Método de línea recta.**

El método de línea recta supera algunas de las objeciones que se oponen al método basado en la actividad, porque la depreciación se considera como

³³ Donald E.Kieso, Jerry J.Weygandt(1994),Contabilidad Intermedia, Editorial Limusa Noriega,pag.552

una función del tiempo y no del uso. Este método se aplica ampliamente en la práctica debido a su simplicidad. El procedimiento de línea recta también se justifica a menudo sobre una base más teórica. Cuando la obsolescencia progresiva es la causa primordial de una vida de servicio limitada, la disminución de utilidad puede ser constante de un periodo a otro. En este caso, el método de línea recta es el apropiado.³⁴

La objeción principal al método de línea recta es que se apoya en sus posiciones muy sutiles que en muchos casos no son realistas. Los supuestos fundamentales son:

- a) Que la utilidad económica del activo es la misma cada año y
- b) Que los gastos por reparaciones y mantenimientos son esencia iguales en cada periodo (dado un flujo constante del ingreso).

✓ **Métodos de saldos decrecientes.**

Los métodos de cargos decrecientes permiten hacer cargos por depreciación más altos los primeros años y más bajos en los últimos periodos. El método se justifica al legado, puesto que el activo es más eficiente o sufre la mayor pérdida en materia de servicio durante los primeros años, se debe cargar mayor depreciación es esos años. Otro de los argumentos que se suelen presentar es que los costos de reparación y de mantenimientos son a menudo más altos en los últimos periodos, de manera que los métodos acelerados dan un costo constante porque el cargo por depreciación es más bajo en los últimos periodos. Por lo

³⁴ Ibidem,ibid.,ib.

general el método de saldos decrecientes se sigue dos enfoques: el de la suma de números dígitos o el de la doble cuota sobre el valor en libro.³⁵

2.2.7 Perdida por deterioro del valor de los activos fijos.

Para determinar la perdida por deterioro de valor de un activo es necesario evaluar todos aquellos aspectos relevantes en los cuales está inmerso este activo.

En la sección 17 de la NIIF para PYMES, establece que una entidad aplicará la sección 27 Deterioro de valor de los activos, para determinar si un elemento o grupo de elementos de Propiedades, planta y equipo ha visto deteriorado su valor y, en tal caso, como reconocer y medir la pérdida por deterioro de valor.

“Una pérdida por deterioro se produce cuando el importe en libros de un activo es superior a su importe recuperable”.³⁶

Los elementos que intervienen en el deterioro de valor de un activo de propiedad, planta y equipo son:

Importe recuperable

“El mayor entre el valor razonable menos los costos de venta de un activo (o de una unidad generadora de efectivo) y su valor en uso”.³⁷

Importe en libros

“El importe al que se reconoce un activo o pasivo en el estado de situación financiera”³⁸.

³⁵ Donald E.Kieso, Jerry J.Weygandt(1994),Contabilidad Intermedia, Editorial Limusa Noriega,pag.553

³⁶ Sección 27, Deterioro del Valor de los Activos, párrafo 27.1

³⁷ NIIF para PYMES, glosario de términos.

Valor en uso

“Es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo”.³⁹

Valor razonable menos los costos de venta

“El importe que se puede obtener por la venta de un activo o unidad generadora de efectivo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos que ocasione la disposición”.

La pérdida por deterioro se reconocerá inmediatamente como un gasto en resultados al final del periodo.

2.2.6 Baja en cuentas.

Una entidad dará de baja en cuentas una partida de propiedades, planta y equipo:

- a) En la disposición; o
- b) Cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.⁴⁰

Venta de los elementos de propiedades, planta y equipo.

Los problemas asociados con la venta directa de un activo fijo son relativamente sencillos. La depreciación se debe registrar por el periodo comprendido entre la fecha del último asiento por depreciación y la fecha del retiro.⁴¹

³⁸ NIIF para PYMES, glosario de términos.

³⁹ Sección 27, Deterioro del Valor de los Activos, párrafo 27.15

⁴⁰ Sección 17 NIIF para PYMES, párrafo 17.27

⁴¹ Donald E.Kieso, Jerry J.Weygandt(1994),Contabilidad Intermedia, Editorial Limusa Noriega,pag.521

Si un activo se desecha o se abandona sin recuperar nada, se debe reconocer una pérdida en el monto del valor en libros de dicho activo. Si hay un valor de desecho, la ganancia o la pérdida que resulta es la diferencia entre el valor de desecho y el valor en libros. Si se sigue utilizando un activo aunque este depreciado totalmente, se puede conservar en los libros a su costo histórico menos la depreciación correspondiente o se puede llevar con su valor de desecho. Si el valor del activo se aumenta o se disminuye para igualar su valor de desecho, la ganancia o la pérdida se podría reconocer; no obstante muchos contadores consideran que se violaría el principio de realización. El valor de los activos totalmente depreciados que siguen en servicio se debe revelar en una nota al pie de los estados financieros.⁴²

Retiros de los Elementos de Propiedad Planta y Equipo.

Se pueden retirar voluntariamente los activos de Propiedades, planta y equipo por medio de la venta, el intercambio o el abandono, o disponer de ellos a través de la conversión involuntaria. Independientemente de la fecha en que se haga el retiro, la depreciación se debe terminar a esa fecha y deben desaparecer todas las cuentas relacionadas con el activo retirado. Idealmente, el valor en libros del activo específico debería ser igual a su valor de retiro; pero por lo general no ocurre así y resulta por tanto una ganancia o una pérdida.⁴³

Esa ganancia o pérdida aparece porque la depreciación es un proceso de asignación del costo y no un proceso de valuación. En la mayoría de los casos la ganancia o la pérdida vienen a ser en realidad una corrección a la utilidad correspondiente a los años durante los cuales se usó el activo fijo. Si en el momento de la adquisición se hubiera podido predecir la fecha exacta del retiro y

⁴² Ibidem,ibid.,ib.

⁴³ Donald E.Kieso, Jerry J.Weygandt(1994),Contabilidad Intermedia, Editorial Limusa Noriega, pág. 520

la cantidad que se hubiera de realizar, se hubiera registrado una estimación más precisa de la depreciación y no se habría presentado una ganancia ni una pérdida.⁴⁴

Monto recuperable

Es el máximo beneficio económico que podría obtenerse de un activo. Para el caso de activos de larga duración que se encuentren mantenidos para su uso, dicho monto recuperable está dado por el monto mayor entre el valor de uso y su precio neto de venta.

Valor residual de un activo (rescate, salvamento, desecho)

Representa la cantidad del costo de un activo fijo que se recuperará al finalizar su vida útil de servicio. El valor de desecho es precisamente el valor en que se toman los activos desechados, cuando se cambian por nuevos.

Según la sección 17 de la NIIF para PYMES el valor residual “es aquel importe estimado que una entidad podría obtener en el momento presente por la disposición de un activo, después de deducir los costos de disposición estimados, si el activo hubiere alcanzado ya la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil”.

Una entidad reconocerá la ganancia o pérdida por la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo en el resultado del periodo en que el elemento sea dado de baja en cuentas (a menos que la Sección 20 Arrendamientos requiera otra cosa en caso de venta con arrendamiento posterior).

⁴⁴ Ibidem,ibid.,ib.

La entidad no clasificará estas ganancias como ingresos de actividades ordinarias.⁴⁵

Una entidad determinará la ganancia o pérdida procedente de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo, como la diferencia entre el producto neto de la disposición, si lo hubiera, y el importe en libros del elemento.⁴⁶

2.2.7 Presentación de las Propiedades, Planta y Equipo.

Las propiedades, planta y equipo por lo general se presentan en el Estado de Situación Financiera en el renglón de los activos no corrientes. En las NIIF para PYMES se establece que una entidad clasificará como activos no corrientes, cuando no se espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes desde la fecha sobre la que se informa.

2.2.8 Información a revelar de las Propiedades, Planta y Equipo.

Una entidad revelará para cada categoría de partidas de propiedad, planta y equipo que se considere apropiada de acuerdo con el párrafo 4.11 literal (a) de la sección 4 Estado de Situación Financiera, la siguiente información:

- a) Las bases de medición utilizadas para determinar el importe bruto en libros.
- b) Los métodos de depreciación utilizados.
- c) Las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas.
- d) El importe bruto en libros y la depreciación acumulada (agregada con pérdidas por deterioro del valor acumuladas), al principio y final del periodo sobre el que se informa.

⁴⁵ Sección 17 de NIIF para PYMES párrafo 17.28

⁴⁶ Sección 17 de NIIF para PYMES párrafo 17.30

- e) Una conciliación entre los importes en libros al principio y al final del periodo sobre el que se informa, que muestre por separado:
- i. Las adiciones.
 - ii. Las disposiciones.
 - iii. Las adquisiciones mediante combinaciones de negocios.
 - iv. Las transferencias a propiedades de inversión, si una medición fiable del valor razonable pasa a estar disponible (véase el párrafo 16.8).
 - v. Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el resultado de acuerdo con la Sección 27.
 - vi. La depreciación.
 - vii. Otros cambios.

No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.⁴⁷

La entidad revelará también:

- a) La existencia e importes en libros de las propiedades, planta y equipo a cuya titularidad la entidad tiene alguna restricción o que está pignorada como garantía de deudas.
- b) El importe de los compromisos contractuales para la adquisición de propiedades, planta y equipo.⁴⁸

2.2.9 Propiedades de inversión.

Definición

Las propiedades de inversión son propiedades (terrenos o edificios, o partes de un edificio, o ambos) que se mantienen por el dueño o el arrendatario

⁴⁷ Sección 17 NIIF para PYMES, párrafo 17.31

⁴⁸ Sección 17 NIIF para PYMES, párrafo 17.32

bajo un arrendamiento financiero con el objetivo de obtener rentas, plusvalías o ambas, y no en las condiciones siguientes:

- 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.⁴⁹

Medición en el momento de su reconocimiento inicial

Una entidad medirá las propiedades de inversión por su costo en el reconocimiento inicial. El costo de una propiedad de inversión comprada comprende su precio de compra y cualquier gasto directamente atribuible, tal como honorarios legales y de intermediación, impuestos por la transferencia de propiedad y otros costos de transacción. Si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, el costo es el valor presente de todos los pagos futuros. Una entidad determinará el costo de las propiedades de inversión construidas por ella misma de acuerdo con los párrafos 17.10 a 17.14.⁵⁰

Medición posterior al reconocimiento

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 de presentación, reconociendo en resultados los cambios en el valor razonable. Si una participación en una propiedad mantenida bajo arrendamiento se clasifica como propiedades de inversión, la partida contabilizada por su valor razonable será esa participación y no la propiedad subyacente. Los párrafos 11.27 a 11.32 proporcionan una guía para determinar el valor razonable. Una entidad contabilizará todas las demás propiedades de inversión como

⁴⁹ Sección 16 Propiedades de Inversión, párrafo 16.2

⁵⁰ Sección 16 Propiedades de Inversión, párrafo 16.5

propiedades, planta y equipo, utilizando el modelo de costo-depreciación-deterioro del valor de la Sección 17.⁵¹

⁵¹ Sección 16 Propiedades de Inversión, párrafo 16.7

2.3 Marco Legal

2.3.1 Ley del Impuesto sobre la renta de El Salvador.

Ganancia de capital (Artículo 14)

Este artículo de la Ley establece que “La ganancia obtenida por una persona natural o jurídica que no se dedique habitualmente a la compraventa, permuta u otra forma de negociaciones sobre bienes muebles o inmuebles, constituye ganancia de capital y se gravará de acuerdo con las siguientes reglas”:

- 1) En cada transacción la ganancia o pérdida de capital se determinará deduciendo del valor de la transacción, el costo básico del bien, el importe de las mejoras efectuadas para conservar su valor y el de los gastos necesarios para efectuar la transacción. Cuando el valor de la transacción, sea mayor que las deducciones, habrá ganancia de capital. Si las deducciones son mayores que el valor de la transacción, habrá pérdida de capital. Se considerarán mejoras todas aquellas refacciones, ampliaciones y otras inversiones que prolonguen apreciablemente la vida del bien, impliquen una ampliación de la constitución primitiva del mismo o eleven su valor, siempre que dichas inversiones no hayan sido admitidas como gastos de producción de su renta o de conservación de su fuente.

Costos y Gastos no deducibles (Artículo 29-A)

En este artículo de la ley, se mencionan las erogaciones que no se admiten como deducibles de la renta obtenida.

Pérdida por Deterioro del Valor

El artículo 29-A establece en el literal 24) en relación a la perdida por deterioro lo siguiente: “Las deducciones que no se encuentren contenidas expresamente en esta ley”. Por lo tanto, se considera como un gasto no deducible.

Depreciación (Artículo 30)

En este artículo se menciona que “Es deducible de la renta obtenida, el costo de adquisición o de fabricación, de los bienes aprovechados por el contribuyente, para la generación de la renta computable, de acuerdo a lo dispuesto en este artículo”. El contribuyente podrá deducírselos en estos casos:

En los bienes que se consumen o agotan en un período no mayor de doce meses de uso o empleo en la producción de la renta, su costo total se deducirá en el ejercicio en que su empleo haya sido mayor, según lo declare el contribuyente.

En los bienes cuyo uso o empleo en la producción de la renta, se extienda por un período mayor de doce meses, se determinará una cuota anual o una proporción de ésta, según corresponda, deducible de la renta obtenida, de conformidad a las reglas siguientes:

- 1) La deducción procede por la pérdida de valor que sufren los bienes e instalaciones por el uso en la fuente productora de renta gravada.

En los bienes cuyo uso o empleo en la producción de la renta gravada no comprenda un ejercicio de imposición completo, será deducible únicamente la parte de la cuota anual que proporcionalmente corresponda en función del tiempo en que el bien ha estado en uso en la generación de la renta o conservación de la fuente en el período o ejercicio de imposición.

- 2) El valor sujeto a depreciación será el costo total del bien, salvo en los casos siguientes:

- a) Cuando se tratare de maquinaria importada que haya gozado de exención del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios en su importación, será como máximo el valor registrado por la dirección general al momento de realizarla importación;
- b) Cuando se tratare de 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 DEL PRECIO DE MAQUINARIA O BIENES MUEBLES USADOS
1 AÑO	80%
2 AÑOS	60%
3 AÑOS	40%
4 AÑOS Y MAS	20%

Los precios de los bienes señalados estarán sujetos a fiscalización.

- 3) El contribuyente determinará el monto de la depreciación que corresponde al ejercicio o período de imposición de la manera siguiente:

Aplicará un porcentaje fijo y constante sobre el valor sujeto a depreciación. Los porcentajes máximos de depreciación permitidos serán:

Edificaciones	5%
Maquinaria	20%
Vehículos	25%
Otros bienes muebles	50%

Determinado el valor de depreciación de la manera que lo establece este numeral se aplicará a dicho valor las reglas establecidas en el numeral 1) del inciso tercero de este artículo para determinar el valor de depreciación deducible.

Una vez que el contribuyente haya adoptado un porcentaje para determinado bien, no podrá cambiarlo sin autorización de la dirección general de impuestos internos, en caso de hacerlo no será deducible la depreciación.

Las erogaciones realmente realizadas para la adquisición, creación, elaboración o construcción de los bienes a que se refiere éste artículo deberán demostrarse por medio de documentos de pago idóneos.

En ningún caso, el impuesto sobre transferencia de bienes raíces se considerará parte del costo de adquisición de los bienes inmuebles, para efectos del cálculo y deducción de la depreciación de tales bienes.

- 4) Para los efectos de esta deducción no es aplicable la valuación o revaluación de los bienes en uso;

5) El contribuyente podrá reclamar esta depreciación únicamente sobre bienes que sean de su propiedad, y mientras se encuentren en uso en la producción de ingresos gravables.

Cuando se trate de bienes en que una persona tenga el usufructo y otra la nuda propiedad, la depreciación la hará el usufructuario mientras dure el usufructo.

6) Los contribuyentes deberán llevar registro detallado de la depreciación, salvo aquellos que no estén obligados por ley a llevar contabilidad formal o registros. El reglamento regulará la forma de llevar dicho registro;

7) Si el contribuyente hubiera dejado de descargar en años anteriores la partida correspondiente a la cuota de depreciación de un bien o la hubiere descargado en cuantía inferior, no tendrá derecho a acumular esas deficiencias a las cuotas de los años posteriores;

Ganancia de capital

Artículo 42. “El impuesto sobre la renta a pagar por la ganancia neta de capital de una o varias transacciones determinada conforme el artículo 14 de esta ley, será el equivalente al diez por ciento (10%) de dichas ganancias, salvo cuando el bien se realice dentro de los doce meses siguientes a la fecha de su adquisición, en cuyo caso la ganancia neta de capital deberá sumarse a la renta neta imponible ordinaria y calcularse el impuesto como renta ordinaria, adjuntándose a la declaración de impuesto sobre la renta del ejercicio de imposición respectivo, el formulario de cálculo de la ganancia de capital.

En caso que exista saldo de pérdida de capital de ejercicios o períodos de imposición anteriores, que no se hubiere aplicado a ganancias de capital, podrá

restarse a la ganancia neta de capital calculada en el ejercicio o período de imposición actual, el resultado positivo será sujeto al impuesto referido en el inciso anterior.

El impuesto a pagar por la ganancia de capital cuando la transferencia se realice transcurridos los doce meses siguientes a la adquisición del bien se sumará al impuesto calculado sobre la renta imponible ordinaria y se pagará en el mismo plazo en que el contribuyente deba presentar la declaración jurada del impuesto sobre la renta del correspondiente ejercicio anual o período de imposición, adjuntándose a dicha declaración el formulario de cálculo de ganancia de capital o de la pérdida en su caso, que deberá llenarse con los requisitos que disponga la dirección general.

2.3.2. Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes muebles y a la Prestación de servicios.

Los bienes muebles están sujetos al pago de impuestos según lo establecido en esta ley, la cual establece una tasa del 13% sobre el valor neto de los bienes muebles o los servicios, en general (Artículo 54)

Transferencia de Bienes Muebles Corporales

Artículo 4.- Constituye hecho generador del impuesto, la transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales.

En el Artículo 5 de la presente Ley, se establece el concepto de bienes muebles corporales el cual dice que “es cualquier bien tangible que sea transportable de un lugar a otro por sí mismo o por una fuerza o energía externa”.

Importación e Internación de Bienes y Servicios (Artículo 14)

Constituye hecho generador del impuesto la importación e internación definitiva al país de bienes muebles corporales y de servicios.

Concepto de servicio

Artículo 17.- Para los efectos del impuesto, son prestaciones de servicios todas aquellas operaciones onerosas, que no consistan en la transferencia de dominio de bienes muebles corporales, señalándose entre ellas las siguientes:

- b) Asesorías técnicas y elaboración de planos y proyectos;
- c) Arrendamientos de bienes muebles corporales con o sin promesa de venta u opción de compra, subarrendamientos, concesión o cualquier otra forma de cesión del uso o goce de bienes muebles corporales.
- i) Reparaciones, transformaciones, ampliaciones que no significan una confección o construcción de una obra inmueble nueva, y los trabajos de mantenimiento, reparación y conservación de bienes muebles e inmuebles;
- j) Contratos generales de construcción o edificación de inmuebles nuevos por administración o mandato, en que el ejecutor o constructor aporta solamente su trabajo personal y el que encarga la obra o construcción suministra los materiales;
- k) La construcción o edificación de inmuebles nuevos, convenidos por un precio alzado en los cuales los materiales principales son suministrados íntegra o mayoritariamente por el contratista;
- m) Transporte o flete de carga, terrestre, aéreo y marítimo y de pasajeros, aéreo y marítimo;

Bases imponible específicas

El artículo 48 menciona la base imponible específica de las operaciones que constituyen los diferentes hechos generadores del impuesto son las que a continuación se señala:

a) En las transferencias de bienes muebles corporales es el precio fijado en la operación. En las ventas por remate, al precio de adjudicación se debe adicionar los derechos del subastador;

e) En las permutas u otras operaciones semejantes, se considera que cada parte tiene el carácter de vendedor, tomándose como base imponible de cada venta el valor de los bienes de cada parte. La misma regla se aplicará en los casos de mutuos de cosas;

g) En las importaciones e internaciones se tomará como base imponible, la cantidad que resulte de sumar al valor CIF o valor aduanero, los derechos arancelarios y los impuestos específicos al consumo que correspondan. En ningún caso el presente impuesto formará parte de la base imponible.

Adiciones a la base imponible.

Artículo 51.- Para determinar la base imponible del impuesto, deberán adicionarse al precio o remuneración cuando no las incluyeran, todas las cantidades o valores que integran la contraprestación y se carguen o cobren adicionalmente en la operación, aunque se documenten o contabilicen separadamente o correspondan a operaciones que consideradas independientemente no estarían sometidas al impuesto, tales como:

- a) Reajustes, actualizaciones o fijaciones de precios o valores, pactados antes o al convenirse o celebrarse el contrato o con posterioridad; comisiones, derechos, tasas, intereses y gastos de financiamiento de la operación a plazo, incluyendo los intereses por el retardo en el pago y otras contraprestaciones semejantes; gastos de toda clase, fletes, reembolsos de gastos, excepto si se tratare de sumas pagadas en nombre y por cuenta del comprador o adquiriente o prestatario de los servicios, en virtud de mandato de éste. Se excluyen de la base imponible las multas o sanciones estipuladas en cláusulas penales convencionales, como asimismo los intereses pagados a terceros, distintos del vendedor o proveedor o prestador del servicio, por concepto de financiamiento de la operación.

Requisitos para deducir el crédito fiscal. Impuestos retenidos.

En el Artículo 65 numerales 2) y 3) y el inciso penúltimo menciona que únicamente será deducible el crédito fiscal trasladado en los Comprobantes de crédito fiscal en la forma indicada en el artículo 64 de esta ley, en los casos siguientes:

- 2) Adquisiciones de bienes muebles corporales destinados al activo fijo, cuando en éste conserven su individualidad y no se incorporen a un bien inmueble;
- 3) Desembolsos efectuados para la utilización de servicios en el giro del negocio, siempre que no se destinen a la construcción o edificación de bienes inmuebles, así como la reconstrucción, remodelación o modificación, ya sea total o parcial de bienes inmuebles sean propiedad o no del contribuyente; indistintamente que dichos servicios se contraten por precio alzado, por administración de obra o cualquier otra modalidad;

Los valores que no sean deducibles en concepto de crédito fiscal, formarán parte del valor de los bienes y serán deducibles para efectos de impuesto sobre la renta, siempre que los bienes o servicios adquiridos cumplan con los presupuestos establecidos en la ley que rige ese tributo para su deducción.

Créditos fiscales no deducibles.

Artículo 65- A. No será deducible el impuesto a la transferencia de bienes muebles Y a la prestación de servicios soportado o pagado por los contribuyentes en la adquisición de bienes o de servicios que no cumplan los requisitos que establece el artículo 65 de esta ley, en casos como los que se mencionan a continuación:

c) Adquisición, importación, internación, arrendamiento, mantenimiento, mejoras o reparación de vehículos nuevos o usados, que por su naturaleza no sean estrictamente indispensables para la realización del giro ordinario del contribuyente tales como: automotores, aviones, helicópteros, barcos, yates, motos acuáticas, lanchas y otros similares.

Tampoco será deducible la adquisición, importación o internación de combustible, lubricantes, repuestos y servicios de mantenimiento para los bienes mencionados en este literal, ni los seguros tomados para éstos.

J) En general la adquisición, importación o internación de cualquier bien o servicio que no sea indispensable para la realización del objeto, giro o actividad del contribuyente.

K) Los bienes muebles corporales que se utilicen en la construcción o edificación de bienes inmuebles nuevos, así como la reconstrucción, remodelación o modificación, ya sea total o parcial de bienes inmuebles usados, sean del propietario o poseedor del inmueble, arrendatario o usufructuario del mismo.

El impuesto no constituye gasto ni costo

Artículo 70.- El presente impuesto pagado o causado no constituye un costo de los bienes y servicios adquiridos, importados o utilizados, respectivamente, salvo cuando los bienes o servicios estén destinados al uso o consumo final, a operaciones exentas o sujetos excluidos del presente impuesto. Tampoco es un gasto deducible para los efectos del impuesto sobre la renta.

Transferencias

Artículo 71.- En cuanto no forman parte del giro o actividad del contribuyente y carecen de habitualidad, no constituyen hecho generador del impuesto las transferencias de dominio de bienes del activo fijo o de capital de los contribuyentes, a menos que esa transferencia se efectúe antes de los cuatro años de estar los bienes afectados a dicho activo.

Deducción del crédito fiscal

Artículo 72.- No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, el crédito fiscal trasladado en los comprobantes de crédito fiscal por la adquisición de bienes muebles corporales de capital destinados al activo fijo, es deducible del débito fiscal originado por las operaciones gravadas realizadas en el mismo período, o en los posteriores si restare un remanente de aquél, hasta su total deducción.

También procede la deducción del crédito fiscal proveniente de las adquisiciones de bienes muebles corporales o de la utilización de servicios destinados a la reparación o a subsanar los deterioros que corresponden al uso o goce normal de los bienes inmuebles del activo fijo, así como los destinados a la remodelación de

bienes inmuebles sean o no propiedad del contribuyente, para colocarlo en condiciones de uso en el giro del negocio, sin aumentar su valor o vida útil.

2.3.3. Ley de Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces.

Los bienes inmuebles están sujetos al pago del impuesto establecido en esta Ley, la cual es una tasa del 3% sobre el excedente de ¢ 250.000.00 (\$28,571.43) (Artículo 4)

Art. 4.- El pago del impuesto se hará conforme a la siguiente tarifa:

SI EL VALOR DEL INMUEBLE ES:	EL IMPUESTO SERA DE:
HASTA ¢ 250.000.00	EXENTO
DE ¢ 250.000.01 EN ADELANTE	3%

En caso de parcelación de un mismo bien raíz, cada parcela se tomara como un bien independiente.

2.3.4 Código Tributario

Retención por Prestación de Servicios

Artículo 156.- Las personas naturales titulares de empresas cuya actividad sea la transferencia de bienes o la prestación de servicios, las personas jurídicas, las sucesiones, los fideicomisos, los órganos del estado, las dependencias del gobierno, las municipalidades, las instituciones oficiales autónomas, inclusive la comisión ejecutiva portuaria autónoma del río lempa y el instituto salvadoreño del seguro social, así como las uniones de personas o sociedades de hecho que paguen o acrediten sumas en concepto de pagos por prestación de servicios, intereses, bonificaciones, o premios a personas naturales que no tengan relación de dependencia laboral con quien recibe el servicio, están obligadas a retener el

diez por ciento (10%) de dichas sumas en concepto de anticipo del impuesto sobre la renta independientemente del monto de lo pagado o acreditado. Los premios relacionados con juegos de azar o concursos estarán sujetos a lo dispuesto en el artículo 160 de este código.

2.3.5 Ley del Impuesto especial a la primera matrícula de bienes en el territorio nacional.

Base imponible del Impuesto

Artículo 7.- La base imponible para los diferentes hechos generadores del Impuesto será la que a continuación se señala:

- a) Para los bienes adquiridos en el país, la base imponible será el precio total fijado en la operación, excluyendo el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, independientemente de la modalidad contractual.
- b) Para los bienes importados por el sujeto que solicitará el registro, la base imponible será el valor aduanero, más los impuestos o derechos que se hubieren pagado, excluyendo el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.
- c) Para los bienes con matrícula extranjera referidos en el inciso segundo del artículo 3 de esta Ley, la base imponible será equivalente al valor aduanero más los impuestos o derechos que se hubieren pagado si el bien hubiese sido importado excluyendo el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Impuesto especial a la primera matrícula de vehículos automotores

Artículo 8.- El impuesto especial a la primera matrícula de vehículos automotores se determinará aplicando a la base imponible una tasa o alícuota de acuerdo a la categoría del vehículo según lo regulado y la tabla siguiente:

Categoría	Descripción	Tasa Ad Valorem
Categoría 1	Vehículos automotores para el transporte de personas del tipo autobús o microbús, de motor diesel o gasolina, u otra tecnología	1.0%
Categoría 2	Vehículos automotores de turismo y demás vehículos automotores concebidos principalmente para el transporte de personas hasta 9 pasajeros incluidos su conductor, de motor diesel o gasolina, u otra tecnología:	
Subcategoría 2.1	Vehículos automotores de 0 a 2000 centímetros cúbicos del tipo 4x2	4.0%
Subcategoría 2.2	Vehículos automotores de más de 2,000 centímetros cúbicos, del tipo 4x2.	4.0%
Subcategoría 2.3	Vehículos automotores de cualquier cilindrada, del tipo 4x4.	6.0%
Subcategoría 2.4	Vehículos automotores de cualquier cilindrada, para transporte especial tales como ambulancias y carros fúnebres.	1.0%
Categoría 3	Vehículos automotores para el transporte de mercancías del tipo pickups, paneles, furgonetas, camiones y cabezales, de motor diesel o gasolina, u otra tecnología	1.0%
Categoría 4	Vehículos automotores del tipo motocicletas, tricimotos y cuadrimotos:	
Subcategoría 4.1	Hasta 250 centímetros cúbicos	1.0%
Subcategoría 4.2	Más de 250 centímetros cúbicos	8.0%

Categoría 5	Vehículos automotores para usos especiales no comprendidos dentro de ninguna de las categorías anteriores, de los utilizados como camión grúa, para sondeo o perforación, de volteo, concreteros, recolector de basura, camión cisterna, camiones blindados y otros.	2.0%
Categoría 6	Otros vehículos no automotores del tipo remolques y semi remolques para el transporte de mercancías y otros usos	1.0%

Los vehículos nuevos o usados, que no estén comprendidos en las categorías anteriores estarán sujetos a una tasa ad valorem del cinco por ciento (5%).

CAPITULO III

3. MARCO METODOLOGICO

3.1 Tipo de estudio.

3.1.1 Definición del método de investigación.

En la investigación del tema referido a “Diseño de una guía práctica que facilite el registro contable y los aspectos tributarios de la sección 17 Propiedades, Planta y Equipo de la NIIF para PYMES, San Miguel 2015” se utilizará el Método cualicuantitativo de tipo descriptivo. Con metodología cualitativa se realizará un análisis de los datos obtenidos, porque mediante símbolos verbales se examinará la naturaleza general de los fenómenos. Los estudios cualitativos contribuyen a identificar los factores importantes que deben ser medidos. En los estudios cuantitativos por medio de símbolos matemáticos se exponen los datos que provienen de un cálculo o medición.

3.2 Metodo de muestreo.

Es el proceso por el cual se seleccionan los individuos que formarán una muestra.

En este estudio se considera el metodo probabilístico. Los métodos de muestreo probabilísticos son aquellos que se basan en el principio de equiprobabilidad. Es decir, aquellos en los que todos los individuos tienen la misma probabilidad de ser elegidos para formar parte de una muestra y, consiguientemente, todas las posibles muestras de tamaño n tienen la misma probabilidad de ser seleccionadas.

3.2.1 Tipo de muestreo.

En la presente investigación se utilizara el muestreo aleatorio simple, ya que cada miembro de la población tiene la posibilidad de ser seleccionado.

3.2.2 Técnica e instrumento de medición.

Para la recolección de datos se empleará la técnica de la encuesta, la cual se administrará a través de un cuestionario de opinión que contiene quince preguntas de escogencia múltiple. Un cuestionario consiste en un conjunto de preguntas respecto a una o más variables a medir.⁵²

3.2.3 Universo y determinación de la muestra.

El universo poblacional que se utilizará será de 126 estudiantes de la Universidad de El Salvador de la Facultad Multidisciplinaria Oriental de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública, constituido de la siguiente manera: 55 estudiantes que cursan cuarto año y 71 que cursan quinto año, los cuales conformarán el 100% de la población en estudio.

Para determinar el tamaño de la muestra se utilizará la formula estadística aplicable a poblaciones finitas, tal como se presenta acontinuación:

$$n = Z^2 \frac{N \cdot p \cdot q}{E^2(N - 1) + Z^2 \cdot p \cdot q}$$

⁵² Hernández Sampieri Roberto, Metodología de la Investigación, segunda edición, pág. 276.

Dónde:

n=Tamaño muestral.

N=Tamaño de la población.

Z= Representa el nivel de confianza que se requiere para analizar los resultados de la investigación. Valor correspondiente a la distribución de Gauss 1,96.

p= probabilidad de éxito

q= probabilidad de fracaso (1-p).

E=Error muestral.

Se estima un nivel de confianza de 95% y un error permitido en la determinación de la muestra de 10%, con una probabilidad de éxito del 50% y una probabilidad de fracaso del 50%.

Datos:

N= 126

Z= 1.96

p= 0.50

q= 1-0.50=0.50

E= 0.10

$$n = (1.96)^2 \frac{(126)(0.50)(0.50)}{0.1^2(126 - 1) + 1.96^2(0.50)(0.50)} = 54.75 = 55$$

Según lo anterior, **n=55** es el número de observaciones que serán encuestados referidos a los estudiantes de la Universidad de El Salvador de la Facultad Multidisciplinaria Oriental de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública.

CAPITULO IV

4. ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS

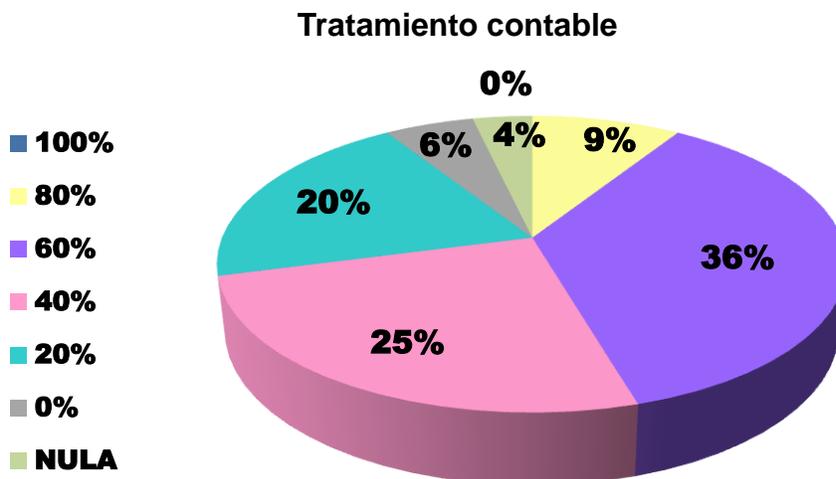
4.1 Presentación, análisis e interpretación de los datos.

PREGUNTA Nº 1

¿En qué medida conoce usted el tratamiento contable de las propiedades, planta y equipo que establece la sección 17 de las NIIF para PYMES?

CUADRO Nº 1

Alternativas	Cifras Absolutas	Cifras Relativas
100%	0	0%
80%	5	9%
60%	20	36%
40%	14	25%
20%	11	20%
0%	3	5%
NULA	2	4%
Total	55	100%



Análisis:

En base a los resultados obtenidos podemos concluir que más de la mitad de los estudiantes encuestados tienen un conocimiento menor al 50% de la normativa que regula el tratamiento contable de las propiedades, planta y equipo, que se encuentra en la sección 17 de NIIF para PYMES.

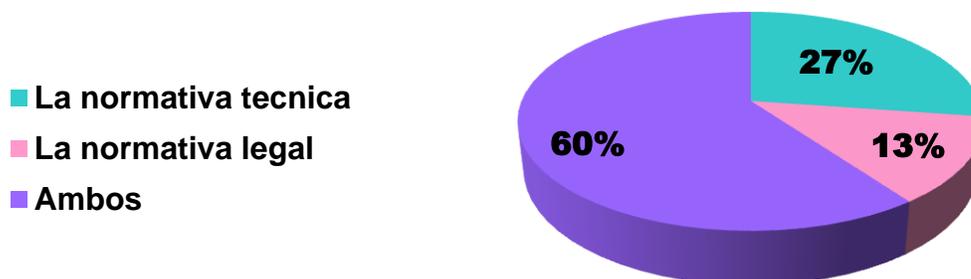
PREGUNTA Nº 2

¿Cuál considera usted que debe ser la base de aplicación al momento de realizar los registros de propiedades, planta y equipo?

