

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
Facultad Multidisciplinaria Oriental
Departamento de Ciencias Económicas
Sección de Contaduría Pública



Trabajo de Investigación:

“La Norma Internacional de Contabilidad 16, relativa a Propiedades, Planta y Equipo, su interpretación y relación con la Normativa Tributaria-Mercantil y su incidencia en la Presentación de los Estados Financieros.”

Presentado por:

Barrera García, Oscar René
Flores Zelaya, Ana Evelyn
Maltez Flores, Jorge Arnelge

Para optar al grado de:

LICENCIADO EN CONTADURIA PÚBLICA

San Miguel, 15 de Abril de 2003 El Salvador, Centro América

INTRODUCCIÓN

El proceso de globalización ha generado el interés en los empresarios por la competitividad de sus compañías y de la inserción en la economía global, en tal sentido, la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's) responde a la búsqueda de armonizar la información contable a escala mundial.

En este proceso de reflexión, El Salvador no es la excepción, ya que a través del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría está potenciando la promoción y divulgación de las NIC's y a sugerencia de éste, se está promoviendo la participación del gremio de contadores y entes involucrados, para lograr un mayor conocimiento sobre la aplicabilidad de las NIC's, con el objeto de compatibilizar los registros e informes contables en armonía con las tendencias contables mundiales.

Lo anterior determina la importancia de analizar cada una de las NIC's en su conjunto. El presente trabajo: "La Norma Internacional de Contabilidad 16, relativa a Propiedades, Planta y Equipo, su interpretación y relación con la Normativa Tributaria-Mercantil y su incidencia en la Presentación de los Estados Financieros." Incluye una interpretación contable para la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad N° 16, dentro de la empresa salvadoreña. Norma que deben conocer los profesionales y estudiantes de contaduría pública, así como los profesionales que tienen la responsabilidad de la administración y organización en las diferentes empresas

de El Salvador, donde el desempeño de sus decisiones les exige un trabajo de calidad y profesionalismo.

Debido a la importancia que tiene el analizar e interpretar la Norma de Contabilidad N°16, y tomando en cuenta que los eventos económicos en la contabilidad no pueden ser registrados aisladamente, es necesario que los que buscan estudiar dicha Norma conozcan la relación que existe con el resto de las Normas Internacionales de contabilidad y las regulaciones Tributarias y Mercantiles vigentes en nuestro país. En este sentido la persona que anda buscando bases para un adecuado registro y correcta presentación de la información a través de los Estados financieros tiene que conocer las relaciones de la NIC N° 16 con la Normativa Tributaria y Mercantil, así como, con las demás Normas de Contabilidad Internacional.

Es así como del 01 de junio de 2002 al 15 de noviembre del mismo año se llevo a cabo una investigación a los profesionales de la contaduría pública que forman parte del Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos Filial San Miguel, la cual denota que conocen la NIC 16 pero dicho conocimiento no es profundo y por lo tanto es necesario que exista una serie de documentos que aborden cada una de dichas normas. Así mismo se cuestionó la adecuación de dicha norma en nuestra realidad económica y qué debe prevalecer, la base técnica o la legal y se determinó que es poca la adecuación y es necesario una modificación a nuestras leyes fiscales y mercantiles.

Así mismo se llevó a cabo una Identificación de la relación de la NIC 16 relativa a Propiedad, Planta y Equipo con las Normas Internacionales de Contabilidad

afines, así como el contraste de la NIC 16, relativa a Propiedad, Planta y Equipo, con la Normativa tributaria y mercantil para establecer una base técnica para su correcta aplicabilidad y presentación de la información en los Estados Financieros. Cabe destacar que se desarrollaron cada una de las NIC's afines, dándole vida a cada uno de los párrafos que ahí plantea para entender de la mejor manera lo que la NIC 16 pretende expresar. Ya analizada completamente la NIC 16 se procede a plantear la base legal que tiene relación con dicha normativa para luego plasmar tanto las discrepancias como similitudes con la NIC 16.

Es así como con la relación de las Normas Internacionales de Contabilidad 16, relativa a Propiedad, Planta y Equipo, con las Normas Internacionales de Contabilidad afines, el contraste de dicha norma, con la Normativa tributaria y mercantil, mejor será su registro contable y su correcta aplicabilidad y presentación en los Estados Financieros, lo cual se comprobará cuando los contadores conozcan la presente investigación y la apliquen en la realidad nacional.

CAPITULO I

1. MARCO METODOLÓGICO

1.1. DELIMITATIVA DEL TEMA

“La Norma Internacional de Contabilidad 16, relativa a Propiedades, Planta y Equipo, su interpretación y relación con la normativa Tributaria-Mercantil y su incidencia en la presentación de los Estados Financieros”, es el tema en estudio y para su mejor entendimiento se delimita en tres niveles que son:

1.1.1. NIVEL CONTABLE.

En lo que respecta a los registros financieros, éstos se han venido aplicando de forma poco uniforme en El Salvador, hasta la entrada en vigencia, de forma obligatoria, de las Normas Internacionales de Contabilidad que estandariza los procesos de registro de los eventos económicos de las empresas

1.1.2. NIVEL DEL DERECHO

La inserción de nuestro país a la globalización y la adopción de las NIC, conlleva a una vinculación de éstas con la normativa tributaria y mercantil, ya que no coinciden en algunos aspectos con las Normas Internacionales de Contabilidad.

1.1.3. NIVEL CONTABLE DE PRESENTACION

El adecuado registro de los eventos económicos y la armonización de la parte legal con la normativa contable, conllevan a una eficiente presentación de la información financiera útil para la toma de decisiones.

1.2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Organizarse individual o colectivamente, conlleva a alcanzar satisfactoriamente los fines que se persiguen. De las organizaciones colectivas surgen algunas veces entidades mercantiles constituidas como sociedades de personas o de capital que buscan satisfacer el fin primordial que toda entidad mercantil desea obtener: El lucro. Para esa obtención, la gerencia de las entidades, necesariamente deben contar con una herramienta muy importante que le brinde información financiera que le permita conocer cómo marcha la entidad. Es así como una técnica especial que se denomina contabilidad, con unos principios científicos básicos, permite a la gerencia obtener la suficiente información de los medios de que disponen y de los resultados que obtienen.

Dichas empresas se desenvuelven en un medio dinámico de la economía, que con el fenómeno de la globalización se vuelve aún más dinámico, lo cual conlleva a la creación de un mercado mundial en el que circulen libremente los capitales financieros, comerciales y productivos y que obligan a que las entidades mercantiles sean más competitivas.

La creación del mercado mundial trata sobre todo de procesos y tendencias de carácter económico, comercial y financiero, que además de incrementarse han rebasado las fronteras existentes en el sistema. Está de más señalar el colosal desafío que representa para El Salvador la inserción en la nueva economía mundial y la magnitud de esfuerzos y sacrificios de toda clase. Pero existen consecuencias políticas, sociales y culturales que el efecto de la globalización acarrea, sobre todo para países como el nuestro, que debido a su nivel de desarrollo no tiene la capacidad de enfrentar los desafíos de la globalización en igualdad de condiciones, pero tampoco puede marginarse de la impetuosa corriente mundial generada por ella.

Para iniciar dicho proceso la sociedad salvadoreña ha experimentado muchos cambios importantes. Los Acuerdos de Paz vinieron a impulsar actividades económicas nuevas; han surgidos nuevos eventos como: Las operaciones bursátiles, privatizaciones, la modernización del Estado, organizaciones no lucrativas dedicadas al desarrollo y

promoción humana, etc. Esto ha hecho necesaria la actualización de la normativa contable existente, para evitar que la información presentada en los estados financieros carezca de uniformidad y poca razonabilidad.

Es así como los Decretos Legislativos en materia mercantil números 825, 826, 827 y 828, promulgados el 1 de abril de 1999, marcan un proceso de inserción de la contabilidad en la globalización de las empresas salvadoreñas.

Con el Decreto Legislativo N° 825 se deroga la Ley de Sociedades y Empresas Mercantiles y se sustituye por la Ley de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles, siendo uno de sus objetivos alcanzar una mayor eficiencia; circunscribiendo su esfera de competencia a la vigilancia y supervisión de las obligaciones mercantiles y contables, delegando sus funciones en los Contadores Públicos Autorizados. El Decreto Legislativo N° 826, que trata sobre las reformas al Código de Comercio, establece procedimientos mínimos, breves y sencillos que permitan y faciliten la creación y establecimiento de nuevas empresas, la autorización de sucursales y sociedades extranjeras y el cumplimiento de los demás requisitos exigidos en otras disposiciones legales. Además en el artículo N° 444 del mismo Código reformado, establece que el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, dictará las reglas para la estimación de los diversos elementos del activo, o en su defecto por las **Normas Internacionales de Contabilidad**.

Como consecuencia de la reforma del Código de Comercio y la derogatoria de La Ley de La Superintendencia de Sociedades y Empresas Mercantiles el Decreto Legislativo N° 827 armoniza la Ley del Registro de Comercio para que sea coherente con las reformas antes mencionadas.

Debido a que no existía una Ley que regule el funcionamiento del Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, se hace necesario emitir el Decreto Legislativo N° 828 referido a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, en el cual establecen las regulaciones y responsabilidades fundamentales de los contadores públicos,

y la normativa básica para los contadores, así como los procedimientos de vigilancia para los profesionales que ejercen la contaduría.

Es así como El Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría en sesión celebrada el 2 de septiembre de 1999, haciendo uso de las facultades relacionadas con el ejercicio de la profesión que supervisa, emitió un acuerdo cuyo romano II establece que en la preparación de los Estados Financieros deberán usarse las Normas Internacionales de Contabilidad dictadas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), y/o aquellas regulaciones contables establecidas por este Consejo.

El 5 de septiembre del año 2000, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría acuerda:

1. Las Normas Internacionales de Contabilidad, como base general para la preparación y presentación de los Estados Financieros de las diferentes entidades, serán de aplicación obligatoria a partir de los ejercicios contables que inicien en o después del 1 de enero del 2002.
2. Hasta el 31 de diciembre del año 2001 los comerciantes podrán continuar llevando su contabilidad a la que refiere el título II del Libro Segundo del Código de Comercio vigente, de acuerdo con las prácticas contables que actualmente se utilizan.
3. El Consejo propiciará el desarrollo de seminarios y eventos para difundir ampliamente las Normas Internacionales de Contabilidad.
4. Este Consejo requerirá, de todos los contadores públicos inscritos en el registro de los profesionales de la Contaduría Pública, que comprueben haber recibido suficiente capacitación respecto a las Normas Internacionales de Contabilidad, lo cual deberán comprobar ante este Consejo antes del 1 de enero de 2002.

El 01 de enero del año dos mil dos ante la entrada en vigencia en El Salvador, de la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública se pronuncia bajo los siguientes considerandos:

- I Que durante el año dos mil uno se realizaron por parte de las diferentes entidades gremiales y educativas, una serie de cursos para facilitar el conocimiento y aplicabilidad de las Normas Internacionales de Contabilidad, concluyéndose por parte de los participantes y las asociaciones gremiales y auspiciadoras la necesidad de mayor capacitación para la correcta aplicación contables y adecuación de los controles internos y los sistemas de información;
- II Que es necesario potenciar la promoción y divulgación de dichas normas, por parte de los gremios y entes involucrados, para lograr una participación más efectiva, de los contadores de las empresas e instituciones de los diferentes sectores de la economía nacional, en los eventos de capacitación sobre la aplicación e interpretación de las NIC's, a través del proceso de la educación continuada, para una mejor y adecuada interpretación y aplicación de la normativa contable internacional.
- III Que los profesionales del Ramo han manifestado la necesidad de definir los procesos y mecanismos específicos en lo que concierne al impacto tributario, así como las estrategias de implementación en el ámbito empresarial y financiero, para que esas normas constituyan una opción práctica para el bienestar económico, financiero y fiscal de El Salvador.
- IV Que sectores importantes de la economía Nacional, tales como la Banca, las Empresas de Seguros, Administradoras de Fondos de Pensiones, se encuentran realizando estudios de adaptación y uniformidad ante la aplicación de las NIC's.

Por tanto con base a los considerandos y lo establecido en el artículo 36 literal i) de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, este Consejo, Acuerda:

- a) Ratificar la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad, que tienen amplia aplicación y reconocimiento internacional, y mediante las cuales se puede lograr el objetivo de compatibilizar los registros e informes contables, en armonía con las tendencias contables mundiales.

- b) Ampliar el plazo de obligatoriedad para la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Contabilidad, hasta el ejercicio económico que comienza el 01 de enero de 2004

- c) En armonía con lo anterior en los Estados Financieros del ejercicio 2002, se deberán incluir las notas explicativas que indiquen las diferencias existentes entre la práctica de las normas contables actuales, con la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad. Para el ejercicio financiero de 2003 se deberán incluir en los Estados Financieros las notas explicativas pertinentes, que muestren de forma cuantitativa los efectos originados en las diferencias antes identificadas.

De la misma forma, la normativa tributaria no se quedó relegada, ya que el 14 de diciembre del año 2000 mediante el Decreto Legislativo N° 282 se estatuye el Código Tributario, el cual vino a eliminar una serie de vacíos y deficiencias normativas que poseían las leyes tributarias, a efecto de contar con mecanismos legales adecuados que expediten la recaudación fiscal y aplicación contable, viabilizando además la utilización de medios de cumplimiento de obligaciones tributarias acordes con los avances tecnológicos y con el proceso de modernización de la Administración Tributaria.

En éste contexto, en el cual el Código de Comercio por disposición legal, tácitamente sustituye las Normas de Contabilidad Financiera de El Salvador por las Normas Internacionales de Contabilidad, aunado con las reformas del Código de Comercio, Ley de Registro de Comercio, y la vigencia de la Ley de la Superintendencia de Obligaciones

Mercantiles y el Código Tributario obliga a un *proceso de actualización de conocimientos* por parte de los contadores y en especial a los inscritos en el Registro de los Profesionales de la Contaduría Pública, lo que se imposibilita por el tecnicismo característico de la Normas Internacionales de Contabilidad, el escaso análisis e interpretación de éstas en el país y por la inexistencia tanto de profesionales que conozcan la totalidad de cada norma como de fuentes de consulta para su eficiente comprensión y aplicación práctica.

En éste sentido, ¿Será necesario interpretar las Normas Internacionales de Contabilidad, relativa a Propiedades, Planta y Equipo, y relacionarla con la Normativa Tributaria – Mercantil para su mejor registro y presentación en los Estados Financieros?

1.3. JUSTIFICACION DE LA INVESTIGACIÓN

Los **usuarios** de la información contable coinciden o discrepan en relación con los diversos tipos de estados financieros que son necesarios. Para satisfacer éstas necesidades y cumplir con su responsabilidad de manejar los activos con cuidado y honradez, los contadores elaboran un solo conjunto de **Estados Financieros para uso de la gerencia y público en general**, los cuales deben presentar en una forma imparcial, clara y completa los hechos y operaciones económicas ocurridas en la empresa. **Al formular los estados financieros los contadores tienen que afrontar los posibles riesgos de parcialidad, malas interpretaciones, inexactitudes y ambigüedades.** Con el fin de reducir al mínimo estos riesgos y de presentar estados financieros que puedan compararse razonablemente entre las empresas y entre ejercicios los contadores tienen la responsabilidad de acatar el cuerpo de normas generalmente aceptadas y universalmente aplicadas. Sin este cuerpo de principios cada contador o empresa tendría que elaborar su propia estructura de teorías y conjunto de prácticas, y los lectores de estados financieros tendrían que familiarizarse con las prácticas peculiares para el registro de la información contable de cada compañía.

Es así como los diferentes cambios tanto de la base general para la preparación y presentación de los Estados Financieros como de la Normativa Mercantil y Tributaria hacen necesario el análisis de las Normas Internacionales de Contabilidad, relacionarlas con la normativa Tributaria-Mercantil y estudiar su incidencia en la presentación de los Estados Financieros.

Particularmente la Norma Internacional de Contabilidad número 16, Propiedades, Planta y Equipo, promulga un rubro que representa una enorme inversión con respecto a los activos totales de las empresas comerciales y a la vez que éstos constituyen el aparato generador de ingresos de dichas empresas, por lo que resulta de mucha relevancia en el análisis en la posición financiera, a tal grado que en los países europeos los Estados Financieros son presentados a partir de Propiedades, Planta y Equipo debido a que dicho rubro revela en gran parte la estabilidad y solidez que una empresa puede poseer. Además,

la determinación de sí un egreso representa un activo o es un cargo a resultados del período, tiene un impacto en los resultados de las operaciones de la entidad.

La novedad y necesidad de ésta interpretación se enfoca en *la escasa información*, respecto a la relación que existe entre la Norma Internacional de Contabilidad 16 con sus normas afines y la normativa tributaria-mercantil. Por lo tanto dicha interpretación es necesaria para su correcta aplicación; al mismo tiempo se vuelve útil al considerar las necesidades de los estudiantes, *contadores, docentes, gerentes, accionistas, acreedores, en cumplir con los aspectos legales exigidos sin dejar de lado la normativa técnica contable* que sirve de base para la elaboración de Los Estados Financieros.

La elaboración de la presente interpretación es factible debido a que la normativa Tributaria y Mercantil es publicada por diversas editoriales y con respecto a las NIC's, originalmente fueron editadas en idioma inglés, pero este hecho no es una limitante para su interpretación, ya que el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad aprobó al Instituto Mexicano de Contadores Públicos su traducción al español.