CUADRO Nº 2

Alternativas	Cifras Absolutas	Cifras Relativas
La normativa técnica	15	27%
La normativa legal	7	13%
Ambos	33	60%
Total	55	100%

Base de aplicación



Análisis:

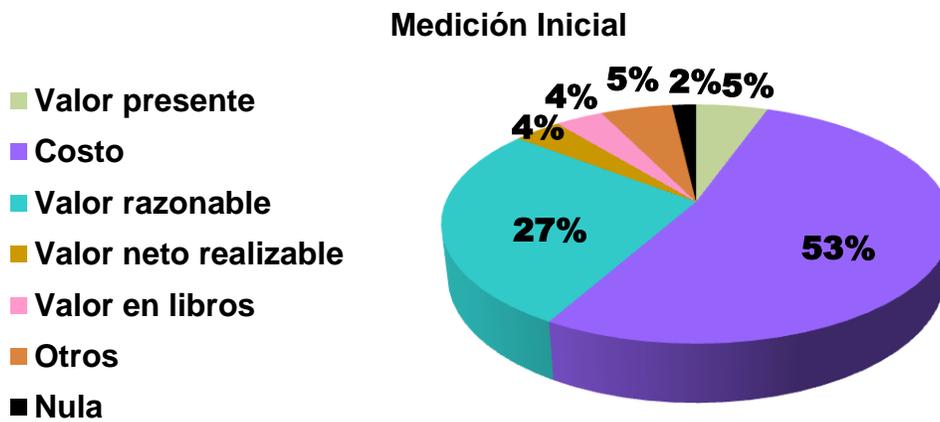
Según encuesta realizada, la mayoría de los estudiantes reconoce la importancia de aplicación de la normativa técnica como la legal al momento de realizar un registro contable de propiedades, planta y equipo.

PREGUNTA N° 3

¿Cómo deben medirse los elementos de propiedades, planta y equipo en su reconocimiento inicial, según lo establece la Sección 17 de las NIIF para PYMES?

CUADRO N° 3

Alternativas	Cifras Absolutas	Cifras Relativas
Valor presente	3	5%
Costo	29	53%
Valor razonable	15	27%
Valor neto realizable	2	4%
Valor en libros	2	4%
Otros	3	5%
Nula	1	2%
Total	55	100%



Análisis:

Los resultados obtenidos reflejan que un 53% de los estudiantes conocen que según la sección 17 de NIIF para PYMES los activos en su reconocimiento inicial se deben medir al costo.

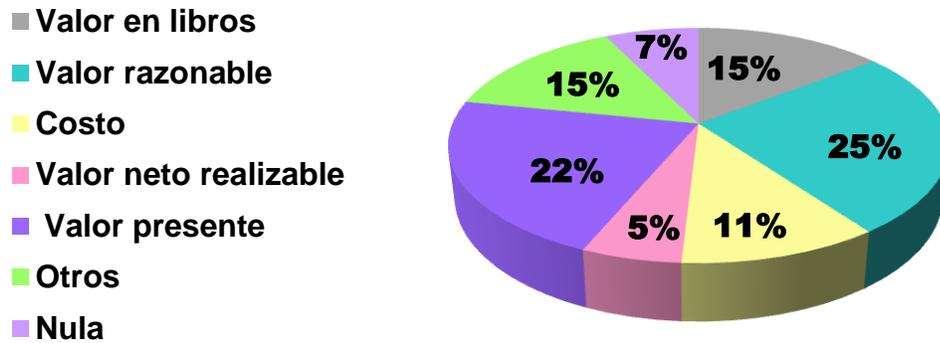
PREGUNTA N° 4

¿Cómo se medirán las propiedades, planta y equipo cuando el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, según la sección 17 de la NIIF para PYMES?

CUADRO N° 4

Alternativas	Cifras Absolutas	Cifras Relativas
Valor en libros	8	15%
Valor razonable	14	25%
Costo	6	11%
Valor neto realizable	3	5%
Valor presente	12	22%
Otros	8	15%
Nula	4	7%
Total	55	100%

Valor más allá de los terminos de un crédito



Análisis:

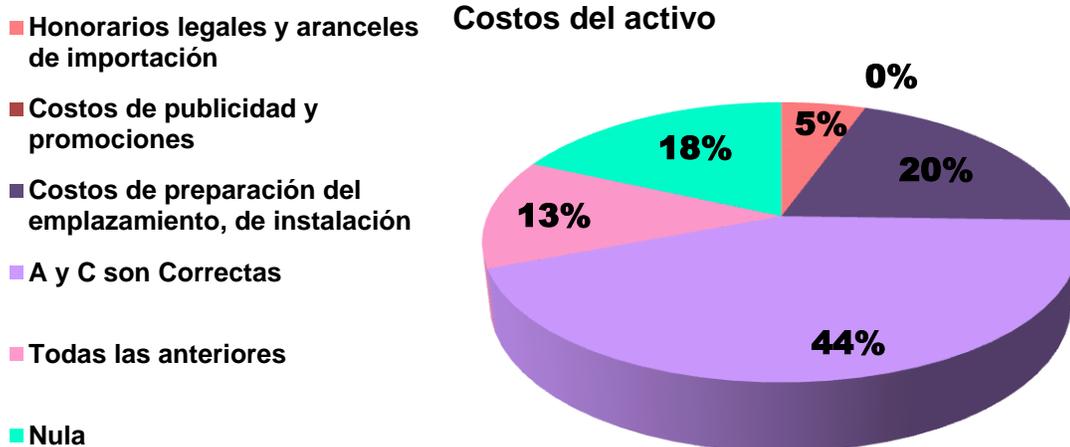
Los datos obtenidos de las encuestas revelan que un 88% del total de los estudiantes encuestados desconocen que la sección 17 de las NIIF para PYMEs establece que las propiedades, planta y equipo deben medirse al valor presente de todos los pagos futuros cuando el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito.

PREGUNTA Nº 5

¿Cuál de los siguientes costos considera usted, que forman parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo?

CUADRO Nº 5

Alternativas	Cifras Absolutas	Cifras Relativas
Honorarios legales y aranceles de importación	3	5%
Costos de publicidad y promociones	0	0%
Costos de preparación del emplazamiento, de instalación.	11	20%
A y C son Correctas	24	44%
Todas las anteriores	7	13%
Nula	10	18%
Total	55	100%



Análisis:

Se verifico según las encuestas que la mayoría de los estudiantes conoce algunos de los costos que se deben incluir en el costo de una propiedad, planta y equipo en su reconocimiento inicial como lo menciona la sección 17 de la NIIF para PYMES, se observó que menos de la mitad de la población los desconoce.

PREGUNTA Nº 6

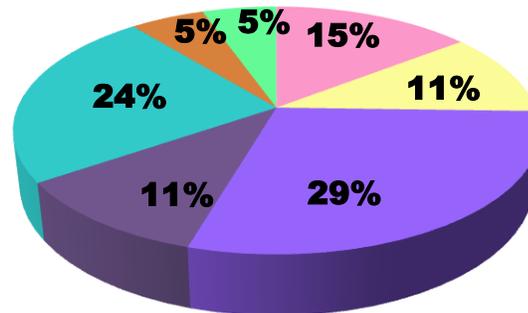
¿Conoce usted, cómo se miden las propiedades, planta y equipo que se adquieren a través de una permuta, según lo establece la sección 17 de NIIF para PYMES?

CUADRO Nº 6

Alternativas	Cifras Absolutas	Cifras Relativas
Valor neto realizable	8	15%
Valor Residual	6	11%
Valor razonable	16	29%
Costo Histórico	6	11%
Valor en Libros	13	24%
Otros	3	5%
Nulas	3	5%
Total	55	100%

Medición de una permuta de Activos

- Valor neto realizable
- Valor Residual
- Valor razonable
- Costo Historico
- Valor en Libros
- Otros
- Nulas



Análisis:

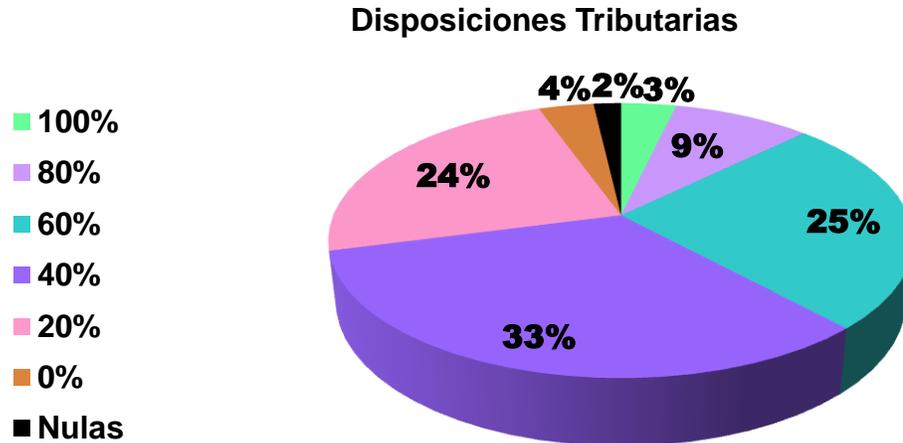
Considerando las respuestas de los estudiantes, se percibe que una pequeña cantidad de estudiantes tiene conocimiento que una transacción de permuta de los activos tratados en la sección 17 de NIIF para PYMEs deben medirse al valor razonable, no obstante un porcentaje elevado de ellos no tiene el conocimiento claro de cómo contabilizarse una transacción de ese tipo.

PREGUNTA Nº 7

¿En qué medida conoce usted las disposiciones tributarias relacionadas con el tratamiento contable de los elementos de propiedades, planta y equipo?

CUADRO Nº 7

Alternativas	Cifras Absolutas	Cifras Relativas
100%	2	4%
80%	5	9%
60%	14	25%
40%	18	33%
20%	13	24%
0%	2	4%
Nulas	1	2%
Total	55	100%



Análisis:

Con base a los resultados obtenidos en las encuestas, se determinó que los estudiantes no conocen las disposiciones que regulan las operaciones contables de los activo fijos, es decir, que desconocen lo que contiene el marco legal vigente aplicado en El Salvador, el cual está dado por: Código Tributario, Ley de

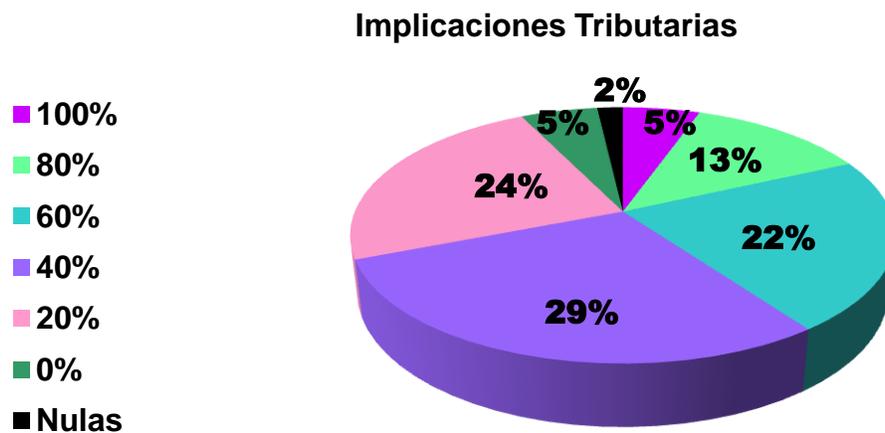
Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Ley de Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces, etc.

PREGUNTA Nº 8

¿En qué medida conoce usted las implicaciones tributarias que inciden en el registro de una pérdida o ganancia en venta de activo fijo?

CUADRO Nº 8

Alternativas	Cifras Absolutas	Cifras Relativas
100%	3	5%
80%	7	13%
60%	12	22%
40%	16	29%
20%	13	24%
0%	3	5%
Nulas	1	2%
Total	55	100%



Análisis:

Según los datos anteriores, la mayor parte de la población encuestada afirmó que tienen un conocimiento menor al 50% a cerca de las implicaciones tributarias que inciden al momento de registrar una pérdida o ganancia en la venta de un activo fijo, esto implica una deficiencia debido a que más de la mitad de los estudiantes conoce muy poco acerca de dichas implicaciones tributarias.

PREGUNTA Nº 9

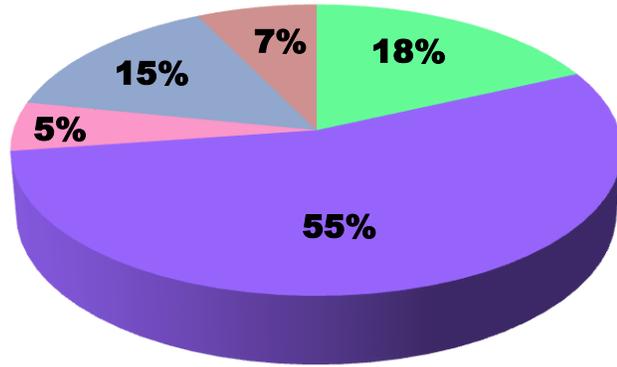
¿Cómo se medirán posteriormente al reconocimiento inicial, las propiedades, planta y equipo, según la sección 17 de las NIIF para PYMES?

CUADRO Nº 9

Alternativas	Cifras Absolutas	Cifras Relativas
Al precio de venta menos los costos de terminación y venta y que reconozca una pérdida por deterioro de valor	10	18%
Al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas	30	55%
Al costo menos cualquier amortización acumulada y cualquier pérdida por deterioro de valor acumulada.	3	5%
Ninguna de las anteriores	8	15%
Nulas	4	7%
Total	55	100%

Medición Posterior

- Al precio de venta menos los costos de terminación y venta y que reconozca una pérdida por deterioro de valor
- Al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas
- Al costo menos cualquier amortización acumulada y cualquier pérdida por deterioro de valor acumulada.
- Ninguna de las anteriores
- Nulas



Análisis:

Con base a los datos obtenidos se puede concluir que la mayoría de los estudiantes encuestados conocen que la Sección 17 Propiedades Planta y Equipo establece que los activos fijos en su reconocimiento posterior al inicial, deben medirse al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

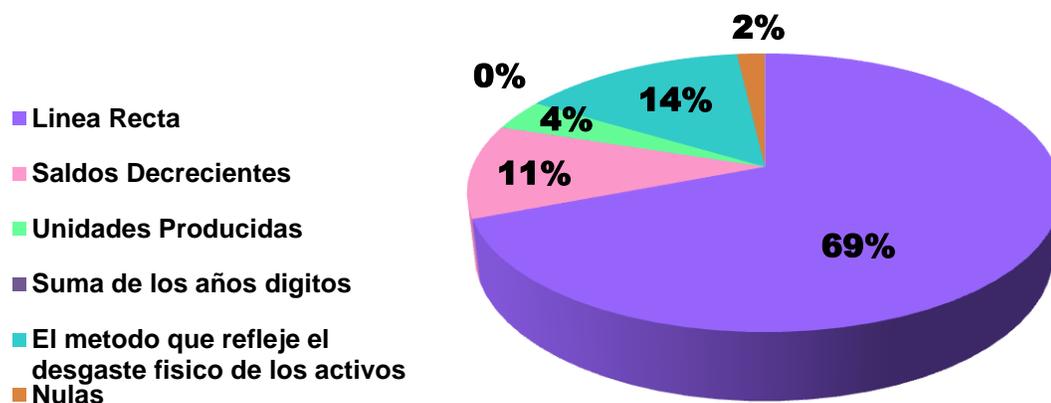
PREGUNTA N° 10

¿Cuál de los siguientes métodos considera usted que es el más apropiado para la depreciación de los activos de propiedades, planta y equipo?

CUADRO N° 10

Alternativas	Cifras Absolutas	Cifras Relativas
Linea Recta	38	69%
Saldos Decrecientes	6	11%
Unidades Producidas	2	4%
Suma de los años dígitos	0	0%
El metodo que refleje el desgaste físico de los activos.	8	15%
Nulas	1	2%
Total	55	100%

Metodo de depreciación



Análisis:

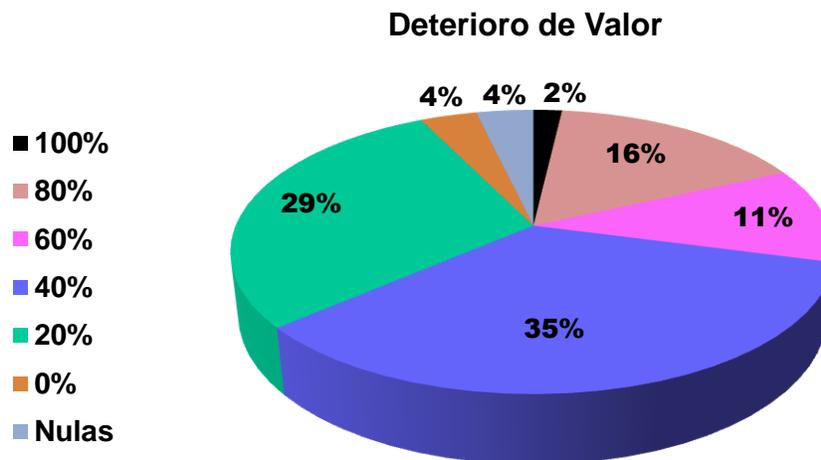
Los resultados obtenidos reflejan que existe una deficiencia en cuanto al conocimiento de que método de depreciación utilizar ya que, la mayor parte de los estudiantes encuestados desconocen que la Sección 17 de las NIIF para PYMES establece que el método más adecuado para la depreciación de los activos de propiedades, planta y equipo es el método que mejor refleje el desgaste físico de dichos activos.

PREGUNTA N° 11

¿En qué medida conoce usted el tratamiento contable del deterioro del valor de los activos de propiedades, planta y equipo, según lo establece la sección 17 de la NIIF para PYMES?

CUADRO N° 11

Alternativas	Cifras Absolutas	Cifras Relativas
100%	1	2%
80%	9	16%
60%	6	11%
40%	19	35%
20%	16	29%
0%	2	4%
Nulas	2	4%
Total	55	100%



Análisis:

Según los resultados obtenidos, los estudiantes no tienen el conocimiento suficiente y necesario acerca del tratamiento contable del deterioro del valor de los activos fijos, ya que un 72% de los estudiantes respondió que conocen menos del

50% de lo que establece la Sección 17 de las NIIF para Pymes Propiedades, Planta y Equipo acerca del tratamiento contable del deterioro de valor.

PREGUNTA Nº 12

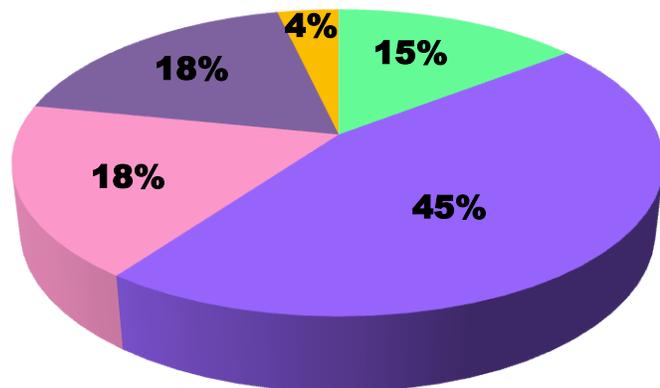
¿Conoce usted el momento en que se debe dar de baja en cuentas a un elemento de propiedades, planta y equipo, según lo establecido en la sección 17 de las NIIF para PYMES?

CUADRO Nº 12

Alternativas	Cifras Absolutas	Cifras Relativas
Cuando Disponga de él.	8	15%
Cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros.	25	45%
Ambos	10	18%
Ninguna de las Anteriores	10	18%
Nulas	2	4%
Total	55	100%

Baja en cuentas

- Cuando Disponga de el
- Cuando no se espere obtener beneficios economicos futuros
- Ambos
- Ninguna de las Anteriores
- Nulas



Análisis:

Analizando los datos recabados, los resultados reflejan que la mayor parte de los estudiantes encuestados tiene conocimiento de que un activo de propiedades planta y equipo debe darse de baja en cuentas cuando se disponga de él o cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros.

PREGUNTA N° 13

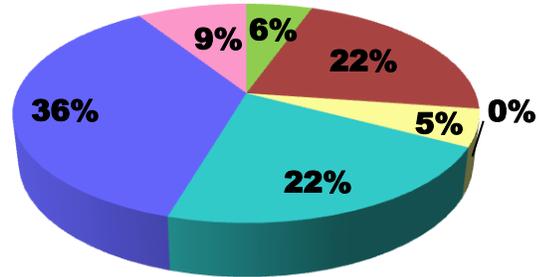
¿Cuál de los siguientes aspectos considera usted que debe revelarse de cada partida de las propiedades, planta y equipo al final del periodo sobre el que se informa?

CUADRO N° 13

Alternativas	Cifras Absolutas	Cifras Relativas
Base de Medición	3	5%
Importe en libros	12	22%
Metodo de depreciación	0	0%
Vida Útil	3	5%
A y C son correctas	12	22%
Todas las anteriores	20	36%
Nulas	5	9%
Total	55	100%

Información a Revelar

- Base de Medicion
- Importe en libros
- Metodo de depreciacion
- Vida Util
- A y C son correctas
- Todas las anteriores
- Nulas



Análisis:

En base a la encuesta realizada a los estudiantes los resultados reflejan que en más del 50% desconocen los aspectos a revelar de las partidas de propiedades planta y equipo al final del periodo sobre el que se informa, con esto se puede constatar que el dominio de la normativa en estudio es bastante bajo.

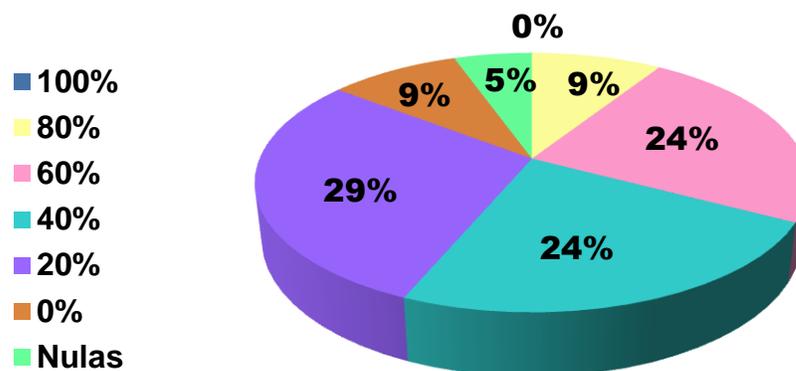
PREGUNTA N° 14

¿En qué medida conoce usted las diferencias existentes entre la sección 17 de NIIF para PYMES y la NIC 16?

CUADRO N° 14

Alternativas	Cifras Absolutas	Cifras Relativas
100%	0	0%
80%	5	9%
60%	13	24%
40%	13	24%
20%	16	29%
0%	5	9%
Nulas	3	5%
Total	55	100%

Diferencias entre NIC 16 Y Sección 17



Análisis:

Según el estudio realizado y la aplicación de la encuesta los resultados reflejan que la mayoría de los estudiantes tienen un desconocimiento en cuanto a las diferencias existentes entre la Sección 17 de NIIF para PYMES y la NIC 16.

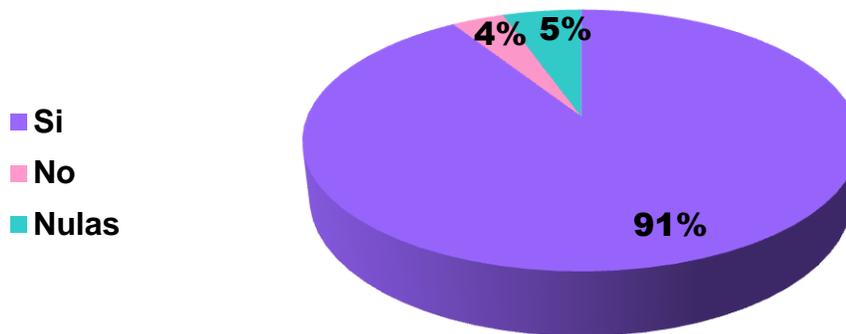
PREGUNTA N° 15

¿Considera usted necesario la elaboración de una Guía Práctica que explique el tratamiento contable y la relación con los aspectos tributarios de la sección 17 de la NIIF para PYMES?

CUADRO N° 15

Alternativas	Cifras Absolutas	Cifras Relativas
Si	50	91%
No	2	4%
Nulas	3	5%
Total	55	100%

Elaboración de Guia Práctica



Análisis:

Según manifestación en el alto porcentaje del total de la muestra seleccionada los resultados reflejan que los estudiantes consideran que es necesario proponer una guía práctica que facilite la correcta aplicación y registro de la normativa técnica referente a las propiedades planta y equipo. Esto indica que los resultados son favorables con la proyección de la investigación y razones como estas son las que la hacen presente.

CAPITULO V

**DISEÑO DE UNA GUIA PRACTICA QUE FACILITE EL REGISTRO
CONTABLE Y LOS ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LA SECCION 17
PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO DE LA NIIF PARA PYMES,
SAN MIGUEL 2015.**

INTRODUCCIÓN

La presente Guía práctica contable servirá de herramienta fundamental para facilitar la contabilización de las propiedades, planta y equipo que deben registrarse conforme lo establece la sección 17 de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.

Este instrumento facilitara el desarrollo de transacciones con los escenarios más comunes que se podrían encontrar en cuanto al registro de las operaciones contables de la entidad relacionados con propiedades, planta y equipo.

La guía contiene para cada elemento de propiedades, planta y equipo (terrenos, edificios, maquinaria, vehículos, mobiliario y equipo) casos prácticos que van desde adquisiciones mediante compraventas y permutas, y mediciones posteriores al reconocimiento inicial como el cálculo de depreciación, deterioro del valor, baja en cuentas, e información a revelar. Además, en cada caso práctico, se explican aquellos artículos tributarios aplicables a cada situación.

Se presenta un catálogo y manual de aplicación a manera de que los registros contables lleven un orden con las cuentas que por lo general deben utilizarse en dicha clase de registros.

1. CASOS PRACTICOS DE TERRENOS

ADQUISICIÓN DE TERRENO

1. Reconocimiento y Medición Inicial

El 05 de enero de 2014, la empresa American S.A de C.V catalogada como gran contribuyente, adquiere un terreno Urbano ubicado en la Ciudad de San Miguel para la construcción de una sala de ventas por el valor de \$ 60,000.00 según escritura, incurriendo en los siguientes costos:

- Se cancelan honorarios legales al Lic. Córdova por \$ 400.00.
- Levantamiento topográfico por un valor de \$1,000.00 Ingeniero López
- Demolición de las instalaciones que se encontraban construidas anteriormente por un valor de \$ 5,000.00 y Compactado del terreno por el valor de \$ 1,500.00 a Constructora, S.A de C.V.
- Todos los pagos son efectuados por medio de cheque.

Solución:

El terreno se clasifica como una partida de propiedades, planta y equipo. Es un activo físico que la entidad espera utilizar por más de un periodo y del cual se espera generar ingresos de conformidad con los criterios comprendidos en el párrafo 17.4 pues el terreno será utilizado para la construcción de una sala de ventas. No obstante si la adquisición del inmueble se destinara a la obtención de rentas mediante un arrendamiento financiero debe contabilizarse como propiedad de Inversión.

En el párrafo 17.10 de la Sección 17 de las NIIF para las PYMES se hace mención de los componentes del costo de un elemento de propiedades planta y equipo por lo que en base a la normativa podemos decir que todas las

erogaciones enlistadas anteriormente formarán parte del costo del terreno, pues cada una de ellas es necesaria para su adquisición y adecuación.

Es necesario conocer que el IVA a Capitalizar será aquel que esté relacionado directamente en la adquisición del bien, en este caso formará parte del costo el IVA generado por cada uno de los gastos en los que incurrió la sociedad. Esto **según el artículo 65** de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a La Prestación de Servicios en el cual hace referencia a los requisitos para deducir el Crédito Fiscal. Por lo que todas las erogaciones relacionadas con la compra del inmueble serán documentadas por medio de Factura de Consumidor Final.

Para ese efecto, los contribuyentes adquirentes de bienes o de servicios, no deberán solicitar la emisión y entrega de Comprobante de Crédito Fiscal sino que de Factura y los Proveedores de bienes o de servicios estarán obligados a emitirla y entregarla.

Cálculo:	Costo de Adquisición	IVA 13%	Retención 10%
Costo del Terreno	\$ 60,000.00		\$ -
Gastos Notariales	\$ 400.00		\$ 40.00
Gastos de Preparación y Limpieza	\$ 6,500.00		\$ -
Levantamiento Topográfico	\$ 1,000.00		\$ 100.00
Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces *	\$ 942.86		\$ -
Derechos de Registro**	\$ 378.00		\$ -
Total	\$ 69,220.86		\$ 140.00
Costo del terreno a reconocer	\$ 69,220.86		

La contabilización de cada una de las transacciones relacionadas directamente con la adquisición del terreno se realiza de la siguiente manera:

Fecha: 05 -Ene -2104

Código	Cuenta y Descripción	Parcial	Debe	Haber
Partida X				
1201	Propiedades Planta y Equipo		\$ 60,000.00	
120101	Terrenos	\$ 60,000.00		
1101	Efectivo y Equivalentes			\$ 60,000.00
110101	Bancos			
11010101	Cuenta Corriente			
1101010101	Banco Agricola Cta N° 1280005630	\$ 60,000.00		
	Por adquisición del terreno			
Totales			\$ 60,000.00	\$ 60,000.00

Por la cancelación de Gastos Notariales y Topográficos se realiza la retención del 10% sobre el valor neto por los servicios recibidos, según lo estipulado en el **artículo 156 del Código Tributario** que establece que “toda persona natural o persona jurídica que pague o acredite sumas en concepto de prestación de servicio está obligada a retener el 10% sobre dichas sumas, en concepto de anticipo del Impuesto sobre la Renta; cuando el servicio sea prestado por parte de una persona natural sin dependencia laboral de quien recibe el servicio, “dicho impuesto no forma parte del costo de activo pues es un impuesto recuperable.

Fecha: 10 -Ene -2104

Código	Cuenta y Descripción	Parcial	Debe	Haber
Partida X				
1201	Propiedades Planta y Equipo		\$ 400.00	
120101	Terrenos	\$ 400.00		
1101	Efectivo y Equivalentes			\$ 360.00
110101	Bancos			
11010101	Cuenta Corriente			
1101010101	Banco Agricola Cta N° 1280005630	\$ 360.00		
2103	Retenciones			\$ 40.00
210303	Impuesto sobre la Renta			
21030301	Retenciones Renta	\$ 40.00		
	Por pago de gastos notariales			
Totales			\$ 400.00	\$ 400.00

Fecha: 20 -Ene -2104

Código	Cuenta y Descripción	Parcial	Debe	Haber
Partida X				
1201	<u>Propiedades Planta y Equipo</u>		\$ 6,500.00	
120101	Terrenos	\$ 6,500.00		
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>			\$ 6,500.00
110101	Bancos			
11010101	Cuenta Corriente			
1101010101	Banco Agricola Cta N° 1280005630	\$ 6,500.00		
	Por Gastos de preparacion y limpieza .			
Totales			\$ 6,500.00	\$ 6,500.00

Fecha: 21 -Ene -2104

Código	Cuenta y Descripción	Parcial	Debe	Haber
Partida X				
1201	<u>Propiedades Planta y Equipo</u>		\$ 1,000.00	
120101	Terrenos	\$ 1,000.00		
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>			\$ 900.00
110101	Bancos			
11010101	Cuenta Corriente			
1101010101	Banco Agricola Cta N° 1280005630	\$ 900.00		
2103	<u>Retenciones</u>			\$ 100.00
210303	Impuesto sobre la Renta			
21030301	Retenciones Renta 10%	\$ 100.00		
	Por gastos en levantamiento topografico del terreno.			
Totales			\$ 1,000.00	\$ 1,000.00

* Para el pago del impuesto sobre Bienes Raíces, se calcula en base a la tasa del 3% sobre el exceso de \$28,571.43 según los contempla **La Ley de impuesto sobre transferencias de bienes raíces en su Artículo 4.**

Cálculo de Impuesto			
Costo del terreno	Exento	Monto Sujeto al Impuesto	Tasa 3%
\$ 60,000.00	\$ 28,571.43	\$ 31,428.57	\$ 942.86
Impuesto a la transferencia de bienes raíces		\$ 31,428.57	\$ 942.86

Fecha: 22 -Ene -2104

Código	Cuenta y Descripción	Parcial	Debe	Haber
Partida X				
1201	Propiedades Planta y Equipo		\$ 942.86	
120101	Terrenos	\$ 942.86		
1101	Efectivo y Equivalentes			\$ 942.86
110101	Bancos			
11010101	Cuenta Corriente			
1101010101	Banco Agrícola Cta N° 1280005630	\$ 942.86		
	Por pago de Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces.			
Totales			\$ 942.86	\$ 942.86

Los Derechos de Registros de propiedad raíz e hipotecas, se calcula en base a \$0.63 por cada centena del valor en dólares del bien a inscribir, según lo estipula la **Ley Relativa a las Tarifas y Otras Disposiciones Administrativas del Registro de la propiedad Raíz e Hipotecas en el artículo 48.

Cálculo de impuesto	Costo del terreno	%	Arancel
Por cada centena o fracción de centena de dólares \$ 0.63	\$ 60,000.00	600	\$ 378.00
Derechos de registro de la propiedad raíz e hipotecas			\$ 378.00

Fecha: 23 -Ene -2104

Código	Cuenta y Descripción	Parcial	Debe	Haber
1201	Partida X Propiedades Planta y Equipo		\$ 378.00	
120101	Terrenos	\$ 378.00		
1101	Efectivo y Equivalentes			\$ 378.00
110101	Bancos			
11010101	Cuenta Corriente			
1101010101	Banco Agricola Cta N° 1280005630	\$ 378.00		
	Por pago de Derecho de Registro de Propiedad Raiz e Hipoteca			
Totales			\$ 378.00	\$ 378.00

2. Adquisición mediante una permuta

Medición Inicial

La empresa American S.A DE C.V ha decidido realizar un intercambio de activos con La empresa X S.A DE C.V dando un vehículo (Toyota doble cabina P/271895) usado, con un costo histórico de \$ 60,000.00 más \$1,000.00 en efectivo, a cambio de un terreno desocupado para instalar una nueva sala de ventas cuyo valor Razonable es de \$ 12,500.00

El intercambio se realizó el 30 de enero de 2014.

- Servicios notariales al Lic. Juárez por \$ 150.00 por escrituración.
- Se cancelan los derechos de registro Raíz e Hipotecas.

Solución:

Para que un activo sea objeto de reconocimiento en los estados financieros es necesario que haya probabilidades que va obtenerse beneficios económicos en el futuro para la empresa relacionados a dicho activo, al mismo tiempo que este

pueda medirse fiablemente según criterios establecidos en el marco conceptual de la normativa.

A partir de estos criterios, dado que el bien adquirido es un inmueble con propósitos de construir una sala de venta podemos decir que cumple con dichos criterios por lo que como según lo establece el párrafo 17.4 de la sección 17 de NIIF para PYMES, la empresa deberá contabilizarlo como un elemento de Propiedades, Planta y Equipo.

La normativa Contable estipula que cualquier elemento de propiedades, planta y equipo se puede adquirir mediante de intercambio de uno o varios activos monetarios o una combinación de activos monetarios y no monetarios.⁵³

Los valores en libros de los activos a intercambiar son los siguientes:

American, S.A de C.V.		La empresa X	
	Vehículo		Terreno
Año de Adquisición	2010		2008
Vida Util	5 años		Ilimitada
<u>Costo Histórico de Adquisición</u>	\$ 60,000.00		\$12,500.00
Vehículo	\$ 60,000.00	Terreno	\$12,500.00
<u>Depreciación Acumulada</u>	\$ 48,000.00		
Vehículo	\$ 48,000.00		
<u>Valor en Libros</u>	\$ 12,000.00		\$12,500.00
Vehículo	\$ 12,000.00	Terreno	\$12,500.00

De acuerdo a la NIIF para PYMES, un elemento de propiedades, planta y equipo adquirido mediante una permuta, debe reconocerse por su valor razonable; si no

⁵³ Sección 17 de NIIF para las PYMES , párrafo 17.14

es posible determinar el valor razonable del bien adquirido, se reconocerá por el valor razonable del bien entregado; si no fuera posible determinar también este valor, el activo se reconocerá por el importe del valor en libros del bien entregado. Por el pago de elaboración de escritura del terreno se realiza la retención equivalente al 10% sobre el valor neto de la transacción por los servicios profesionales recibidos de conformidad con el artículo 156 del Código Tributario.

Cálculo	Costo	IVA	ISR 10%
Gastos Notariales	\$ 150.00		\$ 15.00
Derechos de Registro	\$ 78.75	\$ -	\$ -
Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces *	\$ -	\$ -	\$ -
Total	\$ 228.75	\$ -	\$ 15.00

*No se cancelan impuesto a la transferencia de Bienes Raíces porque según el artículo 14 de la correspondiente Ley estipula que para el pago del impuesto sobre Bienes Raíces, se calcula en base a la tasa del 3% sobre el exceso de \$28,571.43, y el costo del terreno que se está adquiriendo no sobrepasa tal límite, puesto que según escritura el costo es de \$ 12,500.00

El registro del intercambio de los elementos de Propiedades, planta y equipo queda de la siguiente manera:

Fecha: 30-Ene-2014

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
	Partida X			
1201	<u>Propiedades planta y equipo</u>		\$ 12,500.00	
120101	Terreno	\$ 12,500.00		
1202	<u>Depreciación Acumulada</u>		\$ 48,000.00	
120204	Vehiculo	\$ 48,000.00		
4107	<u>Pérdidas en venta de Activos</u>		\$ 500.00	
410703	Pérdida en permuta de Activos	\$ 500.00		
1101	<u>Efectivo y equivalentes</u>			\$ 1,000.00
110101	Banco			
11010101	Cuenta Corriente			
1101010101	Banco Agricola Cta N° 1280005630	\$ 1,000.00		
1201	<u>Propiedades planta y equipo</u>			\$ 60,000.00
120105	Vehiculo	\$ 60,000.00		
	Por Registro de Adquisición de Terreno mediante una permuta generandose asi una pérdida de capital.			
	Totales		\$ 61,000.00	\$ 61,000.00

En las operaciones extraordinarias u operaciones no habituales llevadas a cabo por el contribuyente se puede originar una pérdida de capital cuando el valor de la transacción es menor que el costo básico bien, las mejoras y gastos necesarios para efectuar la operación.

La pérdida de capital sufrida en la adquisición del terreno mediante permuta, la Ley de Impuesto sobre La Renta permite que pueda ser deducida de ganancias de capital, si se han obtenido en el mismo periodo o en los cinco años siguientes, habiendo cumplido con la obligación de informarla por medio del F-944 (Informe de Ganancia y/o Pérdida de Capital) proporcionado por la Administración Tributaria según consideraciones del artículo 42 de la Ley del Impuesto Sobre La Renta.

Las erogaciones por la elaboración de la escritura y pago de Impuesto por derecho de Registro incurridos en la adquisición del Inmueble incrementan el valor del terreno.

Fecha: 30-Ene-2014

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
Partida X				
1201	<u>Propiedades planta y equipo</u>		\$ 150.00	
120101	Terreno	\$ 150.00		
1101	<u>Efectivo y equivalentes</u>			\$ 135.00
110101	Banco			
11010101	Cuenta Corriente			
1101010101	Banco Agricola Cta N° 1280005630	\$ 135.00		
2103	<u>Retenciones</u>			\$ 15.00
210303	Impuesto sobre la Renta			
21030301	Retencion ISR 10%	\$ 10.00		
	Por elaboracion de escritura del terreno.			
	Totales		\$ 150.00	\$ 150.00

El registro de derechos de Registro de Propiedad e Hipotecas que se deben cancelar por el traspaso del inmueble.

Fecha: 30-Ene-2014

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
Partida X				
1201	<u>Propiedades planta y equipo</u>		\$ 78.75	
120101	Terreno	\$ 78.75		
1101	<u>Efectivo y equivalentes</u>			\$ 78.75
110101	Banco			
11010101	Cuenta Corriente			
1101010101	Banco Agricola Cta N° 1280005630	\$ 78.75		
	Por pago de Registro de Propiedad Raiz e Hipoteca			
	Totales		\$ 78.75	\$ 78.75

3. Baja en Cuentas

El 30 de Junio de 2014 la American S.A de C.V llega a un acuerdo con el señor López, quien es uno de los proveedores, compensar la deuda que se tiene a la fecha, el saldo de la deuda es de \$ 11,500.00 cediendo un terreno con un valor en libros de \$ 9,000.00

Por lo que se procede inmediatamente a la formalización del contrato.

Solución:

American S.A de C.V debe dar de baja el terreno de sus libros, pues está disponiendo de dicho elemento de propiedades planta y equipo. La Normativa Contable aplicable especifica los dos momentos o situaciones en los que las entidades deben de dar de baja cualquier activo de propiedades planta y equipo, tanto cuando se disponga del bien o cuando no se espera obtener beneficios económicos futuros por el uso o disposición. Párrafo 17.27 de las NIIF para PYMES.

La empresa procede a determinar la pérdida o ganancia como resultado de la baja en cuentas del terreno.

Dado que el valor en libros del terreno es menor al valor generado por su disposición nos resulta una ganancia en venta de dicho activo esto en base a los lineamientos establecidos en el párrafo 17.30.

American, S.A de C.V.	
Año de Adquisición	ene-14
Vida Util	Ilimitada
Valor en Libros	\$ 9,000.00
Terreno	\$ 9,000.00
Disposición	\$ 11,500.00
Ganancia en venta de activo fijo	\$ 2,500.00

El registro contable queda de la siguiente manera:

Fecha: 30-Jun-2014

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
Partida X				
2101	Cuentas por Pagar		\$ 11,500.00	
210101	Proveedores	\$ 11,500.00		
1201	Propiedades, Planta Y Equipo			\$ 9,000.00
120101	Terrenos	\$ 9,000.00		
5104	Ganancia en Venta de Activo			\$ 2,500.00
	Por baja en cuentas del terreno dado en compensación de la deuda con el Sr. Lopez			
Totales			\$ 11,500.00	\$ 11,500.00

Para el caso descrito anteriormente la ganancia obtenida deberá sumarse imponible ordinaria y calcular el Impuesto sobre la Renta como renta ordinaria, adjuntándose a la declaración de Impuesto sobre la Renta del ejercicio de imposición respectivo, el formulario de cálculo de la ganancia de capital de conformidad con lo descrito en el artículo 42 de La Ley del Impuesto Sobre La Renta.

2. CASOS PRACTICOS DE EDIFICIOS

ADQUISICIÓN DE INMUEBLE

1. Adquisición de Edificio para personal administrativo

La empresa American, S.A. de C.V. se dedica a la compra y venta de artículos de primera necesidad (mediano contribuyente), desea adquirir un inmueble para establecer sus oficinas contables y administrativas, previamente se ha informado sobre los precios en el mercado de dichos bienes, por lo que el 12 de Enero de 2014, adquiere un inmueble por un valor de \$ 225,000.00. Incurriendo en los siguientes costos:

- a. El día 12 de Enero 2014 requiere los servicios de un perito valuador por un valor de \$ 1,500.00 más IVA, para que determine los costos y porcentajes del terreno y el edificio.
- b. El día 13 de Enero de 2014 cancela Honorarios legales con el Lic. Medrano quien realizó la escritura pública del terreno por un valor de \$1,000.00 más IVA.
- c. El día 16 de Enero de 2014 incurre en gastos de adecuación del edificio (pintura, ventanas nuevas, cerámica, etc.); por \$ 15,000.00 más IVA a Decorarte, S.A de C.V
- d. El día 05 de Febrero cancela gastos de inauguración por \$3,500.00 más IVA ExpoArte, S.A de C.V.
- e. El día 05 de Febrero cancela gastos de publicidad de \$ 500.00 más IVA a Marketing S.A. de C.V.

Solución:

Para que un activo sea objeto de reconocimiento en los estados financieros estos deben de cumplir con los criterios establecidos en el Marco Conceptual para la

Preparación y Presentación de los Estados Financieros en el párrafo 83 los cuales son:

- a) Cuando sea probable obtener del mismo activo beneficios económicos futuros para la empresa.
- b) Cuando el activo tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.

A partir de estos criterios, dado que el bien adquirido es un inmueble para propósitos administrativos de la empresa, y cumple con dichos criterios como según lo establece el párrafo 17.4 de la sección 17 de NIIF para PYMES, la empresa deberá contabilizarlo como un elemento de Propiedades, Planta y Equipo.

Separación de los principales componentes

El párrafo 17.8 de la sección 17 de las NIIF para PYMES menciona que los terrenos y edificios son activos separables y que una empresa debe contabilizarlos por separado aun si se hubieren adquirido de forma conjunta.

Por lo anterior, se debe conocer cuál es el costo del terreno y del edificio como activos separados, el informe de la inspección que realizó el perito valuador fue el siguiente:

Informe del peritaje	Valor de mercado	%
Terreno	\$ 93,526.50	32%
Edificio	\$ 195,537.25	68%
Total	\$ 289,063.75	100%

Con base a los porcentajes anteriores, se calcula los valores reales de los inmuebles, para nuestro caso:

Costo Real en base a porcentajes		%	Costo	Vida util
Terreno	\$ 225,000.00	32%	\$ 72,000.00	Ilimitada
Edificio	\$ 225,000.00	68%	\$ 153,000.00	20 años
Total			\$ 225,000.00	

Una entidad medirá un elemento de propiedades, planta y equipo por su costo en el momento de su reconocimiento inicial (Párrafo 17.9 Sección 17 NIIF para PYMES) por lo que su registro contable es el siguiente:

Fecha: 12-Ene-2014

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
Partida X				
1201	Propiedades, Planta y Equipo		\$ 225,000.00	
120101	Terrenos	\$ 72,000.00		
120102	Edificios	\$ 153,000.00		
1101	Efectivo y equivalente			\$ 225,000.00
110101	Banco			
11010101	Cuenta Corriente			
1101010101	Banco Agrícola Cta N° 1280005630	\$ 225,000.00		
	Por el registro del reconocimiento inicial del inmueble en sus componentes principales.			
Totales			\$ 225,000.00	\$ 225,000.00

Se debe mencionar que el costo del perito valuador no formará parte del costo del inmueble ya que es una operación accesorio que no es necesaria para ubicar el activo en su lugar y condiciones de funcionamiento y se debe reconocer el egreso

en resultados del periodo en que se incurre. Según el párrafo 17.12 sección 17 de la NIIF para PYMES. Su registro contable es el siguiente:

Fecha: 12-Enero-2014

Código	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
Partida X				
4103	Gastos de Administración		\$ 1,500.00	
410315	Honorarios	\$ 1,500.00		
1104	Credito Fiscal IVA		\$ 195.00	
1101	Efectivo y equivalente			\$ 1,545.00
110101	Banco			
11010101	Cuenta Corriente			
1101010101	Banco Agricola Cta N° 1280005630	\$ 1,545.00		
2103	Retenciones			\$ 150.00
210303	Impuesto sobre la Renta			
21030301	Retencion ISR 10%	\$ 150.00		
	Por el pago de honorarios por servicios al perito valuador.			
Totales			\$ 1,695.00	\$ 1,695.00

Componentes del Costo

Para efectos de su medición se debe considerar el párrafo 17.10 de la sección 17 de NIIF para PYMES el cual menciona cuales son los componentes que forman parte del costo del bien adquirido.

En un tipo de transacción con un bien inmueble, existen ciertos derechos e impuestos que deben cancelarse para la adquisición legal de un inmueble, estos son:

- En la Ley de impuesto sobre transferencias de bienes raíces establece en el artículo 14 que deberá calcularse una tasa del 3% sobre el excedente de \$ 28,571.43. El cálculo se presenta en el siguiente cuadro:

Cálculo:	Valor del Edificio	Exento	Valor sujeto al impuesto	Tasa 3%
	\$ 225,000.00	\$ 28,571.43	\$ 196,428.57	\$ 5,892.86
Impuesto por transferencia de bienes raíces				\$ 5,892.86

Para efectos técnicos contables, el impuesto sobre transferencias de bienes raíces debe formar parte del costo del activo, ya que en el párrafo 17.10 literal a) de la sección 17 de NIIF para PYMES menciona que el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo comprenderá los impuestos no recuperables; mientras tanto, el Art. 30 inc. 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el impuesto sobre transferencia de bienes raíces “en ningún caso, se considerará parte del costo de adquisición de los bienes inmuebles”.

Por lo anterior, al calcular la depreciación una entidad deberá separar del costo de los bienes inmuebles el valor por dicho impuesto y llevar a cabo registros de control de la depreciación que permitan al final de un periodo contable realizar un ajuste fiscal-financiero, conocido como conciliación, de la depreciación.

La distribución del costo incurrido entre los componentes del inmueble es el siguiente:

Bien Inmueble	Impuestos	Monto	% a distribuir	Costo Asignado
Terreno	TBR	\$ 5,892.86	32%	\$ 1,885.71
Edificio		\$ 5,892.86	68%	\$ 4,007.14
Total				\$ 5,892.86

Se deben calcular los Derechos de registro de la propiedad raíz e hipotecas, esto está establecido en la Ley Relativa a las Tarifas y Otras Disposiciones Administrativas del Registro de la propiedad Raíz e Hipotecas, el cual para una compraventa es el siguiente:

Cálculo:	Valor del Edificio	Número de Centenas	Arancel
Por cada centena o fracción de centena de dólares \$ 0.63	\$ 225,000.00	2250	\$ 1,417.50
Derechos de registro de la propiedad raíz e hipotecas			\$ 1,417.50

Cabe mencionar que financieramente, estos impuestos y aranceles, formarán parte del costo del inmueble ya que no son recuperables y que sin la realización de ellos no se podría obtener el edificio.

La distribución del costo entre los componentes del inmueble es el siguiente:

Bien Inmueble	Impuestos	Monto	% a distribuir	Costo Asignado
Terreno	Derechos	\$ 1,417.50	32%	\$ 453.60
Edificio	de registros	\$ 1,417.50	68%	\$ 963.90
			Total	\$ 1,417.50

El registro contable de dichos impuestos se muestra a continuación:

Fecha: 13-Ene-2014

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
Partida X				
1201	Propiedades, Planta y Equipo		\$ 7,310.36	
120101	Terrenos	\$ 2,339.32		
120102	Edificios	\$ 4,971.04		
1101	Efectivo y equivalente			\$ 7,310.36
110101	Banco			
11010101	Cuenta Corriente			
1101010101	Banco Agrícola Cta N° 1280005630	\$ 7,310.36		
	Por el pago de impuestos sobre transferencia de bienes raíces y derechos.			
Totales			\$ 7,310.36	\$ 7,310.36

- Otro costo en la transacción son los honorarios legales, según el párrafo 17.10 literal a) de la sección 17 de NIIF para PYMES el precio de adquisición debe contener los honorarios legales y de intermediación en que se incurran. Por lo tanto, los \$1,000.00 que se cancelan por la elaboración de la escritura pública deben formar parte del costo del edificio.

En los aspectos tributarios, los honorarios del notario están sujetos a una retención; debido a que cuando se solicita los servicios de una persona natural debiera realizarse una retención del 10% sobre el costo en concepto de Impuesto sobre la renta, según el artículo 156 del Código Tributario.

La distribución y registro contable de este costo entre las partes principales del inmueble adquirido es la siguiente:

Bien Inmueble	Concepto	Monto	% a distribuir	Costo Asignado
Terreno	Honorarios	\$ 1,130.00	32%	\$ 361.60
Edificio		\$ 1,130.00	68%	\$ 768.40
			Total	\$ 1,130.00

Fecha: 13-Ene-2014

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
Partida X				
1201	Propiedades, Planta y Equipo		\$ 1,130.00	
120101	Terrenos	\$ 361.60		
120102	Edificios	\$ 768.40		
1101	Efectivo y equivalente			\$ 1,030.00
110101	Banco			
11010101	Cuenta Corriente			
1101010101	Banco Agricola Cta N° 1280005630	\$ 1,030.00		
2103	Retenciones			\$ 100.00
210303	Impuesto sobre la Renta			
21030301	Retencion ISR 10%	\$ 100.00		
	Por el pago de honorarios legales para escritura publica.			
Totales			\$ 1,130.00	\$ 1,130.00

- Los gastos de adecuación formarán parte del costo de la edificación ya que se realizan con el propósito de que el edificio funcione adecuadamente. Por lo tanto el registro contable es el siguiente:

Bien Inmueble	Concepto	Monto	% a distribuir	Costo Asignado
Edificio	Gastos de adecuación	\$ 16,950.00	100%	\$ 16,950.00
Total				\$ 16,950.00

Fecha: 16-Ene-2014

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
Partida X				
1201	Propiedades, Planta y Equipo		\$ 16,950.00	
120102	Edificios	\$ 16,950.00		
1101	Efectivo y equivalente			\$ 16,950.00
110101	Banco			
11010101	Cuenta Corriente			
1101010101	Banco Agricola Cta N° 1280005630	\$ 16,950.00		
	Cancelación de gastos de adecuación del edificio.			
Totales			\$ 16,950.00	\$ 16,950.00

Para efectos tributarios, no será deducible el IVA de los honorarios legales y de los gastos de adecuación ya que el artículo 65 numeral 3 de la Ley de IVA menciona que el impuesto generado por la utilización de servicios será deducible siempre y cuando no sean destinados para la construcción o edificación de bienes inmuebles, y el artículo 65-A literal k) de la misma Ley menciona que “no será deducible el IVA proveniente de bienes muebles corporales que se utilicen en la construcción o edificación de bienes inmuebles nuevos...”

Esto quiere decir que el IVA de esos dos conceptos, formará parte del costo del inmueble, es por ello que en los registros anteriores, el costo del inmueble contiene dicho impuesto.

- Los gastos de inauguración y de publicidad no formarán parte del costo ya que son erogaciones que no se asocian en la construcción o desarrollo de un elemento de propiedades, planta y equipo, y que por lo tanto se reconocerán como gastos cuando se incurra en ellos. Esto según el párrafo 17.11 sección 17 de NIIF para PYMES. El registro contable es de la siguiente forma:

Fecha: 05-Febrero-2014

Código	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
	Partida X			
4103	<u>Gastos de Administración</u>		\$ 4,000.00	
410316	Publicidad	\$ 500.00		
410317	Inauguración	\$ 3,500.00		
1104	<u>Credito Fiscal IVA</u>		\$ 520.00	
1101	<u>Efectivo y equivalente</u>			\$ 4,520.00
110101	Banco			
11010101	Cuenta Corriente			
1101010101	Banco Agrícola Cta N° 1280005630	\$ 4,520.00		
	Pago de gastos por publicidad e inauguración.			
Totales			\$ 4,520.00	\$ 4,520.00

Según el párrafo 17.12 de la sección 17 de NIIF para PYMES las erogaciones de inauguración y publicidad no son necesarios para ubicar el activo en el lugar y condiciones de funcionamiento, por lo que también el IVA es acreditable pues se maneja como gasto asociado con la operación accesoria.

El cuadro siguiente presenta de manera resumida los costos atribuibles a la adquisición del edificio:

Cálculo:	Desembolsos que son atribuibles al costo	Desembolsos que no son atribuibles al costo	IVA	Renta 10%
Costo de adquisición	\$ 225,000.00			
Honorarios legales para Escritura pública	\$ 1,000.00			\$ 100.00
Gastos de adecuación del edificio	\$ 15,000.00			
Gastos de inauguración		\$ 3,500.00	\$ 455.00	
Gastos de publicidad		\$ 500.00	\$ 65.00	
Impuesto de TBR	\$ 5,892.86			
Derechos de registro en CNR	\$ 1,417.50			
Honorarios del perito		\$ 1,500.00	\$ 195.00	\$ 150.00
IVA a Capitalizar*	\$ 2,080.00			
Costo Total del Inmueble	\$ 250,390.36	\$ 5,500.00	\$ 715.00	\$ 250.00

*IVA a capitalizar está conformado por el IVA de \$ 130.00 de Honorarios legales y \$ 1,950.00 de los gastos de adecuación.

El total del costo para cada bien se presenta a continuación:

Bienes Inmuebles	Costo
Terreno	\$ 74,700.92
Edificios	\$ 175,689.44
Total	\$ 250,390.36

2. Construcción de un Edificio para realizar las operaciones.

El 05 de Junio de 2014, la empresa American, S.A. de C.V. quien es gran contribuyente desea construir un Supermercado, por lo que contrata los servicios de Constructores Rápidos, S.A. de C.V. con la que establece que el contrato de construcción será por administración o mandato. Es decir, que la empresa contratante suministrará todos los materiales.

La empresa solicitará un préstamo al Banco Agrícola, S.A. por \$ 200,000.00 por 6 años plazo el cual será pagado en cuotas mensuales vencidas por un valor de \$3,500.00. Este es aprobado el 30 de Junio de 2014, pagando una comisión del 3% por otorgamiento y desembolso sobre el monto solicitado, tasa de interes 6% anual.

La construcción iniciará el 01 de Julio de 2014, y finalizarán el 31 de Octubre de 2014. El 01 de Noviembre se hará el traslado de la obra en proceso para el activo como un bien inmueble.

Se incurre en los siguientes costos:

- El día 30 de Junio 2014, cancela gastos por elaboración de planos y supervisión de la obra, por \$ 2,535.00 más IVA.
- El día 30 de Junio 2014, Mano de obra según el contrato con la empresa contratista por \$ 65,400.00
- El día 01 de Julio 2014, cancela materiales (Cemento, Ladrillos, Hierro, Etc.) por \$ 155,600.00 más IVA, a El Baratillo S.A de C.V. (Gran Contribuyente)

Pasos para el reconocimiento y registro:

1. Reconocimiento del Préstamo y cálculo de los intereses devengados.

Para reconocer inicialmente el pasivo financiero (préstamo bancario) se debe contabilizar una cuenta por pagar al importe presente en efectivo al banco, esto incluye los pagos por intereses y el reembolso del principal según párrafo 11.13 de la sección 11 Instrumentos Financieros Básicos, posteriormente se debe medir al costo amortizado y realizar el cálculo de los intereses utilizando el método de interés efectivo como lo establece el párrafo 11.14 literal a) de la misma sección.

El Banco cobra una comisión sobre el monto que ha solicitado de 3%, además se cancela honorarios profesionales para la formalización del préstamo por \$ 100.00 por lo que el monto real que recibirá American, S.A. de C.V. es el siguiente:

Datos del Préstamo	Valor Pagado	IVA
Valor del Préstamo	\$ 200,000.00	
Comisión por Otorgamiento	(-) \$ 6,000.00	
Credito Fiscal IVA por comisión		\$ 780.00
Honorarios por formalización del Préstamo	(-) \$ 100.00	
Cuota mensual \$ 3,500.00		
Tasa de Interes nominal 6% anual		
Total	\$ 193,900.00	\$ 780.00

La sección 25 Costos por préstamos, en el párrafo 25.2 menciona que una entidad deber reconocer todos los costos por prestamos como un gasto en resultados en el periodo en el que se incurre en ellos. Por lo tanto, debe reconocerse como un

gasto en resultados la comisión por otorgamiento y los gastos por intereses del préstamo incurrido.

En la Ley de IVA, en su artículo 51 literal a) establece que todas las cantidades o valores que integran la contraprestación y se carguen o cobren adicionalmente en la operación, en este caso las Comisiones, deben estar sujetas al impuesto del 13%.

Con los datos anteriores se procede a encontrar una tasa de interés efectiva con la cual el valor presente neto se haga cero, por lo que es necesario hacer uso de la fórmula del valor presente para encontrar dicha tasa:

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

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

Dónde:

P= Valor presente \$ 193,900.00

A= Anualidad (cuota mensual \$ 3,500.00)

i= Tasa de interés nominal 6% anual (0.5% mensual)

n= Número de periodos (6x12=72 meses)

i= Tasa de interés efectiva= ¿?

$$\frac{\$ 193,900.00}{\$ 3,500.00} = \left[\frac{1 - (1 + i)^{-72}}{i} \right]$$

$$55.4 = \left[\frac{1 - (1 + i)^{-72}}{i} \right]$$

Se probará con $i = 0.55\%$

$$55.4 = \left[\frac{1 - (1 + 0.0055)^{-72}}{0.0055} \right]$$

$$55.4 = 59.32048723$$

$$55.4 - 54.85410358 = -3.920487227$$

Se probará con $i = 0.59\%$

$$55.4 = \left[\frac{1 - (1 + 0.0059)^{-72}}{0.0059} \right]$$

$$55.4 = 58.52249239$$

$$55.4 - 58.52249239 = -3.122492393$$

Se probará con $i = 0.69\%$

$$55.4 = \left[\frac{1 - (1 + 0.0069)^{-72}}{0.0069} \right]$$

$$55.4 = 56.59222011$$

$$55.4 - 56.59222011 = -1.192220109$$

Se probará con $i = 0.75\%$

$$55.4 = \left[\frac{1 - (1 + 0.0075)^{-72}}{0.0075} \right]$$

$$55.4 = 55.4768488$$

$$55.4 - 55.4768488 = -0.076848798$$

Se probará con $i = 0.7540\%$

$$55.4 = \left[\frac{1 - (1 + 0.007540)^{-72}}{0.007540} \right]$$

$$55.4 = 55.40359824$$

$$55.4 - 55.40359824 = -0.003598$$

Se probara con $i = 0.7542\%$

$$55.4 = \left[\frac{1 - (1 + 0.007542)^{-72}}{0.007542} \right]$$

$$55.4 = 55.$$

$$55.4 - 55.3999393 = 0.0000607$$

Con las tasas de 0.7540% y 0.7542%, se procederá a realizar la interpolación para encontrar la TIR de la siguiente manera:

Tasa de interes	Diferencia
0.007542.....	0.0000607
i	0
0.007540.....	-0.003598

$$\frac{i - 0.007540}{0.007540 - 0.007542} = \frac{0 - 0.0000607}{-0.003598 - 0.0000607}$$

$$\frac{i - 0.007540}{-0.000002} = \frac{-0.0000607}{-0.0036587}$$

$$\frac{i - 0.007540}{-0.000002} = 0.016590592$$

$$i=(0.016590592)\times(-0.000002)+0.007540$$

$$i=0.0075399668$$

$$i=0.75399668\% \text{ mensual}$$

[Según la fórmula financiera en Excel TIR es igual a 0.00754196, que es 0.75419668% mensual]

Para efectos de comprobación se sustituirá la tasa encontrada en la fórmula del valor presente:

$$55.40 = \left[\frac{1 - (1 + 0.00754196)^{-72}}{0.00754196} \right]$$

$$55.40 = 55.40$$

$$55.40 - 55.40 = 0.00$$

Para el reconocimiento contable la partida del préstamo recibido debe quedar de la siguiente manera:

Fecha: 30-Junio-2014

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
Partida X				
1101	Efectivo y equivalente		\$ 193,120.00	
110101	Banco			
11010101	Cuenta Corriente			
1101010101	Banco Agricola Cta N° 1280005630	\$ 193,120.00		
1104	Credito Fiscal IVA		\$ 780.00	
2201	Préstamos por Pagar a Largo Plazo			\$ 193,900.00
220101	Préstamos Bancarios	\$ 193,900.00		
	Por registro del préstamos recibido.			
Totales			\$ 193,900.00	\$ 193,900.00

A continuación se presenta el cuadro de amortización del préstamo para los 72 meses:

Préstamo				
Periodo	Cuota	i= 0.75419668194%	K	Saldo
0	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 193,900.00
1	\$ 3,500.00	\$ 1,462.39	\$ 2,037.61	\$ 191,862.39
2	\$ 3,500.00	\$ 1,447.02	\$ 2,052.98	\$ 189,809.41
3	\$ 3,500.00	\$ 1,431.54	\$ 2,068.46	\$ 187,740.94
4	\$ 3,500.00	\$ 1,415.94	\$ 2,084.06	\$ 185,656.88
5	\$ 3,500.00	\$ 1,400.22	\$ 2,099.78	\$ 183,557.10
6	\$ 3,500.00	\$ 1,384.38	\$ 2,115.62	\$ 181,441.48
7	\$ 3,500.00	\$ 1,368.43	\$ 2,131.57	\$ 179,309.90
8	\$ 3,500.00	\$ 1,352.35	\$ 2,147.65	\$ 177,162.25
9	\$ 3,500.00	\$ 1,336.15	\$ 2,163.85	\$ 174,998.41
10	\$ 3,500.00	\$ 1,319.83	\$ 2,180.17	\$ 172,818.24
11	\$ 3,500.00	\$ 1,303.39	\$ 2,196.61	\$ 170,621.63
12	\$ 3,500.00	\$ 1,286.82	\$ 2,213.18	\$ 168,408.45
13	\$ 3,500.00	\$ 1,270.13	\$ 2,229.87	\$ 166,178.58
14	\$ 3,500.00	\$ 1,253.31	\$ 2,246.69	\$ 163,931.89
15	\$ 3,500.00	\$ 1,236.37	\$ 2,263.63	\$ 161,668.26
16	\$ 3,500.00	\$ 1,219.30	\$ 2,280.70	\$ 159,387.56
17	\$ 3,500.00	\$ 1,202.10	\$ 2,297.90	\$ 157,089.66
18	\$ 3,500.00	\$ 1,184.76	\$ 2,315.24	\$ 154,774.42
19	\$ 3,500.00	\$ 1,167.30	\$ 2,332.70	\$ 152,441.72
20	\$ 3,500.00	\$ 1,149.71	\$ 2,350.29	\$ 150,091.43
21	\$ 3,500.00	\$ 1,131.98	\$ 2,368.02	\$ 147,723.42
22	\$ 3,500.00	\$ 1,114.13	\$ 2,385.87	\$ 145,337.54
23	\$ 3,500.00	\$ 1,096.13	\$ 2,403.87	\$ 142,933.68
24	\$ 3,500.00	\$ 1,078.00	\$ 2,422.00	\$ 140,511.68
25	\$ 3,500.00	\$ 1,059.73	\$ 2,440.27	\$ 138,071.41
26	\$ 3,500.00	\$ 1,041.33	\$ 2,458.67	\$ 135,612.74
27	\$ 3,500.00	\$ 1,022.79	\$ 2,477.21	\$ 133,135.53
28	\$ 3,500.00	\$ 1,004.10	\$ 2,495.90	\$ 130,639.63
29	\$ 3,500.00	\$ 985.28	\$ 2,514.72	\$ 128,124.91
30	\$ 3,500.00	\$ 966.31	\$ 2,533.69	\$ 125,591.22
31	\$ 3,500.00	\$ 947.20	\$ 2,552.80	\$ 123,038.43
32	\$ 3,500.00	\$ 927.95	\$ 2,572.05	\$ 120,466.38
33	\$ 3,500.00	\$ 908.55	\$ 2,591.45	\$ 117,874.93
34	\$ 3,500.00	\$ 889.01	\$ 2,610.99	\$ 115,263.94
35	\$ 3,500.00	\$ 869.32	\$ 2,630.68	\$ 112,633.26
36	\$ 3,500.00	\$ 849.48	\$ 2,650.52	\$ 109,982.74
37	\$ 3,500.00	\$ 829.49	\$ 2,670.51	\$ 107,312.22

38	\$ 3,500.00	\$ 809.35	\$ 2,690.65	\$ 104,621.57
39	\$ 3,500.00	\$ 789.05	\$ 2,710.95	\$ 101,910.62
40	\$ 3,500.00	\$ 768.61	\$ 2,731.39	\$ 99,179.23
41	\$ 3,500.00	\$ 748.01	\$ 2,751.99	\$ 96,427.23
42	\$ 3,500.00	\$ 727.25	\$ 2,772.75	\$ 93,654.48
43	\$ 3,500.00	\$ 706.34	\$ 2,793.66	\$ 90,860.82
44	\$ 3,500.00	\$ 685.27	\$ 2,814.73	\$ 88,046.09
45	\$ 3,500.00	\$ 664.04	\$ 2,835.96	\$ 85,210.13
46	\$ 3,500.00	\$ 642.65	\$ 2,857.35	\$ 82,352.79
47	\$ 3,500.00	\$ 621.10	\$ 2,878.90	\$ 79,473.89
48	\$ 3,500.00	\$ 599.39	\$ 2,900.61	\$ 76,573.28
49	\$ 3,500.00	\$ 577.51	\$ 2,922.49	\$ 73,650.79
50	\$ 3,500.00	\$ 555.47	\$ 2,944.53	\$ 70,706.26
51	\$ 3,500.00	\$ 533.26	\$ 2,966.74	\$ 67,739.53
52	\$ 3,500.00	\$ 510.89	\$ 2,989.11	\$ 64,750.42
53	\$ 3,500.00	\$ 488.35	\$ 3,011.65	\$ 61,738.76
54	\$ 3,500.00	\$ 465.63	\$ 3,034.37	\$ 58,704.39
55	\$ 3,500.00	\$ 442.75	\$ 3,057.25	\$ 55,647.14
56	\$ 3,500.00	\$ 419.69	\$ 3,080.31	\$ 52,566.83
57	\$ 3,500.00	\$ 396.46	\$ 3,103.54	\$ 49,463.29
58	\$ 3,500.00	\$ 373.05	\$ 3,126.95	\$ 46,336.34
59	\$ 3,500.00	\$ 349.47	\$ 3,150.53	\$ 43,185.80
60	\$ 3,500.00	\$ 325.71	\$ 3,174.29	\$ 40,011.51
61	\$ 3,500.00	\$ 301.77	\$ 3,198.23	\$ 36,813.27
62	\$ 3,500.00	\$ 277.64	\$ 3,222.36	\$ 33,590.92
63	\$ 3,500.00	\$ 253.34	\$ 3,246.66	\$ 30,344.26
64	\$ 3,500.00	\$ 228.86	\$ 3,271.14	\$ 27,073.12
65	\$ 3,500.00	\$ 204.18	\$ 3,295.82	\$ 23,777.30
66	\$ 3,500.00	\$ 179.33	\$ 3,320.67	\$ 20,456.63
67	\$ 3,500.00	\$ 154.28	\$ 3,345.72	\$ 17,110.91
68	\$ 3,500.00	\$ 129.05	\$ 3,370.95	\$ 13,739.96
69	\$ 3,500.00	\$ 103.63	\$ 3,396.37	\$ 10,343.59
70	\$ 3,500.00	\$ 78.01	\$ 3,421.99	\$ 6,921.60
71	\$ 3,500.00	\$ 52.20	\$ 3,447.80	\$ 3,473.80
72	\$ 3,500.00	\$ 26.20	\$ 3,473.80	\$ (0.00)

2. Detalle de los costos incurridos para la construcción.

El registro contable de la cancelación por la elaboración de planos y supervisión de la construcción es el siguiente:

Fecha: 30-Junio-2014

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
	Partida X			
1201	<u>Propiedades, Planta y Equipo</u>		\$ 2,864.55	
120107	Construcciones en Proceso			
12010701	Locales propios	\$ 2,864.55		
1101	<u>Efectivo y equivalente</u>			\$ 2,864.55
110101	Banco			
11010101	Cuenta Corriente			
1101010101	Banco Agricola Cta N° 1280005630	\$ 2,864.55		
	Por el pago de elaboración de planos y supervisión de la obra.			
Totales			\$ 2,864.55	\$ 2,864.55

La empresa además incurre en costos de mano de obra, este debe agregarse al costo de la construcción, por lo que su registro contable es el siguiente:

Fecha: 30-Junio-2014

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
	Partida X			
1201	<u>Propiedades, Planta y Equipo</u>		\$ 65,400.00	
120107	Construcciones en Proceso			
12010701	Locales propios	\$ 65,400.00		
1101	<u>Efectivo y equivalente</u>			\$ 65,400.00
110101	Banco			
11010101	Cuenta Corriente			
1101010101	Banco Agricola Cta N° 1280005630	\$ 65,400.00		
	Por cancelación de mano de obra a Constructores Rapidos, S.A. de C.V.			
Totales			\$ 65,400.00	\$ 65,400.00

La empresa cancela materiales a El Baratillo, S.A. de C.V. quien es gran contribuyente. El registro contable para la construcción en proceso es de la manera siguiente:

Fecha: 01-Julio-2014

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
	Partida X			
1201	Propiedades, Planta y Equipo		\$ 175,828.00	
120107	Construcciones en Proceso			
12010701	Locales propios	\$ 175,828.00		
1101	Efectivo y equivalente			\$ 175,828.00
110101	Banco			
11010101	Cuenta Corriente			
1101010101	Banco Agricola Cta N° 1280005630	\$ 175,828.00		
	Por el pago de materiales a El baratillo, S.A. de C.V.			
Totales			\$ 175,828.00	\$ 175,828.00

El cuadro siguiente de manera resumida los costos atribuibles a la construcción en proceso:

Construcción de Edificio	Costo de Adquisición	IVA	Costo Total
Elaboración de planos y supervisión	\$ 2,535.00	\$ 329.55	\$ 2864.55
Materiales	\$ 155,600.00	\$ 20,228.00	\$ 175,828.00
Mano de Obra	\$ 65,400.00		\$ 65,400.00
	\$ 223,535.00	\$ 20,557.55	\$ 244,092.55

El IVA de los materiales y por la elaboración de planos para la construcción forma parte del costo ya que son erogaciones que la empresa AMERICAN, S.A. de C.V. realiza pero esta no se dedica a la construcción y por lo tanto debe capitalizarse. Además, el artículo 65-A literal k) de la Ley de IVA menciona que “no será deducible el IVA proveniente de bienes muebles corporales que se utilicen en la construcción o edificación de bienes inmuebles nuevos...”