1.4. OBJETIVOS

1.4.1. OBJETIVOS GENERALES

- Interpretar La Norma Internacional de Contabilidad número 16, relativa a Propiedad Planta y Equipo.
- Proporcionar a los estudiantes y profesionales de la contabilidad una interpretación que contribuya a la investigación sistemática de la NIC 16, relacionada con Propiedad, Planta y Equipo.

1.4.2. OBJETIVOS ESPECIFICOS

- Identificar la relación de la NIC 16 relativa a Propiedad, Planta y Equipo con las Normas Internacionales de Contabilidad afines.
- Contrastar las Normas Internacionales de contabilidad 16, relativa a Propiedad, Planta y Equipo, con la Normativa tributaria y mercantil, y establecer una base técnica para su correcta aplicabilidad y presentación de los Estados Financieros.

1.5. DEFINICIÓN DE HIPÓTESIS

1.5.1. HIPÓTESIS

1.5.1.1. HIPOTESIS GENERALES

- La Interpretación de las Normas Internacionales de Contabilidad contribuirá a mejorar la preparación y presentación de los Estados Financieros.
- La investigación sistemática de las Normas Internacionales de Contabilidad ofrecerá información técnica de calidad para los estudiantes y profesionales de contabilidad.

1.5.1.2. HIPÓTESIS ESPECÍFICAS

- A una mejor relación de las Normas Internacionales de Contabilidad 16, relativa a Propiedad, Planta y Equipo, con las Normas Internacionales de Contabilidad afines, mejor será su registro contable.
- A un mayor contraste de las Normas Internacionales de contabilidad 16, relativa a Propiedad, Planta y Equipo, con la Normativa tributaria y mercantil mayor será su correcta aplicabilidad y presentación de los Estados Financieros.

1.5.2. OPERACIONALIZACIÓN DE HIPOTESIS

MATRIZ DE OPERACIONALIZACION DE HIPÓTESIS				
HIPOTESIS	VARIABLES	CONCEPTOS	INDICADORES	UNIDADES DE ANALISIS
A una mejor relación de las Normas Internacionales de Contabilidad 16, relativa a Propiedad, Planta y Equipo, con sus Normas Internacionales de Contabilidad afines, mejor será su registro contable y presentación en los Estados Financieros.	NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo (V. I.) Normas Afines (V. D.)	Son los activos tangibles que: a) Posee la empresa para su uso en la producción o suministros de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o propósitos administrativos y, b) Se esperan usar por más de un período económico. Conjunto de Normas Internacionales de Contabilidad que tienen relación directa en el registro contable con la NIC 16, Propiedad, Planta y Equipo.	<ul style="list-style-type: none"> - Reconocimiento de Propiedades Planta y Equipo. - Medición Inicial de los elementos de las Propiedades, Planta y Equipo - Desembolsos posteriores a la adquisición. - Retiro y Depreciación. - Presentación en los Estados Financieros - Capitalización de los Costos por Intereses a Propiedades, Planta y Equipo. - Costo del Inventario con a Propiedades, Planta y Equipo. - Adquisición de Propiedades, Planta y Equipo a través de Arrendamiento Financiero. - Efectos de la Revaluación de las cuentas de Propiedades, Planta y Equipo sobre los Impuestos sobre las Ganancias. - Recuperabilidad del Valor en Libros – Pérdida por Deterioro. 	<p>NIC Y Cont. Pub. NIC Y Cont. Pub. NIC Y Cont. Pub. NIC Y Cont. Pub.</p> <p>NIC Y Cont. Pub. NIC Y Cont. Pub.</p> <p>NIC NIC NIC NIC NIC NIC</p>
A un mayor contraste de las Normas Internacionales de contabilidad 16, relativa a Propiedad, Planta y Equipo, con la Normativa tributaria y mercantil mayor será su correcta aplicabilidad y presentación de los Estados Financieros.	NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo (V. I.) Normativa Tributaria y Mercantil (V. D.)	Son los activos tangibles que: a) Posee la empresa para su uso en la producción o suministros de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o propósitos administrativos y, b) Se esperan usar por más de un período económico. Normativa Tributaria: Guía general de actuación basada en verdades fundamentales relativas al tributo. Normativa Mercantil: Guía general de actuación basados en verdades fundamentales relativas al comercio.	<ul style="list-style-type: none"> - Regulaciones del Impuesto Sobre la Renta aplicable a Propiedades, Planta y Equipo. - Regulaciones del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios aplicable a Propiedades, Planta y Equipo. - Ley de Impuestos a la Transferencia de Bienes Raíces. - Regulación del Código de Comercio relativas a Propiedades, Planta y Equipo. - Valuación Inicial de los Elementos de las Propiedades, Planta y Equipo. - Erogaciones Subsecuentes - Valúo Posterior al inicial - Restitución y retiro de Propiedades Planta y Equipo - Revelación en los Estados Financieros. 	<p>NIC Y Cont. Pub. NIC Y Cont. Pub. NIC Y Cont. Pub.</p> <p>NIC Y Cont. Pub. NIC Y Cont. Pub.</p> <p>LEY, REG. y Cont. Pub. LEY, REG. y Cont. Pub.</p> <p>LEY, REG. y Cont. Pub. LEY, REG. y Cont. Pub.</p>

1.6. METODOLOGÍA

1.6.1. DEFINICIÓN DEL TIPO DE INVESTIGACIÓN

En lo que respecta al método de estudio es necesario presentar un pequeño bosquejo acerca del mismo.

Método Deductivo - Procedimiento para establecer teorías científicas. El método deductivo constituye uno de los que pueden aplicarse en la estructuración del conocimiento científico

El método científico deductivo - inductivo será el utilizado en el desarrollo de la investigación, partiendo de los aspectos particulares a los generales del tema en estudio, basándose dicha investigación en información proveniente de fuentes bibliográficas en su mayor parte y de campo en cuantía menor, debido a que su fuente principal de información está radicada en la fuente secundaria, NIC's.

Los tipos de estudio a utilizar en el diseño de la investigación son: El estudio, descripción y análisis; el primero facilitará obtener información que permita realizar un análisis preliminar, así como una definición del problema en estudio.

Obtenida la información bibliográfica y de campo se hará una descripción del estudio, que presente un panorama más específico de problema y de las situaciones que lo originan, estableciendo elementos de juicio que permita conocer las variables a asociar, al estructurar la propuesta de aplicación de la Norma Internacionales de Contabilidad, relativa a Propiedades, Planta y Equipo.

La información obtenida por el estudio y descripción del problema permitirá someter a prueba las hipótesis, determinando las relaciones causa – efecto entre los problemas y resultados que éste presente; de manera que la propuesta o el análisis de las Normas Propiedades, Planta y Equipo se haga realizando un tipo de estudio analítico.

1.6.2. UNIVERSO Y TAMAÑO DE LA MUESTRA

La investigación se realizará en la ciudad de San Miguel a los profesionales de la Contaduría Pública.

Debido a que en la ciudad de San Miguel, Las Normas Internacionales de Contabilidad no son muy conocidas por las personas de nuestro universo. La población a encuestar se estableció únicamente con los profesionales inscritos en el Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos que alcanza un número de 40, ya que esta población posee los conocimientos necesarios requeridos por la técnica de la contabilidad, lo cual facilitará una información más representativa que conlleve a una conclusión de lo más apegado a la realidad.

En lo que respecta al tamaño de la muestra se utilizará la siguiente fórmula estadística.

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

Donde :

n = Tamaño de la muestra	= ?
N= Tamaño del universo	= 40
Z= Nivel de confianza	= 95%
P= Probabilidad de ocurrencia	= 12%
Q =Probabilidad de no ocurrencia	= 88%
E= Error muestral	= 5%

$$n = \frac{(0.95)^2 (0.12) (0.88) (40)}{[(40-1) (0.05)^2] + [(0.95)^2 (0.12) (0.88)]}$$

$$n = 19.77 \text{ ó } 20$$

Después de sustituir los valores en al fórmula, el tamaño de la muestra calculada es de 20.

1.6.3. UNIDADES DE OBSERVACIÓN Y ANÁLISIS

La información se recolectará mediante dos fuentes principales:

- a) Fuentes Bibliográficas; consultando libros, revistas, tesis y cualquier otra fuente documental que traten acerca de Propiedades, Planta y Equipo.

- b) Fuentes de Campo; realizando una investigación directa utilizando cuestionarios para las encuestas con los diferentes profesionales en la rama contable.

1.6.4. INSTRUMENTOS DE INVESTIGACIÓN

El instrumento de investigación a utilizar es el cuestionario, el cual va dirigido a la muestra tomada de los profesionales de la contaduría pública inscritos al Instituto Salvadoreños de Contadores Públicos, Filial San Miguel. Dicho instrumento consta de preguntas abiertas, cerradas y de elección múltiple con el objetivo de que éste sea de fácil entendimiento para el informante.

Una vez obtenida la información requerida mediante el método del cuestionario, realizado. El procesamiento de la información será en forma manual; utilizando diversas técnicas estadísticas como lo son las agrupaciones de datos, de acuerdo a la complejidad de la interrogante.

Para poder obtener un mejor análisis de los datos primero se tabularán en cuadros estadísticos y luego se representarán gráficamente cada una de las preguntas contenidas en el cuestionario, las cuales reflejaran la opinión de cada uno de los encuestados.

CAPITULO II

2. MARCO HISTÓRICO DE LA NORMATIVA CONTABLE

El desarrollo industrial y comercial de algunos países ha dado origen a la necesidad de promulgar principios de contabilidad con el propósito de presentar en forma adecuada y confiable la información financiera, ya que la uniformidad y consistencia con que se presente la información financiera permite comparar resultados.

A inicio del siglo XVIII, se dio un desarrollo en el proceso industrial, fue a partir de esa época cuando en la contabilidad comienzan a surgir las modificaciones de forma y de fondo bajo el nombre de principios de contabilidad; los cuales continuaron recopilando y revisando información sobre los avances contables, es así que a finales del siglo XVIII, en E.E.U.U., se sientan las bases para la determinación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, con la enseñanza de la contabilidad en universidades, formación de asociaciones contables, establecimientos de grandes firmas profesionales y el reconocimiento legal de la profesión.

“A principios del presente siglo se dan los primeros vestigios individuales de normalización contable con el profesor V. A. Paton quien elabora el primer intento de recopilación y ordenamiento de los principios contables existentes, editados en su obra: Teoría Contable”¹; en la misma época nace el Instituto Americano de Contadores (American Institute of Accounting; AIA) con el objeto de lograr mayor homogeneidad en la estructura de la profesión, emitiendo algunas recomendaciones, aunque más que todo enfocado a la auditoría.

En el año de 1929, en E.E.U.U., se presenta una crisis financiera económica que evidencia la necesidad de presentar los resultados de las operaciones y la posición financiera de las empresas en forma objetiva, de manera tal que propicie la confiabilidad en la información contable.

¹ Tua Pareda, Jorge. Principios y Normas de Contabilidad. p.64

Esta situación motivó a que el Instituto Americano de Contadores organizara un comité especial integrado por contadores distinguidos de las principales firmas de contabilidad, con objeto de considerar hasta donde fuera posible formular principios tan generalmente aceptados que cualquier desviación de los mismos requeriría una explicación, emitiéndose en 1934 seis reglas, publicadas en el folleto titulado: “Auditoría de la Contabilidad de Sociedades”² (Audits of Corporate Accounts) estableciendo la base de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

En 1938 el Instituto Americano de Contadores formalizó la constitución de un comité que tendría como función específica investigar y proponer nuevos principios contables, habiéndose denominado “Comité de Procedimientos de Contabilidad” (Committee of Accounting Procedure), el cual emitió a partir de 1939 los Boletines de Investigación Contable (Accounting Research Bulletins, ARB). En 1953 los primeros 42 Boletines fueron corregidos apareciendo resumidos en el ARB 43, los que continuaron hasta el ARB 51.

“Tras el cambio de denominación en 1957 del Instituto Americano de Contadores por la de Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (American Institute of Certified Public Accounts; AICPA), y bajo crítica en insatisfacciones sobre el sistema de elaboración de los principios de contabilidad generalmente aceptados, se determinó la creación de un comité en diciembre de 1958 para estudiar dicha situación, el resultado fue la creación de la Junta de Principios de Contabilidad (Accounting Principles Board; APB), constituido por 21 miembros trabajando en reuniones periódicas que sustituyó al Comité de Procedimientos de Contabilidad, la cual expidió en el período de 1959 a 1973, 31 opiniones formales (APB’s opinions) sobre los problemas contables específicos.”³

En 1973, el AICPA sustituye al Comité de Principios de Contabilidad por la Junta de Normas de Contabilidad Financiera (Financial Accounting Standards Board; FASB).

² Grady, Paul. Inventario de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. pp.59-61

³ Tua Pareda, Jorge.. Op. Cit. p.73

“En México, el 6 de Octubre de 1923 fue fundado el Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. (I.M.C.P)”⁴ en 1967 se estableció formalmente la Comisión de Principios de Contabilidad, la cual tiene como función editar una serie de publicaciones sobre el registro y presentación de la información contable a fin de reducir la discrepancia en la emisión de Estados Financieros, habiendo iniciado su trabajo con la presentación del boletín A-1 denominado “Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera”⁵. Con la promulgación de los boletines del Instituto Mexicano de Contadores Públicos se indica la inquietud de tener principios de contabilidad de origen distinto a los del Instituto Americano de Contadores Públicos.

En Centroamérica varios países han promulgado sus principios de Contabilidad. En El Salvador, la aplicación de los principios contables ha estado supeditada a la información recibida del exterior, principalmente de Estados Unidos y México. “Entre los avances formales en investigación contable llevados a cabo en el país, se encuentra la Primera Convención Nacional de Contadores de El Salvador realizada del 4 al 6 de Abril de 1974, en el local de la Corporación de Contadores Públicos de El Salvador, en la que se consideraron los Principios de Contabilidad, habiéndose acordado la utilización de los Principios Contables emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Posteriormente, del 2 al 4 de Diciembre de 1976, se realizó una segunda convención en la cual se abordó el estudio de las Normas Internacionales de Contabilidad”.⁶

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

⁴ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. p.32

⁵ Ibid. p.31

⁶ Comité Técnico de Contadores Públicos. Memoria de la III Convención Nacional de Contadores de El Salvador. 1989.

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

Fue así como el Comité Técnico recopiló la información sobre los avances contables de diferentes países para adecuar sus experiencias contables al grado de desarrollo económico y social de nuestro país. Para esa adecuación, el Comité Técnico sometió y aprobó once normas de contabilidad financieras ante quienes preparan, revisan y usan la información, para que en conjunto y en forma tácita proporcionaran su consenso.

En mayo de 1989, se celebró la Tercera Convención Nacional de Contadores de El Salvador y uno de sus objetivos fundamentales fue estudiar detenidamente las once normas existentes para que los asistentes consolidaran sus conocimientos y garantizar así una eficiente participación del contador en el desarrollo económico y social del país. Se aprovechó la ocasión también para revisarlas y actualizarlas y aprobar además siete nuevas normas.

En noviembre de 1995, se inicia nuevamente el trabajo, revisando y actualizando las dieciocho normas existentes e iniciando el estudio de áreas aún no consideradas. La metodología incluyó trabajos de investigación de universidades, estudios encomendados a colaboradores del Comité y sesiones permanentes de estudio del Comité Técnico. El resultado fue la actualización de las dieciocho Normas y la promulgación de diez Normas de Contabilidad Financiera, derivadas de la IV Convención Nacional de Contadores, celebrada en Julio de 1996.

Es así como El Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría en sesión celebrada el 2 de septiembre de 1999 emitió un Acuerdo cuyo romano II establece que en la preparación de los Estados Financieros deberán usarse las Normas Internacionales de Contabilidad dictadas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), y/o aquellas regulaciones contables establecidas por este Consejo.

El 5 de septiembre del año 2000, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría acuerda que el 01 de enero del año dos mil dos entrará en vigencia en El Salvador, la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad.

Pero durante el año dos mil uno se realizaron una serie de cursos para facilitar el conocimiento y aplicabilidad de las Normas Internacionales de Contabilidad, concluyéndose por parte de los participantes y las asociaciones gremiales y auspiciadoras la necesidad de mayor capacitación para la correcta aplicación contables y adecuación de los controles internos y los sistemas de información; así que se decidió ampliar el plazo de obligatoriedad para la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Contabilidad, hasta el ejercicio económico que comienza el primero de enero de Dos mil cuatro.

CAPITULO III

3. MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL

Por tratarse de Normas de Corte Internacional cuya elaboración es novedosa, no incluimos el Marco Teórico.

“Existen diferentes conceptos acerca de la contabilidad, tales como: La contabilidad financiera es una actividad de servicio, una disciplina descriptiva y analítica o un sistema de información.

Como actividad de servicio, la contabilidad proporciona a las partes interesadas la información que les ayuda a tomar decisiones sobre el despliegue y uso de los recursos en entidades mercantiles y no mercantiles. **Como disciplina descriptiva y analítica**, identifica la variedad de sucesos y transacciones características de la actividad económica y, mediante medición, clasificación y síntesis, reduce esta información a una cantidad relativamente pequeña, pero muy significativa, de partidas relacionadas que, cuando se conjuntan y presentan correctamente, describen la situación financiera y los resultados de las operaciones de una entidad económica específica. **Como sistema de información**, recopila y comunica la información económica de una empresa comercial o de otro tipo a una amplia gama de personas cuyas decisiones y actos se relacionan con la actividad.