3. Reconocimiento de las cuotas y los intereses.

La Sección 17 de las NIIF para PYMEs, establece que los costos por préstamos serán reconocidos como gastos cuando la entidad incurra en ellos, esto en el párrafo 17.11 literal e). La Sección 25 Costos por préstamos incluye como costos por préstamos los gastos por intereses calculados utilizando el método del interés efectivo como se describe en la Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos.

Al finalizar cada mes, la empresa deberá cancelar la cuota correspondiente para amortizar el préstamo y registrar en resultados los intereses generados en base a la tasa de interés efectiva.

Para efectos tributarios, en artículo 29 de la Ley de impuesto sobre la renta numeral 10) inc. 3 menciona que “tampoco serán deducibles los intereses en tanto el activo con el que se vinculan no sea productor de renta gravable, caso en el cual, los intereses incurridos en ese lapso deberán ser capitalizados como parte del costo de adquisición de los activos y ser deducidos únicamente vía depreciación.

Debido a que el activo se encuentra en construcción en proceso, éste aun no es un activo productor de renta gravable, por lo que los intereses se considerarán no deducibles y deberán reconocerse en resultados ya que la Sección 15 Costos por préstamos menciona que no deben capitalizarse.

En consecuencia, lo anterior ocasionará diferencias temporarias y/o permanentes que originan activos y pasivos por impuestos diferidos, ya que afectan el gasto

tributario por impuesto sobre la renta y el correspondiente pasivo a pagar en un ejercicio tributario distinto al de su registro contable.

El registro del pago de la primera cuota es el siguiente:

Fecha: 31-Julio-2014

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
	Partida X			
2201	<u>Préstamos por Pagar a Largo Plazo</u>		\$ 2,037.61	
220101	Préstamos Bancarios	\$ 2,037.61		
4105	<u>Gastos Financieros</u>		\$ 1,462.39	
410503	Gastos no deducibles	\$ 1,462.39		
1101	<u>Efectivo y equivalente</u>			\$ 3,500.00
110101	Banco			
11010101	Cuenta Corriente			
1101010101	Banco Agricola Cta N° 1280005630	\$ 3,500.00		
	Por el Reconocimiento de los Intereses mensuales y cancelación de la primera cuota del prestamo.			
Totales			\$ 3,500.00	\$ 3,500.00

El anterior registro se deberá de realizar para las demás cuotas, hasta que el préstamo sea cancelado, sin embargo, cuando el activo de construcción en proceso se traslade para la cuenta de edificio, es decir, cuando éste ya se encuentre totalmente construido y se convierta en un activo productor de renta gravable, los intereses deberán registrarse como gastos financieros/subcuenta intereses ya que a partir de ese momento serán deducibles durante el periodo restante del préstamo.

4. Traslado de la obra en proceso para la activación del edificio.

Fecha: 01-Noviembre-2014

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
Partida X				
1201	Propiedades, Planta Y Equipo		\$ 244,092.55	
120102	Edificios	\$ 244,092.55		
1201	Propiedades, Planta y Equipo			\$ 244,092.55
120107	Construcciones en Proceso			
12010701	Locales propios	\$ 244,092.55		
	Por el registro de finalización de la construcción y traslado de la obra en proceso para el activo como un inmueble.			
Totales			\$ 244,092.55	\$ 244,092.55

3. Permutas con Inmuebles

La empresa "American, S.A. de C.V." quien es mediano contribuyente, se dedica a brindar servicios de alojamiento y posee un Hotel donde realiza sus operaciones, el edificio se encuentra ubicado en la ciudad de San Miguel, salida a Santa Rosa de Lima. El 01-Febrero-2014 contacta a la empresa "Comercializadora, S.A. de C.V." para que realicen una permuta de activos. Esta última, posee un terreno de 1 hectárea anexo al Supermercado Walmart San Miguel. El 15 del mismo mes, aceptan realizar el intercambio. El Costo Histórico de ambos activos y el Valor Razonable del activo recibido a la hora de llevar a cabo la operación son los siguientes:

Datos	American, S.A de C.V.	Comercializadora, S.A. de C.V.	
Fecha de Adquisición	01/01/2009		01/01/2008
Vida Util	20 Años		Ilimitada
Costo Historico de Adquisición			
Edificio	\$ 120,000.00	Terreno	\$ 129,600.00
Terreno	\$ 30,000.00		
Depreciacion Acumulada			
Edificio	\$ 30,739.73	\$ -	\$ -
Valor en Libros			
Edificio	\$ 89,260.27	Terreno	\$ 129,600.00
Terreno	\$ 30,000.00		
		Valor Razonable	
		Terreno	\$ 130,115.00

Solución:

La permuta es un contrato por el cual las dos partes se dan respectivamente una cosa por otra. Podemos encontrar la definición del contrato de permuta en el Art. 1687 del Código Civil, cuando menciona que la permutación o cambio es un contrato en que las partes se obligan mutuamente a dar una especie o cuerpo cierto por otro. En el artículo 1688, se determina las condiciones para perfeccionar el contrato de permuta, la cual dice que el cambio se reputa perfecto por el mero consentimiento, salvo que por la naturaleza de las cosas cambiadas, la ley exija para su enajenación formalidades especiales.

A partir de lo anterior, si la cosa vale más que el dinero se considerará permuta (Art. 1598 Código Civil) y por lo tanto, para formalizar una permuta se debe requerir los servicios de un notario para que realice la escritura de compraventa con el valor razonable del activo a recibir \$ 130,115.00, el costo por los servicios del notario será de \$ 50.00.

Debido a que la transacción se trata de inmuebles debe pagarse el registro de propiedad pues ambos reflejarán una adquisición como una compra. Los aranceles pagados son $(\$ 130,115.00/100)*0.63 = \$ 819.72$

Además deberá cancelarse el impuesto sobre transferencia de bienes raíces, dicho valor es de \$ 3,046.29. Las erogaciones anteriores son componentes del costo del activo ya que sin la realización de ellos no se tendría la propiedad legal del inmueble.

La sección 17 de la NIIF para PYMES establece en el párrafo 17.14 que un activo adquirido por medio de permuta se medirá al valor razonable del activo recibido. Por lo anterior, el elemento recibido se contabilizará por su valor razonable más todos aquellos costos incurridos directamente atribuibles, y se dará de baja en cuentas al Terreno y Edificio de los registros de la empresa American S.A. de C.V. Reconociéndose la ganancia o pérdida por la diferencia.

Cuadro resumen de costos:

Concepto	Monto	IVA	ISR 10%
Valor razonable	\$ 130,115.00	\$ -	
TBR	\$ 3,046.29		
Derechos en CNR	\$ 819.72		
Honorarios	\$ 50.00	\$ 6.50	\$ 5.00
Total de costos	\$ 134,031.01	\$ 6.50	\$ 5.00

El registro contable del reconocimiento es el que se presenta a continuación:

Fecha: 15-Febrero-2014

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
	Partida X			
1201	<u>Propiedades, Planta y Equipo</u>		\$ 130,115.00	
120101	Terrenos	\$ 130,115.00		
1202	<u>Depreciación Acumulada (CR)</u>		\$ 30,739.73	
120201	Depreciacion de Edificio	\$ 30,739.73		
1201	<u>Propiedades, Planta y Equipo</u>			\$ 150,000.00
120101	Terrenos	\$ 30,000.00		
120102	Edificios	\$ 120,000.00		
5105	<u>Ganancia en permuta de activos</u>			\$ 10,854.73
	Por reconocimiento de adquisición del Terreno por medio de permuta y la ganancia obtenida.			
Totales			\$ 160,854.73	\$ 160,854.73

El registro de los honorarios por la escritura pública es el siguiente:

Fecha: 16-Febrero-2014

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
Partida X				
1201	Propiedades, Planta y Equipo		\$ 56.50	
120101	Terrenos	\$ 56.50		
1101	Efectivo y equivalente			\$ 51.50
110101	Banco			
11010101	Cuenta Corriente			
1101010101	Banco Agricola Cta N° 1280005630	\$ 51.50		
2103	Retenciones			\$ 5.00
210303	Impuesto sobre la Renta			
21030301	Retencion ISR 10%	\$ 5.00		
	Por reconocimiento de los honorarios pagados por elaboración de escritura publica del terreno adquirido en permuta.			
Totales			\$ 56.50	\$ 56.50

El siguiente registro contable es el de los impuestos cancelados para la propiedad legal del terreno, estos son el Impuestos sobre transferencia de bienes raíces y derechos en CNR que son componentes del costo del activo adquirido mediante permuta:

Fecha: 17-Febrero-2014

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
Partida X				
1201	Propiedades, Planta y Equipo		\$ 3,866.01	
120101	Terrenos	\$ 3,866.01		
1101	Efectivo y equivalente			\$ 3,866.01
110101	Banco			
11010101	Cuenta Corriente			
1101010101	Banco Agricola Cta N° 1280005630	\$ 3,866.01		
	Por cancelación de derechos e impuestos atribuibles al costo del terreno adquirido en permuta.			
Totales			\$ 3,866.01	\$ 3,866.01

Los registros por parte de la empresa Comercializadora, S.A de C.V. serían los siguientes si el valor razonable del terreno y el edificio fuese de \$ 38,139.00 y \$88,991.00 respectivamente.

Fecha: 15-Febrero-2014

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
	Partida X			
1201	<u>Propiedades, Planta Y Equipo</u>		\$ 127,130.00	
120101	Terrenos	\$ 38,139.00		
120102	Edificios	\$ 88,991.00		
4108	<u>Pérdida en permuta de activos</u>		\$ 2,470.00	
1201	<u>Propiedades, Planta Y Equipo</u>			\$ 129,600.00
120101	Terrenos	\$ 129,600.00		
	Por reconocimiento de adquisición del Edificio por medio de permuta y la perdida obtenida.			
Totales			\$ 129,600.00	\$ 129,600.00

Medición posterior al reconocimiento inicial

4. Depreciación de un Edificio

Una empresa debe considerar el método de depreciación que mejor se ajuste al consumo de los componentes del edificio o ya sea de cualquier otro activo, tomando como base las políticas contables definidas y aquellas que establecen las NIIF para PYMES, en este caso, deberá realizarse un estudio de los materiales utilizados en la construcción así como su calidad y durabilidad.

La empresa American S.A de C.V. considera que el método de línea recta refleja el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros derivados del edificio y sus componentes.

El edificio construido el día 07 de Julio de 2014 y trasladado como Propiedades, Planta y Equipo el 01 de Noviembre de ese mismo año, posee un costo de \$ 244,092.55, y para efectos de depreciación, la sección 17 en el párrafo 17.16 menciona que deben segregarse los componentes principales del activo, distribuyendo el costo inicial del Edificio entre ellos, y calcular la depreciación por separado durante sus vidas útiles.

Solución:

Se debe contratar a un experto para que realice una evaluación y determine cuál es la vida útil de los componentes por separado del edificio. Para este caso, se contrata al Ing. Carias quien determinó que los componentes tienen las siguientes vidas útiles:

Componentes	Vida Útil	Costo	Porcentaje
Techo	15 años	\$ 38,046.00	16%
Estructura (Pilares y vigas de acero)	20 años	\$ 62,046.55	25%
Piso	10 años	\$ 18,100.00	7%
Edificación (cimientos y muros)	30 años	\$ 125,900.00	52%
		\$ 244,092.55	100%

La depreciación del edificio comenzará cuando ya está en las condiciones necesarias para operar prevista por la gerencia. Por lo tanto debe comenzar el 01 de Noviembre de 2014.

Calculo del periodo de depreciación

Del 01 de Nov al 31 de Diciembre de 2014

Noviembre	30 días
Diciembre	31 días
Al 31 de diciembre 2015	1 año

Utilizando la fórmula de depreciación se tiene los cargos por depreciación del periodo:

Depreciación de Techo

$$\text{Depreciación Anual} = \frac{(\text{Costo de Adquisición} - \text{Valor Residual})}{\text{Vida util}}$$

$$= \frac{\$ 38,046.00}{15}$$

$$= \$ 2,536.40$$

$$\text{Depreciación Proporcional} = \frac{\$ 2,536.40}{365 \text{ días}} \times (61 \text{ días})$$

$$= \$ 423.89$$

$$\text{Total de Depreciación} \quad \underline{\underline{\$ 2,960.29}}$$

Depreciación de Estructura

$$\begin{aligned} \text{Depreciación Anual} &= \frac{(\text{Costo de Adquisición} - \text{Valor Residual})}{\text{Vida útil}} \\ &= \frac{\$ 62,046.55}{20} \\ &= \$ 3,102.33 \\ \text{Depreciación Proporcional} &= \frac{\$ 3,102.33 \times (61 \text{ días})}{365 \text{ días}} \\ &= \$ 518.47 \\ \hline \text{Total de Depreciación} &= \$ 3,620.80 \end{aligned}$$

Depreciación del piso

$$\begin{aligned} \text{Depreciación Anual} &= \frac{(\text{Costo de Adquisición} - \text{Valor Residual})}{\text{Vida útil}} \\ &= \frac{\$ 18,100.00}{10} \\ &= \$ 1,810.00 \\ \text{Depreciación Proporcional} &= \frac{\$ 1,810.00 \times (61 \text{ días})}{365 \text{ días}} \\ &= \$ 302.49 \\ \hline \text{Total de Depreciación} &= \$ 2,112.49 \end{aligned}$$

Depreciación de la Edificación

$$\begin{aligned} \text{Depreciación Anual} &= \frac{(\text{Costo de Adquisición} - \text{Valor Residual})}{\text{Vida útil}} \\ &= \frac{\$ 125,900.00}{30} \\ &= \$ 4,196.67 \\ \text{Depreciación Proporcional} &= \frac{\$ 4,196.67 \times (61 \text{ días})}{365 \text{ días}} \\ &= \$ 701.36 \\ \hline \text{Total de Depreciación} &= \$ 4,898.03 \end{aligned}$$

TOTAL DE DEPRECIACION \$ 13,591.61

En la Ley de Impuesto sobre la renta menciona en el artículo 30 numeral 6) que “los contribuyentes deberán llevar registro detallado de la depreciación, salvo aquellos que no estén obligados por ley a llevar contabilidad formal o registros. El reglamento regulará la forma de llevar dicho registro”. Según el Reglamento de la Ley del impuesto sobre la renta en el artículo 84, se establece que las “depreciaciones de los bienes dedicados a la producción de ingresos computables se anotaran minuciosamente y detalladamente por medio de registros pormenorizados, debiendo contener por lo menos, la siguiente información: **Especificación del bien, Valor a depreciar, Fecha en que comienza a usarse, Periodo de vida útil, Mejoras, Adiciones, Cuota de depreciación, Saldo por depreciar, Retiro, Enajenación,** y todos los datos que la naturaleza del bien exija.

Entonces el total de gasto por depreciación de periodo seria la sumatoria de los cargos de cada uno de los componentes, y el registro contable seria el siguiente:

Fecha: 31-Diciembre-2015

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
	Partida X			
4103	Gastos de Administración		\$ 13,591.61	
410314	Depreciación	\$ 13,591.61		
1202	Depreciación Acumulada (CR)			\$ 13,591.61
120201	Depreciación de Edificio			
12020101	Depreciación de Techo	\$ 2,960.29		
12020102	Depreciación de Estructura	\$ 3,620.80		
12020103	Depreciación del piso	\$ 2,112.49		
12020104	Depreciación de Edificación	\$ 4,898.03		
	Por reconocimiento del gasto por depreciación del periodo			
Totales			\$ 13,591.61	\$ 13,591.61

5. Reemplazo en un Edificio

El día 12 de Diciembre de 2014, mediante una inspección la empresa American, S.A. de C.V. quien se dedica a brindar servicios de seguridad y es mediano contribuyente, verifica que el techo del edificio que mantiene para uso administrativo ha sufrido daños por el paso del tiempo, el cual debe reemplazarse de inmediato debido a que ya no se espera obtener beneficios económicos futuros por el uso que se le ha dado.

El costo de los materiales para el nuevo techo es de \$ 3,000.00 más IVA los cuales se adquieren de El Baratillo, S.A de C.V. quien es pequeño contribuyente; y un costo de \$ 560.00 por mano de obra para ubicarlo. La empresa decide vender el techo antiguo por un valor de \$ 525.00 dicho pago lo recibe en efectivo.

Solución:

En el párrafo 17.6 de la sección 17 de la NIIF para PYMES, menciona que si un componente importante de un activo es reemplazado y se espera obtener un beneficio económico futuro con dicho reemplazo, una entidad debe añadir el nuevo costo al valor en libros del elemento de Propiedades, Planta y Equipo.

Por tanto, el nuevo techo debe contabilizarse como parte de la propiedad, planta y equipo y el techo dañado debe darse de baja como lo establece el párrafo 17.6 y 17.27 al 17.30.

Entonces el costo se calcula de la siguiente manera:

Techo	Costo	IVA 13%	ISR 10%
Materiales (Lámina, Polines, etc.)	\$ 3,000.00	\$ 390.00	
Mano de Obra	\$ 560.00		\$ 56.00
Costo Total	\$ 3,560.00	\$ 390.00	\$ 3,950.00

Se realiza la retención de renta del 10% ya que se contrata a personas naturales para que se realice el trabajo el cual se terminará el 15 de Diciembre de 2014.

El IVA formará parte del costo del techo nuevo debido a que el artículo 65-A de la Ley de Impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios en el literal k) menciona que no será deducible el IVA de "los bienes muebles corporales que se utilicen en la construcción o edificación de bienes

inmuebles nuevos, así como la reconstrucción, remodelación o modificación, ya sea total o parcial de bienes inmuebles usados”.

En sus registros auxiliares la empresa posee la siguiente información referente al techo dañado:

Costo de Adquisición	\$ 5,680.00
Fecha	01/02/2004
Vida útil	15 años
Fecha de Reemplazo	12/12/2014
Depreciación Acumulada	\$ 4,113.55
Deterioro del Valor	\$ 284.00
Valor en Libros	\$ 1,282.45
Venta de techo antiguo	\$ 525.00
Pérdida en venta de activo	<u>\$ 757.45</u>

Con los datos anteriores se puede realizar el registro contable del reconocimiento del techo nuevo, el cual es el siguiente:

Fecha: 12-Diciembre-2014

Código	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
Partida X				
1201	Propiedades, Planta Y Equipo		\$ 3,950.00	
120102	Edificios			
12010201	Techo	\$ 3,950.00		
1101	Efectivo y equivalente			\$ 3,894.00
110101	Banco			
11010101	Cuenta Corriente			
1101010101	Banco Agrícola Cta N° 1280005630	\$ 3,894.00		
2103	Retenciones			\$ 56.00
210303	Impuesto sobre la Renta			
21030301	Retencion ISR 10%	\$ 56.00		
	Por reconocimiento del nuevo techo reemplazado			
Totales			\$ 3,950.00	\$ 3,950.00

El registro contable de la baja en cuentas del techo dañado y la venta se muestra a continuación:

Fecha: 12-Diciembre-2014

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
	Partida X			
1101	<u>Efectivo y equivalente</u>		\$ 525.00	
110102	Caja General	\$ 525.00		
1202	<u>Depreciación Acumulada (CR)</u>		\$ 4,113.55	
120201	Depreciación de Edificio			
12020101	Techo	\$ 4,113.55		
1203	<u>Deterioro Acumulado (CR)</u>		\$ 284.00	
120301	Deterioro de Edificio			
12030101	Techo	\$ 284.00		
4107	<u>Pérdida en venta de activo</u>		\$ 757.45	
1201	<u>Propiedades, Planta y Equipo</u>			\$ 5,680.00
120102	Edificios			
12010201	Techo	\$ 5,680.00		
	Por baja en cuentas del techo dañado y su posterior venta.			
Totales			\$ 5,680.00	\$ 5,680.00

En este caso por ser mayor el valor en libros total de \$ 1,282.45 que el valor de la transacción \$ 525.00, se obtiene pérdida de capital, la cual deberá informarse en el formulario establecido por la Administración Tributaria, el cual es el F-944 Informe de Ganancias y/o Pérdidas de Capital, para que pueda ser deducible de la ganancia de capital en el mismo período tributario o usada dentro los cinco años siguientes contra futuras ganancias de capital como lo establece el artículo 14 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta numeral 2). En caso de que tal pérdida no sea informada o utilizada dentro del período establecido por la Ley de ISR se pierde el derecho a hacer uso de ésta.

La sección 17 Propiedades, Planta y Equipo menciona en el párrafo 17.28 que se debe reconocer una ganancia o pérdida por la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo en el resultado del periodo en que el elemento sea

dado de baja en cuentas. Mientras tanto, en la Ley de impuesto sobre la renta en el artículo 14 numeral 2) dice que las pérdidas de capital serán deducibles de la ganancia de capital, sin embargo, podrían no existir futuras ganancias de capital por lo que la entidad optaría en liquidar dicha pérdida afectando el patrimonio.

6. Deterioro del valor de un edificio

Al finalizar el año 2014, American S.A. de C.V. desea conocer si el edificio que posee ha sufrido deterioro del valor debido al uso y la obsolescencia física (deterioro de la estructura, instalaciones) debido a desastres naturales como un terremoto o inundaciones sufridos en el año 2005 y 2012, o por actividades urbanas como las vibraciones producidas por el paso vehicular. El edificio fue construido en el año 2002 con un costo de \$ 191,110.00 posee una depreciación acumulada de \$ 99,366.00⁵⁴ con un valor residual de \$ 25,500.00 con el que se espera vender el edificio al final de su vida útil (20 años). La empresa ha utilizado el edificio para realizar sus actividades económicas de servicio, y desea conocer si su activo es habitable o se debe proceder a su abandono durante los próximos años.

Solución:

La sección 17 Propiedades, Planta y Equipo menciona que en cada fecha sobre la que se informa, una entidad aplicará la **Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos** para determinar si una partida o un grupo de partidas de propiedades, planta y equipo ha visto deteriorado su valor.

⁵⁴ Cálculo de depreciación $(\$ 191,110.00 - \$25,500.00) = \$ 165,610 / 20 \text{ años} = \$ 8,280.50$ Dep. anual por 12 años transcurridos = \$ 99,366.00

Por lo tanto para el cálculo de dicho deterioro debe utilizarse la sección anterior y determinar si existe o no una pérdida por deterioro del valor; además, conocer los elementos que intervienen para dicho calculo, estos son: **Importe en libros, Valor Razonable Neto, Importe recuperable, Valor en uso.**

La sección 27 Deterioro del Valor de los Activos, establece que habrá una pérdida por deterioro del valor si el Importe recuperable es menor al valor en libros del activo.

Para calcular el importe recuperable intervienen dos elementos: **valor razonable Neto**, en cual se obtiene de restar al valor razonable los costos de venta. Y el **valor en uso** es el valor presente de los flujos de efectivo netos que la entidad que informa espera obtener del uso y la disposición del activo.

Valor Razonable Neto

La empresa American S.A. de C.V. conoce que el precio que sería percibido por vender el activo en una transacción no forzada entre participantes del mercado en la fecha de medición, es decir, el valor razonable es de \$ 78,690.55. Los costos de venta en los que se incurría para disponer del activo ascienden a \$ 1,965.30.

Por lo que el valor razonable neto se obtiene de la siguiente manera:

Valor razonable neto= (Valor Razonable-Costos de venta)

Valor razonable neto= (\$78,690.55-\$ 1,965.30)= **\$ 76,725.25**

Valor en Uso

Para medir el valor en uso, las estimaciones de los flujos de efectivo futuros incluirán: a) Proyecciones de entradas de efectivo, b) Proyecciones de salidas de efectivo, c) Flujos netos de efectivo que, si los hubiera, se espera recibir (o pagar) por la disposición del activo, al final de su vida útil.⁵⁵

La empresa estima que los ingresos esperados según presupuestos y pronósticos financieros más recientes, aprobados por la gerencia, sean de \$ 26,850.00 disminuyendo un 5% durante los ocho años restante de vida útil. Se espera que la empresa realice erogaciones por \$ 9,100.00 y estas vayan disminuyendo un 5% durante los siguientes años (Las estimaciones se han realizado a partir de la capacidad que el activo posee de producir entradas o salidas de efectivo a lo largo de su remanente de vida útil). Se considera que la tasa de descuento es del 22%.⁵⁶

Por lo tanto, se deben sumar los flujos de efectivo netos esperados y aplicar la tasa de descuento para arribar al valor en uso. Se presenta el cuadro siguiente:

Ejercicio	Flujo de Efectivo futuros	Flujo de Egresos futuros	Flujos de Efectivo netos
2015	\$ 26,850.00	\$ 9,100.00	\$ 17,750.00
2016	\$ 25,507.50	\$ 8,645.00	\$ 16,862.50
2017	\$ 24,232.13	\$ 8,212.75	\$ 16,019.38
2018	\$ 23,020.52	\$ 7,802.11	\$ 15,218.41

⁵⁵ Sección 27 Deterioro del valor de los activos, párrafo 27.17

⁵⁶ Tasa activa según Superintendencia del Sistema Financiero al 31 de Diciembre de 2014 del Banco Agrícola, S.A.

2019	\$ 21,869.49	\$ 7,412.01	\$ 14,457.49
2020	\$ 20,776.02	\$ 7,041.41	\$ 13,734.61
2021	\$ 19,737.22	\$ 6,689.34	\$ 13,047.88
2022	\$ 18,750.36	\$ 6,354.87	\$ 12,395.49

Se debe utilizar la fórmula siguiente para calcular el valor presente de los flujos de efectivos netos descontados a una tasa de descuento:

$$VP=K(1+i)^{-n}$$

VP= Valor presente.

K= Flujos de efectivo futuros al final del período.

i= Tasa de interes

n= periodo de capitalización.

Año 2015

$$VP=17,750.00 (1+0.22)^{-1}=17,750.00 (0.819672131)=$ 14,549.18$$

Año 2016

$$VP= 16,862.50 (1+0.22)^{-2}= 16,862.50(0.671862402)=$ 11,329.28$$

Año 2017

$$VP= 16,019.38 (1+0.22)^{-3}= 16,019.38 (0.550706887)=$ 8,821.98$$

Año 2018

$$VP = 15,218.41 (1+0.22)^{-4} = 15,218.41 (0.451399088) = \$ 6,869.58$$

Año 2019

$$VP = 14,457.49 (1+0.22)^{-5} = 14,457.49 (0.369999252) = \$ 5,349.26$$

Año 2020

$$VP = 13,734.61 (1+0.22)^{-6} = 13,734.61 (0.303278075) = \$ 4,165.41$$

Año 2021

$$VP = 13,047.88 (1+0.22)^{-7} = 13,047.88 (0.248588586) = \$ 3,243.55$$

Año 2022

$$VP = 12,395.49 (1+0.22)^{-8} = 12,395.49 (0.203761136) = \$ 2,525.72$$

Flujos de Efectivo netos	VP = $K (1+i)^{-n}$ con $i = 22\%$	Flujos de Efectivo descontados
\$ 17,750.00	17,750.00 $(1+0.22)^{-1}$	\$ 14,549.18
\$ 16,862.50	16,862.50 $(1+0.22)^{-2}$	\$ 11,329.28
\$ 16,019.38	16,019.38 $(1+0.22)^{-3}$	\$ 8,821.98
\$ 15,218.41	15,218.41 $(1+0.22)^{-4}$	\$ 6,869.58
\$ 14,457.49	14,457.49 $(1+0.22)^{-5}$	\$ 5,349.26
\$ 13,734.61	13,734.61 $(1+0.22)^{-6}$	\$ 4,165.41
\$ 13,047.88	13,047.88 $(1+0.22)^{-7}$	\$ 3,243.55
\$ 12,395.49	12,395.49 $(1+0.22)^{-8}$	\$ 2,525.72
Valor en uso		\$ 56,853.96

En el párrafo 27.11 de la sección 27 menciona que el **Importe recuperable** de un activo o de una unidad generadora de efectivo será el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso. Por lo que una vez determinado el valor en uso se procede a compararlo con el valor razonable neto:

Valor Razonable Neto	Valor en Uso
\$ 76,725.25	\$ 56,853.96

Para este caso, el importe mayor entre los dos valores es el Valor Razonable Neto \$ 76,725.25 el cual es menor al importe en libros del activo, lo que hay una pérdida por deterioro del valor del activo inmueble al 31 de Diciembre de 2014.

Año de adquisición 2002	
Costo de adquisición	\$ 191,110.00
Valor residual	\$ 25,500.00
Importe depreciable	\$ 165,610.00
Depreciación acumulada	\$ 99,366.00
Importe en libros	\$ 91,744.00
(-) Valor razonable neto	\$ 76,725.25
(=) Perdida por Deterioro del valor	\$ 15,018.75

El registro contable de la pérdida por deterioro del valor del edificio es el siguiente:

Fecha: 31-Diciembre-2014

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
	Partida X			
4109	Otros Gastos		\$ 15,018.75	
410901	Deterioro del valor	\$ 15,018.75		
1203	Deterioro de Valor Acumulado (CR)			\$ 15,018.75
120301	Deterioro de Edificios	\$ 15,018.75		
	Por el registro del deterioro del valor			
Totales			\$ 15,018.75	\$ 15,018.75

Por lo tanto, el nuevo valor en libros del edificio será el siguiente:

Descripción	Cantidad
Costo de Adquisición	\$ 191,110.00
(-) Depreciación acumulada	\$ 99,366.00
(-) Perdida por deterioro	\$ 15,018.75
= Valor en libros	\$ 76,725.25

Una entidad deberá calcular la depreciación a partir del nuevo valor en libros durante los años restantes de vida útil establecida. Además, deberá evaluar en cada fecha sobre la que se informa, si existe algún indicio de que una pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores pueda haber desaparecido o disminuido. Si cualquiera de los dos eventos anteriores existiesen se deberá revertir o no la anterior pérdida por deterioro del valor de forma total o parcial, esto según el párrafo 27.29 de sección 27 de NIIF para PYMES.

7. Baja en cuentas de un inmueble (Edificio)

La empresa American, S.A. de C.V. adquirió en el año 2010 un edificio para dedicarse a vender artículos de primera necesidad ofreciéndolos a los mejores precios a sus clientes; durante el año 2015 la gerencia decide trasladarse a otro lugar y vender el inmueble el día 25 de marzo. La entidad posee la siguiente información:

Descripción	Fecha de adquisición	Costo de Adquisición	Vida útil
Terreno	01-ene-10	\$ 24,000.70	Ilimitada
Edificio	01-ene-10	\$ 105,786.75	20 años
Total		\$ 129,787.45	

Datos de la depreciación:

Periodo de Depreciación	Total
Del 01 al 31 de Enero 2010	1 año
Del 01 al 31 de Enero 2011	2 años
Del 01 al 31 de Enero 2012	3 años
Del 01 al 31 de Enero 2013	4 años
Del 01 al 31 de Enero 2014	5 años
Del 01 de Enero al 25 de Marzo 2015	84 días

$$\text{Depreciación} = \frac{\text{Costo de adquisición} - \text{Valor residual}}{\text{Vida Útil}}$$

$$\text{Depreciación anual} = \frac{\$ 105,786.75 - \$ 27,400.00}{20}$$

$$\text{Depreciación anual} = \$ 3,919.34$$

$$\text{Depreciación proporcional} = \frac{(\$3,919.34 \times 84)}{365}$$

$$\text{Depreciación proporcional} = \$ 901.98$$

Depreciación	
\$ 3,919.34*5 años	\$ 19,596.70
(\$ 3,919.34*84)/365	\$ 901.98
Total de depreciación	\$ 20,498.68

DATOS	Monto
Costo de adquisición	\$ 105,786.75
Depreciación Acumulada al 25-Mar-2015	\$ 20,498.68
Valor en libros	\$ 85,288.07

El precio de venta del inmueble es por \$ 110,200.00 el cual se vende a la empresa La millonaria, S.A. de C.V. al contado.

En la transferencia se observa que el precio de venta es mayor al valor en libros por lo que se ha generado una ganancia en venta de activo fijo.

Fecha de disposición	Precio de venta	Bienes inmuebles	Valor en Libros de los bienes	Ganancia o pérdida
25-mar-15	\$ 110,200.00	Terreno	\$ 24,000.70	\$ 911.23
		Edificio	\$ 85,288.07	
Total			\$ 109,288.77	

La ganancia de capital está regulada según la Ley de impuesto sobre la renta en el artículo 14 y el artículo 42. Para el caso, el activo se realiza teniendo más de los doce meses de haberlo adquirido por lo que el impuesto sobre la renta a pagar por la ganancia neta de capital de la transacción determinada conforme a la ley será equivalente al diez por ciento (10%) de dicha ganancia.

Para efectos tributarios, una vez realizadas las operaciones en las cuales se han transferido bienes de capital dando origen a ganancia o pérdida de capital; al finalizar el ejercicio de imposición se procede a informar sobre las mismas y liquidar el respectivo impuesto sobre la renta por lo que debiera realizarse el formulario de cálculo F-944v1 para declarar la ganancia de capital obtenida durante el ejercicio y anexarse a la declaración de impuesto sobre la renta del ejercicio de imposición respectivo según el artículo 42 de Ley de ISR.

Para el caso, el impuesto a la ganancia de capital debera sumarse al impuesto computado de Renta Ordinaria para obtener el total de impuesto a pagar del ejercicio.

American, S.A. de C.V. debera realizar el registro contable de la venta del inmueble de la manera siguiente:

Fecha: 25-Marzo-2015

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
	Partida X			
1101	<u>Efectivo y equivalente</u>		\$ 110,200.00	
110101	Banco			
11010101	Cuenta Corriente			
1101010101	Banco Agricola Cta N° 1280005630	\$ 110,200.00		
1202	<u>Depreciación Acumulada (CR)</u>		\$ 20,498.68	
120201	Depreciación de Edificio	\$ 20,498.68		
1201	<u>Propiedades, Planta Y Equipo</u>			\$ 129,787.45
120101	Terrenos	\$ 24,000.70		
120102	Edificios	\$ 105,786.75		
5104	<u>Ganancia en Venta de Activos</u>			\$ 911.23
	Por el registro de la venta del inmueble a la empresa La Millonaria, S.A de C.V.			
Totales			\$ 130,698.68	\$ 130,698.68

A continuación se presenta el Informe de Ganancia y/o Pérdida de Capital, para dar cumplimiento a la declaración de la Ganancia de Capital obtenida en esta transacción (Artículo 42 LISR) y la declaración de impuesto sobre la renta donde debe reflejarse el impuesto por ganancia de capital calculado en el formulario F-944 en la casilla 305:



REPÚBLICA DE EL SALVADOR
MINISTERIO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

INFORME DE GANANCIAS Y/O PÉRDIDAS DE CAPITAL

Este informe debe adjuntarse a la Declaración del Impuesto Sobre la Renta

SEÑOR CONTRIBUYENTE, EL INFORME DEBE ELABORARSE EXCLUSIVAMENTE EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA UN 5

F-944 V1

NUMERO DE INFORME

10 94401235896 3

Página 1 de 1

1	Periodo	01	01	2015	02	Al:	31	12	2015	03	NIT	1	2	1	7	0	5	1	2	0	9	1	0	2	0	2
2	APELLIDOS Y NOMBRES, RAZÓN SOCIAL O DENOMINACIÓN:	AMERICAN, S.A. DE C.V.																								

SECCIÓN B - DETERMINACIÓN DE GANANCIA Y/O PERDIDA DE CAPITAL

TIPOS DE TRANSACCIONES	BIENES MUEBLES	EM VALORES	TV BIENES INMUEBLES	BI	MARCAR TIPO DE TRANSACCION N° 1			MARCAR TIPO DE TRANSACCION N° 2			MARCAR TIPO DE TRANSACCION N° 3																
					06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	16												
3	DESCRIPCIÓN DEL BIEN MUEBLE	10	Terreno-Edificio	1217-150286-101-0	2	03																					
4	COSTO DE ADQUISICIÓN	59			3	59	+																				
5	DEPRECIACIÓN ADMITIDA	52			6	52	-																				
6	COSTO BÁSICO	54			3	54	=																				
7	FECHA DE ADQUISICIÓN	55			01	01	2010																				
8	FECHA DE LA TRANSACCIÓN	58			25	03	2015																				
9	MESES DE POSESIÓN (Ver Instrucciones al Anexo)	60			6	08																					

DETERMINACIÓN DE GANANCIA O PERDIDA DE CAPITAL

10	VALOR DE LA TRANSACCIÓN	62	+	110,200.00	9	62	+	9	62	+	110,200.00
11	COSTO BÁSICO	64	-	109,286.77	8	64	-	8	64	-	109,286.77
12	VALOR DE MEJORAS (NETO)	66	-		5	66	-	5	66	-	
13	GASTOS DE TRANSACCIÓN	68	-		3	68	-	3	68	-	
14	GANANCIA DE CAPITAL	70	+	911.23	2	70	+	2	70	+	911.23
15	PERDIDA DE CAPITAL	76	-		1	76	-	1	76	-	

CUADRO RESUMEN DE GANANCIAS Y/O PERDIDAS DE CAPITAL

Bienes muebles e inmuebles gravados con posesión mayor a 12 meses y bienes inmuebles con posesión mayor a 12 meses y menor o igual a 72 meses. Cuando cae a 60 sea menor o igual a 12 meses	Bienes inmuebles con posesión mayor a 72 meses y títulos valores no gravados
Resumen de Ganancia de Capital	Suma de Ganancias Caídas 70
Resumen de Pérdidas de Capital	Suma de Pérdidas Caídas 76
Ganancia Neta de Capital	Caídas (60 - 64) Si resultado es positivo
Pérdida Neta de Capital	Caídas (60 - 64) Si resultado es negativo
Saldo de Pérdidas de Capital	Caída (60 - 64) Si resultado es negativo
Ganancia Neta de Capital para el ejercicio que declara	Caída (60 - 64) Si resultado es positivo
Impuesto de Ganancia Neta de Capital	Caída (60 - 64) Si resultado es negativo
Impuesto de Pérdida de Capital	Caída (60 - 64) Si resultado es negativo
Ganancia Neta de Capital	Caída (60 - 64) Si resultado es positivo
Pérdida Neta de Capital	Caída (60 - 64) Si resultado es negativo
Saldo de Pérdidas de Capital	Caída (60 - 64) Si resultado es negativo
Ganancia Neta de Capital	Caída (60 - 64) Si resultado es positivo
Pérdida Neta de Capital	Caída (60 - 64) Si resultado es negativo
Saldo de Pérdidas de Capital	Caída (60 - 64) Si resultado es negativo

Decido bajo juramento que los datos contenidos en el presente informe son expresión fiel de la verdad. Manifiesto que tengo conocimiento que en caso de incumplir la normativa legal respectiva, sanciones entre las cuales se encuentran la establecida en el artículo 211 literal d) del Código Tributario.

NOMBRE Y FIRMA DEL CONTRIBUYENTE, REPRESENTANTE LEGAL O APODERADO: _____

FECHA Y SELLO DE RECEPCIÓN AUTORIZADA: _____

OFICINA RECEPTORA: _____

DA: _____ MES: _____ AÑO: _____



REPÚBLICA DEL SALVADOR
MINISTERIO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

También constituye Solicitud de Devolución para las Personas Naturales Asalariadas, con Rentas Diversas y Titulares de Empresas que no enteren Pago a Cuenta, con devolución hasta \$ 5,000.00.

F-11 V10

SEÑOR CONTRIBUYENTE, LA DECLARACION DEBE ELABORARSE EXCLUSIVAMENTE EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA US \$

NUMERO DE DECLARACIÓN

10 **111100396601** 3

Ejercicio:	Día	Mes	Año	Día	Mes	Año	SEGUN TARJETA DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA																						
Del: 01	01	01	2015	9	02	31	12	2015	7	NIT:	03	1	2	1	7	-	2	7	0	8	9	3	-	1	0	2	-	1	9

I D E N T I F I C A C I O N	Primer Apellido/Razón Social o Denominación AMERICAN, S.A DE C.V.										Segundo Apellido					Nombres				
	04 Calle/Avenida/Pasaje/Polígono/Block Carretera Panamericana km 136					05 Número Casa 17					06 Apartamento/ Local									
	07 Otros datos que complementen el domicilio salida a San Salvador										08 Colonia/ Barrio/ Residencial/ Reparto					09 e-mail: american@				
	Departamento/Municipio SAN MIGUEL / SAN MIGUEL					10 Teléfono 2669371					11 Fax 2661203					12 Uso Exclusivo de la DGI 4				
A C T I V I D A D E C O N O M I C A	Actividad Económica																			
	Primaria VENTA DE OTROS PRODUCTOS ALIMENTICIOS NO CLASIFICADOS PREVIAMENTE; NO INCLUYE BEBIDA...																			
	Secundaria																			
	Terciaria																			
H I S T O R I A	13 060114 2																			
	14 0																			
	15 9																			
	18 No. Declaración que Modifica 3																			
16 7 17 5 Utilice este Recuadro solo Si Modifica su Declaración																				
19 1 20 8																				

C A L C U L O	Rentas Gravadas del Ejercicio o Periodo														
	Sueldos, Salarios, Gratificaciones y Comisiones (Empleados bajo régimen de subordinación laboral)														
	Profesiones, Artes y Oficios														
	Por Actividades de Servicios														
	Por Actividades Comerciales														
	Por Actividades Industriales														
	Por Actividades Agropecuarias														
	Por Utilidades y Dividendos														
	Por Servicios Utilizados en el País por Actividades Originadas en el Exterior														
	Otras Rentas Gravables														
TOTAL RENTAS GRAVADAS															

R E N T A	Costos, Gastos y Deduciones del Ejercicio o Periodo														
	Deducciones Personas Naturales (Reverso casilla No. 725)														
	Costos y Gastos de Industria, Comercio, Agropecuaria, Servicios, Profesionales, Artes y Oficios. (Reverso Casilla N° 628)														
	Reserva Legal (Relacionada a Rentas Gravadas)														
	TOTAL COSTOS, GASTOS Y DEDUCCIONES														
	Costos y Gastos No Deducibles (Artículo 29-A Ley de Impuesto Sobre la Renta)														
	RENDA NETA (Casilla 145 - Casilla 225 + Casilla 235) Si resultado es mayor o igual a cero														
	PERDIDA NETA (Casilla 145 - Casilla 225 + Casilla 235) Si resultado es menor que cero														
	Renta Neta por Créditos o Financiamientos Otorgados en el Exterior (Reverso casilla No.873)														
	Renta por Ganancia Neta de Capital (Casilla N°128 de Formulario F-944)														
TOTAL RENTA IMPONIBLE (Sumar Casillas 240 + 245 + 250)															

I M P O N I B L E	IMPUESTO COMPUTADO DE LA RENTA ORDINARIA														
	Impuesto de Ganancia Neta de Capital (Casilla N°104 de Formulario F-944)														
	Impuesto por Inversiones en Títulos Valores y demás Instrumentos Financieros														
	Impuesto por Depósitos en Instituciones Financieras del Exterior														
	Impuesto por Reserva Legal Disminuida														
	Impuesto por Premios o Ganancias que no hayan sido Objetivo de Retención														
	Impuesto por Utilidades recibidas que no fueron sujetas de retención (Segundo inciso del Art. 72, LISR)														
	TOTAL IMPUESTO (300 + 305 + 306 + 307 + 308 + 309 + 304)														
	Impuesto Retenido Acreditado (Reverso Casilla No. 830)														
	Pago a Cuenta														
L I O U I D A C I O N	No. de Resolución 322 7 Crédito según Resolución														
	No. Declaración Ejercicio Anterior 326 2 Crédito Aplicable del Ejercicio Anterior														
	Liquidación Anual del Impuesto Pagado en Declaración que Modifica														
	No. de Resolución 317 1 Disminución de saldo según Art. 74-A del C.T.														
	IMPUESTO DETERMINAD (Casilla 310 - (Casilla 315+320+325+328+329)+327, Si el Resultado es Negativo, Anótelos entre Paréntesis)														
	MULTA (Atenuada según numeral 1 de Art. 261 del Código Tributario)														
	LIQUIDACIÓN ANUAL DEL IMPUESTO ((Casilla 330 + 335), Si el Resultado es Negativo, Anótelos entre Paréntesis)														
	Si el valor de la casilla N° 340 es positivo, traslade a casilla N° 350 y si es negativo traslade a casilla N° 345														
	Total a Devolver : 345 0.00 0														
	Total a Pagar : 350 3,616.12 6														

Declaro bajo juramento que los datos contenidos en la presente declaración son expresión fiel de la verdad. Manifiesto que tengo conocimiento que mi firma respalda los datos que se detallan en el anverso y reverso de esta declaración y que incurriré en sanciones administrativas y penales en caso de incumplir la normativa legal respectiva, sanciones entre las cuales se encuentran las establecidas en los artículos 249-A y 250-A del Código Penal.

Nombre y Firma del Contribuyente, Representante Legal o Apoderado: _____ Fecha, Sello y Firma de Receptor: _____

Fecha: 06/02/2016	Versión: F11 v10 r1	Declaración: 111100396601	Ejercicio: 2015	NIT: 12172708931021
-------------------	---------------------	---------------------------	-----------------	---------------------

3. CASOS PRACTICOS DE MAQUINARIA

ADQUISICIÓN DE MAQUINARIA

1. Compra de maquinaria Local

La empresa American S.A DE C.V adquiere el 01 de enero de 2014 una maquinaria (Minicargador bobcat) para trasladar mercadería de la bodega a los estantes por un precio de \$ 50,000.00 a un proveedor local, además se pagan gastos de ensamblaje por \$ 2,000.00 la maquinaria se depreciará mediante un método de depreciación acelerada. La vida útil se estima que será de 5 años.

- Todas las erogaciones son canceladas mediante cheque del Banco de América Central.

El costo de la maquinaria está constituido por todos los desembolsos para dejarla en condiciones adecuadas de funcionamiento según la Sección 17 propiedades, Planta y Equipo, en el párrafo 17.10 establece que aquellos costos que incidan en la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones que son necesarias para que puedan operar forman parte de los elementos del costo atribuible a la Propiedad, Planta y Equipo.

	Costo de Adquisición	IVA 13%	ISR 10%
Costo de la maquinaria	\$ 50,000.00	\$ 6,500.00	\$ -
Ensamblaje	\$ 2,000.00	\$ 260.00	\$ -
Total	\$ 52,000.00	\$ 6,760.00	\$ -
Costo de la maquinaria	\$ 52,000.00		

El registro por la adquisición del Minicargador bobcat es el siguiente:

Fecha: 01-Enero-2014

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
	Partida X			
1104	Credito Fiscal IVA		\$ 6,760.00	
1201	Propiedades, Planta Y Equipo		\$52,000.00	
120104	Maquinaria	\$ 52,000.00		
1101	Efectivo y equivalente			\$ 58,760.00
110101	Banco			
11010101	Cuenta Corriente			
1101010101	Banco Agricola Cta N° 1280005630	\$ 58,760.00		
	Por reconocimiento Inicial de maquinaria			
	Totales		\$58,760.00	\$ 58,760.00

2. Medición Posterior

El importe depreciable de un elemento de propiedades, planta y equipo es su costo de adquisición menos su valor residual. El valor residual de una partida de propiedades, planta y equipo es el importe estimado que la entidad actualmente podría obtener de la partida por su disposición, después de haber deducido los costos estimados por tal disposición, si el activo tuviera ya la antigüedad y condición esperadas al término de su vida útil según párrafo 17.20 NIIF para PYMES.

La entidad debe iniciar la depreciación de la máquina el 1 de enero de 2014, cuando se instaló en la entidad y en una condición necesaria para que pueda funcionar en el modo previsto por la gerencia.

La vida útil del equipo es cinco años, es decir, el periodo durante el cual se espera que la maquinaria esté disponible para su uso por parte de la entidad teniendo en cuenta los niveles previstos de mantenimiento.

El método a utilizar para el cálculo de la depreciación es un método de depreciación acelerada, pues la gerencia considera y argumenta que por lo general los activos sufren la mayor pérdida de productividad durante los primeros años y que por lo tanto se deben cargar a estos la mayor depreciación.

El método de depreciación acelerada a utilizar es **Método Suma de los dígitos años** conocido por algunos autores como **Método de la suma de las cifras anuales**.

Años	Base de Depreciación	Factor	Cuota de Depreciación	Depreciación Acumulada	Valor en Libros
5	\$ 52,000.00	5/15	\$ 17,333.33	\$ 17,333.33	\$ 34,666.67
4	\$ 52,000.00	4/15	\$ 13,866.67	\$ 31,200.00	\$ 20,800.00
3	\$ 52,000.00	3/15	\$ 10,400.00	\$ 41,600.00	\$ 10,400.00
2	\$ 52,000.00	2/15	\$ 6,933.33	\$ 48,533.33	\$ 3,466.67
1	\$ 52,000.00	1/15	\$ 3,466.67		
		5/15	\$ 52,000.00		\$ -

En base a los datos contenidos en el cuadro de depreciación se realiza la partida de la depreciación correspondiente al año 2014 registrándose un gasto de venta, pues la maquinaria es utilizada en el traslado de mercadería de bodega a los estantes.

Fecha: 31-Diciembre-2014

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
	Partida X			
4104	Gasto de Venta		\$ 17,333.33	
410414	Depreciacion de Maquinaria	\$ 17,333.33		
1202	Depreciación Acumulada (CR)			\$ 17,333.33
120203	Maquinaria	\$ 17,333.33		
	Registro de la depreciación de la maquinaria correspondiente al año 2014.			
	Totales		\$ 17,333.33	\$ 17,333.33

La depreciación de los años siguientes quedará registrada de igual manera.

Al emplear un método de depreciación acelerada se origina una diferencia de impuesto, pues se declara mayores gastos por depreciación disminuyendo así la utilidad por lo que da como resultado menor pago de impuesto si se utilizara el método de línea Recta.

Algunas empresas adoptan un método de depreciación acelerada para fines de impuestos, pero usan el de línea recta para sus libros. Esta práctica les proporciona lo mejor de ambos métodos: **Impuestos bajos** y generalmente una **mayor utilidad neta** para fines financieros

Al utilizar Normas Contables pueden ocasionar diferencias con respecto a los aspectos Tributarios, las cuales pueden ser de tipo permanente o temporarias. Para ello se determina si existe una diferencia en la aplicación de la depreciación de la maquinaria de la siguiente manera:

Años	Cuenta	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia	Efecto de Impuesto
2014	Depreciación de Maquinaria	\$ 17,333.33	\$ 10,400.00	\$ (6,933.33)	\$ (1,733.33)
2015	Depreciación de Maquinaria	\$ 13,866.67	\$ 10,400.00	\$ (3,466.67)	\$ (866.67)
2016	Depreciación de Maquinaria	\$ 10,400.00	\$ 10,400.00	\$ -	\$ -
2017	Depreciación de Maquinaria	\$ 6,933.33	\$ 10,400.00	\$ 3,466.67	\$ 866.67
2018	Depreciación de Maquinaria	\$ 3,466.67	\$ 10,400.00	\$ 6,933.33	\$ 1,733.33
					\$ -

Se puede observar que en el año 2014, la base contable difiere de la base fiscal, ya que para efectos contables la entidad tiene como política depreciar su maquinaria en 5 mediante un método de depreciación acelerada, mientras que en el Art. 30 de la Ley de Impuesto sobre la Renta se establece un máximo del 20% o el equivalente a 5 años a depreciar para maquinaria. Por lo tanto en la sección 29 de las NIIF para PYMES “Impuesto a las ganancias” establece en el párrafo 29.3 literal e) se reconocerá los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos, que surjan de diferencias temporarias, que para efectos del caso presentado ha surgido una diferencia temporaria imponible que está relacionada **con un pasivo por impuesto diferido**, diferencias que se revierten durante la vida útil del activo.

3. Deterioro de Valor

El día 26 de Diciembre de 2014, American, S.A. de C.V. contrató a un perito valuador para determinar si sus activos han sufrido algún tipo de deterioro debido que el día 23 del mismo mes se dio un incendio en las instalaciones de la empresa. El día 31 de Diciembre del mismo año, el perito presentó su reporte, en el cual detalla que una maquinaria que fue adquirida en 1 de enero 2013 resultó deteriorada debido al siniestro. Inmediatamente, la entidad presentó un reclamo a la compañía de seguros por el costo de reemplazo de la máquina. Sin embargo, la compañía de seguros cuestionó el reclamo, fundamentando negligencia por parte de la entidad según estudio realizado; por lo que la compañía aseguradora no desembolsa el costo de la maquinaria.

Solución:

Una entidad debe aplicar la sección 27 Deterioro de valor de los activos para determinar si un elemento o grupo de elementos de propiedades planta y equipo han sufrido deterioro en el periodo sobre el que se informa.⁵⁷

Los elementos que intervienen para determinar el deterioro de valor son: Importe en libros, Valor Razonable Neto, Importe recuperable, Valor en uso.

Para poder determinar el deterioro, es necesario comparar el valor razonable del activo con su valor de Uso.

Valor Razonable Neto

La empresa American S.A. de C.V. por medio de indagaciones se logró determinar que de vender hoy (31 de Diciembre de 2014) la maquinaria se podría intercambiar por un valor de \$50,000.00. Los costos de venta en los que se incurría para disponer del activo equivalen al 5% sobre el valor razonable.

Valor Razonable	\$ 50,000.00
(-) Costo de Venta (5% sobre el VR)	\$ 2,500.00
Valor Razonable neto	\$ 47,500.00

Por lo que el valor razonable neto se obtiene de la siguiente manera:

Valor razonable neto= (Valor Razonable-Costos de venta)

Valor razonable neto= (\$ 50,000-\$ 2,500)= \$ 47,500.00

⁵⁷ NIIF para las PYMES, Sección 17 Propiedades, Planta y equipo, párrafo 17.24

Valor en Uso

El valor de uso se determina a partir de los flujos netos de efectivo que estima la gerencia que generará el activo si es utilizado por la entidad en lo que resta de su vida útil.

Para estimar las proyecciones futuras de flujos de efectivo que American S.A de C.V. utilizará para la determinación del valor de uso del activo, debe estimar a partir de las expectativas que se tienen sobre el uso continuo que le dará a la maquinaria, es decir dicha estimación se hará a partir de la capacidad que ésta posee de generar efectivo a lo largo de la vida útil restante.

Estos flujos de efectivos proyectados se deben considerar únicamente las entradas y salidas derivadas de las actividades operativas provenientes del activo en estudio.⁵⁸

Los flujos de efectivos esperados derivados de la maquinaria se presentan a continuación:

Años	Flujo de Efectivo Futuros	Flujo de Egresos futuros	Flujos de efectivo netos
2015	\$ 79,500.00	\$ 24,400.00	\$ 55,100.00
2016	\$ 42,760.00	\$ 19,600.00	\$ 23,160.00
2017	\$ 47,000.00	\$ 27,000.00	\$ 20,000.00
	\$ 169,260.00	\$ 71,000.00	\$ 98,260.00

⁵⁸ Mesén Figueroa, Vernor, Aplicaciones Prácticas de las NIIF Pag.208

Tasa de descuento

La tasa de descuento que utiliza la empresa para descontar los flujos de efectivo proyectados será la que refleje mejor los riesgos y beneficios inherentes a la maquinaria, por lo que dicha tasa puede estar representada por tasas de financiamiento específica.⁵⁹

En este caso hacemos uso de una tasa de descuento del 12% que es la tasa de interés pactada por un crédito adquirido por la empresa a un plazo de 4 años.

La fórmula para descontar los flujos de efectivos es la fórmula del valor presente, se descontaran los flujos de efectivo que la empresa estima que obtendrá de la maquinaria durante los años de vida útil que le restan.

$$VP=K(1+i)^{-n}$$

Dónde:

VP= Valor presente.

K= Flujos de efectivo futuros al final del período.

i= Tasa de interés

n= periodo de capitalización.

⁵⁹ Mesén Figueroa, Vernor, Aplicaciones Prácticas de las NIIF, Pag.209

Años	Flujo de Efectivo Futuros	VP=K (1+i)^-n , con i=12% Anual	Flujos de efectivo Descontados
2015	\$ 55,100.00	55100 (1+0.12)^-1	\$ 49,196.42
2016	\$ 23,160.00	23160 (1+0.12)^-2	\$ 18,463.01
2017	\$ 20,000.00	20000 (1+0.12)^-3	\$ 14,235.60
Valor en Uso			\$ 81,895.03

Importe Recuperable

Para establecer la existencia de indicios de Pérdida por Deterioro del Valor, se debe determinar el Importe recuperable y luego compararlo con el valor en libros del activo. Este comprenderá el mayor entre el Valor Razonable menos Costo de Venta y el Valor de Uso.⁶⁰

Valor Razonable Neto	Valor en Uso
\$ 47,500.00	\$ 81,895.03

De acuerdo a lo anterior, se observa que el valor en uso es mayor que el valor Razonable por lo tanto, el activo debe medirse al valor más alto y la diferencia con el valor en libros, será una perdida por deterior de valor de la maquinaria al 31 de Diciembre de 2014

Al 31 de Diciembre se debe registrar la depreciación correspondiente al año 2014.

⁶⁰ NIIF para las PYMES, Sección 27 Deterioro de Valor de los Activos, párrafo 27.11

Años	Base de Depreciación	Cuota de depreciación	Depreciación Acumulada	Valor en Libros
2013	\$ 180,000.00	\$ 36,000.00	\$ 36,000.00	\$ 144,000.00
2014	\$ 144,000.00	\$ 36,000.00	\$ 72,000.00	\$ 108,000.00
2015	\$ 108,000.00	\$ 36,000.00	\$ 108,000.00	\$ 72,000.00
2016	\$ 78,000.00	\$ 36,000.00	\$ 144,000.00	\$ 36,000.00
2017	\$ 36,000.00	\$ 36,000.00	\$ 180,000.00	\$ -
				\$ -

Fecha: 31-Diciembre-2014

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
	Partida X			
4104	Gasto de Venta		\$ 36,000.00	
410414	Depreciacion de Maquinaria	\$36,000.00		
1202	Depreciación Acumulada (CR)			\$ 36,000.00
120203	Maquinaria	\$36,000.00		
	Registro de la depreciación de la maquinaria correspondiente al año 2014.			
	Totales		\$36,000.00	\$36,000.00

La Pérdida por deterioro debe ser reconocida inmediatamente como un gasto en los resultados. Siempre que el importe recuperable sea inferior al importe en libros. (Sección 27 párrafo 27.5 y 27.6)

Datos	
Año de Adquisición	2013
Vida útil	5 Años
Costo	\$ 180,000.00
Depreciación	\$ 72,000.00
Valor en libros	\$ 108,000.00
(-)Valor en Uso	\$ 81,895.03
Perdida por Deterioro	\$ 26,104.97

En las NIIF para PYMES en la sección 27 “Deterioro del Valor de los Activos”, Párrafo 27.1 menciona el deber de reconocer éste cuando; el importe en libros de un activo es superior a su importe recuperable. De esta manera al determinar la pérdida por deterioro del valor, se reconocerá en el resultado del ejercicio contable en el que surgió

El registro contable de la perdida por deterioro del valor de la maquinaria es el siguiente:

Fecha: 31- Dic-2014

código	Cuenta y Descripción	Parcial	Debe	Haber
	<u>Partida X</u>			
4109	Otros Gastos		\$ 26,104.97	
410901	Deterioro del valor	\$26,104.97		
1203	<u>Deterioro de Valor Acumulado (CR)</u>			\$26,104.97
120304	Deterioro de Maquinaria	\$26,104.97		
	Por registro del deterioro del valor de la maquinaria			
	Totales		\$ 26,104.97	\$26,104.97

El valor en libros al 31 de diciembre de 2014 de la maquinaria, se reflejará de siguiente manera:

Descripción	Cálculo o razón	Valor
Costo	Valor de Compra	\$ 180,000.00
(-) Valor Residual	Ninguno	\$ -
(=) Importe depreciable	Costo menos valor residual	\$ 180,000.00
(-) Depreciación acumulada		\$ (72,000.00)
(=) Valor en Libros antes del deterioro		\$ 108,000.00
(-) Deterioro de Valor		\$ (26,104.97)
(=) Valor en Libros		\$ 81,895.03

Una vez haya quedado registrada la pérdida por deterioro de valor tanto en el estado de resultados como en el balance General de American S.A de C.V. se debe proceder a recalcular el monto de que a partir de enero de 2015 se debe reconocer por depreciación por los años de vida útil que aún le restan a la maquinaria, en este caso, al nuevo valor en libros de \$ 81,895.03 se debe dividir entre la vida útil remanente equivalente a tres años. Por lo que el monto de depreciación cambiará considerablemente a partir de enero 2015 hasta el final de la vida útil de la maquinaria.

El siguiente de cuadro de depreciación es el que corresponde hasta el final de la vida útil del activo si el activo no hubiera sufrido deterioro de valor.

Años	Base de Depreciación	Cuota de depreciación	Depreciación Acumulada	Valor en Libros
2013	\$ 180,000.00	\$ 36,000.00	\$ 36,000.00	\$ 144,000.00
2014	\$ 144,000.00	\$ 36,000.00	\$ 72,000.00	\$ 108,000.00
2015	\$ 108,000.00	\$ 36,000.00	\$ 108,000.00	\$ 72,000.00
2016	\$ 78,000.00	\$ 36,000.00	\$ 144,000.00	\$ 36,000.00
2017	\$ 36,000.00	\$ 36,000.00	\$ 180,000.00	\$ -
				\$ -

A continuación se refleja el cambio en valor en libros debido a la pérdida de valor del activo, valor con el cual se va calcular la depreciación por la vida útil restante del bien.

Años	Base de Depreciación	Cuota de depreciación	Depreciación Acumulada	Valor en Libros
2013	\$ 180,000.00	\$ 36,000.00	\$ 36,000.00	\$ 144,000.00
2014	\$ 144,000.00	\$ 36,000.00	\$ 72,000.00	\$ 108,000.00
		Deterioro de Valor		\$ 26,104.97
		Nuevo valor en Libros		\$ 81,895.03
2015	\$ 81,895.03	\$ 27,298.34	\$ 99,298.34	\$ 54,596.69
2016	\$ 54,596.69	\$ 27,298.34	\$ 126,596.69	\$ 27,298.34
2017	\$ 27,298.34	\$ 27,298.34	\$ 153,895.03	\$ -

Según el Art. 29- A del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta menciona todos aquellos costos y gastos que no son deducibles de la renta obtenida, y en el numeral 24, dice "Las deducciones que no se encuentran contenidas expresamente en esta Ley", Por lo tanto la Ley de Impuesto Sobre Renta, no menciona que las pérdidas por deterioro de valor de los activos sean deducibles, y con apego a este numeral se puede decir que para efectos fiscales el deterioro es considerado como un gasto no deducible.

Esto significa que el gasto por impuesto será menor que el impuesto corriente (impuesto por pagar) financieramente.

El reconocer como gasto una pérdida por deterioro del valor de un activo da origen a una diferencia entre la utilidad fiscal y la utilidad contable; debido a esto es necesario realizar la conciliación fiscal al final del ejercicio, para calcular el Impuesto Sobre Renta tal como lo establecen las Leyes.

En el Estado de Resultados la Pérdida por Deterioro del Valor se ve reflejada como un aumento en los gastos, los cuales disminuirán la utilidad y formará parte de los gastos no deducibles y si existiera una reversión de pérdida por deterioro

del valor en períodos futuros será reconocido como otros ingresos y considerado como no gravado para la determinación del Impuesto Sobre la Renta.

	Sin Deterioro de Valor al 31 de diciembre	Con Deterioro de Valor al 31 de diciembre
Utilidad Bruta	\$ 145,000.00	\$ 145,000.00
(-) Gastos de Operación	\$ (55,000.00)	\$ (55,000.00)
Deterioro de Valor		\$ (26,104.97)
Utilidad Antes de Reserva e Impuesto	\$ 90,000.00	\$ 63,895.03

4. Reversión del Deterioro de valor

Al finalizar el ejercicio 2015 (un año después de haber sufrido el bien Pérdida por Deterioro del Valor) la empresa contrato los servicios de un profesional, el cual determino que la maquinaria, se encontraba en condiciones aceptables y rindiendo lo esperado, de esta manera su valor en libros no refleja de forma fiable su valor razonable. Por consiguiente se determinó que el valor razonable de la maquina a la fecha es de \$ 60,000.00.

Solución:

Una pérdida por deterioro de valor en un activo se reconocerá si y solo si, el importe recuperable es inferior al valor en libros del mismo. Durante el estudio se enfoca en verificar específicamente si la maquinaria que al 31 de diciembre de 2014 se reconoció un deterioro de valor, determinando así un incremento en el deterioro de valor o una disminución registrando así una reversión de dicho deterioro.

Valor en libros de la maquinaria al 31 de diciembre de 2014.

Descripción	Cálculo o razón	Valor
Costo	Valor de Compra	\$ 180,000.00
(-) Valor Residual	Ninguno	\$ -
(=) Importe depreciable	Costo menos valor residual	\$ 180,000.00
(-) Depreciación acumulada		\$ (72,000.00)
(=) Valor en Libros antes del deterioro		\$ 108,000.00
(-) Deterioro de Valor		\$ (26,104.97)
(=) Valor en Libros		\$ 81,895.03

Para poder determinar el deterioro, es necesario comparar el valor razonable neto del activo con su valor de Uso.

Los costos de venta en los que se incurría para disponer del activo equivalen al 5% sobre el valor razonable.

Valor Razonable	\$	60,000.00
(-) Costo de Venta (5% sobre el VR)	\$	2,000.00
Valor Razonable neto	\$	58,000.00

El valor de uso se determina a partir de los flujos netos de efectivo que estima la gerencia que generará el activo si es utilizado por la entidad en lo que resta de su vida útil.

Estos flujos de efectivos proyectados se deben considerar únicamente las entradas y salidas derivadas de las actividades operativas provenientes del activo en estudio.

Los flujos por ingresos de efectivos ascienden a \$ 45,000.00

Los flujos por egresos de efectivos ascienden a \$ 20,000.00

La tasa de descuento que utiliza la empresa para descontar los flujos de efectivo proyectados será 18% anual.

La fórmula para descontar los flujos de efectivos es la siguiente:

$$VP=K(1+i)^{-n}$$

Dónde:

VP= Valor presente.

K= Flujos de efectivo futuros al final del período.

i= Tasa de interés

n= periodo de capitalización.

$$VP=\$ 25,000(1+0.015)^{-14}$$

$$\underline{VP=\$ 20,296.23}$$

Valor Razonable Neto	Valor en Uso
\$ 58,000.00	\$ 20,296.23

De acuerdo a lo anterior, se observa que el valor en uso es menor que el valor Razonable por lo tanto, el activo debe medirse al valor más alto y compararlo con el valor en libros.

Datos	
Año de Adquisición	2013
Vida útil	5 Años
Costo	\$ 180,000.00
Depreciación	\$ 99,298.34
(-)Deterioro de Valor	\$ 26,104.97
Valor en Libros	\$ 54,596.69
Valor razonable	\$ 58,000.00
Reversión	\$ (3,403.31)

Si el importe recuperable estimado del activo excede su importe en libros, la entidad incrementará el importe en libros al importe recuperable. Ese incremento es una reversión de una pérdida por deterioro del valor. La entidad reconocerá la reversión inmediatamente en resultados.⁶¹

Fecha: 31- Dic-2015

código	Cuenta y Descripción	Parcial	Debe	Haber
Partida X				
1203	<u>Deterioro de Valor Acumulado (CR)</u>		\$ 3,403.31	
120304	Deterioro de Maquinaria	\$ 3,403.31		
5105	<u>Otros Ingresos</u>			\$ 3,403.31
510501	por reversion de deterioro	\$ 3,403.31		
	Por registro de la reversión de la pérdida por deterioro de valor			
Totales			\$ 3,403.31	\$ 3,403.31

⁶¹ Sección 27, Deterioro de Valor, párrafo 27.30 Literal c)

Después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro del valor, la entidad ajustará el cargo por depreciación (amortización) del activo para los periodos futuros para distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su valor residual (si lo hubiera), sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil restante. A partir de 2016 se recalculará la depreciación por la vida útil que resta de la maquinaria.

El ingreso originado por la reversión de la pérdida de valor por deterioro debe considerarse no gravado para la determinación de la renta neta o imponible debido a que, no se da una entrada real de efectivo

El monto de la reversión se presenta en el Estado de Resultados como Otros Ingresos, este ingreso no corresponde a la actividad normal de la entidad y es considerado para efecto del Impuesto Sobre la Renta como ingreso no gravado. En relación al excedente de la depreciación del activo deteriorado y la que correspondía del costo original estará directamente relacionado con los gastos de operación.

Para determinar esas diferencias de impuestos generadas por la generación de la pérdida por deterioro de valor se procede a elaborar los estados de resultados tanto financieros como fiscalmente de cada uno de los años de vida útil de la maquinaria con el fin de identificar las diferencias en el efecto impositivo por cada año.

FINANCIERO					
Estado de Resultados Comparativo	2013	2014	2015	2016	2017
INGRESOS	\$ 205,000.00	\$ 206,500.00	\$ 200,000.00	\$ 203,000.00	\$ 210,000.00
(-)COSTO DE VENTAS	\$ 95,000.00	\$ 98,000.00	\$ 99,000.00	\$ 95,000.00	\$ 100,000.00
UTILIDAD BRUTA	\$ 110,000.00	\$ 108,500.00	\$ 101,000.00	\$ 108,000.00	\$ 110,000.00
(-) GASTOS DE VENTA					
DEPRECIACION	\$ 36,000.00	\$ 36,000.00	\$ 27,298.34	\$ 29,000.00	\$ 29,000.00
UTILIDAD DE OPERACIÓN	\$ 74,000.00	\$ 72,500.00	\$ 73,701.66	\$ 79,000.00	\$ 81,000.00
(+) OTROS GASTOS	\$ -	\$ 26,104.97	\$ -	\$ -	\$ -
(+) OTROS INGRESOS			\$ 3,403.31		
UTILIDAD ANTES DE RESERVA E IMPUESTOS	\$ 74,000.00	\$ 98,604.97	\$ 77,104.97	\$ 79,000.00	\$ 81,000.00
(-) RESERVA EGAL	\$ 5,180.00	\$ 6,902.35	\$ 5,397.35	\$ 5,530.00	\$ 5,670.00
UTILIDAD ANTES DE IMPUESTOS	\$ 68,820.00	\$ 91,702.62	\$ 71,707.62	\$ 73,470.00	\$ 75,330.00
(-) IMPUESTO SOBRE LA RENTA	\$ 20,646.00	\$ 27,510.79	\$ 21,512.29	\$ 22,041.00	\$ 22,599.00
UTILIDAD O PERDIDA DEL PERIODO	\$ 48,174.00	\$ 64,191.84	\$ 50,195.33	\$ 51,429.00	\$ 52,731.00

FISCAL					
Estado de Resultados Comparativo	2013	2014	2015	2016	2017
INGRESOS	\$ 205,000.00	\$ 206,500.00	\$ 200,000.00	\$ 203,000.00	\$ 210,000.00
(-)COSTO DE VENTAS	\$ 95,000.00	\$ 98,000.00	\$ 99,000.00	\$ 95,000.00	\$ 100,000.00
UTILIDAD BRUTA	\$ 110,000.00	\$ 108,500.00	\$ 101,000.00	\$ 108,000.00	\$ 110,000.00
(-) GASTO DE VENTA					
DEPRECIACION	\$ 36,000.00	\$ 36,000.00	\$ 36,000.00	\$ 36,000.00	\$ 36,000.00
(-) OTROS GASTOS		\$ 26,104.97			
UTILIDAD DE OPERACIÓN	\$ 74,000.00	\$ 46,395.03	\$ 65,000.00	\$ 72,000.00	\$ 74,000.00
(+) OTROS GASTOS		\$ 26,104.97			
UTILIDAD ANTES DE RESERVA E IMPUESTOS	\$ 74,000.00	\$ 72,500.00	\$ 65,000.00	\$ 72,000.00	\$ 74,000.00
(-)RESERVA EGAL	\$ 5,180.00	\$ 5,075.00	\$ 4,550.00	\$ 5,040.00	\$ 5,180.00
UTILIDAD ANTES DE IMPUESTOS	\$ 68,820.00	\$ 67,425.00	\$ 60,450.00	\$ 66,960.00	\$ 68,820.00
(-) IMPUESTO SOBRE LA RENTA	\$ 20,646.00	\$ 20,227.50	\$ 18,135.00	\$ 20,088.00	\$ 20,646.00
UTILIDAD O PERDIDA DEL PERIODO	\$ 48,174.00	\$ 47,197.50	\$ 42,315.00	\$ 46,872.00	\$ 48,174.00

Las diferencias permanentes son aquellas que se caracterizan principalmente por no revertirse en el período que se originan ni en períodos posteriores, estas son causadas por disposiciones legales que declaran como no gravables o exentos a ciertos ingresos y declaran como no deducibles a ciertos gastos.