Cada una de estas tres definiciones - que pueden parecer diferentes- contiene las tres características esenciales de la contabilidad: 1) **Identificación, medición y comunicación de información financiera sobre** 2) **Entidades económicas a** 3) **Personas interesadas.**

Estas características han sido peculiares de la contabilidad durante siglos. Sin embargo, durante los últimos setenta años las entidades económicas han aumentado mucho en tamaño y complejidad, lo mismo que la cantidad y diversidad de personas interesadas, por lo que actualmente la responsabilidad que pesa sobre los profesionales de la contabilidad es mayor que nunca”.¹

¹ Kieso & Weygandt, Contabilidad Intermedia. p. 5

“La información del tipo de las enumeradas anteriormente se obtiene mediante los **informes contables**. Si el propietario de un negocio, gerente, banquero, abogado, ingeniero, o cualquier otra persona habrá de utilizar estos informes de una manera efectiva, deberá comprender medianamente cómo fueron recopilados los datos y cómo se reunieron las cifras. Deberá comprender las limitaciones de la información y el grado en que ésta se basa para las estimaciones, más que en mediciones precisas; finalmente deberá comprender los términos y los conceptos contables. *Está de más decirlo, pero la eficiente presentación de los Estados Financieros solamente se logra mediante el análisis de la normativa contable*”.²

Muchas son las áreas a las cuales se puede dedicar un contador con altos conocimientos en el ramo, como son la contaduría pública, contaduría privada y contabilidad gubernamental:

“**Contaduría Pública**. Un contador público es una persona que ofrece sus servicios profesionales y los de sus empleados, al público, a cambio de honorarios, en la misma forma en que lo hace un abogado o un ingeniero consultor, se subdivide en las siguientes ramas:

Auditoría. El servicio principal que ofrece un contador público es el de auditoría, el cual es un profesional independiente de la empresa auditada. Los bancos comúnmente exigen que se auditen los estados financieros de una compañía que está solicitando un préstamo considerable, las compañías que ofrecen acciones para la venta al público por lo general deberán ser auditadas previamente; así como, a las sociedades de personas; al final, es necesario que periódicamente se practiquen auditoría a tales empresas para cumplir con los aspectos legales.

Servicios de Consultoría Administrativa. Además de los servicios de auditoría, los contadores comúnmente ofrecen servicios de consultoría administrativa. Un contador adquiere, la de llevar a cabo una auditoría, un conocimiento amplio de los procedimientos contables de la compañía auditada y de su posición financiera, encontrándose en una situación excelente para

² Pyle, White, Larson, Principios Fundamentales de Contabilidad. p. 22

ofrecer sugerencias constructivas para mejorar los procedimientos y fortalecer la situación financiera de la empresa.

Los Servicios de consultoría de cumplimiento Tributario-Mercantil. En esta época caracterizada por una mayor complejidad en las leyes fiscales y mercantiles, tanto de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicio (IVA), Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces, Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización, Código Tributario, como del Código de Comercio, Ley de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles, Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, Ley del Registro de Comercio y otras, **muy pocas decisiones importantes de carácter contable y administrativo se toman sin considerar su efecto legal, es decir tributario y mercantil.** Un contador público, mediante su entrenamiento y práctica, se encuentra capacitado para prestar servicios valiosos en esta área.

Contaduría Privada. Cuando un contador trabaja para una sola empresa, se dice que se dedica a la contaduría privada. Un negocio pequeño puede ocupar a un solo contador público independiente, no incluyendo dentro de su personal a ningún contador. Por otra parte, un negocio grande podrá tener más de cien empleados que trabajen dentro de su departamento de contabilidad, estando bajo la supervisión del funcionario de contabilidad, comúnmente denominado contralor, quien frecuentemente es un contador público. El título de contralor se deriva del hecho que una de las principales funciones de la información contable es la de controlar las operaciones de un negocio.

El contador al servicio exclusivo de un negocio pequeño y el departamento de contabilidad de una empresa grande, realizan una gran variedad de actividades que incluyen la contabilidad general, la contabilidad de costos, los presupuestos y la auditoría interna.

Contabilidad General. Si bien es difícil delimitar su alcance, la contabilidad general se refiere al registro de las transacciones y la elaboración de estados financieros y demás informes para ser utilizados por la administración, propietarios, acreedores y dependencias gubernamentales. El contador privado podrá diseñar o bien podrá ayudar al contador público a diseñar el sistema

que se habrá de utilizar al personal de contabilidad o de procesamiento de datos, al registrar éstas y al elaborar los informes.

Contabilidad de Costos. Es el aspecto de la contabilidad que se refiere a la acumulación, determinación y control de los costos, particularmente de los costos de producción de un determinado producto o servicio se le denomina *contabilidad de costos*. Puesto que el conocimiento de los costos y el control de ellos es algo vital para una buena administración, una compañía grande podrá tener varios contadores públicos que se dediquen a esta actividad.

Presupuestos. A la planificación de las operaciones de un negocio, antes de ejecutarlas, se le conoce como *presupuestos*. El objetivo de los presupuestos es proporcionar a la administración un plan razonado, en relación con las operaciones del futuro y, una vez que el plan se haya implementado, proporcionará resúmenes e informes en los se contrastarán los resultados realmente obtenidos con los planeado. Muchas compañías grandes tienen dentro de sus departamentos de contabilidad personal que dedica todo su tiempo a esta fase de la contabilidad.

Auditoría interna. Además de la auditoría anual que realizan los contadores públicos independientes, muchas compañías contratan personal para auditoría interna, el cual continuamente revisa los registros que se elaboran y que se llevan en cada uno de los departamentos o sucursales de la compañía. Es responsabilidad de estos auditores internos asegurarse que los procedimientos establecidos de contabilidad y las directrices administrativas se estén cumpliendo en la entidad económica.

Contabilidad Gubernamental. La prestación de servicio al Estado constituye una tarea muy amplia y complicada para la cual la contabilidad es tan necesaria como en los negocios. Los funcionarios electos del gobierno deben tener acceso a los datos proporcionados por la contabilidad, si es que desean cumplir satisfactoriamente con sus responsabilidades administrativas. Los contadores son los encargados de la acumulación de tales datos. Los contadores también revisan y auditan los Estados Financieros de las instituciones de gobierno y de las cuales depende el Estado. Por último, las dependencias de gobierno, tales como el

Registro de Comercio, Superintendencia de Obligaciones Mercantiles, etc., contratan los servicios de contadores para realizar su función de vigilancia a las empresas”.³

“Para fines de estudio y prácticos, la disciplina de la contabilidad se divide comúnmente en las siguientes áreas o ramas: : Contabilidad Financiera, Contabilidad Gerencial (de costos) y contabilidad de entidades o fondos no lucrativos.

La Contabilidad Financiera es el proceso que culmina con la elaboración de los Estados Financieros relacionados con la empresa completa para uso de personas interesadas tanto internas como externas, en contraste con, **la Contabilidad gerencial** que es el proceso de identificación, medición, acumulación, análisis, elaboración, interpretación y comunicación de la información financiera que usa internamente la gerencia para planear, evaluar y controlar los recursos de una organización, y asegurar el uso y registro apropiado de dichos recursos”.⁴

“En un esfuerzo por establecer bases para la contabilidad financiera y sus informes, la contabilidad ha identificado un conjunto de objetivos de los informes financieros de las empresas mercantiles. **Tales empresas son cosas mercantiles y como tal cuenta con valores incorpóreos como el elemento esencial, dentro del cual se encuentra la técnica contable como herramienta de control, por lo que es necesario conocer con mejor calidad la normativa contable.** Reconociendo las características del entorno, la información financiera debe tener las siguientes características:

- a) Ser útil a los inversionistas y acreedores actuales y en perspectivas, y además para tomar decisiones racionales relacionadas con inversiones, crédito y similares. La información debe ser comprensible para quienes tienen un entendimiento razonable de las actividades comerciales y económicas y desean estudiarla con una diligencia razonable.

³ Pyle, White, Larson, Op. Cit. pp. 23-26

⁴ Kieso & Weygandt, Ibid. p. 5

b) Ayudar a los inversionistas y acreedores actuales y en perspectivas y otros usuarios a considerar en el tiempo, las cantidades y la incertidumbre de los ingresos de efectivos esperados por dividendos o inversiones y los ingresos por ventas, rescate o vencimiento de valores o préstamos. Como los flujos de efectivos de los inversionistas y acreedores se relacionan con los de la empresa, la información financiera debe suministrar datos que ayuden a los inversionistas y acreedores a estimar las cantidades, plazos y la incertidumbre de los flujos netos de efectivo de la empresa.

c) Estar relacionada con los recursos económicos de una empresa, los compromisos sobre estos recursos (obligaciones de la empresa de transferir recursos a otras entidades y participación de los accionistas) y con los efectos de transacciones, contingencias y circunstancia que modifiquen sus recursos y los compromisos adquiridos sobre ellos.

Los objetivos de la información financiera son, en resumen, suministrar 1) Datos útiles para la toma de decisiones sobre inversiones y crédito, 2) Datos útiles para estimar las perspectivas de los flujos de efectivo y 3) Datos sobre los recursos de la empresa, compromisos sobre estos recursos y cambios sobre ellos”.⁵

“Los **Estados financieros** son el medio principal para comunicar la situación financiera a quienes se encuentran fuera de la empresa. **Estos Estados dan una historia continua cuantificada en términos monetarios, recursos económicos y obligaciones de una empresa y de las actividades económicas que modifican estos recursos y obligaciones precedido del entendimiento técnico de las NIC’s.** Los que se suministran con mayor frecuencia son 1) Balance de Situación General, 2) Estado de Resultado, 3) Estado de Flujos de Efectivo, 4) Estado de Cambio en el Patrimonio Neto.

Sin embargo, hay información de la empresa que sólo se obtiene, o que es mejor obtenerla, por medio de **información financiera** ajena a los estados financieros formales, que se prepara para presentarla ante alguna autoridad, por costumbre, o porque la gerencia desea

⁵ Kieso & Weygandt, Op. Cit., ps. 8,9

revelar esta información voluntariamente. Los informes financieros ajenos a los estados financieros (y notas relativas) pueden tener varias formas, por ejemplo la carta del presidente o cédulas suplementarias en el informe anual de la empresa, prospectos, informes anuales presentados ante dependencias gubernamentales, comunicados, pronósticos, planes o expectativas de la gerencia, así como descripciones del impacto social o ambiental de una empresa”.⁶

De la misma forma que la contabilidad financiera posee objetivos que le sirven de base, también existen Principios y Normas. Los Principios son verdades fundamentales y las Normas constituyen una guía general de actuación para el contador, de manera que se hace indispensable para los contadores el amplio dominio de las Normas Internacionales de Contabilidad.

⁶ Kieso & Weygandt, Op. Cit., p. 6

CAPITULO IV : INVESTIGACIÓN DE CAMPO

4. DESCRIPCIÓN DE RESULTADOS

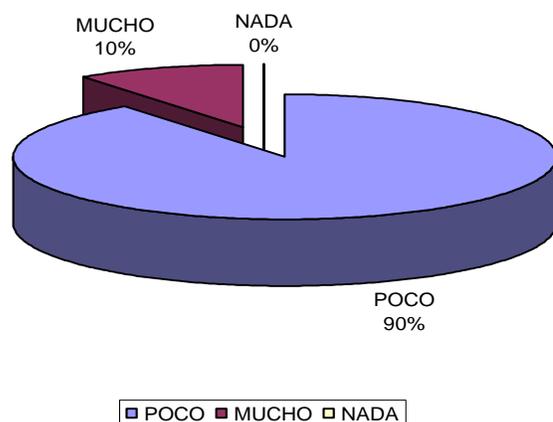
Con respecto a la investigación de campo realizada se encuestaron 20 Licenciados en Contaduría Pública elegidos aleatoriamente según el registro del Instituto de Contadores Públicos.

CUADRO N° 1

¿Conoce las Normas Internacionales de Contabilidad que entrara en vigencia el 1° de Enero de 2004 en El Salvador?

CRITERIO	FRECUENCIA ABSOLUTA	%
MUCHO	2	10
POCO	18	90
NADA	0	0
TOTAL	20	100%

GRAFICO N° 1
CONOCE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD



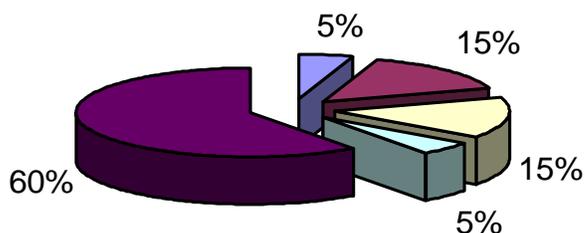
Con respecto al total de los encuestados el 10% respondió que conoce las NIC'S, mucho; el 90% manifiesta que si conoce dichas normas pero muy poco. Es de observar que de alguna manera el 100% de los encuestados conoce las Normas Internacionales de Contabilidad, pero en un 90% manifiestan solo conocer sus existencia mas no su contenido.

CUADRO N° 2

¿ En qué situaciones considera que se tienen dificultades al momento de aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad?

CRITERIO	FRECUENCIA ABSOLUTA	%
INCOMPRESIBILIDAD	1	5
ESTADOS FINANCIEROS	3	15
EN REALIDAD DE LOS NEGOCIOS	3	15
APLICACIÓN DE CRITERIOS CONTABLES	1	5
ABSTENCION	12	60
TOTAL	20	100%

GRAFICO N° 2
EN QUE SITUACIONES CONSIDERA QUE TIENE DIFICULTADES AL MOMENTO DE APLICAR LAS NIC´S



■ INCOMPRESIBILIDAD	■ ESTADOS FINANCIEROS
■ EN REALIDAD DE LOS NEGOCIOS	■ APLICACIÓN DE CRITERIOS CONTABLES
■ ABSTENCION	

Con relación a la pregunta N° 1, se determinó que todos conocen de las Normas Internacionales de Contabilidad, pero con respecto a la aplicación de ésta un 60% de los encuestados se abstuvo de responder a dicha interrogante debido a que no tienen clara la aplicabilidad de dichas Normas a la contabilidad; un 5% manifestó que no comprende las NIC's por lo cual es difícil su aplicación; el 15% mencionó que le es difícil aplicar las NIC's en la elaboración de los Estados Financieros debido a que conlleva manejar los requerimientos de información que cada una de las NIC's

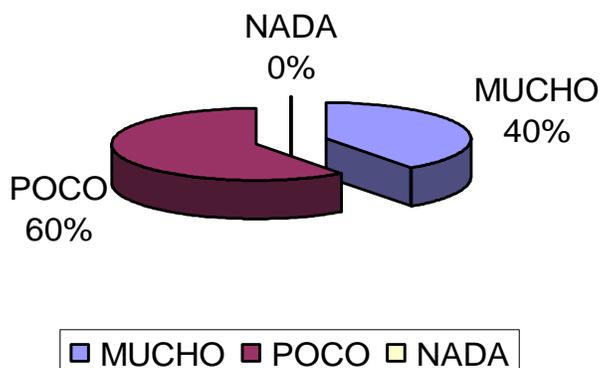
establece; otro 15% de los encuestados manifiestan que el contexto donde se desenvuelven las empresas no está preparado para la aplicación de las NIC's, tanto por sus aspectos legales como técnicos; otro 5% manifestó que las NIC's son una cuestión de criterios debido que los contadores han aplicado criterios que no se adaptan a los lineamientos que las NIC's establecen.

CUADRO N° 3

¿Considera usted que las Normas Internacionales de Contabilidad, se adecúan a la realidad económica del país?.

CRITERIO	FRECUENCIA ABSOLUTA	%
MUCHO	8	40
POCO	12	60
NADA	0	0
TOTAL	20	100%

GRÁFICO N° 3
CONSIDERA QUE LAS NIC'S SE ADECUAN A LA REALIDAD ECONÓMICA DEL PAÍS



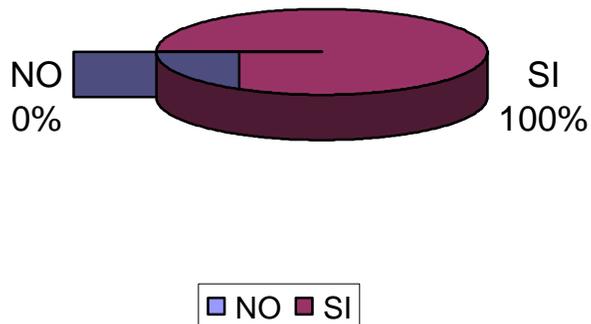
Del gráfico anterior se puede percibir que el 100% de los encuestados concuerdan que las Normas Internacionales de Contabilidad se adecúan a la realidad económica, pero de esa adecuación el 60% manifiesta que poco y otro 40% que mucho.

CUADRO N° 4

¿ Existe relación entre la NIC 16, Propiedades, Planta y Equipo y el resto de Normas Internacionales de Contabilidad?

CRITERIO	FRECUENCIA ABSOLUTA	%
SI	20	100
NO	0	0
TOTAL	20	100%

GRAFICO N° 4
EXISTE RELACION ENTRE LA NIC 16 Y EL RESTO
DE NIC'S



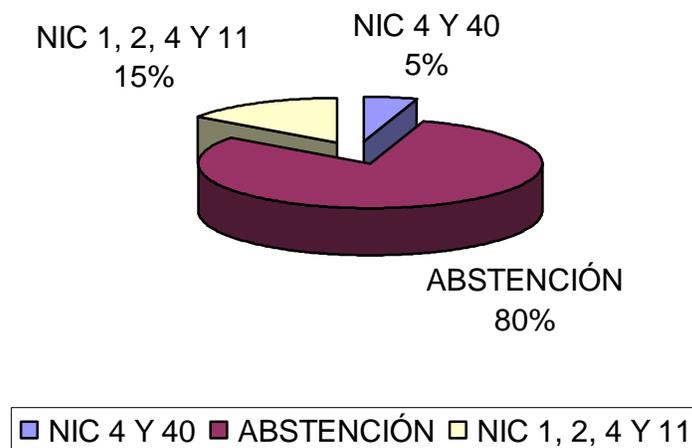
Del total de los encuestados, el 100% de los encuestados concuerda en que la NIC 16 tiene una relación directa con el resto de Normas Internacionales de Contabilidad.