Para nuestro caso las diferencias son permanentes puesto que en ningún momento se revierten.

RESUMEN DE SALDOS Y EFECTOS IMPOSITIVOS PARA LA DETERMINACION DE DIFERENCIAS

AÑO	IMPUESTO SOBRE LA RENTA		DIFERENCIA PERMANENTE
	BASE CONTABLE	BASE FISCAL	
2013	\$ 20,646.00	\$ 20,646.00	\$ -
2014	\$ 27,510.79	\$ 20,227.50	\$ 7,283.29
2015	\$ 21,512.29	\$ 18,135.00	\$ 3,377.29
2016	\$ 22,041.00	\$ 20,088.00	\$ 1,953.00
2017	\$ 22,599.00	\$ 20,646.00	\$ 1,953.00
			\$ 14,566.57

5. Importación de maquinaria

La empresa American S.A DE C.V adquirió en el extranjero el día 21 de Agosto de 2014 una maquinaria que será utilizada para transportar de la bodega al departamento de ventas mercadería objeto de negociación a un precio CIF (costo, seguro y flete = de \$ 100,000.00 fletes pagados a Transportes Internacionales S.A. por \$ 2,500.00 y seguros por \$ 2,000.00 así como gastos de instalación al ingeniero López por \$ 900.00.

- Se contrata a Luis López para que capacite al personal en manejo de la maquinaria, quien no es domiciliado en el País, cancelándole \$ 600.00 más IVA en efectivo.
- La máquina está formada por tres componentes de igual valor: (a) piezas fijas (la gerencia estima que las piezas fijas tienen una vida útil de 20 años sin valor residual); (b) piezas móviles (la gerencia estima que las piezas móviles tienen una vida útil de ocho años sin valor residual); y (c) una base (la gerencia estima que la base tiene una vida útil de 26 años sin valor residual). Además, la gerencia considera que el método lineal refleja el patrón en el que la entidad espera consumir los beneficios económicos futuros de todos los componentes de la máquina.

Solución:

Para poder reconocer el activo adquirido se debe verificar que las políticas cumplan con los criterios de reconocimiento establecidos en la NIIF para PYMES en lo referente a la adquisición de activo fijo.

Una vez analizados los criterios establecidos en la norma procedemos al reconocimiento de la maquinaria como propiedad planta y equipo pues obtener beneficios económicos futuros y que su costo se puede medir de forma fiable.

Debido a que la maquinaria posee elementos con un patrón de consumo diferente, y sus valores son medidos de forma fiable y son de importancia relativa se depreciarán por separado

Cuadro resumen del costo de la maquinaria

Determinación del valor Aduanero	
Precio según factura	\$ 100,000.00
Fletes por transporte	\$ 2,500.00
Seguro	\$ 2,000.00
Valor CIF	\$ 104,500.00
Base Imponible	\$ 104,500.00

Según el artículo 45 de la Ley de IVA la importación de maquinaria destinada al activo fijo estará exenta del Impuesto.

Pero para sea exento el contribuyente debe llenar en original y copia el formulario (F-16 Registro de importación de maquinaria exenta) donde se informa a la Administración Tributaria las especificaciones de la maquinaria así como el uso que se le dará.

El F-16 se deberá presentar a más tardar 30 días antes de la importación.

La importación de la maquinaria está amparada en una declaración de mercancía, conforme a lo establecido en el Art. 317 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA), dando cumplimiento a la obligación de declarar; documento en el cual se liquidó el IVA y DAI respectivo. La Ley de Impuesto Sobre la Renta, en su Art. 30 inc. 6°, establece que todas las erogaciones que sean realizadas para adquirir los bienes, en este caso, maquinaria, deben ser soportadas por documentos de pago idóneos.

Cálculos	Valor Neto	IVA	Renta
Gastos de instalación *	\$ 900.00	\$ 117.00	\$ 90.00
Gastos por capacitación**	\$ 600.00	\$ 78.00	\$ 120.00
Total	\$ 1,500.00	\$ 195.00	\$ 120.00

*Por el pago de los gastos de instalación se realiza la retención equivalente al 10% sobre el valor a pagar sin incluir el IVA por los servicios recibidos, ya que se contrata a una persona natural para la realización de esta labor según el art.156 CT.

** Las Gastos por capacitación del personal no forma parte del costo de la maquinaria según lo establece el párrafo 17.11 literal c, por lo que se reconocerán como Gasto y se va retener el 20% por ser una persona no domiciliada en el país según el artículo 158 del Código Tributario.

Cálculos	Valor Neto	IVA	Renta
Valor CIF	\$ 104,500.00		\$ 225.00
Gastos de instalación	\$ 900.00	\$ 117.00	\$ 90.00
Gastos por capacitación	\$ 600.00	\$ 78.00	\$ 120.00
Costos Totales	\$ 106,000.00	\$ 195.00	\$ 210.00
Costos de la maquinaria	\$ 105,400.00		

De igual manera se debe retener el 5% sobre la suma pagada por concepto de transporte internacional, como sobre las sumas pagadas por servicios prestados por las aseguradoras no domiciliadas tal como lo estipula el art 158 del Código Tributario

El registro contable por la adquisición de la maquinaria es el siguiente:

Fecha: 21-Agost-2014

Código	Cuenta y Descripción	Parcial	Debe	Haber
	Partida X			
1104	<u>Credito Fiscal IVA</u>		\$ 195.00	
1201	<u>Propiedades, Planta Y Equipo</u>		\$ 105,400.00	
120104	Maquinaria	\$ 105,400.00		
4103	<u>Gasto de Administración</u>		\$ 600.00	
410315	Honorarios	\$ 600.00		
1101	<u>Efectivo y equivalente</u>			\$ 105,760.00
110101	Banco			
11010101	Cuenta Corriente			
1101010101	Banco Agricola Cta N° 1280005630	\$ 105,760.00		
2103	<u>Retenciones</u>			\$ 435.00
210303	Impuesto sobre la Renta			
21030301	Retencion ISR 10%	\$ 90.00		
21030302	Retencion ISR 20%	\$ 120.00		
21030303	Retencion ISR 5%	\$ 225.00		
	Por reconocimiento Inicial de la adquisición de maquinaria			
	Totales		\$ 106,195.00	\$ 106,195.00

6. Medición Posterior

Para la determinación de la Depreciación Acumulada, la entidad estará sujeta al porcentaje máximo de depreciación establecido en el Art. 30 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta núm. 3.

La normativa contable vigente establece que algunos elementos de las propiedades, planta y equipo deben segregarse en sus componentes principales con el fin de asignar a cada componente su respectiva vida útil y valor residual. Tomando en cuenta esto, la administración, luego de haber analizado el uso que se hará de las mismas, ha determinado segregar el elemento en los siguientes componentes:

Componentes	Vida Útil	Porcentajes
Piezas Fijas	20 Años	50%
Piezas Móviles	10 Años	20%
Base	26 Años	30%
Total		100%

Una vez determinado la composición de la maquinaria de acuerdo a los diferentes componentes, se le asigna el valor por cada tipo o clase de piezas.

Componentes	Costo	Años	Porcentaje	Cuota de Depreciación
Piezas Fijas	\$ 52,790.00	20 Años	0.05	\$ 2,639.50
Piezas Móviles	\$ 21,116.00	10 Años	0.10	\$ 2,111.60
Base	\$ 31,674.00	26 Años	0.04	\$ 1,218.23

Depreciación=Costo por Componente-Valor Residual(% de depreciación anual)

Piezas Fijas=\$52,790.00-0(5%)=\$2,639.50 Depreciación Anual

Piezas móviles=\$21,116-0(10%)=\$2,111.60 Depreciación Anual

Base = \$31,674.00-0(4%)=\$1,218.23 Depreciación Anual

El registro contable es el siguiente:

Fecha: 31-Diciembre-2014

Código	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
	Partida X			
4104	Gasto de Venta		\$ 1,585.04	
410414	Depreciación	\$ 1,585.04		
1202	Depreciación Acumulada (CR)			\$ 1,585.04
120203	Maquinaria			
12020301	Piezas Fijas	\$ 961.79		
12020302	Piezas Moviles	\$ 179.34		
12020303	Base	\$ 443.90		
	Por registro de depreciacion Acumulada de maquinaria al 31 de Dic 2014			
	Totales		\$ 1,585.04	\$ 1,585.04

La depreciación es la correspondiente a 133 días desde el 21 de agosto al 31 de Diciembre de 2014.

7. Adquisición por arrendamiento financiero

La empresa American S.A DE C.V adquiere un montacargas el 01 de enero de 2014 bajo arrendamiento financiero por un plazo de 7 años. Pagando cuotas anuales vencidas de \$ 9,500.00 más IVA cada 31 de Dic de cada año. El valor razonable es de \$ 50,000. La tasa pactada es del 18% anual, sin opción de compra.

La vida útil de la maquinaria es de 8 años.

Fecha de adquisición	01 de Enero 2014
Plazo	7 años
Tasa	18% anual
Valor razonable	\$ 50,000.00

Cálculo	Cuota	IVA	Total
Cuotas Anuales vencidas	\$ 9,500.00	\$ 1,235.00	\$ 10,735.00

Solución:

American S.A de C.V. Debe de llevar a cabo un reconocimiento inicial del contrato de arrendamiento, determinando al principio el valor presente de los pagos mínimos a reconocer si éste fuera menor que el valor razonable.

Según la NIIF para Pymes el arrendatario debe revelar en su información contable el contrato de arrendamiento, reconociendo un activo por los derechos que adquiere del uso del bien y un pasivo por la obligación de pago adquirida. Estos serán contabilizados al valor razonable o valor presente de los pagos mínimos del arrendamiento, si éste fuera menor. Cualquier costo que pueda tener el

arrendatario al inicio del arrendamiento que sea atribuible a la negociación del contrato será incluido al monto reconocido como activo.⁶²

La sección 20 de NIIF para PYMES se aplicará a los acuerdos que transfieren el derecho de uso de activos, incluso en el caso de que el arrendador quede obligado a suministrar servicios de cierta importancia en relación con la operación o el mantenimiento de estos activos.

Las partes que intervienen en un contrato de arrendamiento Financieros son los siguientes:

Arrendador: La persona natural o jurídica que entrega bienes en arrendamiento financiero a uno o más arrendatarios.

Arrendatario: La persona natural o jurídica, nacional o extranjera que al celebrar contrato de arrendamiento financiero, obtiene derecho al uso, goce y explotación económica del bien, en los términos y condiciones contractuales respectivas.

El valor presente de los pagos mínimos se establece de la siguiente manera:

Monto de la Cuota: \$ 9,500.00

Tasa de Interés establecida: 18% anual

Ya que las cuotas son vencidas y pagaderas al final de cada año, la fórmula a utilizar para el cálculo del valor presente es la siguiente:

⁶² Sección 20 Arrendamientos, párrafo 20.9 de las NIIF para las PYMES

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

Dónde:

P = Valor Presente

A = Valor de la Cuota

i = Tasa de Interés

n = Cantidad de Cuotas a Cancelar

Por lo que se tiene lo siguiente:

$$VP=\$9,500.00 \left[\frac{1 - (1+0.18)^{-7}}{0.18} \right]$$

$$VP=\$9,500.00[3.811527593]$$

$$VP=\$36,209.51$$

Una vez se ha determinado el VP procedemos a compararlo con el valor Razonable.

Valor Presente \$ 36,209.51

Valor Razonable \$ 50,000.00

Importe a reconocer \$ 36,209.51 por ser el importe menor.⁶³

⁶³ Sección 20 Arrendamientos, párrafo 20.9 de las NIIF para las PYMES

Esta comparación se realiza con el fin de determinar el valor más bajo, ya que la norma establece que un bien adquirido mediante arrendamiento financiero, debe reconocerse por su valor presente, o por su valor razonable, el que sea menor.

A continuación, se calculan los intereses, restando el valor presente al valor total de las cuotas pactadas, es decir, el valor nominal:

Valor presente > valor razonable

VN(\$9,500.00 X 7) = \$ 66,500.00

VP = \$ 36,209.51

Intereses = \$ 30,290.49

Establecido el importe por el que será reconocido como activo en los estados financieros, se distribuirán los pagos mínimos utilizando el método del interés efectivo, el cual consistirá en elaborar una tabla de amortización de dichos pagos en la que se segregue tanto los abonos a capital como los intereses que se generen en cada periodo del arrendamiento.

TABLA DE AMORTIZACION

Años	Cuota	Intereses	Abono a Capital	Saldo
				\$ 36,209.51
2014	\$ 9,500.00	\$ 6,517.71	\$ 2,982.29	\$ 33,227.22
2015	\$ 9,500.00	\$ 5,980.90	\$ 3,519.10	\$ 29,708.12
2016	\$ 9,500.00	\$ 5,347.46	\$ 4,152.54	\$ 25,555.58
2017	\$ 9,500.00	\$ 4,600.01	\$ 4,899.99	\$ 20,655.59
2018	\$ 9,500.00	\$ 3,718.01	\$ 5,781.99	\$ 14,873.59
2019	\$ 9,500.00	\$ 2,677.25	\$ 6,822.75	\$ 8,050.84
2020	\$ 9,500.00	\$ 1,449.16	\$ 8,050.84	\$ 0.00
		\$ 30,290.49	\$ 36,209.51	

*Ajustado por \$0.01

Una vez establecidos los importes a reconocer se procede al reconocimiento inicial separando los importes de la deuda que será cancelada en el primer ejercicio y registrándola como una obligación a corto plazo. El resto de las cuotas se contabilizarán como una obligación a largo plazo debido a que se cancelarán en periodos posteriores

Registro del Contrato de Arrendamiento

El arrendamiento financiero una vez formalizado, se debe reconocer en el balance general del arrendatario, registrando un activo y un pasivo por el mismo importe, que será igual al valor razonable del bien arrendado, o bien el valor presente de los pagos mínimos del arrendamiento si este fuera menor.

Fecha: 01-Enero-2014

Código	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
Partida X				
1205	<u>Propiedades Planta y equipo en arrendamiento Financiero</u>		\$ 36,209.51	
120503	Maquinaria en Arrendamiento Financiero	\$ 36,209.51		
2106	<u>Arrendamiento Financiero Por pagar a Corto plazo</u>			\$ 2,982.29
210603	Maquinaria	\$ 2,982.29		
2202	<u>Arrendamiento Financiero Por pagar a Largo Plazo</u>			\$ 33,227.22
220203	Maquinaria	\$ 33,227.22		
	Registro por reconocimiento inicial de maquinaria adquirida mediante arrendamiento Financiero			
Totales			\$ 36,209.51	\$ 36,209.51

8. Medición posterior

Habiendo incluido la maquinaria en los activos de American S.A de C.V. y llegada la fecha de pago del primer canon, se genera el registro tomando en cuenta los importes establecidos para intereses y para abono a capital contenidos en la tabla de amortización. Es decir cada una de las cuotas del arrendamiento de estar compuesta por las cargas financieras y la reducción de la obligación.

Fecha: 31-Diciembre-2014

Código	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
	Partida X			
1104	Credito Fiscal IVA		\$ 1,235.00	
2106	Arrendamiento Financiero Por pagar a Corto plazo		\$ 2,982.29	
210603	Maquinaria	\$ 2,982.29		
4105	Gastos Financieros		\$ 6,517.71	
410501	Intereses	\$ 6,517.71		
1101	Efectivo y equivalente			\$ 10,735.00
110101	Banco			
11010101	Cuenta Corriente			
1101010101	Banco Agricola Cta N° 1280005630	\$ 10,735.00		
	Por registro del primera cuota de arrendamiento correspondiente.			
	Totales		\$ 10,735.00	\$ 10,735.00

Este es el registro correspondiente al pago de la primera cuota al 31 de Diciembre de 2014, de forma similar se debe registrar en los próximos años hasta Enero de 2020.

El registro contable se genera un IVA crédito Fiscal, esto debido a que cada canon que el arrendatario cancele al arrendador estará gravado con el 13% de IVA ya que la Administración Tributaria clasifica como prestación de servicios este tipo de operación. Según lo comprendido en el Art. 17 literal c) y d) y al Art. 18 ultimo inciso de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de servicios

La política de depreciación para los activos arrendados debe ser coherente para el resto de activos depreciables que posee la entidad

Para dar cumplimiento al requerimiento que establece la NIIF para las PYMES en cuanto a la medición posterior a los contratos de arrendamiento financiero, se

debe registrarse un gasto por depreciación que de acuerdo al párrafo 20.12 le corresponde reconocer al arrendatario; sin embargo, éste no será un gasto deducible para efectos fiscales.⁶⁴

AÑO	BASE DE DEPRECIACION	GASTO DE DEPRECIACION	VALOR EN LIBROS
1	\$ 36,209.51	\$ 5,172.79	\$ 31,036.72
2	\$ 36,209.51	\$ 5,172.79	\$ 25,863.94
3	\$ 36,209.51	\$ 5,172.79	\$ 20,691.15
4	\$ 36,209.51	\$ 5,172.79	\$ 15,518.36
5	\$ 36,209.51	\$ 5,172.79	\$ 10,345.57
6	\$ 36,209.51	\$ 5,172.79	\$ 5,172.79
7	\$ 36,209.51	\$ 5,172.79	\$ (0.00)

La maquinaria se depreciará en base a la normativa la cual estipula en el párrafo 20.12 que si no existe certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo de arrendamiento, el activo se deberá depreciar a lo largo de su vida útil o en plazo de arrendamiento, al que sea menor, por lo que la entidad lo deprecia en el plazo del arrendamiento que es menor a los años de vida útil de la maquinaria.

Fecha: 31-Diciembre-2014

Código	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
	Partida X			
41041	Gastos de Venta		\$ 5,172.79	
410414	Depreciación	\$ 5,172.79		
1202	Depreciación Acumulada (CR)			\$ 5,172.79
120207	Depreciación de Maquinaria en arrendamiento financiero Por registro del Gasto por depreciacion del año 2014	\$ 5,172.79		
	Totales		\$ 5,172.79	\$ 5,172.79

⁶⁴ Ley de Arrendamiento Financiero, Art.15

Cada año se debe realizar el registro de la depreciación correspondiente, de manera similar de acuerdo al cuadro de depreciación. Este gasto por depreciación le corresponde al arrendatario, pues él es quien posee los riesgos y ventajas inherentes al activo según la normativa contable.

Al final de cada ejercicio, el arrendatario reclasificará sus cuentas de pasivo donde mantiene reflejada su deuda, disminuyendo su pasivo a largo plazo y aumentando su pasivo a corto plazo por la porción de abono a capital que corresponde amortizar al siguiente ejercicio.

Fecha: 31-Diciembre-2014

Código	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
	Partida X			
2202	Arrendamiento Financiero Por pagar a Largo Plazo		\$ 2,982.29	
220203	Maquinaria	\$ 2,982.29		
2106	Arrendamiento Financiero Por pagar a Corto plazo			\$ 2,982.29
210603	Maquinaria	\$ 2,982.29		
	Por reclasificación de saldos de la obligacion de L.P a C.P			
	Totales		\$ 2,982.29	\$ 2,982.29

De forma similar se registrará cada canon según cuadro de amortización cancelando la obligación al final del plazo de arrendamiento.

DIFERENCIAS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

Uno de los principales factores que influyen en la generación de las diferencias en las bases financieras y fiscales para el cálculo del impuesto corriente, es el hecho que fiscalmente el arrendatario no se deducirá el gasto por la depreciación del activo tomado en arrendamiento, aunque financieramente lo tenga registrado. El Art. 14 de la Ley de Arrendamiento Financiero establece que el arrendatario puede

deducirse únicamente como gasto del periodo para efectos tributarios el valor de cada canon cancelado al arrendador. Dicho canon es equivalente al valor del bien arrendado más los intereses generados por el arrendamiento.

Al arrendatario financieramente se le permite reconocer su gasto de depreciación del bien tomado en arrendamiento de acuerdo al párrafo 20.12 de la NIIF para Pymes. De igual manera financieramente el arrendatario registra al momento de los pagos de cada canon, como gasto solo el importe correspondiente a los intereses y la otra parte una disminución de la deuda. El Art. 14 de la Ley de Arrendamiento Financiero establece que el arrendatario puede deducirse a efectos del Impuesto Sobre la Renta, el valor de los cánones, cuotas o rentas causadas en virtud de contratos de arrendamientos vigentes, es decir todo la cuota intereses más capital, por lo que fiscalmente todo el canon es un gasto.

Esas diferencias entre la base fiscal y base financiera son tratadas por la sección 29 Impuestos a las Ganancias de la NIIF para Pymes mediante una técnica contable utilizada para controlar las diferencias y sus efectos impositivos entre la base contable y fiscal relacionada con aquellos montos que en el futuro serán recuperados o pagados.

Para determinar esas diferencias temporarias se procede a elaborar los estados de resultados tanto financieros como fiscalmente de cada uno de los años del plazo de arrendamiento con el fin de identificar las diferencias en el efecto impositivo por cada año.

FINANCIERO							
Estado de Resultados Comparativo	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
INGRESOS	\$ 200,000.00	\$ 205,000.00	\$ 200,000.00	\$ 203,000.00	\$ 210,000.00	\$ 210,000.00	\$ 200,000.00
(-)COSTO DE VENTAS	\$ 95,000.00	\$ 98,000.00	\$ 99,000.00	\$ 95,000.00	\$ 100,000.00	\$ 116,000.00	\$ 95,000.00
UTILIDAD BRUTA	\$ 105,000.00	\$ 107,000.00	\$ 101,000.00	\$ 108,000.00	\$ 110,000.00	\$ 94,000.00	\$ 105,000.00
(-) GASTOS DE VENTA							
DEPRECIACION	\$ 5,172.79	\$ 5,172.79	\$ 5,172.79	\$ 5,172.79	\$ 5,172.79	\$ 5,172.79	\$ 5,172.79
UTILIDAD DE OPERACIÓN	\$ 99,827.21	\$ 101,827.21	\$ 95,827.21	\$ 102,827.21	\$ 104,827.21	\$ 88,827.21	\$ 99,827.21
GASTOS FINANCIEROS	\$ 6,517.71	\$ 5,980.90	\$ 5,347.46	\$ 4,600.01	\$ 3,718.01	\$ 2,677.25	\$ 1,449.16
UTILIDAD ANTES DE RESERVA E IMPUESTOS	\$ 93,309.50	\$ 95,846.31	\$ 90,479.75	\$ 98,227.21	\$ 101,109.21	\$ 86,149.97	\$ 98,378.05
(-) RESERVA EGAL	\$ 6,531.67	\$ 6,709.24	\$ 6,333.58	\$ 6,875.90	\$ 7,077.64	\$ 6,030.50	\$ 6,886.46
UTILIDAD ANTES DE IMPUESTOS	\$ 86,777.84	\$ 89,137.07	\$ 84,146.17	\$ 91,351.30	\$ 94,031.56	\$ 80,119.47	\$ 91,491.59
(-) IMPUESTO SOBRE LA RENTA	\$ 26,033.35	\$ 26,741.12	\$ 25,243.85	\$ 27,405.39	\$ 28,209.47	\$ 24,035.84	\$ 27,447.48
UTILIDAD O PERDIDA DEL PERIODO	\$ 60,744.49	\$ 62,395.95	\$ 58,902.32	\$ 63,945.91	\$ 65,822.09	\$ 56,083.63	\$ 64,044.11

FISCAL							
Estado de Resultados Comparativo	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
INGRESOS	\$ 200,000.00	\$ 205,000.00	\$ 200,000.00	\$ 203,000.00	\$ 210,000.00	\$ 210,000.00	\$ 200,000.00
(-)COSTO DE VENTAS	\$ 95,000.00	\$ 98,000.00	\$ 99,000.00	\$ 95,000.00	\$ 100,000.00	\$ 116,000.00	\$ 95,000.00
UTILIDAD BRUTA	\$ 105,000.00	\$ 107,000.00	\$ 101,000.00	\$ 108,000.00	\$ 110,000.00	\$ 94,000.00	\$ 105,000.00
(-) GASTO DE VENTA							
ARRENDAMIENTO	\$ 9,500.00	\$ 9,500.00	\$ 9,500.00	\$ 9,500.00	\$ 9,500.00	\$ 9,500.00	\$ 9,500.00
UTILIDAD ANTES DE RESERVA E IMPUESTOS	\$ 95,500.00	\$ 97,500.00	\$ 91,500.00	\$ 98,500.00	\$ 100,500.00	\$ 84,500.00	\$ 95,500.00
(-)RESERVA EGAL	\$ 6,685.00	\$ 6,825.00	\$ 6,405.00	\$ 6,895.00	\$ 7,035.00	\$ 5,915.00	\$ 6,685.00
UTILIDAD ANTES DE IMPUESTOS	\$ 88,815.00	\$ 90,675.00	\$ 85,095.00	\$ 91,605.00	\$ 93,465.00	\$ 78,585.00	\$ 88,815.00
(-) IMPUESTO SOBRE LA RENTA	\$ 26,644.50	\$ 27,202.50	\$ 25,528.50	\$ 27,481.50	\$ 28,039.50	\$ 23,575.50	\$ 26,644.50
UTILIDAD O PERDIDA DEL PERIODO	\$ 62,170.50	\$ 63,472.50	\$ 59,566.50	\$ 64,123.50	\$ 65,425.50	\$ 55,009.50	\$ 62,170.50

La tasa impositiva aplicada para el cálculo del Impuesto sobre la Renta es del 30%, éste porcentaje puede variar de acuerdo a las regulaciones fiscales.

Una vez se tienen los Estados de Resultados correspondientes al plazo del arrendamiento podemos resumir las diferencias en el cuadro siguiente:

**RESUMEN DE SALDOS Y EFECTOS IMPOSITIVOS PARA LA
DETERMINACION DE DIFERENCIAS**

AÑO	IMPUESTO SOBRE LA RENTA		DIFERENCIA TEMPORARIA
	BASE CONTABLE	BASE FISCAL	
2014	\$ 26,033.35	\$ 26,644.50	\$ (611.15)
2015	\$ 26,741.12	\$ 27,202.50	\$ (461.38)
2016	\$ 25,243.85	\$ 25,528.50	\$ (284.65)
2017	\$ 27,405.39	\$ 27,481.50	\$ (76.11)
2018	\$ 28,209.47	\$ 28,039.50	\$ 169.97
2019	\$ 24,035.84	\$ 23,575.50	\$ 460.34
2020	\$ 27,447.48	\$ 26,644.50	\$ 802.98
			\$ (0.00)

De acuerdo al cuadro anterior puede observarse que la diferencia a tratar es deducible, la base contable es inferior a la base fiscal, por lo que se reconocerá un Activo por Impuesto diferido.

El registro de las diferencias temporarias queda de siguiente manera:

Fecha: 31-Diciembre-2014

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
	Partida X			
<u>1206</u>	<u>Activo por Impuesto Diferido</u>		\$ 611.15	
<u>6101</u>	<u>Pérdidas y Ganancias</u>		\$ 93,309.50	
<u>2104</u>	<u>Impuesto Sobre La Renta</u>			\$ 26,644.50
<u>3102</u>	<u>Utilidad del Ejercicio</u>			\$ 60,744.49
<u>3103</u>	<u>Reserva Legal</u>			\$ 6,531.67
	Registro del Activo por Impuesto Diferido			
	Totales		\$ 93,920.65	\$ 93,920.65

De la misma manera deberá registrarse las diferencias correspondientes a cada hasta el final del plazo de arrendamiento donde se revierten hasta llegar a cero.

Activo por Impuesto Diferido	
\$ 611.15	\$ 169.97
\$ 461.38	\$ 460.34
\$ 284.65	\$ 802.98
\$ 76.11	
\$ 1,433.29	\$ 1,433.29
\$ -	

Al final del plazo de arrendamiento las diferencias obtenidas en los primeros años son revertidas.

4. CASO PRACTICO DE VEHICULO

ADQUISICIÓN DE VEHÍCULO

1. Medición y Reconocimiento Inicial

El 1 de Julio de 2014 la empresa “American S.A de C.V”, dedicada a la compra y venta de productos de primera necesidad, adquiere un vehículo marca Toyota Yaris Sedan de cuatro puertas a DIDEA, S.A. de C.V. para uso exclusivo del Gerente General de la entidad, el cual utiliza en el giro del negocio y para uso personal. Se cancela al Sr. Juan Pérez, Persona Natural en concepto de honorarios la cantidad de \$150.00 por la elaboración del Contrato de Compra Venta el cual se pacta por un valor de \$ 15,000.00 más IVA. Se incurrieron en gastos por Traspaso e Inscripción en Sertracen por un valor de \$34.59, así como también se canceló en concepto del Impuesto a la Primera Matricula \$ 600.00. La compra se realizó al contado, con cheque del Banco Agrícola.

Solución:

El vehículo se reconoce como una partida de propiedades, planta y equipo ya que cumple con los criterios establecidos en el párrafo 17.2 de las NIIF para PYMES. Es un activo utilizado para la producción de bienes y se espera utilizar durante más de un periodo.

Los gastos incurridos en la compra, como lo son: el pago por traspaso e inscripción en Sertracen, Impuesto a la primera Matricula y el pago al notario forman parte del costo de dicha partida de propiedades, planta y equipo ya que el párrafo 17.10 de las NIIF para Pymes establece que formara parte del costo, todo aquel impuesto no recuperable de las autoridades fiscales, honorarios

profesionales así como, todos los costos directamente atribuibles al bien hasta que este se encuentre en las condiciones necesarias para su funcionamiento.

Con respecto a la base legal, el Art. 8 de la Ley del Impuesto Especial a la Primera Matricula de Bienes en el Territorio Nacional establece que dicho impuesto se determinará conforme a la categoría del Vehículo, en nuestro caso el vehículo que estamos adquiriendo se clasifica en la Subcategoría 2.1 Vehículos automotores de 0 a 2000 centímetros cúbicos del tipo 4x2, a esta categoría se le aplica 4% sobre la base imponible. La base imponible según lo establece el Art. 6 de dicha Ley, será para los bienes adquiridos en el país, el precio total fijado en la operación, excluyendo el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, es decir, la base imponible en nuestro caso es de \$15,000.00. El cálculo es el siguiente: $\$ 15,000.00 \times 4\% = \$ 600.00$.

Según los aspectos tributarios, el Art. 156 del Código Tributario establece que cuando se pague o acredite sumas en concepto de prestación de servicios a personas naturales que no tengan relación de dependencia laboral con quien recibe el servicio, se deberá retener el 10% en concepto de anticipo del impuesto sobre la renta. En nuestro caso como recibimos el servicio del notario el Sr. Juan Pérez debemos realizarle dicha retención. El cálculo será el siguiente: $\$150.00 \times 10\% = \15.00

Así mismo, el Art. 65-A Literal C de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios establece que no será deducible el crédito fiscal generado en la adquisición de vehículos nuevos o usados, que por su naturaleza no sean estrictamente indispensables para la realización del giro ordinario del contribuyente, es decir, el IVA causado en la compra de un vehículo

que no sea utilizado estrictamente en las actividades económicas de la entidad, no podrá ser deducible. En nuestro caso el vehículo se utilizara tanto en las actividades de la entidad así como para uso personal del gerente general, para este caso el artículo antes mencionado también nos establece que el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios pagado o causado en la adquisición de vehículos automotores, cuando dichos bienes sean utilizado en las actividades de la entidad y en actividades ajenas al negocio únicamente será deducible hasta un cincuenta por ciento (50%), es decir, que en nuestro caso solamente será deducible el 50% del crédito fiscal que genera la adquisición de dicho vehículo, el resto será considerado y registrado como Gastos no Deducible.

En resumen, los cálculos son los siguientes:

Descripción	Desembolsos que son atribuibles al costo	IVA 13%	Renta 10%
Costo de adquisición	\$ 15,000.00	\$ 1,950.00	
Honorarios legales por Compra Venta	\$ 100.00		\$ 10.00
Gastos de Inscripción y Traspaso	\$ 34.59		
Gastos de Primera Matricula	\$ 600.00		
Costo Total del Vehículo	\$ 15,734.59	\$ 1,950.00	\$ 10.00

Con base en el Art. 65-A ya antes mencionado, el IVA que se puede deducir la entidad en la adquisición del vehículo es de: $\$1,950.00 \times 50\% = \975.00 .

El registro contable es de la siguiente manera:

Fecha: 01-Julio-2014

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
	Partida X			
1201	<u>Propiedades, Planta y Equipo</u>		\$ 15,734.59	
120105	Vehiculo	\$ 15,734.59		
1104	<u>Credito Fiscal IVA</u>		\$ 975.00	
4103	<u>Gastos de Administración</u>		\$ 975.00	
410318	Gastos no deducibles	\$ 975.00		
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>			\$ 17,674.59
110101	Banco			
11010101	Cuenta Corriente			
1101010101	Banco Agricola Cta N° 1280005630	\$ 17,674.59		
2103	<u>Retenciones</u>			\$ 10.00
210303	Impuesto sobre la Renta			
21030301	Retención ISR 10%	\$ 10.00		
	Por la adquisición de Vehiculo Toyota Yaris Sedan de cuatro puertas			
Totales			\$ 17,684.59	\$ 17,684.59

2. Medición Posterior

El método utilizado para reflejar la depreciación es el método de Línea Recta, ya que la gerencia considera que es el método que mejor refleja el consumo de la vida útil del activo.

La gerencia estimo para el vehículo una vida útil de 8 años y un valor residual de \$2,000.00

Según el Art. 30 Numeral 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el porcentaje máximo de depreciación permitido en un periodo contable para las Vehículos es del 25%. En nuestro caso al vehículo se le determino una vida útil de 8 años, por lo tanto el porcentaje de depreciación correspondiente a cada ejercicio contable será del 12.5%.

La depreciación Acumulada y Valor en Libros al 31 de Diciembre del 2014 es el siguiente:

<u>Calculo del periodo de depreciación</u>	
Del 01 de Julio al 31 de Diciembre de 2014	
Julio	31
Agosto	31
Septiembre	30
Octubre	31
Noviembre	30
Al 31 de Diciembre	31
Total Dias	184

Depreciación de Vehiculo

$$\begin{aligned}
 \text{Depreciación Anual} &= \underline{\text{Costo de Adquisición - Valor Residual}} \times (12.5\%) \\
 &= \underline{\$ 15,734.59 - \$2,000} \times (12.5\%) \\
 &= \underline{\$ 13,734.59} \times (12.5\%) \\
 &= \underline{\$ 1,716.82} \\
 \text{Depreciación Proporcional} &= \frac{\underline{\$ 1,716.82} \times (184 \text{ dias})}{365 \text{ dias}} \\
 \text{Depreciación al 31 de Diciembre 2014} &= \underline{\underline{\$ 865.47}}
 \end{aligned}$$

Valor en Libros al 31 de Diciembre de 2014	Valor
Costo de Adquisición	\$ 15,734.59
(-) Valor Residual	\$ 2,000.00
(=) Importe Depreciable	\$ 13,734.59
(-) Depreciación del período	\$ 865.47
(=) Importe en Libros Antes del Deterioro	\$ 14,869.12
(-) Deterioro del Valor	\$ -
(=) Valor en Libros*	\$ 14,869.12

* El valor Residual estimado por la gerencia se resta del costo de adquisición del activo únicamente para calcular el importe depreciable, pero dicho valor residual siempre formara parte del valor en libros del activo, es decir, en nuestro caso el valor en libros al 31 de Diciembre de 2014 está conformado por el costo de adquisición menos la correspondiente depreciación acumulada.

Con relación al registro de la depreciación, el Art. 30 Inciso tercero Numeral 9 establece que cuando un bien se utilice al mismo tiempo en la producción de ingresos gravables y no gravables o que no constituyan renta, la deducción de la depreciación se admitirá únicamente en la proporción que corresponda a los ingresos gravables, si bien es cierto este artículo no nos aclara cuanto será el porcentaje que podrá deducirse pero el Art. 32 inciso tercero del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta nos dice claramente que aquellas erogaciones realizadas por el contribuyente, en que no pueda determinarse específicamente a que rubro de la actividad productiva corresponden, se distribuirán por iguales partes entre la actividad gravable y la no gravable, por ello con base a esto podemos decir que solamente el 50% de la depreciación de dicho vehículo será deducible.

El registro contable es el siguiente:

Fecha: 31-Diciembre-2014

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
	Partida X			
4103	Gastos de Administración		\$ 865.47	
410314	Depreciación	\$ 432.73		
410318	Gastos no deducibles	\$ 432.73		
1202	Depreciación Acumulada (CR)			\$ 865.47
120204	Depreciación de Vehículo	\$ 432.73		
120207	Depreciación No Deducible	\$ 432.73		
	Por reconocimiento del gasto por depreciación del periodo			
	Totales		\$ 865.47	\$ 865.47

Compra de Combustible

El 10 de Enero de 2015 se compran 10 galones de combustible por un valor de \$3.20 c/u, más IVA, para uso del vehículo del gerente general de la entidad, el cual lo utiliza en las actividades del negocio y para uso personal. Dicha compra se realizó con transferencia del Banco Agrícola, recibiendo Comprobante de Crédito Fiscal.

Solución:

El Art. 65-A Literal C de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios establece que cuando se compre Combustible para ser utilizado en las actividades del negocio pero también en actividades ajenas a este, únicamente será deducible el 50% del total del IVA pagado en dicha compra.

Es importante mencionar que dicha compra no afecta ninguna partida de propiedades, planta y equipo, pero se considera necesario abordar este tema para ejemplificar todas las implicaciones generadas en el uso de dicho activo.

El detalle de la compra del combustible es el siguiente:

Compra de Combustible			
Combustible	15 galones X \$ 3.20 =		\$ 48.00
IVA (13 %)	\$ 48.00 X 13 % =		\$ 6.24
Cotrans (\$0.10 por galón)	15 galones X \$ 0.10 =		\$ 1.50
Fovial (\$0.20 por galón)	15 galones X \$ 0.20 =		\$ 3.00
TOTAL CCF			\$ 58.74

El IVA deducible por la compra de combustible es de: $\$ 6.24 \times 50\% = \$ 3.12$.

El reconocimiento de dicho gasto queda de la siguiente manera:

Fecha: 10-Enero-2015				
Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
	Partida X			
1104	<u>Credito Fiscal IVA</u>		\$ 3.12	
4103	<u>Gastos de Administración</u>		\$ 55.62	
410306	Combustible y Lubricantes	\$ 48.00		
41030601	Fovial	\$ 3.00		
41030602	Cotrans	\$ 1.50		
410318	Gastos no deducibles	\$ 3.12		
1101	<u>Efectivo y equivalente</u>			\$ 58.74
110101	Banco			
11010101	Cuenta Corriente			
1101010101	Banco Agricola Cta N° 1280005630	\$ 58.74		
	Por compra de combustible para el Gerente general.			
Totales			\$ 58.74	\$ 58.74

3. Baja en Cuenta de Vehículo

El 31 de Marzo de 2015 la empresa decide vender el Toyota Yaris Sedan que posee, la venta se efectúa al Sr. Carlos Miranda y el precio de venta acordado será el valor en libros que el vehículo posee hasta la fecha, dicho valor es de \$14,445.80.

Solución:

De acuerdo al párrafo 17.27 de las NIIF para Pymes una entidad dará de baja en cuentas un elemento de propiedades planta y Equipo cuando disponga de él, en nuestro caso la entidad dispone del activo y decide venderlo.

Con respecto a lo tributario, es importante conocer los años de uso que tiene el activo, ya que en el Art. 71 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios se establece que, si un bien de activo se transfiere, sin ser éste el giro principal de la entidad, y se ha tenido en uso por más de cuatro años, no constituye hecho generador de este impuesto. En nuestro caso el vehículo que se está vendiendo solamente posee 9 meses de uso, es decir, con base al Art. 71 si constituye hecho generador del impuesto. Dicho IVA se calcula sobre el valor en libros que en este caso es nuestro precio de venta. El cálculo es el siguiente: $\$ 14,445.80 \times 0.13 = \$ 1,877.95$

Es importante mencionar que en dicha venta no existe pérdida ni ganancia en venta de activo fijo, ya que la venta se está realizando al valor en libros del activo.

Detalle de la depreciación acumulada y valor en libros al 31 de Marzo:

Calculo del periodo de depreciación	
Del 01 de Enero al 31 de Marzo	
Enero	31
Febrero	28
Marzo	31
Total Días	90

Depreciación de Vehiculo

$$\begin{aligned}
 \text{Depreciación Anual} &= \underline{\text{Costo de Adquisición - Valor Residual}} \times (12.5\%) \\
 &= \underline{\$ 15,734.59 - \$2,000} \times (12.5\%) \\
 &= \underline{\$ 13,734.59} \times (12.5\%) \\
 &= \underline{\$ 1,716.82} \\
 \text{Depreciación Proporcional} &= \frac{\underline{\$ 1,716.82} \times (90 \text{ días})}{365 \text{ días}} \\
 \text{Depreciación del 1 de Enero al 31 de Marzo de 2015} &= \underline{\underline{\$ 423.33}}
 \end{aligned}$$

Reconocimiento del gasto por depreciación al 31 de Marzo:

Fecha: 31-Marzo-2015

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
	Partida X			
4103	Gastos de Administración		\$ 423.33	
410314	Depreciación	\$ 211.67		
410318	Gastos no deducibles	\$ 211.66		
1202	Depreciación Acumulada (CR)			\$ 423.33
120204	Depreciación de Vehiculo	\$ 211.67		
120207	Depreciacion No Deducible	\$ 211.66		
	Por reconocimiento del gasto por depreciación del periodo			
	Totales		\$ 423.33	\$ 423.33

Valor en Libros al 31 Marzo de 2015	Valor
Costo Histórico	\$ 15,734.59
(-) Valor Residual	\$ 2,000.00
(=) Importe Depreciable	\$ 13,734.59
(-) Depreciación al 31 de Marzo 2015	\$ 1,288.79
(=) Importe en Libros Antes del Deterioro	\$ 14,445.80
(-) Deterioro del Valor	\$ -
(=) Valor en Libros	\$ 14,445.80

El registro Contable correspondiente a la venta es el siguiente:

Fecha: 31-Marzo-2015

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
	Partida X			
1101	<u>Efectivo y equivalente</u>		\$ 16,323.75	
110101	Banco			
11010101	Cuenta Corriente			
1101010101	Banco Agrícola Cta N° 1280005630			
1202	<u>Depreciación Acumulada (CR)</u>		\$ 1,288.79	
120204	Depreciación de Vehículo	\$ 1,288.79		
1201	<u>Propiedades, Planta y Equipo</u>			\$ 15,734.59
120105	Vehículo	\$ 15,734.59		
2105	<u>Débito Fiscal IVA</u>			\$ 1,877.95
210503	Por ventas de Activo Fijo	\$ 1,877.95		
	Por Venta del Vehículo al valor en libros.			
	Totales		\$17,612.54	\$ 17,612.54

5. CASO PRÁCTICO DE MOBILIARIO Y EQUIPO

ADQUISICION DE MOBILIARIO Y EQUIPO

1. Reconocimiento y Medición Inicial

El día 01 de Marzo de 2014 la empresa “American S.A de C.V” dedicada a la compra y venta de productos de primera necesidad, (mediano contribuyente) adquiere a INTCOMEX S.A. de C.V., (gran Contribuyente), 10 computadoras de escritorio a \$ 450.00 c/u, 10 escritorios de oficina a \$ 110.00 c/u, 10 UPS Forza a \$ 40.00 c/u, 10 sillas ergonómicas a \$ 70.00 c/u y 1 laptops marca Toshiba, para uso administrativo a \$ 700. Los precios no incluyen IVA, la compra se realiza al contado extendiendo cheque del Banco Agrícola, por dicha compra nos entregan CCF # 401.

Solución:

El mobiliario y equipo de oficina se clasifica como propiedades, planta y equipo porque cumple con los requerimientos establecidos en el párrafo 17.4, ya que, la compra de dicho mobiliario y equipo contribuye a la obtención de beneficios económicos posteriores de la entidad, y el precio puede ser medido fiablemente.

Con base a lo tributario, como se realiza una transferencia de dominio de dichos bienes, esta adquisición según el Art. 4 constituye hecho generador del impuesto a la transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios.

Los cálculos serán los siguientes:

Descripción	Costo Unitario	Costo de Adquisición	IVA 13%	Total
Mobiliario y Equipo de Oficina				
10 Computadoras de Escritorio	\$ 450.00	\$ 4,500.00	\$ 585.00	\$ 5,085.00
10 Escritorios de Oficina	\$ 110.00	\$ 1,100.00	\$ 143.00	\$ 1,243.00
10 UPS Forza	\$ 40.00	\$ 400.00	\$ 52.00	\$ 452.00
10 Sillas Ergonómicas	\$ 70.00	\$ 700.00	\$ 91.00	\$ 791.00
1 Laptop Toshiba	\$ 700.00	\$ 700.00	\$ 91.00	\$ 791.00
Total	\$ 1,370.00	\$ 7,400.00	\$ 962.00	\$ 8,362.00

Es de aclarar debido a que en el enunciado del caso se detalla que se está comprando a un Gran Contribuyente, que el Art.163 del Código Tributario establece que todo contribuyente que ostente la clasificación de Gran Contribuyente y que transfiera bienes muebles corporales a otros que no pertenezcan a esta clasificación para ser destinado al activo realizable deberá percibir en concepto de anticipo del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios el 1% sobre el precio neto de venta, excluyendo el valor que corresponde al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (13% IVA).

En este caso no reflejamos la percepción del 1% porque el Mobiliario y Equipo de oficina que estamos adquiriendo no se clasifica como activo realizable para la entidad, debido a que la empresa "American S.A de C.V" no se dedica a la venta de dichos bienes, sino que su adquisición formara parte de su activo fijo.

Dicha adquisición se registrara al costo de adquisición, esto de acuerdo al párrafo 17.9 de las NIIF para PYMES el cual especifica que en el momento del reconocimiento inicial una partida de propiedades, planta y equipo se medirá al costo.

El Registro Contable es el siguiente:

Fecha: 13-Marzo-2014

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
	Partida X			
1201	<u>Propiedades, Planta y Equipo</u>		\$ 7,400.00	
120103	Mobiliario y Equipo			
12010302	Mobiliario y Equipo de Oficina	\$ 7,400.00		
1104	<u>Credito Fiscal IVA</u>		\$ 962.00	
1101	<u>Efectivo y equivalente</u>			\$ 8,362.00
110101	Banco			
11010101	Cuenta Corriente			
1101010101	Banco Agricola Cta N° 1280005630	\$ 8,362.00		
	Por la adquisición de Mobiliario y Equipo de Oficina recibiendo CCF #401			
	Totales		\$ 8,362.00	\$ 8,362.00

Medición Posterior

El párrafo 17.5 de las NIIF para PYMES nos dice que una entidad medirá todas las partidas de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

2. Depreciación de Mobiliario y Equipo.

Según el párrafo 17.22 de la NIIF para PYMES una entidad seleccionara el método de depreciación que mejor refleje el consumo de los activos.

La administración determinó que, de acuerdo al uso que se le dará al activo, el método de depreciación adecuado es el de línea recta.

El mobiliario y equipo de oficina fue adquirido para las oficinas administrativas de la entidad.

La vida útil de los activos adquiridos se estimó en base a la experiencia que se tiene con activos similares, por lo que se consideró un valor residual cero, así como también, con base al Art. 30 Numeral 3 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que establece que para Otros Bienes Muebles la depreciación correspondiente al ejercicio o periodo de imposición no podrá ser superior al 50%.

Mobiliario y Equipo de Oficina	Vida útil	Porcentaje de Depreciación Anual	Costo Unitario	Costo Total
10 Computadoras	2 años	50.00%	\$ 450.00	\$ 4,500.00
10 Escritorios	4 años	25.00%	\$ 110.00	\$ 1,100.00
10 UPS	2 años	50.00%	\$ 40.00	\$ 400.00
10 Sillas	2 años	50.00%	\$ 70.00	\$ 700.00
1 Laptop	2 años	50.00%	\$ 700.00	\$ 700.00
			\$ 1,370.00	\$ 7,400.00

Calculo del período de depreciación

Del 01 de Marzo al 31 de Diciembre de 2014	
Marzo	31
Abril	30
Mayo	31
Junio	30
Julio	31
Agosto	31
Septiembre	30
Octubre	31
Noviembre	30
Al 31 de Diciembre	31
Total Días	306

El cálculo de la depreciación es el siguiente:

Depreciación de Computadoras

$$\begin{aligned} \text{Depreciación Anual} &= \underline{\text{Costo de Adquisición - Valor Residual}} \times (50\%) \\ &= \underline{\$ 4,500.00} \times (50\%) \\ &= \underline{\$ 2,250.00} \\ \text{Depreciación Proporcional} &= \frac{\underline{\$ 2,250.00} \times (306 \text{ días})}{365 \text{ días}} \\ \text{Depreciación al 31 de Diciembre 2014} &= \underline{\underline{\$ 1,886.30}} \end{aligned}$$

Depreciación de Escritorios

$$\begin{aligned} \text{Depreciación Anual} &= \underline{\text{Costo de Adquisición - Valor Residual}} \times (25\%) \\ &= \underline{\$ 1,100.00} \times (25\%) \\ &= \underline{\$ 275.00} \\ \text{Depreciación Proporcional} &= \frac{\underline{\$ 275.00} \times (306 \text{ días})}{365 \text{ días}} \\ \text{Depreciación al 31 de Diciembre 2014} &= \underline{\underline{\$ 230.55}} \end{aligned}$$

Depreciación de UPS

$$\begin{aligned} \text{Depreciación Anual} &= \underline{\text{Costo de Adquisición - Valor Residual}} \times (50\%) \\ &= \underline{\$ 400.00} \times (50\%) \\ &= \underline{\$ 200.00} \\ \text{Depreciación Proporcional} &= \frac{\underline{\$ 200.00} \times (306 \text{ días})}{365 \text{ días}} \\ \text{Depreciación al 31 de Diciembre 2014} &= \underline{\underline{\$ 167.67}} \end{aligned}$$

Depreciación de Laptop

$$\begin{aligned} \text{Depreciación Anual} &= \underline{\text{Costo de Adquisición - Valor Residual}} \times (50\%) \\ &= \underline{\$ 700.00} \times (50\%) \\ &= \underline{\$ 350.00} \\ \text{Depreciación Proporcional} &= \frac{\underline{\$ 350.00} \times (306 \text{ días})}{365 \text{ días}} \\ \text{Depreciación al 31 de Diciembre 2014} &= \underline{\underline{\$ 293.42}} \end{aligned}$$

Depreciación de Sillas

$$\begin{aligned}
 \text{Depreciación Anual} &= \underline{\text{Costo de Adquisición - Valor Residual}} \times (50\%) \\
 &= \underline{\$ 700.00} \times (50\%) \\
 &= \underline{\$ 350.00} \\
 \text{Depreciación Proporcional} &= \frac{\underline{\$ 350.00} \times (306 \text{ días})}{365 \text{ días}} \\
 \text{Depreciación al 31 de Diciembre 2014} &= \underline{\underline{\$ 293.42}}
 \end{aligned}$$

La depreciación al 31 de Diciembre es la sumatoria de todas las depreciaciones calculadas anteriormente.

$$\text{Depreciación de Mobiliario y Equipo de Oficina al 31 de Diciembre de 2014} = \$ 2,871.37$$

El registro contable del reconocimiento del gasto por Depreciación al 31 de Diciembre del 2014 es el siguiente:

Fecha: 31-Diciembre-2014

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
	Partida X			
4103	Gastos de Administración		\$ 2,871.37	
410314	Depreciación	\$ 2,871.37		
1202	Depreciación Acumulada (CR)			\$ 2,871.37
120202	Depreciación de Mobiliario y Equipo	\$ 2,871.37		
	Por reconocimiento del gasto por depreciación del periodo			
	Totales		\$ 2,871.37	\$ 2,871.37

3. Baja en Cuentas

El 30 de Marzo del 2015 se le desea dar de baja a 2 computadoras que la entidad posee pero que ya no las utiliza en las actividades del negocio las cuales se encuentran totalmente depreciadas. La depreciación acumulada es de \$ 900.00

Solución:

El párrafo 17.27 de la sección 17 propiedades, planta y equipo establece que una entidad dará de baja en cuentas un elemento de propiedades, planta y equipo cuando disponga de él o cuando no se espera obtener beneficios económicos por su uso o disposición, en nuestro caso disponemos del bien, pero este ya se encuentra totalmente depreciado y la entidad ya no espera obtener beneficios económicos de este.

El registro contable es el siguiente:

Fecha: 30-Marzo-2015

Codigo	Cuentas y Descripción	Parcial	Debe	Haber
	Partida X			
1202	Depreciación Acumulada (CR)		\$ 900.00	
120202	Depreciación de Mobiliario y Equipo	\$ 900.00		
1201	Propiedades, Planta y Equipo			\$ 900.00
120103	Mobiliario y Equipo			
12010302	Mobiliario y Equipo de Oficina	\$ 900.00		
	Por baja en cuenta de dos computadoras que se encuentran totalmente depreciadas.			
	Totales		\$ 900.00	\$ 900.00

6. INFORMACIÓN A REVELAR

(Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo párrafo 17.31)

Esta sección requiere que un elemento de propiedades, planta y equipo se registre y se presente la información en el estado de situación financiera y en notas a los estados financieros.

Una entidad revelara las políticas más significativas relativas para el rubro de activos fijos. Las bases de medición, además políticas contables empleadas que resulten relevantes para la comprensión de una partida de propiedades, planta y equipo en los estados financieros.

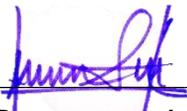
En las notas una entidad revelará la información que, siendo requerida por las NIIF para PYMES, no se presente en el balance y sea necesaria para comprensión de sus importes al final de ejercicio.

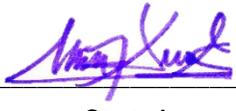
Para ilustrar la información que debe contener un estado de situación financiera en relación a las propiedades, planta y equipo se presenta un ejemplo, que detalla la política y nota explicativa del rubro en mención, tomando la información de algunos casos desarrollados en la guía.

AMERICAN, S.A. DE C.V.
ESTADO DE SITUACION FINANCIERA
AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2014

(Cifras Expresadas en Dólares de los Estados Unidos de América)

	Notas	2014
ACTIVO		
ACTIVO NO CORRIENTE		
Propiedades, Planta y Equipo	3	\$ 394,745.81
Depreciación Acumulada (CR)		(\$ 29,565.83)
Deterioro Acumulado (CR)		\$ -
Propiedades, Planta y Equipo en Arrendamiento Financiero		\$ -
TOTAL ACTIVO		\$ 365,179.98
 PASIVO Y PATRIMONIO		
PATRIMONIO		\$ 365,179.98
Capital Social Mínimo		\$ 52,000.00
Capital Social Variable		\$ 300,000.00
Reserva Legal		\$ 900.00
Utilidad del Presente Ejercicio		\$ 12,279.98
TOTAL PASIVO MAS PATRIMONIO		\$ 365,179.98


 Representante Legal


 Contador


 Auditor Externo

American, S.A. de C.V.
Política contable y nota explicativa a los estados financieros.
Al 31 de diciembre de 2014
(Cifras Expresadas en Dólares de los Estados Unidos de América)

a. Propiedad, Planta y Equipo.

Un elemento de la propiedad, planta y equipo es reconocido como activo cuando:

- i. Es probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros derivados del mismo; y
- ii. El costo del activo para la empresa pueda ser medido con suficiente fiabilidad.

Todo elemento de la propiedad, planta y equipo, que cumple las condiciones para ser reconocido como activo, es medido inicialmente por su costo de adquisición.

Los desembolsos posteriores a su reconocimiento como impuestos, honorarios, fletes, adiciones, mejoras o reparaciones, son agregados al importe en libros del activo cuando es probable que de los mismos se deriven beneficios económicos futuros adicionales a los originalmente evaluados, posteriormente cualquier otro gasto incurrido es reconocido en resultados en el periodo que corresponde.

La inversión en activos fijos es decidida por la administración de la empresa, es decir, Junta General de Accionistas (o propietario del negocio). La entidad calificará una partida de propiedades, planta y equipo cuando el costo sea relevante, en lo particular, el monto mínimo para considerar esta partida serán las adquisiciones mayores a \$ 100.00 ya sea en conjunto o un solo activo, además que tenga una vida útil mayor de dos años.

Si fuere el caso, de construir sus propias instalaciones, no se adicionaran al costo de construcción los intereses que se paguen por financiamiento en que incurrieren.

En cada cierre de estados financieros se evaluará la presencia o no de indicios de posible deterioro del valor de los activos fijos, incluyendo el de menor valor de inversión.

Con posterioridad al reconocimiento como activo, todo elemento de propiedades, planta y equipo es contabilizado por su costo de adquisición menos la depreciación acumulada y el cualquier importe de pérdidas por deterioro del valor.

El valor a depreciar se determina después de deducir el valor residual del bien, entendiéndose éste, como aquel valor que la entidad podría recibir ahora por el activo, si éste tuviese la antigüedad y el uso que tendría al momento que se espera deshacerse de él.

La empresa considera utilizar el método de depreciación que mejor refleje el patrón con arreglo al cual espera consumir los beneficios económicos futuros del activo. Los métodos posibles de depreciación incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y los métodos basados en el uso, como por ejemplo el método de las unidades de producción.

Los terrenos tienen una vida útil indefinida y por lo tanto no se deprecian.

Cuando se disponga de una partida de propiedades, planta y equipo, las ganancias o pérdidas obtenidas por tal disposición se incluirán en los resultados.

NOTA 3.- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Esta cuenta agrupa todos los bienes muebles e inmuebles como lo es: terrenos, edificios, maquinaria, equipo de transporte, mobiliario y equipo; que la empresa ha adquirido con el propósito de ser usados en la realización de sus operaciones, los cuales se encuentran valuados al costo de adquisición y depreciados bajo el método de línea recta según la Ley de Impuesto Sobre la Renta en el Art. 30. Los saldos al 31 de diciembre se integran por los valores siguientes:

Al 31 de Diciembre de 2014							
	Costo	Depreciación Acumulada	Deterioro del valor	Valor en Libros	Adiciones	Disposiciones	Valor Neto en Libros
Propiedades, Planta y Equipo							
Terrenos	\$ 143,921.78	-	-	\$ 143,921.78	-	-	\$ 143,921.78
Edificio	\$ 175,689.44	\$ 8,495.67	-	\$ 167,193.77	-	-	\$ 167,193.77
Maquinaria	\$ 52,000.00	\$ 17,333.33	-	\$ 34,666.67	-	-	\$ 34,666.67
Mobiliario y Equipo	\$ 7,400.00	\$ 2,871.36	-	\$ 4,528.64	-	-	\$ 4,528.64
Equipo de transporte	\$ 15,734.59	\$ 865.47	-	\$ 14,869.12	-	-	\$ 14,869.12
Total propiedad, planta y equipo	\$ 394,745.81	\$ 29,565.83		\$ 365,179.98			\$ 365,179.98

La información de los componentes de las propiedades, planta y equipo se presenta a continuación:

1.1 Terrenos

La empresa posee dos terrenos. El primero fue adquirido el día 05 de enero 2014 y posee un saldo de \$ 69,220.86 su extensión es de 21,000 V2 ubicado en la salida de San Miguel a La Unión, y se encuentra valuado a su costo de

adquisición. El segundo, lo adquirió el día 12 de enero 2014 en la compra de un edificio, el valor determinado para el terreno es de \$ 74,700.92. Los terrenos no se deprecian, ya que su vida útil es ilimitada.

1.2 Edificios

Durante el 2014 la empresa adquirió un inmueble con fecha 12 de enero el cual posee un valor de \$ 175,689.44 para uso administrativo de la empresa. Inicialmente su medición será al costo. Posteriormente la empresa utiliza el método de línea recta para calcular el monto de depreciación sobre el importe depreciable, al 31 de diciembre la depreciación es de \$ 8,495.67. El edificio tiene una vida útil de 20 años.

1.3 Maquinaria

La empresa posee una máquina Minicargador bobcat la cual se adquirió el 01 de enero 2014 para ser utilizada para trasladar la mercadería de la bodega a los estantes por un valor de \$ 52,000.00.

Está valorada al costo de adquisición. Posteriormente al costo menos la depreciación acumulada y cualquier deterioro de valor. La depreciación se calcula aplicando un método de depreciación acelerada que es la suma de los dígitos de los años en función de la vida útil de la maquinaria. Al 31 de Diciembre la depreciación es de \$ 17,333.33. La vida útil es de 5 años.

1.4 Equipo de transporte

La empresa posee un vehículo marca Toyota Yaris Sedan cuatro puertas que se utiliza en las operaciones y para uso personal del gerente general. Inicialmente

está valuado a su costo de adquisición. La depreciación se calcula sobre el costo de adquisición menos el valor residual entre los años de vida útiles. La empresa utiliza el metodo lineal para el cálculo del gasto por depreciación. Su vida util es de 8 años.

Activo Vehículo	Fecha de Adquisición	Costo	Depreciación acumulada	Deterioro del valor	Valor residual	Importe en libros
Año 2014	1/Julio/2014	\$ 15,734.59	\$ 865.47	\$ 0.00	\$ 2,000.00	\$ 14, 869.12

1.5 Mobiliario y Equipo.

El mobiliario y equipo se valoran por su costo al momento de la medición inicial. Posteriormente, al costo menos su depreciación acumulada. Los porcentajes aplicados por la empresa para la depreciación es el 50% a cada activo a excepción del escritorio que es un 25% anual.

Fecha de adquisición	Cantidad	Mobiliario y Equipo	Costo	Depreciación	Vida Útil	Importe en libros
01/Mar/2014	10	Computadoras	\$ 4,500.00	\$ 1,886.30	2 años	\$ 2,613.70
01/Mar/2014	10	Escritorios de oficina	\$ 1,100.00	\$ 230.55	4 años	\$ 869.45
01/Mar/2014	10	UPS	\$ 400.00	\$ 167.67	2 años	\$ 232.33
01/Mar/2014	10	Sillas ergonómicas	\$ 700.00	\$ 293.42	2 años	\$ 406.58
01/Mar/2014	1	Laptop TOSHIBA	\$ 700.00	\$ 293.42	2 años	\$ 406.58
Total mobiliario y equipo			\$ 7, 400.00	\$ 2,871.36		\$ 4,528.64

DIFERENCIAS ENTRE LA SECCION 17 DE LAS NIIF PARA PYMES Y LA NIC 16	
NIIF PYMES (SECCION 17)	NIIF COMPLETAS (NIC 16)
Los costos por préstamos no forman parte del costo de un elemento de propiedades planta y equipo, la entidad los reconocerá como un gasto cuando se incurra en ellos. Párrafo 17.11 c)	La capitalización de Intereses es permitido. NIC 16, párrafo 22
El metodo de Revaluación no permitido	Para la medición permite utilizar el modelo del costo o el modelo de revaluación. NIC 16, Párrafo 30 y 31
Las vidas útiles, valores residuales y métodos de depreciación no deben revisarse anualmente, a menos que existan indicadores de cambio. Párrafo 17.19	Revisión de vidas útiles, valores residuales y métodos de depreciación al menos al final de cada período. NIC 16,Párrafo 51

CONCLUSIONES

Con el desarrollo del trabajo de investigación se dio cumplimiento a los objetivos propuestos, permitiendo concluir lo siguiente:

- En base a los resultados obtenidos de la investigación la mayoría de las personas encuestadas están de acuerdo en que se elabore una guía práctica sobre el tratamiento contable de la sección 17 de NIIF para PYMES y sus implicaciones tributarias.
- Las adquisiciones de elementos de propiedades, planta y equipo pueden ser mediante compraventa, permuta, transferencias, u otras formas de negociación, siempre y cuando estas operaciones no sean habituales por parte del contribuyente, tomando en cuenta los criterios de reconocimiento, es decir, que dicha inversión genere beneficios económicos futuros y su importe sea medido con fiabilidad.
- Existe debilidad en la aplicación de ciertos párrafos contenidos en la sección 17 Propiedades, planta y equipo ya que conlleva a la utilización de otras secciones para llevar a cabo los registros necesarios en algunos casos como lo es el Deterioro del Valor, Instrumentos financieros básicos, Arrendamiento Financiero, etc.
- Las operaciones que realicen los contribuyentes asociadas a bienes de activo fijo están reguladas por una normativa técnica y tributaria que requiere que se tome en cuenta las disposiciones legales en cuanto a registros, tasas e impuestos o gravámenes, logrando así, un tratamiento financiero y fiscal adecuado de conformidad a lo establecido en las leyes aplicables en El Salvador.

- Es importante conocer la relación entre la NIC 16 y la sección 17 de NIIF para PYMES a fin de identificar las diferencias existentes entre ambas normativas.

RECOMENDACIONES

- Considerar la importancia que tiene el reconocimiento adecuado de cada uno de los elementos de propiedades, planta y equipo, para cumplir con los requerimientos establecidos en la Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo de las NIIF para PYMES de manera que se pueda presentar cantidades razonables en los Estados Financieros.
- Examinar los diferentes conceptos presentados en la sección 17 Propiedades, Planta y Equipo para comprender y analizar la forma correcta en que se debe realizar la medición inicial y posterior, baja en cuentas, e información a revelar, e identificar las implicaciones tributarias asociadas a las operaciones con dichos activos.
- En el caso de activos fijos adquiridos por medio de financiamiento a largo plazo es recomendable determinar su valor razonable a través del valor presente de los pagos futuros de este bien, los intereses generados no se incluirán en el costo del bien.
- Registrar las operaciones con activos fijos auxiliándose de libros o cuadros de control de activo no corriente, que contengan, adquisiciones, adiciones, retiros, depreciación y deterioro.
- Efectuar una conciliación periódica de los bienes que posee la entidad entre escrituras o documentación de soporte y contabilidad, así como también evaluar si estos pueden considerarse o no como propiedades, planta y equipo.

ANEXOS



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA ORIENTAL
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONOMICAS
SECCION DE CONTADURIA PÚBLICA

Cuestionario dirigido a: Estudiantes de la Facultad Multidisciplinaria Oriental de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública.

Objetivo: Obtener información acerca del nivel de conocimiento que tienen los estudiantes de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública, referente a la Sección 17 de las NIIF para PYMES.

Indicación: Marque con una "X" la respuesta que considere correcta.

1. ¿En qué medida conoce usted el tratamiento contable de las propiedades, planta y equipo que establece la sección 17 de las NIIF para PYMES?

- a. 100% b. 80% c. 60% d. 40%
e. 20% f. 0%

2. ¿Cuál considera usted que debe ser la base de aplicación al momento de realizar los registros de propiedades, planta y equipo?

- La normativa Técnica La normativa Legal Ambos

3. ¿Cómo deben medirse los elementos de propiedades, planta y equipo en su reconocimiento inicial, según lo establece la Sección 17 de las NIIF para PYMES?

- Valor presente Costo Valor razonable
Valor neto realizable Valor en libros Otros

4. ¿Cómo se medirán las propiedades, planta y equipo cuando el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, según la sección 17 de la NIIF para PYMES?

Valor en libros Valor razonable Costo
Valor neto realizable Valor presente Otros

5. ¿Cuál de los siguientes costos considera usted, que forman parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo?

a. Honorarios legales y aranceles de importación
b. Costos de publicidad y promociones
c. Costos de preparación del emplazamiento, de instalación y montaje.
d. A y C son correctas
e. Todas las anteriores.

6. ¿Conoce usted, cómo se miden las propiedades, planta y equipo que se adquieren a través de una permuta, según lo establece la sección 17 de NIIF para PYMES?

Valor neto realizable Valor residual Valor razonable
Costo Histórico Valor en libros Otros

7. ¿En qué medida conoce usted las disposiciones tributarias relacionadas con el tratamiento contable de los elementos de propiedades, planta y equipo?

a. 100% b. 80% c. 60% d. 40%
e. 20% f. 0%

8. ¿En qué medida conoce usted las implicaciones tributarias que inciden en el registro de una pérdida o ganancia en venta de activo fijo?

- a. 100% b. 80% c. 60% d. 40%
e. 20% f. 0%

9. ¿Cómo se medirán posteriormente al reconocimiento inicial, las propiedades, planta y equipo, según la sección 17 de las NIIF para PYMES?

- a. Al precio de venta menos los costos de terminación y venta y que reconozca una pérdida por deterioro de valor.
b. Al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas.
c. Al costo menos cualquier amortización acumulada y cualquier pérdida por deterioro de valor acumulada.
d. Ninguna de las anteriores.

10. ¿Cuál de los siguientes métodos considera usted que es el más apropiado para la depreciación de los activos de propiedades, planta y equipo?

- Línea recta Saldos decrecientes
Unidades producidas Suma de los años dígitos
El método que refleje el desgaste de los activos

11. ¿En qué medida conoce usted el tratamiento contable del deterioro del valor de los activos de propiedades, planta y equipo, según lo establece la sección 17 de la NIIF para PYMES?

- a. 100% b. 80% c. 60% d. 40%
e. 20% f. 0%

12. ¿Conoce usted el momento en que se debe dar de baja en cuentas a un elemento de propiedades, planta y equipo, según lo establecido en la sección 17 de las NIIF para PYMES?

- a. Cuando disponga de él.
b. Cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros.
c. Ambos
d. Ninguna de las anteriores

13. ¿Cuál de los siguientes aspectos considera usted que debe revelarse de cada partida de las propiedades, planta y equipo al final del periodo sobre el que se informa?

- a. Base de medición c. Metodo de depreciación
b. Importe en libros d. Vida Útil
e. A y C son correctas f. Todas las anteriores

14. ¿En qué medida conoce usted las diferencias existentes entre la sección 17 de NIIF para PYMES y la NIC 16?

- a. 100% b. 80% c. 60% d. 40%
e. 20% f. 0%

15. ¿Considera usted necesario la elaboración de una Guía Práctica que explique el tratamiento contable y la relación con los aspectos tributarios de la sección 17 de la NIIF para PYMES?