CUADRO N° 5

¿ De existir relación, que NIC son y cual es su vínculo con cada una de ellas?

CRITERIO	FRECUENCIA ABSOLUTA	%
NIC 4 Y 40	1	5
NIC 1, 2, 4 Y 11	3	15
ABSTENCION	16	80
TOTAL	20	100%

GRAFICO N° 5 QUE NIC'S TIENEN RELACION CON LA NIC 16



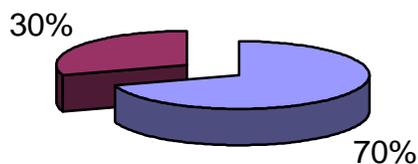
Del total de los encuestados el 20% contestó de manera aceptable la relación que tiene las Norma Internacional de Contabilidad 16 con el resto de NIC's, de lo cual se puede desprender que un 5% dijo que tenía relación con las NIC 4 y NIC 40; el 15% manifestó que tenía relación con las NIC's 1, 2, 4 y 11; el restante 80% se abstuvo de dar su opinión. A pesar que las respuestas que dieron los encuestados son correctas cabe aclarar que no son completas debido a que las NIC's con las que tiene relación la NIC 16 son aproximadamente 11. Por lo que se deduce que no se tiene un conocimiento adecuado de las Normas existentes y vigentes.

CUADRO N° 6

En la Contabilidad Financiera que debe prevalecer

CRITERIO	FRECUANCIA ABSOLUTA	%
LA BASE TECNICA SOBRE LA LEGAL	14	70
LA LEGAL SOBRE LA TECNICA	6	30
TOTAL	20	100%

GRAFICO N° 6
EN LA CONTABILIDAD FINANCIERA QUE DEBE
PREVALECER



■ LA BASE TÉCNICA SOBRE LA LEGAL ■ LA BASE LEGAL SOBRE LA TÉCNICA

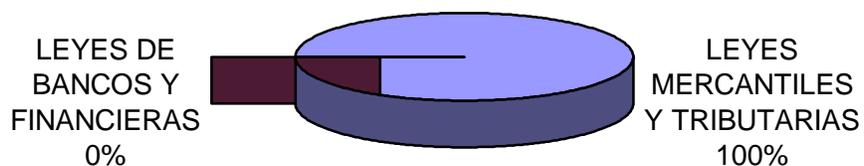
Del total de los encuestados, un 70% manifestó que la base técnica debe prevalecer por encima de la base legal; y el 30% expresó que la base legal debe prevalecer sobre la base técnica. Del resultado de la siguiente pregunta se puede deducir que los que dijeron que la base legal prevalece sobre la base técnica se encuentran todavía acostumbrados a trabajar la contabilidad bajo enunciados meramente legales y no técnicos, y que carece de conocimiento acertado de las Normas, las cuales establecen que la base técnica debe de prevalecer siempre sobre la base legal.

CUADRO N° 7

De las leyes salvadoreñas vigentes, ¿ cuáles considera usted que son de aplicación en el ejercicio de la contaduría pública?

CRITERIO	FRECUANCIA ABSOLUTA	%
LEYES MERCANTILES Y TRIBUTARIAS	20	100
LEYES DE BANCOS Y FINANCIERAS	0	0
TOTAL	20	100%

GRAFICO N° 7
CUALES LEYES SALVADOREÑAS CONSIDERA USTED QUE SON DE APLICACIÓN EN EL EJERCICIO DE LA CONTADURIA PUBLICA



■ LEYES MERCANTILES Y TRIBUTARIAS ■ LEYES DE BANCOS Y FINANCIERAS

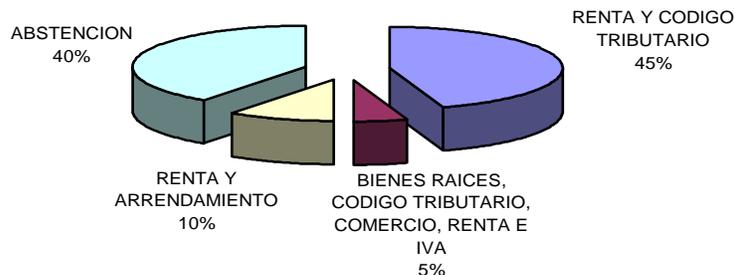
El 100% de los encuestados reconocieron y concordaron que las leyes mercantiles y tributarias son las leyes que son de aplicación en el ejercicio de la contaduría pública.

CUADRO N° 8

¿Qué leyes considera usted que se aplican al rubro de propiedades planta y equipo?

CRITERIO	FRECUENCIA ABSOLUTA	%
RENDA Y CODIGO TRIBUTARIO	9	45
BIENES RAICES, CODIGO TRIBUTARIO, CODIGO DE COMERCIO, RENTA	1	5
RENDA Y ARRENDAMIENTO	2	10
ABSTENCION	8	40
TOTAL	20	100%

GRAFICO N° 8
QUE LEYES SE APLICAN AL RUBRO DE PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO



■ RENDA Y CODIGO TRIBUTARIO	■ BIENES RAICES, CODIGO TRIBUTARIO, COMERCIO, RENTA E IVA
■ RENDA Y ARRENDAMIENTO	■ ABSTENCION

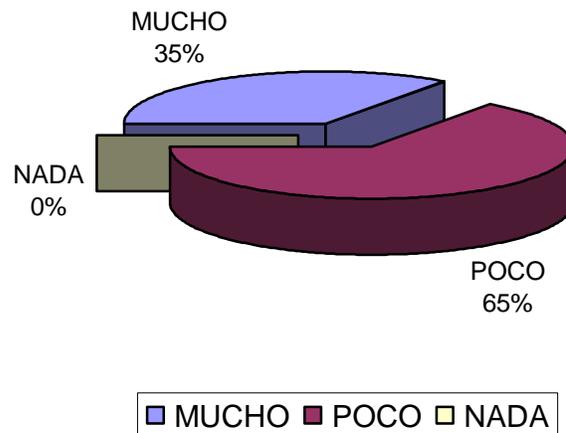
De las respuestas a la interrogante se puede rescatar la siguiente información: el 45% manifestó que las leyes que tienen relación con la NIC 16 es la Ley de Impuesto sobre la Renta y el Código Tributario; un 10% dijo que la Ley de Impuesto sobre la Renta y la Ley de Arrendamiento Financiero tienen relación con la NIC 16; el 5% manifestó que la Ley de Impuesto sobre Bienes Raíces, Código Tributario, Código de Comercio, Ley de Impuesto sobre la Renta y Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios tiene relación con las Propiedades, Planta y Equipo y el otro 40% de los encuestados se abstuvo de responder. De las respuestas anteriores se puede deducir que existe bastante deficiencia en el manejo de las Leyes aplicables al rubro de Propiedades, Planta y Equipo ya que solo un 5% pudo manifestar con bastante acierto las leyes que se aplican a dicho rubro. Del otro 95% de los encuestados solo menciona 2 o ninguna regulación..

CUADRO N° 9

¿ Considera usted que las leyes mercantiles y tributarias vigentes en El Salvador, regulan los aspectos contables para la adecuada presentación de los Estados Financieros?

CRITERIO	FRECUANCIA ABSOLUTA	%
MUCHO	7	35
POCO	13	65
NADA	0	0
TOTAL	20	100%

GRAFICO N° 9
CONSIDERA QUE LAS LEYES MERCANTILES Y
TRIBUTARIAS VIGENTES EN EL SALVADOR, REGULAN
LOS ASPECTOS CONTABLES PARA LA ADECUADA
PRESENTACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS



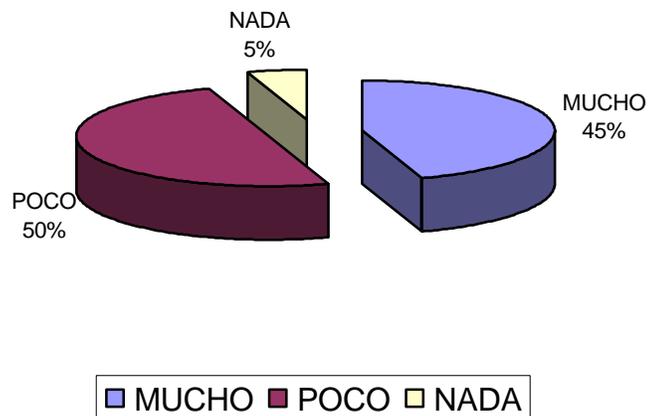
Del 100% de los encuestados, todos manifestaron que de alguna manera las Leyes Mercantiles y Tributarias vigentes en El Salvador regulan los aspectos contables para la adecuada presentación de los Estados Financieros; pero solo el 35% manifestó que mucho y el otro 65% expresó que poco; como se puede observar existen puntos de vista encontrados, debido a que no existe una armonización de las leyes aplicables al rubro.

CUADRO N° 10

Considera que existe alguna incompatibilidad entre la base técnica y legal al momento de su aplicación al rubro de Propiedades Planta y Equipo.

CRITERIO	FRECUENCIA ABSOLUTA	%
MUCHO	9	45
POCO	10	50
NADA	1	5
TOTAL	20	100%

GRAFICO N° 10
CONSIDERA QUE EXISTE ALGUNA
INCOMPATIBILIDAD ENTRE LA BASE TECNICA Y
LEGAL AL MOMENTO DE SU APLICACION AL RUBRO
DE PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO



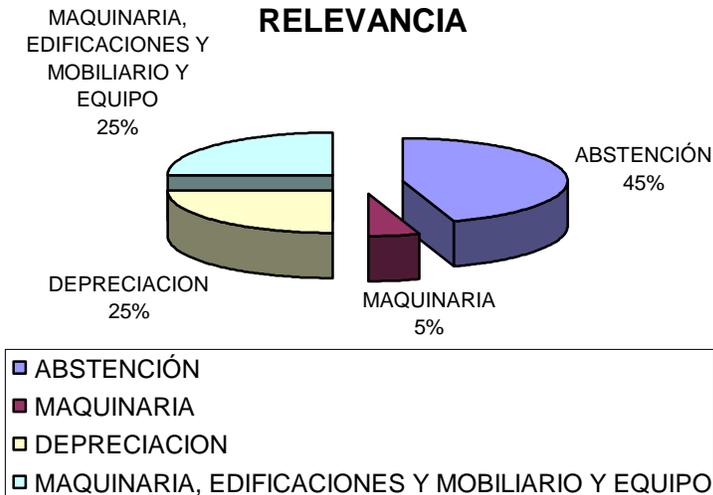
Con respecto a la incompatibilidad entre la base técnica y la legal el 95% de los encuestados manifestó que si existe y el 5% manifestó que no, pero de los que manifestaron que si un 50% en poca cuantía y un 45% mucho.

CUADRO N° 11

Si existe alguna incompatibilidad, ¿en que cuentas de Propiedades Planta y Equipo considera que son de mayor relevancia?

CRITERIO	FRECUENCIA ABSOLUTA	%
MAQUINARIA	1	5
DEPRECIACION	5	25
MAQUINARIA, EDIFICACIONES Y MOBILIARIO Y EQUIPO.	5	25
ABSTENCION	9	45
TOTAL	20	100%

GRAFICO N° 11
QUE CUENTAS DE PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO CONSIDERA QUE SON DE MAYOR RELEVANCIA



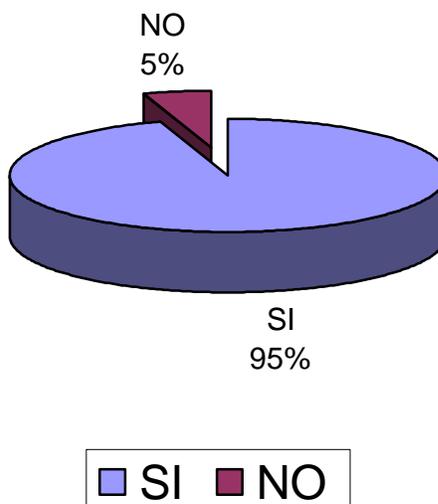
En la pregunta número diez se concluyó que existe incongruencia entre la base técnica y la legal, pero un 45% de estos encuestados no supo identificar las áreas donde existe esa incongruencia a diferencia del resto que se manifestó así: 25% Depreciación, 25% Edificaciones Mobiliario y Equipo y 5% Maquinaria.

CUADRO N° 12

Cree necesaria una interpretación de la Norma Internacional de Contabilidad 16 relativa a Propiedades Planta y Equipo, contrastarla con las leyes tributarias y mercantiles, para su aplicación y presentación.

CRITERIO	FRECUENCIA ABSOLUTA	%
SI	19	95
NO	1	5
TOTAL	20	100%

GRAFICO N° 12
CREE NECESARIA UNA INTERPRETACION DE LA NIC 16,
CONTRASTARLA CON LAS LEYES TRIBUTARIAS MERCANTILES,
PARA SU APLICACION Y PRESENTACION



Del total de personas encuestadas el 95% manifestó que cree que es necesaria una interpretación de la NIC 16, “Propiedades, Planta y Equipo”, contrastarla con las leyes tributarias y mercantiles para su correcta aplicación y presentación; y el otro 5% manifestó que no es necesaria dicha interpretación

CAPITULO V: ANALISIS

5. LA INTERPRETACION Y RELACIÓN DE LA NIC N° 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO CON LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD AFINES Y NORMATIVA MERCANTIL COMO BASE PARA SU ADECUADO REGISTRO Y PRESENTACIÓN EN LOS ESTADOS FINANCIEROS.

Las empresas salvadoreñas no han efectuado una evaluación sobre los factores o características que poseen los bienes muebles e inmuebles detallados actualmente dentro de sus activos fijos y que son utilizados en el giro ordinario del negocio con respecto de aquellos sobre los cuales se obtienen rentas y/o plusvalía y que contribuyen de forma independiente a los flujos de efectivos de la misma.

Ante la adopción y aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's) en El Salvador, se dejará de aplicar la Norma de Contabilidad Financiera # 8 y se adoptará la NIC 16 para las Propiedades, Planta y Equipo (muebles e inmuebles utilizados en su giro ordinario) y la NIC 40 para las Propiedades de Inversión (Inmuebles que generan rentas y/o plusvalía de forma independiente al giro ordinario del negocio).

Esta primera distinción es importante para establecer que al adoptar las NIC's deberá considerarse la finalidad e intención de uso o disposición de los bienes muebles e inmuebles propiedad de la compañía a fin de determinar la normativa contable adecuada para propósitos financieros.

La diversidad de normativas contables utilizadas en el medio contable de El Salvador, ha influenciado las práctica contable y han sido determinantes en la forma y los métodos utilizados para el reconocimiento y registro de los activos fijos.

Los PCGA mexicanos solamente consideraban el costo histórico como tratamiento contable para los activos fijos (muebles e inmuebles) y el método de depreciación que contemplaba era el de la línea recta.

Bajo el enfoque de los principios contables Norteamericanos (USGAAP), el tratamiento contable para los activos fijos se podía realizar de diferentes formas, permitiendo a la vez dos métodos de depreciación para los muebles e inmuebles los cuales eran:

- a. Depreciación en Línea Recta
- b. Método de Saldos Decrecientes

En cambio bajo el enfoque legal que la Ley de Impuesto sobre la Renta establece, siempre ha sido paralelo y prioritario a cualquier normativa contable vigente en nuestro país por parte de las empresas; la Ley solamente contempla dos métodos de depreciación, los cuales son: Método de porcentaje fijo y constante sobre el valor sujeto a depreciación para cualquier bien y un método de un doble porcentaje fijo y constante sobre el saldo decreciente del valor sujeto a depreciación, para la maquinaria nueva..

Después de varias convenciones nacionales realizadas por parte de los diferentes gremios de contadores en nuestro país, con el objeto de unificar los criterios de aplicación contables surgieron las Normas de Contabilidad Financiera(NCF); ello condujo a que el tratamiento para los activos fijos se rigieran bajo la N.C.F. N° 8 la cual contemplaba dos métodos de valuación para los muebles e inmuebles; que se detallan a continuación:

- a. Depreciación de Línea Recta
- b. Doble Saldos Decrecientes.

A partir del 2001 el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría adopta las Normas Internacionales de Contabilidad, NIC's, como base contable para la preparación y presentación de los Estados Financieros en El Salvador. Aunque debido a la falta de preparación por parte de las empresas se prolongó el período de obligatoriedad de aplicación de las NIC's hasta el 2004 por lo que el tratamiento contable para los inmuebles ya no se registró por las N.C.F. N°8 y serán tratados bajo el enfoque de la NIC N° 16 o la NIC N° 40 (dependiendo de la naturaleza e intención que posea el propietario con sus inmuebles).

A continuación se presentan los requerimientos técnicos para la aplicabilidad según la Norma Internacional de Contabilidad N° 16

5.1. Reconocimiento de Propiedades, Planta y Equipo.

“Frecuentemente, las partidas de propiedades, planta y equipo representan una importante porción de los activos totales de la empresa, por lo que resultan significativas en el contexto de su posición financiera. Además, la determinación de sí un cierto gasto representa un activo o es un cargo a resultados del periodo, tiene un efecto importante en los resultados de las operaciones de la entidad”.