Sí

No

**CATALOGO DE CUENTAS
AMERICAN, S.A. DE C.V.**

CODIGO	CUENTA	TIPO DE CUENTA
1	ACTIVO	Rubro
11	ACTIVO CORRIENTE	Rubro
1101	Efectivo y equivalente	Cuenta de Mayor
110101	Banco	Sub-Cuenta
11010101	Cuenta Corriente	Sub-subcuenta
1101010101	Banco Agrícola Cta N° 1280005630	Sub-subcuenta
1102	Cuentas Por Cobrar	Cuenta de Mayor
110201	Documentos por Cobrar	Sub-Cuenta
110202	Anticipos a Proveedores	Sub-Cuenta
110203	Deudores Varios	Sub-Cuenta
1103	Inventarios	Cuenta de Mayor
110301	Propiedades planta y equipo mantenidos para la venta	Sub-Cuenta
1104	Credito Fiscal IVA	Cuenta de Mayor
1105	Anticipo a Corto Plazo	Cuenta de Mayor
110501	Remanente de Credito Fiscal	Sub-Cuenta
110502	Retenciones de IVA	Sub-Cuenta
11050201	Retención de IVA (1%)	Sub-subcuenta
11050202	Percepción de IVA (1%)	Sub-subcuenta
11050203	Anticipo a Cuenta (2%)	Sub-subcuenta
12	ACTIVO NO CORRIENTE	Rubro
1201	Propiedades, Planta Y Equipo	Cuenta de Mayor
120101	Terrenos	Sub-Cuenta
120102	Edificios	Sub-Cuenta
120103	Mobiliario y Equipo	Sub-Cuenta
12010301	Mobiliario y Equipo de Ventas	Sub-subcuenta
12010302	Mobiliario y Equipo de Oficina	Sub-subcuenta
120104	Maquinaria	Sub-Cuenta
12010401	Piezas Fijas	Sub-subcuenta
12010402	Piezas Móviles	Sub-subcuenta
12010403	Base	Sub-subcuenta
120105	Vehículos	Sub-Cuenta
120106	Herramientas	Sub-Cuenta
120107	Construcciones en Proceso	Sub-Cuenta
12010701	Locales Propios	Sub-subcuenta
1202	Depreciación Acumulada (CR)	Cuenta de Mayor
120201	Depreciación de Edificio	Sub-Cuenta
120202	Depreciación de Mobiliario y Equipo	Sub-Cuenta
120203	Depreciación de Maquinaria	Sub-Cuenta
120204	Depreciación de Vehículo	Sub-Cuenta
120205	Depreciación de Herramientas	Sub-Cuenta
120206	Depreciación de Edificio en arrendamiento Financiero	Sub-Cuenta
120207	Depreciación de Maquinaria en arrendamiento financiero	Sub-Cuenta
120208	Depreciación No Deducible	Sub-Cuenta
1203	Deterioro de Valor Acumulado (CR)	Cuenta de Mayor
120301	Deterioro de Edificios	Sub-Cuenta

120302	Deterioro de Mobiliario Y Equipo	Sub-Cuenta
120303	Deterioro de Maquinaria	Sub-Cuenta
120304	Deterioro de Vehículos	Sub-Cuenta
120305	Deterioro de Herramientas	Sub-Cuenta
120306	Deterioro de Edificio en arrendamiento Financiero	Sub-Cuenta
120307	Deterioro de Maquinaria en arrendamiento financiero	Sub-Cuenta
120308	Pérdida por deterioro	Sub-Cuenta
1204	Propiedades de Inversión	Cuenta de Mayor
120401	Inversiones en Terrenos	Sub-Cuenta
120402	Inversiones en Edificio	Sub-Cuenta
1205	Propiedades Planta y equipo en arrendamiento Financiero	Cuenta de Mayor
120501	Terrenos en Arrendamiento Financiero	Sub-Cuenta
120502	Edificios en Arrendamiento Financiero	Sub-Cuenta
120503	Maquinaria en Arrendamiento Financiero	Sub-Cuenta
1206	Activo por Impuesto Diferido	Cuenta de Mayor
120601	Activo por ISR diferido	Sub-Cuenta
2	PASIVO	Rubro
21	PASIVO CORRIENTE	Rubro
2101	Cuentas por Pagar	Cuenta de Mayor
210101	Acreedores Varios	Sub-Cuenta
2102	Prestamos por pagar a Corto Plazo	Cuenta de Mayor
210201	Préstamos Bancarios	Sub-Cuenta
2103	Retenciones	Cuenta de Mayor
210303	Impuesto sobre la Renta	Sub-Cuenta
21030301	Retención ISR 10%	Sub-Cuenta
21030302	Retención ISR 20%	Sub-Cuenta
2104	Provisiones de Impuestos	Cuenta de Mayor
210401	IVA	Sub-Cuenta
210402	Impuesto sobre la Renta	Sub-Cuenta
2105	Debito Fiscal IVA	Cuenta de Mayor
210501	Por ventas a consumidor	Sub-Cuenta
210502	Por ventas a Contribuyentes	Sub-Cuenta
2106	Arrendamiento Financiero Por pagar a Corto plazo	Cuenta de Mayor
210601	Terrenos	Sub-Cuenta
210602	Edificios	Sub-Cuenta
210603	Maquinaria	Sub-Cuenta
22	PASIVO NO CORRIENTE	Rubro
2201	Préstamos por Pagar a Largo Plazo	Cuenta de Mayor
220101	Préstamos Bancarios	Sub-Cuenta
2202	Arrendamiento Financiero Por pagar a Largo Plazo	Cuenta de Mayor
220201	Terrenos	Sub-Cuenta
220202	Edificios	Sub-Cuenta
220203	Maquinaria	Sub-Cuenta
2203	Pasivo por impuesto Diferido	Cuenta de Mayor
220301	Pasivo por ISR Diferido	Sub-Cuenta
3	PATRIMONIO	Rubro
31	CAPITAL Y RESERVAS	Rubro

3101	Utilidades Acumuladas	Cuenta de Mayor
3102	Utilidad del Presente Ejercicio	Cuenta de Mayor
4	CUENTAS DE RESULTADO DEUDOR	Rubro
41	COSTOS Y GASTOS	Rubro
4101	Costo de Ventas	Cuenta de Mayor
4102	Costos por Servicios	Cuenta de Mayor
410201	Sueldos	Sub-Cuenta
410202	Vacaciones	Sub-Cuenta
410203	Aguinaldos	Sub-Cuenta
410204	Indemnización	Sub-Cuenta
410205	Insumos	Sub-Cuenta
410206	Viáticos	Sub-Cuenta
410207	Papelería y útiles	Sub-Cuenta
410208	Energía Eléctrica	Sub-Cuenta
410209	Agua Potable	Sub-Cuenta
410210	Cuota Patronal ISSS	Sub-Cuenta
410211	Cuota Patronal AFP	Sub-Cuenta
410212	INSAFORP	Sub-Cuenta
410213	Depreciación	Sub-Cuenta
410214	Honorarios	Sub-Cuenta
410215	Gastos no deducibles	Sub-Cuenta
410216	Aranceles	Sub-Cuenta
4103	Gastos de Administración	Cuenta de Mayor
410301	Sueldos	Sub-Cuenta
410302	Vacaciones	Sub-Cuenta
410303	Aguinaldos	Sub-Cuenta
410304	Indemnización	Sub-Cuenta
410305	Viáticos y transporte	Sub-Cuenta
410306	Combustible y Lubricantes	Sub-Cuenta
41030601	Fovial	Sub-subcuenta
41030602	Cotrans	Sub-subcuenta
410307	Atención a empleados	Sub-Cuenta
410308	Papelería y útiles	Sub-Cuenta
410309	Energía Eléctrica	Sub-Cuenta
410310	Agua Potable	Sub-Cuenta
410311	Cuota Patronal ISSS	Sub-Cuenta
410312	Cuota Patronal AFP	Sub-Cuenta
410313	Aranceles	Sub-Cuenta
410314	Depreciación	Sub-Cuenta
410315	Honorarios	Sub-Cuenta
410316	Publicidad	Sub-Cuenta
410317	Inauguración	Sub-Cuenta
410318	Gastos no deducibles	Sub-Cuenta
4104	Gastos de Venta	Cuenta de Mayor
410401	Sueldos	Sub-Cuenta
410402	Vacaciones	Sub-Cuenta
410403	Aguinaldos	Sub-Cuenta
410404	Indemnización	Sub-Cuenta

410405	Viáticos y transporte	Sub-Cuenta
410406	Combustible y Lubricantes	Sub-Cuenta
410407	Atención a empleados	Sub-Cuenta
410408	Papelería y Útiles	Sub-Cuenta
410409	Energía Eléctrica	Sub-Cuenta
410410	Agua Potable	Sub-Cuenta
410411	Cuota Patronal ISSS	Sub-Cuenta
410412	Cuota Patronal AFP	Sub-Cuenta
410413	Aranceles	Sub-Cuenta
410414	Depreciación	Sub-Cuenta
410415	Honorarios	Sub-Cuenta
410416	Gastos no deducibles	Sub-Cuenta
4105	Gastos Financieros	Cuenta de Mayor
410501	Intereses	Sub-Cuenta
410502	Comisiones	Sub-Cuenta
410503	Gastos no deducibles	Sub-Cuenta
4106	Gasto por impuestos a las ganancias	Cuenta de Mayor
410601	Gasto por ISR corriente	Sub-Cuenta
410602	Gasto por ISR Diferido	Sub-Cuenta
4107	Pérdida por venta de activos	Cuenta de Mayor
4108	Pérdida en Permuta de Activos	Cuenta de Mayor
4109	Otros Gastos	Cuenta de Mayor
410901	Deterioro del valor	Sub-Cuenta
5	CUENTAS DE RESULTADO ACREEDORAS	Rubro
51	INGRESOS	Rubro
5101	Ingresos por Servicios	Cuenta de Mayor
510101	Por ventas a consumidor Final	Sub-Cuenta
510102	Por ventas a Contribuyentes	Sub-Cuenta
5102	Ingresos por ventas	Cuenta de Mayor
510101	Por ventas a consumidor Final	Sub-Cuenta
510102	Por ventas a Contribuyentes	Sub-Cuenta
5103	Productos Financieros	Cuenta de Mayor
510301	Intereses	Sub-Cuenta
5104	Ganancia en Venta de Activos	Cuenta de Mayor
5105	Ganancia en permuta de activos	Cuenta de Mayor
5106	Otros Ingresos	Cuenta de Mayor
510601	Por reversión de deterioro	Sub-Cuenta
6	CUENTA LIQUIDADORA	Rubro
61	CUENTA LIQUIDADORA DE RESULTADO	Rubro
6101	Pérdida y Ganancias	Cuenta de Mayor

**MANUAL DE APLICACIÓN DEL CATALOGO DE CUENTAS
AMERICAN, S.A. DE C.V.**

1-ACTIVO

Es un recurso controlado por la sociedad como resultado de sucesos pasados, del que la sociedad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

11-Activo Corriente

Un activo debe clasificarse como corriente cuando su saldo se espera realizar, o se tiene para su venta o consumo en el transcurso normal de las operaciones de la empresa; se mantienen fundamentalmente por motivos comerciales, o para un plazo corto de tiempo y se espera realizar dentro del periodo de doce meses a la fecha del balance o, se trata de efectivo u otro medio liquido equivalente, cuya utilización no está restringida. Todos los demás activos tienen que ser clasificados como no corriente.

1101-Efectivo y Equivalentes.

El efectivo comprende el dinero en caja así como también los depósitos bancarios a la vista; los equivalentes al efectivo son inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, estando sujeto un riesgo no significativo de cambios en su valor.

Se cargará: con los ingresos diarios de efectivo por conceptos de venta y con todo ingreso de efectivo o sus equivalentes, que por cualquier naturaleza tenga la empresa y queden en disposición de la caja general, para su posterior liquidación, con el valor inicial al crearse el fondo fijo o de caja chica, el cual deberá permanecer inalterable, salvo disposición de la gerencia, con el valor de las remesas que se hagan diariamente y con las notas de abono que el banco envía provenientes de depósitos efectuados por la empresa, intereses en cuentas de

ahorro, a plazo, etc. Cuando se reintegre un fondos por anulación de cheques que hayan emitido con anterioridad y descargados sus importes.

Se abonará: con el valor de las remesas que diariamente se efectúen a los bancos, para liquidar el saldo de caja. El efectivo ingresado a caja deberá ser remesado íntegramente a las cuentas bancarias. En caso de liquidación el fondo de caja chica, con el valor de los cheques que se emitan, retiro de cuentas de ahorro, a la vista o a plazos, y con las notas de caro por cualquier concepto , tales como: intereses, cheque rechazados, chequeras compradas, etc.

Saldo: Su saldo será siempre deudor y representará el total del efectivo disponible en el establecimiento así como el total de los depósitos disponibles en bancos, cualquier saldo acreedor por sobregiro debe aplicarse a la cuenta de pasivo

1102-Cuentas por Cobrar

Las cuentas por cobrar son activos que representan derechos exigibles que provienen de ventas, servicios prestados, préstamos otorgados, rendimientos devengados y no percibidos y cualquier otro concepto análogo que representen un derecho exigible a favor de la empresa.

Se carga: Con el valor de los créditos concedidos por la empresa en concepto de ventas de bienes o servicio del giro normal, con el valor de los préstamos concedidos a los accionistas o pagos hechos por la empresa por cuenta de ellos, con el valor de los documentos varios o aceptaciones negociables expedidos a favor de la empresa, provenientes de operaciones fuera del giro normal u ordinarios.

Se abona: Con el valor de los pagos que se reciben de los clientes para cancelar abonar a la cuenta. Con el valor recibido de los accionistas para cancelar u abonar su saldo. Con el valor total de los créditos fiscales a final del periodo para liquidar

el correspondiente impuesto fiscal. Con el valor recibido en pago o abono de los derechos provenientes de operaciones fuera del giro normal del negocio.

Saldo: Su saldo será deudor y representará el total de los valores activos pendientes de cobro a favor de la empresa.

1103-Inventarios

Esta cuenta sirve para controlar el valor de la mercadería y materiales adquiridos para la venta, prestación de servicios o producción, y demás artículos adquiridos, clasificados de acuerdo a su naturaleza.

Se cargará: Se cargará con el importe de la mercadería y materiales adquiridos para la venta, producción o prestación de servicios.

Se abonará: Se abonará cuando los bienes en existencias sean vendidos, traspasados, o destinados al consumo al final de cada ejercicio, con cargo al Costo de Ventas y Costos de Producción.

Saldo: Su saldo será siempre deudor, y representará el total de existencias de mercaderías, productos terminados y productos en proceso al final del Ejercicio.

1104- Credito Fiscal IVA

Registra el importe pagado a otros contribuyentes en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de Servicios, por la compra de bienes y servicios, liquidable mensualmente contra el saldo del Débito Fiscal - IVA.

Se cargará: con el valor pagado a otros contribuyentes trasladado en comprobantes de crédito fiscal o notas de débito, en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por la adquisición de bienes y servicios.

Se abonará: con las notas de crédito por ajuste al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, recibidas de los suministrantes de bienes o servicios, y al final de cada mes con el valor transferido a la cuenta Débito Fiscal - IVA, si lo hubiere, por el saldo que este tenga acumulado.

Saldo: Será deudor y representará el valor remanente por este concepto.

1105- Anticipo a Corto Plazo

Cuenta de mayor que registrara los pagos efectuados en forma anticipada por gastos no devengados y retenciones que le hagan terceros a la empresa.

Se cargará: con las erogaciones o pagos sobre seguros, intereses, alquileres, y otros gastos no incurridos como ISR en la fecha de la erogación.

Se abonará: con la amortización de las erogaciones anticipadas por gastos devengados.

Saldo: Es deudor.

12. Activo no Corriente

Un activo debe clasificarse como no corriente, cuando los valores han sido invertidos para generar beneficios económicos futuros en un periodo mayor de doce meses a la fecha del balance. Todos los demás activos tienen que clasificarse como Corrientes.

1201-Propiedades, planta y equipo

Los activos propiedades planta y equipo, son los bienes tangibles que posee la empresa para sus usos en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos, y de los cuales se espera usar más de un periodo económico.

Se cargara: Con el costo de adquisición de los bienes clasificados como activo en propiedades, planta y equipo, incluido los aranceles de importación y los impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición con el valor de los terrenos, edificaciones, instalaciones o con el valor de construcción de edificaciones e instalaciones, así mismo, se cargará con el valor de adquisición de la maquinaria y equipo, mobiliario y equipo de oficina, equipo de transporte, herramientas y accesorios y equipos pequeños varios.

Se abonara: Se abonará cuando sean vendidos o apropiadamente dados de baja, por deterioro o pérdida.

Saldo: deudor representará el monto total de estos Activos Fijos

1202-Depreciación Acumulada (R)

Registrará el valor de las cuotas anuales acumuladas de depreciación de los activos fijos depreciables, propiedad de la empresa por uso de los mismos, con base en el método de depreciación adoptado.

Se cargara: Se cargará cuando los bienes depreciados, sean vendidos, o apropiadamente dados de baja

Se abonará: Se abonará con el importe de las depreciaciones de Activo Fijo que anualmente se determine, de acuerdo con los porcentajes establecidos por la Ley.

Saldo: Su saldo acreedor representará el importe de la depreciación acumulada

1203-Deterior de valor acumulado (R)

Esta cuenta representa la cantidad en que excede el importe en libros de un activo a su importe recuperable, entendiendo como importe recuperable, el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso.

Se cargará: con el valor del deterioro acumulado del bien cuando se efectúa la venta o se retira el bien al finalizar su vida útil.

Se abonará: con el valor de la estimación del deterioro de los activos, que se realice al cierre del ejercicio.

Saldo: Su saldo es de naturaleza Acreedor y representa el valor del deterioro de los activos al finalizar el ejercicio.

1204-Propiedades de Inversión.

En esta cuenta se registran las inversiones que se realizan con el fin de obtener beneficios económicos en el futuro.

Se cargará: con las inversiones en propiedades adquiridas por la empresa.

Se abonará: con la venta de las propiedades adquiridas.

Saldo: su saldo es de naturaleza deudora, y representa el valor que la empresa tiene invertido en inversiones en propiedades.

1205-Propiedades, planta y Equipo en arrendamiento Financiero.

Esta cuenta registra los bienes arrendados que la sociedad ha adquirido, lo que implica que el arrendatario adquiere los beneficios económicos del activo alquilado y como prestación por tal derecho una obligación de pago igual, aproximadamente al valor razonable del activo más las cargas financieras correspondientes.

Se cargará: Con el valor de los adquiridos en arrendamiento

Se abonará: Con la venta de los derechos adquiridos con el contrato de arrendamiento financiero o la cancelación de las cuotas estipuladas para la adquisición del bien.

Saldo: Su saldo es de naturaleza deudor y representa el valor de la propiedad, planta y equipo adquirido en arrendamiento con promesa de venta.

1206-Activos por impuestos Diferidos

En esta cuenta se registra la cantidad de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros, relacionados con: a) Diferencias temporarias deducibles) la compensación por pérdidas obtenidas en periodos anteriores que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal; y c) la compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores.

Se cargará: Con el monto de las diferencias temporarias deducibles, compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores y créditos no utilizados, los cuales provienen de ejercicios anteriores.

Se abonará: con el valor de las amortizaciones del derecho que dio origen al reconocimiento del impuesto sobre Renta Diferido.

Saldo: su saldo es de naturaleza Deudor y muestra los valores del impuesto sobre la renta a favor de la sociedad que están pendientes de utilizar.

2- Pasivo

Un pasivo es una obligación presente de la empresa, surgida a raíz de sucesos pasados, el vencimiento de la cual, y para cancelarla, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

21-Pasivo Corriente

Un pasivo corriente debe clasificarse como corriente cuando: a) se espera liquidar en el curso normal de la operación de la empresa o bien b) Debe liquidarse dentro

del periodo de doce meses desde la fecha del Balance. Todos los demás pasivos deben clasificarse como no corrientes.

2101- Cuentas por Pagar

Esta cuenta representa los compromisos que la empresa tiene con proveedores comerciales, servicios recibidos, rendimientos devengados por nuestros acreedores y no pagados, y cualquier otro concepto que represente obligaciones exigibles a favor de otra empresa en un periodo menor de un año.

Se cargará: Con los pagos totales o parciales que realice la empresa para cancelar o abonar a cuenta de la mercadería comprada a crédito.

Se Abonará: Con el valor de las compras de mercadería al crédito, efectuadas en el país o en el exterior.

Saldo: su saldo es de naturaleza Acreedor y representa el valor de las cuenta pendientes de pago en un plazo menor de un año.

2102-Préstamos por pagar a Corto Plazo.

Esta cuenta representa los préstamos recibido por la empresa de los diferentes bancos del país con vencimientos menores a un año, además registra los valores con que la empresa sobregira en las diferentes cuentas bancarias previa autorización de las instituciones financieras.

Se Cargará: con el valor de los abonos parciales o totales para cancelar los créditos a corto plazo y con los depósitos o remesas para cubrir los sobregiros bancarios.

Se Abonará: con el importe recibido por préstamos o sobregiros bancarios por parte de las instituciones financieras, préstamos de accionistas, también con los

traslados que se realicen de la cuenta préstamos bancarios a largo plazo por el valor de los vencimientos a menos de un año.

Saldo: Su saldo es de naturaleza Acreedor y registra los valores a cargo de la empresa en concepto de préstamos y sobregiros Bancarios a Corto Plazo.

2103-Retenciones

Representa las retenciones que la empresa hace al momento del pago de salarios al personal que labora dentro de ella, y las retenciones que realiza a los profesionales independientes.

Se cargará: con el valor del desembolso hecho al momento que se liquidó la obligación por los servicios recibidos y con los pagos que se efectúen para cancelar las provisiones y retenciones legales.

Se Abonará: con el valor de los servicios que recibe la empresa en concepto de alquileres, honorarios profesionales, y con el valor de las retenciones legales que se le efectúen a los empleados de la empresa.

Saldo: su saldo es de naturaleza Acreedor y representa el valor de las retenciones efectuadas por la empresa, pendientes de cancelar.

2104- Provisiones por Impuestos

Esta cuenta representa la obligación de pagar los impuestos generados por las transacciones propias del giro de la empresa como el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y el Impuesto Sobre la Renta.

Se cargará: con el valor de las cancelaciones adeudadas en concepto de impuestos.

Se abonará: con el valor de los impuestos que la sociedad adeuda por los conceptos descritos en las subcuentas correspondientes.

Saldo: Su saldo es de naturaleza Acreedora; y representa el valor de los impuestos pendientes.

2105-Debito Fiscal IVA

Esta cuenta registra el valor del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de servicios (IVA) que se ha cobrado por ventas a contribuyentes o a consumidores finales.

Se cargará: con el valor de las notas de crédito que nos emitan nuestros proveedores y al final de cada mes con el saldo que esta tenga acumulado a la fecha, si al final del periodo tributario los abonos de esta son superiores al saldo de la cuenta Crédito Fiscal esta diferencia deberá ser enterada al fisco, mediante el pago respectivo.

Se abonará: Con el valor del impuesto cobrado sobre las ventas efectuadas a contribuyentes o a consumidores finales por medio de la emisión de notas de débito.

Saldo: Su saldo es de naturaleza Acreedor y representa el valor del impuesto que se ha cobrado a los clientes por las ventas efectuadas y será enterado al fisco en los primeros diez días hábiles del mes siguiente de haberse generado.

1206- Arrendamiento Financiero por pagar a Corto Plazo

Esta cuenta agrupa las obligaciones a largo plazo por loa alquileres en que se le han transferido sustancialmente a la empresa todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo adquirido.

Se cargará: Con el importe de los pagos o cancelaciones corrientes del contrato de arrendamiento

Se abonará: Con el valor de los pagos corrientes a favor del arrendatario.

Saldo: Su saldo es de naturaleza Acreedor y representa la obligación que tiene la empresa en concepto de arrendamientos Financieros.

22-Pasivo no corriente

Los pasivos no corrientes son aquellas obligaciones que se esperan liquidar en periodos mayores a un año desde la fecha del balance.

2201-Prestamos por pagar a largo Plazo

Representa las obligaciones contraídas por la empresa a favor de instituciones financieras, por un plazo superior a un año.

Se cargará: Con el valor de los pagos que la empresa realice, ya sea parcial o total, para cancelar los créditos; y con las reclasificaciones de la porción corriente con abono a la cuenta Prestamos y Sobregiros Bancarios.

Se abonará: Con el valor de los préstamos bancarios otorgados a la empresa por parte de las instituciones financieras cuyos vencimientos son a más de un año plazo o refinanciamiento de la deuda a largo plazo.

Saldo: Su saldo es de naturaleza Acreedor y representa la deuda en concepto de préstamos bancarios que posee la empresa para ser cancelados en un plazo mayor a doce meses.

2202- Arrendamiento Financiero a Largo Plazo

Esta cuenta registra la obligación de pago a largo plazo por el tipo de alquiler en el que se nos ha transferido sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo otorgado o transferido por el arrendador.

Se cargará: con el importe igual al de la inversión neta del bien que se ha tomado en arrendamiento, considerándolo como si el bien fuera propio. Con los montos pagados por la obligación contraída.

Se abonará: con el valor de los pagos futuros a largo plazo a más de un año a favor del arrendador.

Saldo: su saldo es de naturaleza Acreedor, representa la obligación de pago en concepto de servicios de arrendamiento financiero a largo plazo.

2203-Pasivo por Impuesto Diferido

Pasivos por impuestos diferidos son las cantidades de impuesto sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

Se cargará: con el valor de la amortización del derecho que dio origen al reconocimiento del impuesto sobre la renta diferido.

Se abonará: con las diferencias temporarias imponibles, es decir cuando el valor de los beneficios económicos imponibles excede al importe fiscalmente deducible del bien.

Saldo: su saldo es de naturaleza Acreedora y representa los valores que en concepto de Impuesto sobre la Renta, la empresa tiene pendientes de alquilar.

3- Patrimonio

Patrimonio es la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos.

31- Capital y Reservas

Este rubro agrupa los fondos aportados por los accionistas, las ganancias pendientes de distribuir y reserva legal y la utilidad perdida del ejercicio corriente.

3101- Utilidades Acumuladas

Esta cuenta registra el valor de las utilidades obtenidas al final de cada ejercicio contable, al igual que la de años anteriores y que aún no han sido distribuidas.

Se cargará: Con la cantidad que la junta General de accionistas acuerde distribuir en concepto de dividendos y con las capitalizaciones de utilidades debidamente autorizadas.

Se abonará: Con el monto de utilidades generadas por la empresa al final de cada ejercicio contable. Con las utilidades que no han sido distribuidas durante uno o varios periodos.

Saldo: Su saldo es de naturaleza Acreedor y representa el saldo de utilidades obtenidas por las operaciones de la empresa en ejercicios anteriores.

3102-Utilidades del presente ejercicio

Esta cuenta registra el valor de las utilidades obtenidas al final del ejercicio contable. Es decir la diferencia entre los ingresos y egresos del periodo.

Se cargará: Con el asiento de cierre de las cuentas de gastos del periodo. En caso que los ingresos sean superiores a los gastos, esta cuenta recibe un cargo por traspasar la utilidad a la cuenta de Resultado Acumulado.

Se abonará: Con el asiento de cierre de las cuentas de ingresos del periodo. En caso que los ingresos sean inferiores a los gastos, esta cuenta recibe un abono por traspasar la pérdida a la cuenta de Resultado Acumulado

Saldo: Su saldo es de naturaleza deudor cuando el resultado del ejercicio es negativo.

Saldo: Su saldo es de naturaleza acreedor cuando el resultado del ejercicio es positivo.

4-Cuentas de Resultado Deudor

Comprende los conceptos que registran costos y gastos de operación , así como también los gastos no operacionales.

41-Costos y Gastos

En este rubro se agrupan las cuentas que registran el desarrollo de las actividades normales de la empresa y representa la acumulación de costos y gastos de la actividad principal, incurridos en el periodo contable o económico.

4102-Costo de Ventas

En esta cuenta se registran las ventas de mercadería a precio de costo.

Se cargará: Con el valor de las ventas de mercadería a precio de costo.

Se abonará: Cuando se liquida contra la cuenta Pérdidas y Ganancias.

Saldo: Su saldo es de naturaleza Deudor y representa el monto de las mercaderías vendidas a precio de costo, al final de ejercicio esta cuenta no representa saldo.

4102-Costo por Servicio

Esta cuenta acumulará durante el ejercicio el importe de los costos incurridos directamente en la prestación de los servicios, por conceptos tales como sueldos y salarios, horas extras, materiales, honorarios, transportes, combustibles y lubricantes, depreciaciones de los equipos y vehículos utilizados en los servicios.

Se cargará: Durante el ejercicio con el importe de los costos incurridos directamente en la prestación de servicios.

Se abonará: Al final del ejercicio cargando la cuenta de Pérdidas y Ganancias, para establecer los resultados del ejercicio.

Saldo: Su saldo representará el costo de los servicios prestados y se liquidará contra pérdidas y Ganancias.

4103-Gastos de Administración

Esta cuenta registra todos los gastos que corresponden a funciones administrativas con las cuales contribuyen al buen funcionamiento de la empresa de acuerdo al detalle de las subcuentas.

Se Cargará: Con los gastos correspondientes al desarrollo de las funciones administrativas, clasificados conforme al catálogo de cuentas.

Se abonará: Al final de ejercicio contable para establecer resultados contra la cuenta Pérdidas y Ganancias.

Saldo: Su saldo es de naturaleza Deudor y representa los gastos efectuados en la gestión de administración en un momento determinado y al final del ejercicio contable no representa saldo.

4104-Gasto de Venta

Esta cuenta registra los gastos que corresponden a las funciones de venta según se detalla en las subcuentas.

Se cargará: con el valor de los gastos que corresponden al desarrollo de las funciones relacionadas con las ventas clasificadas conforme al catálogo de cuentas.

Se abonará: Al final del ejercicio contable para trasladar el saldo a la cuenta Pérdidas y Ganancias.

Saldo: Es de naturaleza Deudor y representa los gastos efectuados para realizar la labor de ventas en un momento determinado y al final del ejercicio contable no representa saldo.

4105-Gastos Financieros

Esta cuenta registra los gastos en concepto de intereses incurridos durante el periodo contable por las operaciones de financiamiento recibidas de las instituciones financieras, así también como las comisiones pagadas a dichas instituciones y las pérdidas que provengan del cambio de moneda extranjera o viceversa.

Se cargará: Con los valores en concepto de intereses sobre préstamos, comisiones y otras obligaciones contraídas por la empresa, así como diferencia cambiaria por conversión de moneda extranjera a cargo de la sociedad.

Se abonará. Al final del periodo contable para establecer resultados contra la cuenta Pérdidas y Ganancias.

Saldo: Su saldo es de naturaleza Deudor y representa el valor de los gastos incurridos en el periodo contable por conceptos de intereses, comisiones, etc... En un momento dado. Al final de ejercicio no representa saldo.

4107-Otros Gastos

Registrará las erogaciones que no pueden clasificarse como costos por ventas o gastos operativos

Se cargará: Con el importe de las distintas erogaciones incurridas por la Sociedad y que por su naturaleza no correspondan a las cuentas detalladas anteriormente.

Se abonará: Al final del ejercicio contra la cuenta Pérdidas y Ganancias

Saldo: Su saldo será deudor y representará las erogaciones no atribuibles a los gastos de operación correspondientes al ejercicio

4108-Perdidas por venta de Activo Fijo

Registrará las pérdidas obtenidas por la disposición de los elementos de propiedades, planta y equipo.

Se cargará: Con el importe determinado de las pérdidas obtenidas por la venta de activo fijo durante el periodo.

Se abonará: Al final del ejercicio contra la cuenta pérdidas y Ganancias.

Saldo: su saldo será deudor y representará las pérdidas obtenidas en el periodo contable por la venta de activo fijo.

5-Cuentas de Resultado Acreedoras

Este elemento agrupa los ingresos de operación y los ingresos no de operación.

51- Ingresos

Representa la entrada de beneficios económicos, durante el periodo, surgido en el curso de las actividades ordinarias de la entidad, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en el patrimonio, que no está relacionada con las portaciones de los propietarios.

5101-Ingresos por Servicios

Esta cuenta acumulará los ingresos por la prestación de servicios durante el ejercicio.

Se cargará: Al final del ejercicio abonando la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Se abonará: Con el importe de los servicios prestados por la empresa.

Saldo: Su saldo es de naturaleza Acreedor y representa los productos por estos servicios prestados durante el ejercicio.

5102-Ingresos Por Ventas

Esta cuenta durante el ejercicio refleja el importe de las ventas de mercaderías.

Se cargará: Por el saldo de la cuenta final del ejercicio, con abono a la cuenta Pérdidas y Ganancias para establecer resultados.

Se abonará: Con el importe de las ventas realizadas, registrándose de acuerdo a su naturaleza.

Saldo: Su saldo es de naturaleza Acreedor y representa las ventas realizadas por este concepto durante el ejercicio.

5103- Productos Financieros

Registrará los ingresos que no pueden clasificarse como ventas de bienes o servicios, por no corresponder al giro normal de operación.

Se cargará: Al final del ejercicio, abonando la cuenta de Pérdidas y Ganancias

Se abonará: Con el importe de los distintos productos obtenidos por la Sociedad y que por su naturaleza no correspondan a las cuentas detalladas anteriormente. Se aplicaran según su naturaleza en intereses sobre depósitos bancarios, alquileres, comisiones por asesoría, utilidad en venta de activo fijo, intereses por préstamos, etc.

Saldo: Su saldo será acreedor y representará los productos por dichos conceptos correspondientes al ejercicio.

5104-Ganancia en Venta de Activo Fijo

Esta cuenta durante el ejercicio refleja el importe de las ganancias obtenidas por las ventas de activos fijos.

Se cargará: Por el saldo de la cuenta final del ejercicio, con abono a la cuenta Pérdidas y Ganancias para establecer resultados

Se abonará: Con el importe de las ventas de elementos de propiedades planta y equipo realizadas durante el ejercicio contable.

Saldo: Su saldo es de naturaleza Acreedor y representa las ganancias obtenidas provenientes de venta de activos fijos durante el ejercicio contable.

6-Cuenta Liquidadora

61-Cuenta liquidadora de Resultado

6101-Pérdidas y Ganancias

Esta cuenta se utiliza al final del ejercicio contable para liquidar las cuentas de resultado deudoras y acreedoras respectivamente; el saldo indicará el resultado obtenido en las operaciones de la empresa.

Se cargará: Al final del ejercicio con el valor de los saldos de las cuentas de resultado deudora. Con el calor de las ganancias obtenidas por la empresa, para trasladar su saldo a la cuenta Utilidad del ejercicio Corriente.

Se abonará: Al final del ejercicio con el valor de los saldos de las cuentas de resultado acreedoras. Con el calor de la pérdida obtenida por la empresa, para trasladar su saldo a la cuenta perdidas del ejercicio corriente.

Saldo: El saldo de esta cuenta puede ser deudor o Acreedor y representa el valor de la utilidad o pérdida obtenida por la empresa antes de ser trasladada a su cuenta definitiva.

BIBLIOGRAFIA

- **Módulo 17: Propiedades, Planta y Equipo.** Fundación IASC material de formación sobre la NIIF para las PYMES 09 de julio de 2009.
- **Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas entidades (PYMES).** Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2009.
- **Normas Internacionales de Contabilidad.** Comité de Normas Internacionales de Contabilidad.
- Bonilla, Gildalberto. **Estadística II, Métodos prácticos de Inferencia estadística**, segunda edición. UCA editores, San Salvador, 1992.
- Hernández Sampieri Roberto, **Metodología de la Investigación**, segunda edición, Ed. Mc. Graw Hill, México D.F, 2000.
- Romero López, Álvaro Javier. **Contabilidad Intermedia**, Tercera Edición, Ed. Mc. Graw Hill, México, 2005.
- Donald E. Kieso, Jerry J.Weygandt. **Contabilidad Intermedia**, Segunda edición, Editorial Limusa Noriega, México, 2007.
- Figueroa, Vernor Mesén. **Aplicaciones prácticas de las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera)**, Primera edición, Editorial Tecnológica de Costa Rica, Año 2007.
- Ramírez Chavez, Reyna Marisol, Romero Pérez, Maricela Beatriz (febrero 2011) **“Tratamiento tributario y contable de la ganancia de capital”**. Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador.

- **Ley de Impuesto Sobre La Renta.** Decreto No. 134 del 18 de Diciembre de 1991 publicado en el Diario Oficial No. 242 Tomo No. 313 del 21 de Diciembre de 1991.

- **Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.** Decreto No. 296 del 24 de julio de 1992 publicado en el Diario Oficial no. 143 Tomo No. 316 del 31 de julio de 1992.

- **Código Tributario.** Decreto No. 230 del 14 de Diciembre de 2000, publicado en el Diario Oficial No. 241 Tomo No. 349 del 22 de Diciembre de 2000.

- **Ley de Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces.** Decreto No. 552 del 18 de Diciembre de 1986, publicado en el Diario Oficial No. 239 Tomo No. 293 del 22 de Diciembre de 1986.