Casi todas las empresas, cualquiera que sea su actividad tiene activos de naturaleza durable en sus operaciones, obviamente unas mas que otras, tal es el caso de las empresas industriales cuya cuantía de propiedades planta y equipo es mayor que una empresa dedicada al comercio. Es así como al ponderar la composición de la totalidad de los activos la porción relativa a Propiedades Planta y Equipo resulta importante y sirve de parámetro para demostrar solidez y estabilidad, ya que se considera que una empresa que posea una fuerte cuantía en Propiedades Planta y Equipo es más difícil que desaparezca del mercado.

Con respecto a la determinación de sí cierta erogación representa un activo o es un gasto, el efecto que conlleva, es subvaluar o sobrevaluar los resultados de la empresa, dicha determinación tiene que realizarse en base a una política contable. En tal sentido dicha política es vital para que los resultados revelen la realidad económica de la empresa y que la posición financiera no se vea afectada, ya que la relación sería proporcional, es decir si los resultados se subvalúan al registrar una erogación como gasto y ésta correspondía a Propiedades Planta y Equipo el impacto en el rubro de Propiedades Planta y equipo también sería una subvaluación.

Es necesario aclarar que toda política contable no debe ser contradictoria a las NIC en tal sentido la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16 enfatiza que un elemento de dicho rubro debe ser reconocido como tal cuando:

- i) Es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo,

ii) El costo del activo puede ser medido con suficiente fiabilidad

Existen circunstancias específicas o tipos específicos de empresas en los cuales se debe considerar el uso de juicio para aplicar dicho criterio en las Propiedades Planta y Equipo.

- ◆ Podría resultar apropiado considerar el conjunto de partidas individualmente poco importantes, tales como moldes, herramientas o troqueles, y aplicar el criterio al valor total de las mismas, en forma alterna y dependiendo de la especificidad de la empresa puede decidir llevar a gastos una partida que de otra forma habría sido incluida como propiedad, planta y equipo porque su valor es poco importante.

- ◆ En lo que respecta a las piezas de repuesto y equipo auxiliar, para efectos de su registro la NIC 16 los clasifica como refacciones importantes y poco significativas, en tal sentido: Éstos últimos usualmente se contabilizan como inventarios y se reconoce como gasto a medida que se consumen. Con relación a las piezas de repuestos importantes cuya duración sea menos de un período se reconoce como gasto, no así aquellos cuya duración sea mayor de un período, ya que cumplen las condiciones para ser tratado como un elemento de propiedades, planta y equipo.

- ◆ Sin embargo hay piezas de repuesto y equipo auxiliar que se espera usar para un determinado elemento de Propiedades Planta y Equipo, en tal sentido, si su uso se produce de manera irregular, se tratará como tal y deberá aplicarse la depreciación por un periodo no mayor al de la vida útil del bien en cuestión.

- ◆ En ciertas circunstancias, la contabilización de propiedades, planta y equipo puede mejorarse si se distribuye el importe total entre sus partes componentes, siempre y cuando sean separables en la práctica, y se hagan estimaciones de las vidas útiles de éstos componentes. Por ejemplo, en lugar de tratar un avión y sus motores como una sola unidad, podría ser mejor tratar los motores como una unidad por separado si se considera que su vida útil es menor que la del avión en conjunto.

5.1.1. Reconocimiento en función de Beneficios Económicos Futuros del mismo.

“Al determinar si una partida concreta satisface el primer criterio para su reconocimiento como activo, la empresa necesita evaluar el grado de certidumbre relativo a los flujos de efectivo de los beneficios económicos futuros, a partir de la evidencia disponible del reconocimiento inicial. Estimar la existencia de certidumbre suficiente sobre si la empresa va a recibir los beneficios futuros del activo, implica asegurarse de que la misma obtendrá las ventajas derivadas del mismo y asumirá los riesgos asociados al bien. Esta constatación estará disponible solo cuando los riesgos y las ventajas se hayan traspasado a la empresa. Antes de que esto ocurra, la transacción para adquirir el activo puede, generalmente, ser cancelada sin penalización importante y por lo tanto el activo no se reconoce como tal”.

Para poder evaluar el grado de certidumbre relativo a los flujos de efectivo de los beneficios económicos futuros de una partida, es necesario identificar, su uso en la producción o venta de otros activos o servicios, lo cual distingue un elemento de propiedades, planta y equipo con las demás partidas. Por ejemplo las máquinas para oficinas o para la producción que se tienen para la venta constituyen inventarios para los comerciantes, sin embargo los terrenos comprados para una futura expansión constituyen una inversión a largo plazo, pero aquellas partidas que reúnen los criterios para clasificarlos como Propiedades, Planta y Equipo, pero que de momento no se están utilizando y se tienen para emergencia en los periodos de mayor producción, sí se considera que reúne éste criterio.

En este contexto es necesario aclarar que los beneficios económicos futuros a que hace referencia el párrafo anterior son directos, pero existen bienes que pueden proporcionar beneficios de forma indirecta, es decir, que la empresa logre obtener los beneficios económicos adicionales derivados del resto de los activos respecto a los que hubiera obtenido de no existir éste tipo de partidas. Por ejemplo, equipos de seguridad o medioambientales.

Con respecto a este tipo de activos, la NIC señala que serán reconocidos como activos solo en la medida en que el valor en libros de los mismos más el correspondiente a los activos que se relacionan con ellos excedan, al importe recuperable del conjunto formados por unos y otros. Citando un ejemplo en el cual una empresa química puede tener que instalar nuevos procesos de fabricación para cumplir con la normativa medioambiental relativa a la producción y almacenamiento de productos químicos, reconociendo entonces como parte de las propiedades, planta y equipo, las mejoras efectuadas en la planta en la medida en que son recuperables, puesto que sin ellas la empresa quedaría inhabilitada para producir y vender estos productos químicos.

Con respecto al ejemplo anterior se cumple la premisa de que los beneficios económicos futuros exceden el valor en libros de los equipos ya existentes mas el equipo medioambiental, ya que de lo contrario la empresa en cuestión queda inhabilitada para poder vender sus productos.

Asimismo para que una partida proporcione beneficios económicos futuros a la empresa es necesario identificar su vida productiva o de servicio, ya que éstos pueden consumirse en un solo periodo y considerarse como costo del período.

En lo que respecta a la posesión del bien es necesario asegurarse de que la empresa obtenga el uso y goce derivados del mismo y asuman las responsabilidades relativas al bien, es decir, que éstos ya se hallan traspasado a la empresa en su totalidad. Por ejemplo cuando la empresa adquiere en arrendamiento un bien, en el cual le transfieren los riesgos y ventajas que se derivan de la propiedad del mismo, aunque no posean titularidad jurídica sobre dicho bien, su significado financiero conlleva a registrar dicha partida como propiedad, planta y equipo.

5.1.2. Reconocimiento en función de la medición del costo con suficiente fiabilidad.

“El segundo de los criterios para el reconocimiento como activo se satisface de manera inmediata, puesto que la transacción que pone de manifiesto la compra del activo identifica su costo. En el caso de un activo construido por la misma empresa una medida fiable del costo

puede venir dada por las transacciones, con terceros ajenos a la empresa, para adquirir los materiales, mano de obra y otros factores consumidos durante el proceso de construcción”

Con respecto a la determinación del costo del activo de una manera fiable, la NIC manifiesta que puede presentarse dos aspectos: a) cuando se compra un activo, b) cuando se construye por la misma empresa.

En el primero de los casos, el costo es la base que se usa en la fecha de adquisición porque en ese momento es el efectivo o equivalente del efectivo el que mejor da la medida del valor del activo; sin embargo, cuando el activo es construido por la misma empresa existen dos aspectos a evaluar: 1) Costo cuando no es su propia actividad la construcción del bien, 2) Costo cuando la empresa fabrica activos similares a los de propiedades, planta y equipo; los cuales serán abordados en la sección de componentes del costo.

5.2. Medición Inicial de los Elementos de las Propiedades, Planta y Equipo

“Todo elemento de las propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo debe ser medido, inicialmente, por su costo.”

Los contadores son los responsables de registrar las transacciones económicas que realiza la empresa y en aras de cumplir con dicho compromiso en materia de las propiedades, planta y equipo se encarga de verificar que si la erogación representa un activo fijo o un gasto; una vez que se reconoce que es un activo fijo se necesita una base cuantificable para el registro respectivo, y tal como lo expresa la NIC 16, es su Costo. Esta palabra se define según el diccionario para contadores de Kohler como: *“Erogación o desembolso en efectivo, en otros bienes, en acciones de capital o en servicios, o la obligación de incurrir en ellos, identificados con mercancías o servicios adquiridos o con cualquier pérdida incurrida, y medidos en función de dinero en efectivo pagado o por pagar, o del valor de mercado de otros bienes, acciones de capital o servicios proporcionados en cambio. En el concepto de costo se encuentra implícita la base de acumulación de la contabilidad”*. Dicho en otras palabras

costos son aquellos que se adhieren o integran a las propiedades, planta y equipo y se consideran parte de su valuación total. Por lo tanto es de vital importancia el estudio del costo, como base de valuación de los elementos de propiedades, planta y equipo. Otra forma de medir el costo inicial de un elemento de las propiedades, planta y equipo son los intercambios de activo, que pueden ser de activos similares y activos cualquiera.

5.2.1. Componentes del Costo

Con respecto a lo que establece la NIC 16, se cita lo siguiente:

“El costo de los elementos de las propiedades, planta y equipo, comprende su precio de compra, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, así como cualquier costo directamente relacionado con la puesta en servicio del activo para el uso al que está destinado. Se deducirá cualquier eventual descuento o rebaja del precio para llegar al costo del elemento. Ejemplo de costos directamente relacionados son:

- a) el costo de preparación del emplazamiento físico,
- b) los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;
- c) los costos de instalación;
- d) los honorarios profesionales tales como los pagados a arquitectos o ingenieros, y
- e) los costos estimados de dismantelar y trasladar el activo, así como los correspondientes a la restauración de su emplazamiento, en la medida que deban ser considerados como una provisión para gastos futuros, según lo establecido en la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes.”

El precio de compra, los fletes y los costos de instalación de un activo fijo para producción se consideran como parte del costo del activo. Estos costos se asignan a ejercicios futuros por medio del proceso de depreciación. Todos los costos relacionados con el activo y desembolsos después de su adquisición, como adiciones, mejoras o reposiciones, se agregan al

costo del activo cuando se espera obtener servicios futuros; de no ser así se contabilizan como gastos inmediatamente. El costo debe ser la base que se use en la fecha de adquisición porque en ese momento es el efectivo o su equivalente el que mejor da la medida del valor del activo.

Otros costos a considerar son los costos de administración, los de puesta en marcha y los indirectos, los cuales según la NIC 16, no constituyen componentes del costo de propiedades, planta y equipo, salvo, que estuviesen relacionados con la adquisición del activo o su puesta en servicio.

Es necesario mencionar que todo costo que tenga relación directa con el activo puede ser considerado como parte del mismo, sin embargo, aquellos cuyo vínculo sea indirecto o poco específico no debe formar parte del costo del activo; tal es el caso de las pérdidas iniciales de operación surgidos antes que el activo alcance el rendimiento pleno esperado, las cuales deben ser registradas como gastos del periodo correspondiente.

Algunas veces la contabilización de cada uno de los componentes del costo se vuelve más compleja, por lo cual es necesario estudiarlos de forma separada, los cuales se presentan a continuación:

a) .Costo cuando se difiere el pago más allá de lo normal. (P. 16)

“Cuando se difiere el pago de un elemento integrante de las propiedades, planta y equipo, más allá de los plazos normales del crédito comercial, su costo será el precio equivalente al contado. La diferencia entre ésta cantidad y los pagos totales aplazados se reconocerá como gastos por intereses a lo largo del periodo del aplazamiento, a menos que se capitalice, de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido por la NIC 23, Costos por Intereses”.

A menudo las empresas adquieren elementos de propiedades, planta y equipo para llevar a cabo sus actividades, ya sean productivas, comerciales o de servicio, pero no siempre se dispone del efectivo necesario para su compra, por lo que se ve en la necesidad de recurrir al crédito comercial, que no es más que diferir el pago en cuotas y plazos previamente

establecidos. Cuando estos pagos son cancelados más allá del plazo convenido, es obvio que la empresa tiene que pagar un costo por el diferimiento de los plazos normales del crédito comercial; conocido como intereses por financiamiento.

Estos intereses según la NIC 16, pueden ser reconocidos como gastos por intereses a lo largo del periodo del aplazamiento, así como también, pueden ser capitalizados si cumplen con lo establecido en la NIC 23, Costos por Intereses.(Ver apartado 5.2.1. del presente documento)

b) Costo cuando se construye el activo por la propia empresa.

“El costo de un activo construido por la propia empresa se determinará utilizando los mismos principios que si fuera un elemento de las propiedades, planta y equipo adquirido al exterior. Si la empresa fabrica activos similares para su venta, en el curso normal de sus operaciones, el costo del activo será, normalmente, el mismo que tengan el resto de los producidos para la venta. Por tanto, se eliminarán cualesquiera beneficios internos para llegar al costo de adquisición de tales elementos. De forma similar, no se incluirán, en el costo de producción del activo, las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de material, mano de obra u otros factores empleados. En la NIC 23, Costos por Intereses, se establecen los criterios a cumplir antes de poder capitalizar los intereses como componente del costo de los elementos pertenecientes a las propiedades, planta y equipo.”

Algunas empresas tienen los recursos y las condiciones suficientes como para construir sus propios elementos de las propiedades, planta y equipo. En éste sentido, el costo de dichos elementos se determinará incluyendo todos los costos que se relacionen directamente con el activo y los costos específicos que son atribuibles a la actividad de construcción en general y puedan asignarse al activo específico. En el caso de que la empresa fabrique un elemento de las propiedades, planta y equipo, similar a los que construye para su comercialización en las operaciones ordinarias; el costo del activo será igual al resto de los producidos para su venta.(ver apartado 5.2.2. del presente documento)

Con respecto a los costos por la adquisición de elementos de propiedades, planta y equipo a través de arrendamiento de Financiero, NIC 17 Arrendamientos, serán abordados en el apartado 5.7.3. del presente documento.

5.2.2 Intercambio de Activos

Con respecto al registro de intercambio de activos, existe controversia acerca de la manera correcta de contabilizar los intercambios de activos que no son dinero. De tal forma la NIC 16 establece que la contabilización de éstos tipos de intercambio se debe basar en el justo valor del activo entregado o del activo recibido, reconociendo una ganancia o pérdida.

Los intercambios pueden ser realizados en dos tipos diferentes de transacciones, los cuales son:

- a) Activos distintos
- b) Activos similares

Activos distintos.

“Un elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, puede ser adquirido por medio de intercambio total o parcial con otro elemento distinto del activo fijo, o a cambio de otro activo cualquiera. El costo de adquisición de tal elemento se medirá por el valor razonable del activo recibido, que es equivalente al valor razonable del valor del activo entregado, ajustado por el importe de cualquier eventual cantidad de efectivo u otros medios líquidos entregados adicionalmente.”

Es necesario tomar en cuenta que cuando se adquiere un elemento de Propiedades, Planta y Equipo, en realidad se está adquiriendo una “cantidad de utilidad” que habrá de coadyuvar a la producción o los servicios durante toda su vida útil. En ese sentido el razonamiento de un intercambio de activos distintos es que el proceso de ganancias relacionadas con éstos activos ha terminado y por consiguiente hay que reconocer una pérdida o ganancia. Por ejemplo el cambio de un terreno por un edificio o un equipo por partes de inventario.

Activos Similares

Cuando existe un intercambio de activos con un uso parecido dentro de la misma línea de actividad. Por ejemplo cuando dos empresas intercambian artículos de inventario debido a colores o tamaños que faciliten la venta a otros clientes, no estará completo de proceso de ganancia y no se reconocerá ninguna ganancia. De igual manera si una compañía negocia activos producidos similares, como cambiar terreno por terreno ó equipo por equipo, no se considera terminado el proceso de ganancia por lo tanto no se reconocerá pérdidas o ganancias de la transacción. En lugar de ello, el costo del nuevo activo adquirido se hará igual al valor en libros del activo entregado. No obstante, la toma en consideración del valor razonable del activo recibido puede suministrar evidencia de desequilibrio, por ser menor que el valor en libros del bien entregado. Bajo tales circunstancias se dará de baja parte del valor del bien entregado a cambio y el nuevo valor corregido se asignará como costo del nuevo activo.

5.3 Desembolsos Posteriores a la adquisición

“Los desembolsos posteriores a la adquisición de un elemento, que ha sido reconocido ya dentro de la partida propiedades, planta y equipo, deben ser añadidos al valor en libros del activo cuando sea probable que de los mismos se deriven beneficios económicos futuros, adicionales a los originalmente evaluados, siguiendo pautas normales de rendimiento, para el activo existente. Cualquier otro gasto posterior debe ser reconocido como un gasto del periodo en el que sea incurrido.”

Después de que un bien reúne los requisitos para ser reconocido como propiedades planta y equipo, se haya establecido su costo y se encuentre en uso, si la empresa incurre en desembolsos posteriores que varían desde los costos ordinarios de reparación hasta adiciones importantes, es necesario identificar que desembolsos se capitalizaran y cuales se registrarán como gastos en el período en que se incurra. Es así como la NIC 16 establece que dichos desembolsos deben ser añadidos al valor en libros del activo cuando sea probable que de los mismos se deriven beneficios económicos futuros, adicionales a los originalmente evaluados, siguiendo pautas normales de rendimiento, para el activo existente.

En ese sentido la NIC 16 enfatiza en evaluar los beneficios económicos futuros de dichos desembolsos, lo cual se materializa cuando mejoran las condiciones del bien por encima de la evaluación normal de rendimiento hecha originalmente para el mismo, tales como:

- a) Modificación de un elemento para ampliar su vida útil o para incrementar su capacidad productiva. (vida útil, capacidad productiva)
- b) Actualización de componentes de la maquinaria, para conseguir un incremento sustancial en la calidad de los productos.(calidad)
- c) Adopción de procesos de producción nuevos que permiten una reducción sustancial en los costos de operación estimados previamente (reducción de los costos de operación).

En lo que respecta a desembolsos como reparaciones y mantenimiento que se realizan para restaurar o mantener los beneficios económicos futuros de la empresa y todos aquellos que reponen y no incrementan el rendimiento normal esperado originalmente, la NIC 16 establece que deberán registrarse como gasto en el período en que se producen, sobre la base de que éste es el que mas se beneficia.

Una vez que se ha desarrollado el tratamiento contable que establece la NIC 16 con respecto a los desembolsos posteriores es necesario analizar los efectos que tendría una mala aplicación de dicha norma.

En el caso de los desembolsos capitalizables no tienen un efecto inmediato en el ingreso, ya que la depreciación se reflejará como gastos en periodos contables futuros. Por su parte, los desembolsos de operación son registrados mediante cargos a los resultados del ejercicio, con lo que la utilidad neta del ejercicio registrará una disminución de inmediato.

Por ello, si se comete un error de apreciación y registro de estos desembolsos, surgirían errores que modificarían las decisiones de la gerencia; por ejemplo, supóngase que equivocadamente se carga a los resultados de operación un desembolso capitalizable, esto ocasionaría una reducción de la utilidad resultante, si este error no se corrige oportunamente, en los ejercicios futuros la utilidad obtenida se mostraría sobrevaluada, ya que los gastos por depreciación no se cargan o enfrentan en esos períodos.

El caso contrario sería si los gastos de operación en lugar de ser cargados a los resultados del período, son capitalizados incrementando el valor del activo, como resultado, la utilidad de dicho período se subvaluará, y la de los períodos venideros se sobrevaluará, ya que los gastos por depreciación no se enfrentarán.

Para poder determinar el adecuado tratamiento contable de los desembolsos posteriores a la adquisición, también es necesario las circunstancias que se tomaron en cuenta para el reconocimiento y medición inicial de las propiedades, planta y equipo. por ejemplo: aquellos bienes cuyo valor en libros se haya reducido, suponiendo una disminución de los beneficios económicos del bien y existe una erogación que incremente los beneficios económicos, dicha erogación se capitalizará siempre y cuando no sobrepase el valor que se espera recuperar de dicho activo.

Así mismo aquellos activos cuyos beneficios económicos no hayan disminuido sino que en el momento de su adquisición la empresa refleje la obligación de incurrir en desembolsos posteriores para obtener la totalidad de los beneficios económicos.

La NIC 16 presenta un ejemplo en el que se adquiere un edificio que necesita remodelación, en tal circunstancia, dichos desembolsos se añadirán al valor en libros del activo, en la medida en que pueden ser recuperados por medio del uso futuro del mismo.

Otra circunstancia sobresaliente a la hora de registrar los desembolsos posteriores relacionados con los componentes importantes de algunos elementos de las propiedades, planta y equipo, es la descrita en el párrafo 12 del apartado del reconocimiento inicial donde indica que puede ser apropiado repartir la inversión total de un activo entre sus partes componentes, para contabilizarlos por separado. En tal sentido la inversión total es considerada como un elemento que posee componentes con vidas útiles diferentes, por tanto su adquisición puede ser registrada en forma separada y cualquier reemplazo posterior se registrará como adquisición, dando de baja al activo que ha sido reemplazado.

5.4. Medición Posterior a la Adquisición.

Los bienes de uso suelen constituir uno de los rubros más significativos dentro de los entes, por lo que la medición posterior a la adquisición tiene gran incidencia en la determinación del patrimonio.

La valuación del cierre del ejercicio es uno de los temas más controvertidos de la teoría contable. Las posturas doctrinarias al respecto pueden sintetizarse en:

1. Utilizar los costos de producción o adquisición originales;
2. Emplear valores corrientes.

El costo de producción o adquisición representa el sacrificio afrontado por el ente para producir o adquirir el bien y constituye el valor de incorporación al patrimonio.

El valor corriente de un bien a un momento determinado se puede definir como aquel representativo de la potencialidad económica del mismo para la empresa a la fecha de la medición. Este valor debería ser, en principio, igual a la pérdida total que la empresa sufriría en caso de ser privada del bien. A través de la asignación de valores de este tipo se busca satisfacer mejor los objetivos de los estados contables logrando un mayor acercamiento a la realidad económica.

Dado que por lo general resulta dificultoso obtener un valor de mercado representativo, se suele tomar el valor de incorporación como base para la valuación. Sin embargo, los costos originales (aún ajustados por inflación si correspondiera) no suelen constituir valores representativos de la riqueza poseída.

Los bienes de uso se caracterizan, en general, por ser específicos, tener poca rotación y no contar con un valor de mercado conocido, por lo que en la mayoría de los casos, la adopción de valores corrientes requiere la contratación de un especialista en la materia a valorar para que, basándose en una metodología adecuada, eleve un informe referido al valor presente de los bienes. Este procedimiento se conoce con el nombre de la revaluación técnica.

El tratamiento contable de las diferencias entre los valores técnicos y los contables merece ciertas consideraciones especiales. En la generalidad de los casos estas diferencias obedecen a la combinación de una serie de causas que deberán ser analizadas en forma independiente.

Para el caso de bienes sujetos a depreciación pueden existir diferencias originadas en los cargos por depreciaciones toda vez que sean calculadas sobre bases que no se adecuen al verdadero desgaste físico y/o tecnológico que afecte a los bienes, y/o que no se haya considerado un razonable valor de recupero al final de la vida útil.

Las amortizaciones contables generalmente son calculadas por el método de la línea recta, sobre la base de vidas útiles fijadas en forma arbitraria y sin considerar la existencia de valores de desecho. En cambio, para el cálculo de las depreciaciones técnicas suelen emplearse métodos crecientes de amortización, considerando vidas totales que contemplen la capacidad de servicio esperada y reconociendo la existencia de un valor recuperable al final de la misma.

Las diferencias de valor provocadas por la corrección de las depreciaciones tienen el tratamiento contable previsto en el párrafo 33 de la NIC 16. Merece recordarse que dicha corrección es independiente del criterio de valuación adoptado.

Asimismo, deberán considerarse los cambios producidos en el valor de los bienes. En épocas de inflación, resulta necesario además tener en cuenta la evolución de los precios específicos de los bienes objeto de la valuación, a efectos de determinar las diferencias de valor en términos reales netas del efecto inflacionario. De este modo se logra separar la reexpresión, que se ocupa de corregir la unidad de medida con que se computaron los costos originales, de la revaluación, que busca obtener un nuevo valor intrínseco atribuible a dicho bien a la fecha que se refiere la medición.

En cuanto al tratamiento contable de las diferencias de valor que surjan como consecuencia de los cambios en los precios específicos corresponde distinguir dos situaciones. En el caso de desvalorizaciones el párrafo 38 establece su imputación a resultados, no obstante

la disminución debe ser cargada directamente contra cualquier superávit de revaluación registrado previamente en relación con el mismo activo. En cambio, de tratarse de revalorizaciones la opinión de la doctrina en el párrafo 37 también se reconoce acreditando directamente una cuenta de superávit por revaluación, pero cuando dicha revalorización exprese la reversión de una disminución por desvalorización, se registrará como resultado del período.

Independientemente del criterio básico de valuación empleado, existe consenso en que los activos no deben ser sobrevaluados. Sin embargo, el concepto de sobrevaluación ha ido cambiando a lo largo del tiempo de acuerdo al criterio primario de valuación preponderante. Tradicionalmente la regla de valuación de activos ha sido “costo o mercado, el menor”. El valor de mercado, tomado como límite, se asocia a un valor corriente de entrada: siendo el costo histórico el criterio primario de valuación, la comparación se efectúa con lo que costaría en el momento de la medición volver a adquirir el bien.

Cuando comenzaron a introducirse los valores corrientes como criterios básicos de valuación, el valor de mercado perdió validez para efectuar el test de recuperabilidad, ya que en muchos casos el criterio de valuación sería coincidente con el valor límite.

Comenzó entonces a desarrollarse el concepto de “valor recuperable” como valor tope de activos. Este vocablo da una idea de “valor de salida”, ya que representa el importe que podría recuperarse a través de los ingresos que, directa o indirectamente, generen los bienes.

El valor recuperable puede ser entonces un valor de cambio (el importe neto que puede obtenerse por su venta) o un valor de uso (importe neto que puede obtenerse a través del empleo que del bien se haga). Al primero se lo denomina “valor neto de realización”, al segundo “valor de utilización económica”.

La NIC 16, del IASC, sustenta como criterio básico de la valuación (punto de referencia) para este rubro al "costo menos cualquier depreciación acumulada”.

Asimismo, como tratamiento alternativo, permite que esta partida figure en el activo a "una cantidad revaluada, siendo su valor justo en la fecha de la revaluación menos cualquier depreciación subsecuente acumulada"

El tratamiento por punto de referencia en esta Norma requiere que una partida de propiedad, planta y equipo sea registrada en libros a su costo de adquisición menos su depreciación, o la cantidad de recuperación, cuando haya evidencia de un deterioro del valor.

El tratamiento alternativo permitido en esta Norma es la revaluación al valor justo de la propiedad, planta y equipo, y el uso de esta cantidad revaluada como la base para determinar el cargo por depreciación.

Es decir que el tratamiento por punto de referencia establece un ajuste del costo de adquisición (medición inicial) a través de la depreciación acumulada expresada y cualquier pérdida por deterioro. En tanto que el tratamiento alternativo permitido no es al costo de adquisición (medición inicial) al que se ajusta sino a su valor razonable; en el caso tanto de los terrenos, edificios y maquinaria y equipo, dicho valor razonable será su valor de mercado determinado por la oportuna tasación llevada a cabo por un perito cualificado. Sin embargo si la maquinaria y equipo no pudiese obtener su valor de mercado, la NIC establece que la formula de valoración a emplear será el costo de adquisición del elemento debidamente depreciado

5.4.1 Revaluación

La norma requiere además que la revaluación sea hecha con suficiente regularidad para que el valor en libros sea siempre suficiente cada tres o cinco años, dependiendo esta frecuencia de los movimientos de precios específicos de los bienes en cuestión.

Se requiere especialmente que éstos avalúos, normalmente efectuados por valuadores profesionales calificados, sean determinados sobre base de su uso existente o para el uso que se destinará, si el cambio fuera probable.

De acuerdo a la interpretación de la norma (párrafo 33) estos valores revaluados pueden ser:

- a) Determinados a su valor de reposición, nuevo depreciado, en cuyo caso las depreciaciones deben restablecerse proporcionalmente al cambio en el valor bruto en libros, o
- b) Determinados a su valor de mercado directo, en cuyo caso las depreciaciones acumuladas se cancelan contra el valor bruto de libros y el neto resultante se reestablece a la cantidad revaluada.

Otro requerimiento de la NIC 16 es que la revaluación sea efectuada por grupos o clases de bienes de naturaleza y uso similares en las operaciones de la empresa, estableciendo como ejemplos de clases separadas a: terrenos, terrenos y edificios, maquinarias, embarcaciones, muebles y aditamentos, equipos de oficina, vehículos de motor, etc. El objetivo perseguido es evitar la revaluación selectiva de activos y que los estados contables muestren cifras que sean una mezcla de costos y valores presentes.

En relación con el tratamiento de las diferencias entre los valores de libros y los valores revaluados establece:

- Los mayores valores resultantes de una revaluación se acreditan directamente al patrimonio neto bajo la denominación Superávit por Revaluación. Sin embargo si el incremento es resultado de una reversión de una disminución por devaluación del mismo activo, que fue reconocida previamente como una pérdida, se debe reconocer como ganancia del periodo.
- Los decrementos por revaluaciones deben ser reconocidos como un gasto. Sin embargo, si se trata de disminuciones posteriores de los valores contables de los bienes revaluados que se relacionen con aumentos acreditados al Superávit por Revaluación, deben debitarse de éste hasta la concurrencia del saldo.

- La partida Superávit por revaluación puede ser transferida a ganancias retenidas a medida que los activos que la originaron se realicen.
- Entiende la norma que pueden realizarse por retiro o desapropiación o por el uso del activo en la empresa. En este último caso el superávit realizado puede calcularse por la diferencia entre la depreciación basada en el valor revaluado y la depreciación basada en el costo original; en todo caso dicha transferencia no tiene que pasar por el estado de resultados.
- Por último, la NIC 16 contiene disposiciones tendientes a evitar la sobrevaluación de los bienes de uso, al requerir que: "el valor en libros de una partida o grupo de partidas idénticas de propiedad, planta y equipo, debería ser revisado periódicamente para determinar si la cantidad recuperable ha bajado por debajo del valor en libros debe ser reducido a la cantidad recuperable."
- Si posteriormente aumentara la cantidad recuperable en razón de dejar existir las circunstancias que llevaron a la rebaja y hay evidencias persuasivas de que las nuevas circunstancias persistirán, la rebaja debe ser revertida.

La NIC 16 define a la cantidad recuperable como "la cantidad que la empresa espera recuperar del uso futuro de un activo, incluyendo su valor residual en su disposición."

A continuación se analizará, a través de un ejemplo numérico, los efectos contables de aplicar los procedimientos indicados en la NIC 16 relativos a revaluación.

Datos:

Una empresa cierra sus ejercicios el 31 de Diciembre de cada año. Al 31/12/X5 decide valuar una máquina industrial adquirida el 02/03/X3 según los valores surgidos de un revalúo técnico practicado a fecha de cierre.

El valor contable de la máquina el 31/12/X5, previo al registro del revalúo, es el siguiente:

Valor de origen	45,000.00
Depreciación Acumulada	<u>(15,000.00)</u>
Valor Residual	30,000 .00

Las amortizaciones han sido computadas sobre la base del método de línea recta (año de compra completo), considerando una vida útil total de 6 años, sin valor de recuperación

La empresa aún no ha registrado la amortización correspondiente al ejercicio finalizado el 31/12/X5.

Del informe del tasador se extrae la siguiente información:

- 1) Costo de reposición a nuevo de la máquina: \$ 52.500.00
- 2) Bases para el cálculo de las amortizaciones:

- Vida útil total: 5 años
- Valor recuperado: No existe
- Método de amortización: Creciente, correspondiendo aplicar las siguientes tasas anuales de amortización

1er. Año 12%

2do. Año 16%

3er. Año 20%

4to. Año 24%

5to. Año 28%

Solución:

En primer término deberá procederse a la corrección de los métodos de depreciación al inicio del ejercicio. Para ello deberán recalcularse siguiendo las pautas establecidas por el tasador. La diferencia entre la nueva cifra de depreciación acumulada y la que figura en libros debe considerarse un ajuste de los resultados de ejercicios anteriores.

Diferencias a considerar:

Valor revaluado= \$ 52,500.00

Valor de Origen = \$ 45,000.00

\$ 7,500.00

Amortizaciones acumuladas al inicio s/método creciente:

(12% 1° año + 16% 2° año) 28% x \$ 45,000.00 = \$12,600.00

Amortizaciones acumuladas al inicio s/método lineal:

Valor original = \$ 45,000.00

Vida Útil (según costo histórico) = 6 años

Depreciación acumulada anual = \$45,000.00 / 6 = \$ 7,500.00

Depreciación acumulada de 2 años de uso = \$ 7,500.00 X 2 = \$15,000.00

Depreciación acumulada s/ metodo lineal = \$ 15,000.00

Depreciación acumulada s/ metodo creciente = \$ 12,600.00

Ajuste = \$ 2,400.00

Luego de comparar ambos métodos y determinar que \$ 2,400.00 es la depreciación que según el método lineal se ha registrado de más se procede al ajuste según el siguiente registro.

-----31-12-X5-----	D	H
Depreciación Acumulada Maquinarias	\$ 2,400.00	
Ajuste de Resultado de Ejercicios Anteriores		\$ 2,400.00

En cuanto al tratamiento del mayor valor resultante de los cambios operados en el precio específico, las disposiciones de la NIC 16 establecen su acreditación directamente a capital, utilizando la denominación "Superávit por Revaluación".

Cabe aclarar que la NIC 16 contempla la posibilidad de que un aumento por revaluación sea considerado como utilidad siempre y cuando revierta un decremento por revaluación del mismo activo previamente reconocido como un gasto.

Continuando con el ejemplo, deberá registrarse:

Valor revaluado= \$ 52,500.00 x 28%= \$ 14,700.00

Valor de Origen = \$ 45,000.00 x 28%= \$ 12,600.00

Depreciación reexpresada = \$ 2,100.00

En el siguiente caso lo que se compara es la depreciación de los diferentes valores tanto el revaluado como el de origen, siendo \$ 2,100.00 el valor que debe registrarse como ajuste de la depreciación.

Primeramente se determinó el valor de \$ 7,500.00 como la diferencia entre el valor de origen y el revaluado. Luego la diferencia entre la aplicación del mismo método a diferentes valores es de \$ 2,100.00, de manera que la diferencia de ambos es el superávit por revaluación. Si registro es como sigue.

-----31-12-X5-----	D	H
Maquinarias	\$ 7,500.00	
Depreciación Acumulada Maquinarias		\$ 2,100.00
Superávit por Revaluación		\$ 5.400.00
Ya contabilizado el mayor valor resultante del revalúo, corresponde registrar la amortización correspondiente al ejercicio:		
-----31-12-X5-----	D	H
Depreciación Maquinarias (\$ 52,500.00 x 20%)	\$10,500.00	
Depreciación Acumulada Maquinarias		\$ 10,500.00
Para registrar la depreciación del año (\$ 52,500.00 x 20%)		

La NIC 16 admite que parte del superávit se considere realizado a través de la depreciación. Sin embargo establece, que la transferencia a resultados no asignados no se hace a través del estado de resultados.

$$\$ 52,500.00 \times 0.20 = \$ 10,500.00$$

$$\$ 45,000.00 \times 0.20 = \underline{\$ 9,000.00}$$

$$= \$ 1,500.00$$

Por lo tanto corresponde registrar:

-----31-12-X5-----	D	H
Superávit por Revaluación	\$ 1,500.00	
Resultados no asignados		\$ 1,500.00

Como consecuencia del tratamiento descrito, en el estado de resultados figurará únicamente la amortización basada en el valor revaluado del activo, ya que la utilidad resultante de la desafectación del superávit se transfiere "directamente" (sin pasar por el estado de resultados) a los resultados no asignados

5.4.2. Depreciación.

“La base depreciable de cualquier elemento componente de las propiedades, planta y equipo, debe ser distribuida, de forma sistemática, sobre los años que componen su vida útil. El método de la depreciación usado debe reflejar el patrón de consumo, por parte de la empresa, de los beneficios económicos que el activo incorpora. El cargo por depreciación de cada periodo debe ser reconocido como un gasto, a menos que dicho valor se incluya como componente del valor en libros de otro activo.”

A menudo se intenta definir ésta palabra, preguntando a ingenieros, economistas, valuadores y contadores, y se dan cuenta que cada uno la define de distinto modo, y es porque utilizan un contexto diferente. Sin embargo, todos ellos están de acuerdo en que los activos necesitan de devaluaciones o cancelaciones de costos para indicar que la utilidad ha disminuido. Por lo que los contadores sostienen que la depreciación no es un asunto de

valuación sino de asignación de costos. Por lo que la depreciación se define como: El proceso contable de asignación de costos de los activos tangibles a gastos, en una forma sistemática y racional, en los ejercicios que se espera reciban beneficios del uso del activo. Ahora bien la NIC 16 lo define como la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil. Del concepto anterior se desprenden tres elementos los cuales son necesarios para poder definir el proceso de depreciación, los que se mencionan a continuación:

- a) Importe depreciable o base de Depreciación: es el costo histórico del activo o la cantidad que lo sustituya en los estados financieros, una vez se ha deducido el valor residual.

- b) Vida Útil:
 - i) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo depreciable por parte de la empresa, o bien
 - ii) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la empresa.

- c) Método de Depreciación: el procedimiento de distribuir el costo de un bien tangible de forma sistemática y racional.

Luego de haber definido los elementos del proceso de Depreciación es necesario tratarlos en un sentido más profundo para poder comprender su tratamiento contable y su determinación como tal.

Base de Depreciación.

La base que se establece para la depreciación es en función del valor de desecho o valor residual. Y este es la cantidad estimada que se va a recibir cuando el activo se dé de baja o se retire de servicio. Por ejemplo, si el costo de un activo es de \$1,000.00 y su valor residual \$100.00, la base para depreciación es \$900.00. En la práctica, el valor residual de un activo es, con frecuencia, insignificante y por tanto puede prescindirse del mismo al calcular la base de depreciación.

Para determinar la base de depreciación es necesario tomar en cuenta el tratamiento NIC que se ha adoptado. Ahora bien sí se adoptó el tratamiento por punto de referencia y el valor residual estimado es significativo, la base depreciable debe ser estimada en el momento de la adquisición y no se incrementará en períodos posteriores por el efecto de cambios en los precios. No obstante, cuando se adopte el tratamiento alternativo permitido, se llevará a cabo una nueva estimación del mismo a la fecha de cada revaluación subsiguiente del activo. Tomando en cuenta el valor residual vigente a la fecha de la revaluación de los activos similares.

Vida Útil.

A través del uso del activo, se consumen, por parte de la empresa los beneficios económicos incorporados a los elementos de las propiedades, planta y equipo. No obstante, otros factores que mencionan textualmente la NIC como “la obsolescencia técnica y el deterioro natural producido por la falta de utilización del bien, a menudo producen una disminución en la cuantía de los beneficios económicos que cabría esperar de la utilización del activo.

La NIC 16 en su párrafo 43, establece los factores que deben tenerse en cuenta para determinar la vida útil de las propiedades, planta y equipo, los cuales son:

- a) el uso deseado del activo por parte de la empresa, que debe estimarse por referencia a la capacidad o al rendimiento físico que se espera del mismo;
- b) el deterioro natural esperado, que depende de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que será usado el bien, el programa de reparaciones y mantenimiento de la empresa, así como el nivel de cuidado y mantenimiento mientras el activo no está siendo dedicado a tareas productivas;
- c) la obsolescencia técnica derivada de los cambios y mejoras en la producción, o bien de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que obtienen con el activo; y
- d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de servicio relacionados con el bien.

En relación con los factores descritos anteriormente se puede decir que los activos se retiran de servicio por dos razones: factores físicos (como desastres o terminación de la vida física) y factores económicos (obsolescencia). Los factores físicos son el desgaste natural por el uso, el deterioro y los desastres que dificulten el funcionamiento indefinido del activo. Estos factores físicos fijan el límite de la vida de servicio de un activo. Los factores económicos o prácticos son aquellos que no dependen de la vida física sino de eventos externos como nuevos procesos o técnicas, maquinarias con adelantos que podrían el mismo servicio a un costo menor y con mejor calidad.

Los factores económicos se pueden clasificar en tres categorías: insuficiencia, reemplazo y obsolescencia. La insuficiencia se presenta cuando un activo deja de ser útil a una empresa porque las necesidades de ésta han aumentado. Por ejemplo, la necesidad de un edificio más grande para manejar una mayor producción. Aunque el edificio viejo pueda estar en buenas condiciones. El reemplazo es la sustitución de un activo por otro más eficiente y económico. Por ejemplo, el reemplazo de una computadora pentium I por una computadora pentium IV que maneje información a mayor velocidad. La obsolescencia es el receptáculo para la situaciones en donde no hay insuficiencia ni reemplazo, tal es el caso de un avión que su utilidad es la misma y mantiene su eficiencia.

Existen diversas formas de definir la vida útil, la NIC la define también en términos de la utilidad que se espera que aporte a la empresa, es decir que va a estar determinada por las políticas de gestión de activos que las empresas determinen adecuada. Por ejemplo, la venta de los elementos de las propiedades, planta y equipo después de un período específico de uso, o tras haberse consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a los mismos. Por tanto, la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica. En tal sentido, la estimación de la vida útil de los elementos de las propiedades, planta y equipo depende del criterio y experiencias que la empresa tenga con activos similares.

El terreno y los edificios son activos separables y se manejan por separado para fines de contabilidad, aun cuando sean adquiridos juntos. El terreno normalmente tiene una vida ilimitada y por lo tanto no es depreciado. Un eventual incremento en el valor del terreno donde está asentado el edificio no afectará la vida útil del edificio. Las construcciones al igual que el edificio tienen vida limitada por lo tanto se deprecia.

Métodos de Depreciación.

Existe una amplia variedad de métodos de depreciación para distribuir, de forma sistemática y racional, la base depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

Línea Recta: este método trata de distribuir durante la vida de servicio, cantidades tan aproximadas como sea posible al costo de un activo o grupo de activos menos lo que se pueda prever por valor de desecho. Este es el método más usado por los contadores.

Ejemplo 1: Una maquinaria tiene un costo de \$15,000.00 y se le estima un valor de desecho de \$1,000.00 al cabo de 5 años. Determine el cargo anual por depreciación y el valor en libro

$$C = \$ 15,000.00 \quad V_r = \$ 1,000.00 \quad p = 5 \text{ años}$$

Cuadro ejemplo 1

Año	Cargo por Depreciación	Depreciación acumulada	Valor en libros
			\$ 15,000.00
1	\$ 2,800.00	\$ 2,800.00	\$ 12,200.00
2	\$ 2,800.00	\$ 5,600.00	\$ 9,400.00
3	\$ 2,800.00	\$ 8,400.00	\$ 6,600.00
4	\$ 2,800.00	\$ 11,200.00	\$ 3,800.00
5	\$ 2,800.00	\$ 14,000.00	\$ 1,000.00

Método de Cargos Decrecientes (Depreciación Acelerada): en este método los cargos por depreciación son mayores durante los primeros años de vida de un activo fijo nuevo que en los últimos años. Conforme a este método de depreciación, se aplicará un porcentaje constante sobre el valor en libros o valor por depreciar del activo. Dado que el valor en libros disminuye en cada año, los cargos por depreciación son elevados al principio y luego se hacen cada vez menores. Generalmente los activos fijos nuevos son capaces de producir mayores ingresos que las unidades viejas, se logra recaer la depreciación en los primeros períodos cuando el activo rinde su máxima utilidad económica.

Ejemplo 2: Una maquinaria tiene un costo de \$15,000.00 y se le estima un valor de desecho de \$1,000.00 al cabo de 5 años. Determine el cargo anual por depreciación y el valor en libro

$$C = \$ 15,000.00 \quad 1/5 = 0.20 \times 2 = 0.40 \quad D = \$3,240.00 \times 0.40 = \$1296.00$$

$$V_r = 1,000.00 \quad D = \$ 15,000.00 \times 0.40 = \$ 6,000.00 \quad D = \$ 944.00$$

$$p = 5 \text{ años} \quad D = \$ 9,000.00 \times 0.40 = \$ 3,600.00$$

$$D = \$ 5,400.00 \times 0.40 = \$ 2,160.00$$

Cuadro ejemplo 2

Año	Cargo por Depreciación	Depreciación acumulada	Valor en libros
			\$ 15,000.00
1	\$ 6,000.00	\$ 6,000.00	\$ 9,000.00
2	\$ 3,600.00	\$ 9,600.00	\$ 5,400.00
3	\$ 2,160.00	\$ 11,760.00	\$ 3,240.00
4	\$ 1,296.00	\$ 13,056.00	\$ 1,944.00
5	\$ 944.00	\$ 14,000.00	\$ 1,000.00

Método de Unidades Producidas: Este método asigna un importe fijo de depreciación a cada unidad de producción fabricada o unidades de servicio, por lo que el cargo por depreciación será diferente según el tipo de activo; es decir, podrá expresarse en horas, unidades de producción. Este factor se multiplica por el número de unidades de producción de cada periodo, por lo que es lógico suponer que los cargos por depreciación variarán en cada período dependiendo del número de unidades o servicios producidos por el activo.

Depreciación por unidad de producción = precio de costo – valor de desecho

Vida útil en unidades

Ejemplo 3: Un equipo de reparto tiene un costo de \$108,000.00 y se le estima un valor de desecho de \$8,000.00 con una vida útil en unidades de 640,000 Kilómetros al cabo de 5 años.

Determine el cargo anual por depreciación y el valor en libro

$$\text{Depreciación por unidad de producción} = \frac{\$108,000.00 - \$8,000.00}{640,000 \text{ Kms.}} = \$ 0.15625$$

640,000 Kms.

Los estudios determinaron que el equipo de reparto recorrerá el siguiente kilometraje en los 5 años de su vida útil.

Primer año	144,000 Kms
Segundo año	192,000 Kms
Tercer año	160,000 Kms
Cuarto año	96,000 Kms
Quinto año	<u>48,000 Kms</u>
	640,000 Kms

Cuadro ejemplo 3

Año	Tasa dep. Unitaria	Unidades de producción Kilómetros	Cargo por Depreciación	Depreciación acumulada	Valor en libros
					\$ 108,000.00
1	\$ 0.15625	\$ 144,000	\$ 22,500.00	\$ 22,500.00	\$ 85,500.00
2	\$ 0.15625	\$ 192,000	\$ 30,000.00	\$ 55,500.00	\$ 55,500.00
3	\$ 0.15625	\$ 160,000	\$ 25,000.00	\$ 77,500.00	\$ 30,500.00
4	\$ 0.15625	\$ 96,000	\$ 15,000.00	\$ 92,500.00	\$ 15,500.00
5	\$ 0.15625	\$ 48,000	\$ 7,500.00	\$ 100,000.00	\$ 8,000.00

Comparación de entre los principales métodos de Depreciación

El objetivo de todos los métodos de depreciación concierne a la recuperación paulatina del dinero invertido en un activo, pero existen diferencias en el grado de recuperación. Este aspecto es importante puesto que el valor de una suma de dinero depende no sólo de la cantidad monetaria sino también de cuánto se haya de recibir. Otra consideración se refiere a la maximización de las utilidades netas después de impuestos de la compañía.

Una ventaja del método de depreciación de Línea Recta es lo sencillo de aplicar. Existen ocasiones en el que el método de depreciación de Línea Recta no sólo nos proporciona sencillez, sino que también nos brinda ventajas financieras. Los impuestos a cargo de las personas físicas dependen de qué grupo o escalafón de impuestos se encuentra uno. Cuando se trata de nuevos negocios, los propietarios podrán encontrarse en los niveles de impuestos más bajos. Cargos elevados de depreciación en esos momentos podrían ser menos deseables que cargos futuros cuando se espera que los propietarios se encuentren dentro de los niveles o categorías o grupos de impuestos más elevados.

Los métodos de depreciación de doble saldos decrecientes y de suma de años de dígitos permiten que exista una rápida recuperación de gran parte del dinero invertido en un activo. Puesto que los cargos por de depreciación reducen las utilidades que se reportan para fines fiscales, una depreciación elevada durante los primeros años podrá implicar ahorros en impuestos sobre la renta durante estos años. Esta disminución en impuestos a pagar repercute en que se pueda tener mayor cantidad de dinero más pronto para uso en el negocio.

Los métodos de depreciación acelerada permiten provisiones de depreciación más elevada cuando el activo es nuevo y los costos de reparación más bajos y a su vez cargos por depreciación más pequeños cuando los costos de mantenimiento son elevados. Esto reduce a un mejor enfrentamiento de ingresos contra gastos a través de la vida del activo.

En épocas de precios crecientes caracterizadas por un menor poder de compra de la moneda, una depreciación acelerada podrá significar que mayor cantidad se recupere al inicio

cuando se tiene mayor poder de compra en contraste a los dólares que se recuperen cuando existan incrementos en los precios. En muchos casos, esta ventaja podrá compensarse al menos en forma parcial dado que las máquinas más nuevas y costosas también son más productivas.

Los diferentes métodos de depreciación se pueden comparar sobre una base de valor presente descontando todos los cargos por depreciación. Lo común al momento de llevar cabo la depreciación es reconocerla como gasto del período. Pero existen excepciones donde los beneficios económicos incorporados a un activo (base depreciable) se aplican a la producción de otros activos y no dan lugar a un gasto del período. Para entenderlo mejor es necesario conocer el ejemplo que presenta la NIC 16 en su párrafo 48; textualmente dice: “la depreciación del equipo de manufactura se incluirá en el costo de conversión de los inventarios, la cual es tratada en la NIC 2. De igual manera se aplica la depreciación como parte del costo en los elementos resultantes de las actividades de desarrollo que cumplen con las reglas que se establecen en la NIC 38, Activos Intangibles.

Revisión de la Vida Útil

La vida útil de una partida de propiedad, planta y equipo debe ser revisada periódicamente y, si las expectativas son significativamente diferentes de los estimados previos, el cargo por depreciación para el periodo actual y futuros debe ser ajustado. Por ejemplo, la vida útil puede alargarse por gastos posteriores a la adquisición que mejoran las condiciones del activo y las colocan por encima del nivel de rendimiento estimado en un principio; de igual manera los cambios tecnológicos o cambios en el mercado de productos pueden reducir la vida útil del activo, por lo tanto debe ser ajustado para el periodo corriente como para los futuros. También es necesario considerar las políticas de mantenimiento y reparaciones que pueden afectar la vida útil de los activos.

Revisión del Método de Depreciación.

El método de depreciación aplicado a propiedad, planta y equipo debe ser revisado periódicamente y, si ha habido un cambio significativo en el patrón esperado de beneficios

económicos por ese activo, el método debe ser cambiado para reflejar el patrón cambiado. Cuando este cambio en método de depreciación es necesario el cambio debe ser contabilizado como un cambio en el estimado contable. El cargo por depreciación para el período actual y futuro debería ser ajustado con base en la Norma Internacional de Contabilidad número 8.

5.5 Retiro y Desapropiación de los Activos

Todo elemento componente de propiedades, planta y equipo que haya sido objeto de desapropiación, debe ser eliminado del balance, al igual que cualquier elemento del activo fijo que se haya retirado de forma permanente de uso, siempre que no se espere obtener beneficios económicos adicionales por su venta.

El Balance de Situación General debe de presentar la información fielmente con la realidad económica de la empresa, por lo que cualquier elemento que se retire por cualquier causa debe de retirarse de forma permanente del rubro de Propiedades, Planta y Equipo, cabe aclarar que los elementos componentes de las propiedades, planta y equipo que se retiran del uso activo, y se mantienen para desapropiarlos se medirán por su valor neto en libros en el momento del retiro

Las pérdidas o ganancias derivadas del retiro o desapropiación de un elemento componente de las propiedades, planta y equipo deben ser calculadas como la diferencia entre el importe neto que se estima obtener por la venta, en su caso, y el valor en libros del activo y deben ser reconocidas como pérdida o ganancia en el estado de resultado.

Las Propiedades, Planta y Equipo se pueden retirar voluntariamente o enajenar por venta, permuta, conversión involuntaria (eventos fortuitos). Independientemente de cuándo se haga la enajenación, la depreciación se debe llevar hasta esa fecha; y todas las cuentas relacionadas con el activo retirado se deben sacar de la contabilidad. Lo ideal sería que el valor en libros de un activo de planta específico fuera igual a su valor de enajenación. Generalmente no es así, y resulta alguna pérdida o ganancia. Esto ocurre porque la depreciación es un

proceso de asignación de costos y no de valuación. La ganancia o pérdida es en realidad una corrección a la utilidad neta de los ejercicios durante los cuales se usó el activo fijo. Si en el momento de la adquisición hubiera sido posible prever la fecha exacta de enajenación y la cantidad que se recibiría, habría sido posible registrar esta información y no se habría producido ninguna pérdida ni ganancia.

Las ganancias o pérdidas por el retiro de activos de planta deben aparecer en el estado de utilidades junto con otras partidas que se originan en las actividades acostumbradas del negocio.

VENTA DE ACTIVOS DE PLANTA

Se debe asentar la depreciación por el tiempo transcurrido entre la fecha del último asiento de depreciación y la fecha de venta. Por ejemplo, supóngase que durante nueve años se ha venido asentando la depreciación de una máquina que costó \$18,000.00, a una tasa de depreciación de \$1,200.00 por año. Si la máquina se vende en \$7,000.00 a mediados del décimo año, el asiento para registrar la depreciación hasta la fecha de venta es:

Gasto por depreciación	\$ 600.00
Depreciación Acumulada – Maquinaria	\$ 600.00

Generalmente no se hace este asiento separado porque la mayoría de las compañías registran toda la depreciación, inclusive esta cantidad, en un asiento al fin del ejercicio. En cualquier caso, el asiento correspondiente a la venta del activo, es el siguiente:

Caja o Bancos	\$ 7,000.00
Depreciación Acumulada – Maquinaria	
[(\$1,200.00 x 9 años) + \$ 600.00]	\$ 11,400.00
Maquinaria	\$ 18,000.00
Ganancia de Capital	\$ 400.00

El valor en libros de la maquinaria en el momento de la venta es de \$ 6,600.00 (\$18,000.00 – \$11,400.00); al venderse en \$ 7,000.00 la ganancia en la venta es de \$ 400.00. Cabe aclarar que dicha transacción implica ganancia de capital (Ver apartado 5.8.2 de éste

documento), la cual está sujeta a impuesto sobre la renta, pero no así a Impuesto al Valor Agregado, ya que dicho activo posee más de dos años de uso.

CONVERSIÓN INVOLUNTARIA

Algunas veces cesa el servicio de un activo debido a algún tipo de conversión involuntaria como cuando ocurren incendios, inundaciones, robos, expropiaciones, etc. En estos casos, las ganancias o pérdidas no se tratan de manera diferente de la de otro tipo de enajenación, con excepciones de que muchas veces se declaran en las partidas extraordinarias del estado de resultados.

Por ejemplo, Tansportes Morales se vio obligada a vender una planta construida en terreno de su propiedad, ubicada sobre la ruta de la carretera panamericana próxima a construirse. Durante muchos años el Estado trató de comprar el terreno que ocupaba la planta, pero la empresa se resistía a venderlo. Por último el Estado ejerció su derecho de dominio eminente y fue respaldado por la Corte. Como compensación Morales recibió \$500,000.00, es decir, mucho más del valor en libros de la planta y el terreno, que era de \$200,000.00 (\$400,000.00 de costo menos depreciación acumulada de \$200,000.00). Se hizo el siguiente asiento:

Caja o Bancos	\$ 500,000.00	
Depreciación acumulada – Maquinaria	\$ 200,000.00	
Maquinaria		\$ 400,000.00
Ganancia de Capital		\$ 300,000.00

Igual procedimiento se aplica cuando ocurren eventos fortuitos, ya que de alguna manera las Propiedades, Planta y Equipo como medida de control interno pagan una póliza de seguro, por lo que al haber una pérdida del bien, el seguro deberá pagar una buena cantidad de dinero, que en algunas ocasiones es mayor a su valor en libros. También es necesario tomar en cuenta que se retire el bien y exista una Pérdida de Capital, lo que se reconocerá en los resultados del periodo.

5.6. Presentación en los Estados Financieros

En los estados financieros debe revelarse, con respecto a cada clase de elementos de las propiedades, planta y equipo, la siguiente información:

- a) Las bases de medición utilizada para determinar el valor en libros bruto y, cuando hayan sido utilizadas varias, deben desglosarse los valores en libros brutos que corresponden a cada base de medición en cada clase de elementos de las propiedades, planta y equipo;
- b) Los métodos de depreciación utilizados;
- c) Las vidas útiles o los porcentajes de depreciación utilizados;
- d) El valor en libros bruto y la depreciación acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que le correspondan), tanto el principio como al final de cada período;
- e) La conciliación de los valores en libros al principio y fin del periodo, mostrando:
 - i) las inversiones;
 - ii) las desapropiaciones de elementos;
 - iii) las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios;
 - iv) los incrementos o disminuciones, resultantes de las revaluaciones llevadas a cabo en el período, de acuerdo con los párrafos 29, 37 y 38, así como las eventuales pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el periodo, o revertidas en el mismo, cuya contrapartida hayan sido las cuentas de superávit por revaluación, en función de lo establecido en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos;
 - v) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el estado de resultados, siguiendo la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos;
 - vi) las pérdidas por deterioro de valor que hayan revertido, y hayan sido reconocidas en el estado de resultados, siguiendo la NIC 36, Deterioro del Valor de los activos;
 - vii) la depreciación;
 - viii) las diferencias netas de cambio surgidas en la conversión de estados financieros de una entidad extranjera, y
 - ix) Otros movimientos.

No es preciso ofrecer información comparativa para las conciliaciones exigidas por el apartado (e) anterior.

Así mismo, en los estados financieros debe revelarse:

- a) la existencia, en su caso, y los valores correspondientes a las restricciones de titularidad, así como los elementos de las propiedades, planta y equipo que están afectos como garantía al cumplimiento de determinadas obligaciones;
- b) las políticas contables seguidas para estimar los eventuales costos de restauración o rehabilitación medioambiental derivados de los elementos de las propiedades, planta y equipo;
- c) el importe de los anticipos a cuenta sobre elementos de las propiedades, planta y equipo en curso de construcción, y
- d) el importe de los compromisos de adquisición de elementos de las propiedades, planta y equipo.

Cuando los elementos que componen las propiedades, planta y equipo se contabilizan por sus valores revaluados, debe revelarse la siguiente información:

- a) las bases valorativas utilizadas para la revaluación;
- b) la fecha efectiva de la revaluación;
- c) si se han utilizado los servicios de un tasador independiente;
- d) la naturaleza de cualesquiera índices utilizados para determinar los costos de reposición;
- e) el valor en libros de cada clase de elementos de las propiedades, planta y equipo que debieran haberse incluido en los estados financieros confeccionados según el tratamiento por punto de referencia que se contiene en el párrafo 28, y
- f) el superávit de revaluación, indicando los movimientos del periodo, así como cualesquiera restricciones sobre la distribución de su saldo a los propietarios.

Los párrafos antes citados son los elementos básicos que los Estados Financieros deben presentar para obtener una información útil para la toma de decisiones, pero para un mayor entendimiento de los requerimientos presentamos un ejemplo:

LOS ESPAÑOLES, S. A. DE C. V.

BALANCE DE SITUACIÓN GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 2002

(Expresado en miles de dólares)

	2002	2002	2001	2001
ACTIVOS				
Activos no corrientes		xxxx		xxxx
Propiedades, Planta y Equipo		xxxx		xxxx
Plusvalía Comprada	xxxx		xxxx	
Licencias de Fabricación	xxxx		xxxx	
Inversiones en Empresas Asociadas	xxxx		xxxx	
Otros Activos Financieros	xxxx		xxxx	

Nota 1: Resumen de las políticas contables importantes

Propiedades, Planta y Equipo y Depreciaciones relativas.

Las propiedades, planta y equipo se registran inicialmente a su costo de adquisición y en los demás periodos posteriores se medirán a través del Tratamiento Alternativo Permitido, que consiste en llevar su costo histórico a su valor razonable. Los métodos de depreciación que se utilizarán serán: acelerados para las edificaciones, unidades de producción para las maquinarias y equipos relacionados con la producción y método de línea recta para los mobiliarios y equipos medioambientales y de seguridad. Las vidas útiles estimadas que se tomarán como base son: edificios 20 – 30 años, maquinaria y equipo 3 –12 años.

Nota 2: Propiedades, Planta y Equipo Neto.

(Miles de dólares)

	2001	ALZAS	BAJAS	2002
Terrenos	800	100	50	850
Edificios y Mejoras	200	25	0	225

Maquinaria y Equipo	135		15	120
Vehículos	60	15	10	65
Construcción	87	15	0	102
Costo del Interés Capitalizado		5		
Costos incidentales		10		
Menos:				
Depreciación Acumulada	<u>65.4</u>	<u>12.2</u>		<u>77.6</u>
Edificios	43.4	8.1		51.5
Vehículos	22	4.1		26.1
Deterioro del Valor de los Activos	<u>23.2</u>	<u>0</u>	<u>10</u>	<u>13.2</u>
Edificio	12			12
Maquinaria	11.2		10	1.2

El 25% del valor de la maquinaria y equipo se ha tomado en arrendamiento financiero, existiendo todavía una deuda de \$ 37,500.00.

El incremento de \$25,000.00 en los edificios se debe a una revaluación, la cual hubo un registro directo a la cuenta de patrimonio neto.

En la construcción existe un anticipo a cuenta de la construcción equivalente a \$10,000.00.

El terreno se encuentra inscrito en el Registro de Raíces e Hipotecas debido a un préstamo adquirido como capital de trabajo.

5.7 Normas Afines

El presente trabajo trata sobre la Norma Internacional de Contabilidad N° 16, pero dicha norma es parte de 41 Normas publicadas; en tal sentido para poder aplicarla en su totalidad es necesario que se complemente con otras normas afines. Es así como las Normas Afines a la NIC 16 son: NIC's 2, 12, 17, 23, 36 y 40.

La NIC 2 trata sobre Inventarios y la relación que esta tiene con la NIC 16 es prescribir el tratamiento contable de la maquinaria y otros bienes del rubro de Propiedades, Planta y Equipo cuando las compañías construyen los suyos propios.

En lo que respecta a la NIC 12 su relación radica en el tratamiento contable del Impuesto sobre las Ganancias, ya que esta norma exige que las empresas contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos.

La NIC 17 trata sobre Arrendamientos y cuando un activo perteneciente a Propiedades Planta y Equipo se adquiere en una operación de arrendamiento financiero, el tratamiento contable lo prescribe dicha NIC.

Así mismo la NIC 16 se apoya en la NIC 23 Costos por Intereses y como su nombre lo dice prescribe el tratamiento contable de los costos por intereses, en aquellos casos cuando la adquisición, construcción o producción de un activo califiquen para la capitalización de intereses, siempre y cuando generen beneficios económicos futuros a la empresa.

De igual manera la depreciación es parte integral de las Propiedades, Planta y Equipo, asimismo, la pérdida por deterioro de activos como NIC 36, es necesaria para poder determinar al final de un período del valor razonable de un elemento de dicho rubro, y así presentar la información de acuerdo a la realidad económica.

Finalmente se aplicará la NIC 40 para las Propiedades de Inversión, es decir aquellos inmuebles que generan rentas y/o plusvalía de forma independiente al giro ordinario del negocio.

A continuación se presentan las diferentes NIC's afines y su aplicabilidad según la Norma Internacional de Contabilidad N° 16.

5.7.1. Costo del inventario con destino a Propiedades, Planta y Equipo

Un problema de contabilidad consiste en determinar los costos de maquinaria y otros bienes del rubro de Propiedades, Planta y Equipo cuando las compañías construyen los suyos propios. No existiendo precio de compra ni precio de contrato, la empresa tiene que asignar

costos y gastos para calcular el costo de construcción que se asentará en los registros. Los materiales y la mano de obra directa de la construcción no presentan problemas porque son costos que se pueden determinar viendo directamente la ordenes de trabajo y materiales empleados en la construcción de esos activos fijos.

Sin embargo, la asignación de costos indirectos de manufactura crea problemas especiales. Estos costos indirectos llamados también gastos generales, consisten en partidas como luz y fuerza, seguros, impuestos que no sean recuperables por la empresa, de las autoridades fiscales, supervisión de fábrica, depreciación de activos fijos y suministros.

Según la NIC 2, Párrafo 10, los costos de conversión de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa y además una porción calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se ha incurrido para transformar las materias primas en productos terminados.

En tal sentido, en el proceso de distribución de los costos indirectos fijos a los costos de conversión se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción; es decir, la distribuir los costos indirectos que permanecen relativamente constantes con la producción que se espera conseguir en circunstancias normales y teniendo en cuenta cualquier pérdida de capacidad que resulte de las operaciones previstas de mantenimiento. Asimismo, cuando la capacidad de producción tenga un bajo nivel el costo indirecto fijo no distribuido, se reconocerá como gasto del periodo en que se ha incurrido pero en el caso contrario cuando la producción sea anormalmente alta del costo indirecto se distribuirá a cada unidad de producción y por ende, éste disminuirá; de tal manera que los productos fabricados o construidos no se midan por encima del costo real. Con respecto a los costos indirectos que varían con el volumen de producción obtenida, se distribuirán a cada unidad de producción sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.

Adicional a los costos indirectos de conversión, la NIC 2 en sus párrafo 13, incluye otros costos en el valor en libros de los inventarios siempre que éstos se hubieren incurrido para dar a los mismos su condición y ubicación actuales. Ejemplo: Costos indirectos no

derivados de la producción o los costos del diseño de productos para clientes específicos. Al mismo tiempo la NIC 2 en su párrafo 14 plantea ejemplos de costos excluidos del valor en libros de los inventarios, y por tanto a reconocer como gastos del periodo en el cual se incurren, los siguientes:

- a) las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción;
- b) los costos de almacenamiento, a menos que tales costos sean necesarios en el proceso productivo, previamente a un proceso de elaboración ulterior;
- c) los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales, y
- d) los costos de comercialización.

Ejemplo:

En la empresa PRODEMAD fabricante de muebles de gran variedad, actualmente está elaborando muebles de computadora, de los cuales tomó 2 de ellos para uso de la oficina contable, los cuales muebles tienen un costo de \$125.00 cada uno. Ahora bien cabe aclarar que la NIC establece que solamente puede capitalizar el bien como un elemento de las Propiedades, Planta y Equipo aquellos costos directamente atribuidos para la elaboración del bien bajo condiciones normales y los gastos indirectos que tengan relación con la elaboración del bien

5.7.2 Efectos de la Revaluación de las cuentas de Propiedades, Planta y Equipo sobre los impuestos sobre las Ganancias.

Los impuestos sobre las ganancias, ya sean del periodo corriente o diferidos, deben ser cargados o abonados directamente al patrimonio neto si se relacionan con partidas que se llevan directamente a las cuentas del patrimonio neto, ya sea en el mismo periodo o en otro diferente.

Las NIC exigen o permiten que ciertas partidas sean cargadas o acreditadas directamente al patrimonio neto. Ejemplo un cambio en el valor en libros procedente de la revaluación de las propiedades planta y equipo.

La NIC 16 no especifica si la empresa debe trasladar cada año desde el superávit de revaluación a las ganancias retenidas una cantidad igual a la diferencia entre la depreciación o amortización del activo revaluado y la depreciación que se hubiera practicado sobre el costo original del activo. Si la empresa hace esta transferencia, el importe correspondiente a la misma se calculará neto de cualquier impuesto diferido que le corresponda. Consideraciones similares se aplican a las transferencias hechas tras la venta de un elemento perteneciente a las propiedades planta y equipo.

Cuando un activo sea revaluado para efectos fiscales, y tal revaluación esta relacionada con otra revaluación, exclusivamente contable, practicada en periodos anteriores, o con una que se espera realizar en un periodo posterior, los efectos fiscales de la revaluación contable y del ajuste de la base fiscal se acreditarán al patrimonio neto en los periodos en los que tienen lugar. Sin embargo, si las revaluaciones con efectos fiscales no se relacionan con revaluaciones contables practicadas en el pasado, o con otras que se esperan realizar en el futuro, los efectos fiscales del ajuste de la base fiscal se reconocerán en el estado de resultados.

5.7.3 Adquisición de Propiedades, Planta y Equipo a través de Arrendamiento Financiero.

Con respecto al costo de un activo que se adquiere en una operación de arrendamiento financiero, la NIC 16 refiere dicho procedimiento a los establecidos en la NIC 17. En ese sentido dicha NIC establece que el arrendamiento financiero es un tipo de alquiler en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. La titularidad del mismo puede o no ser eventualmente transferida. Es decir, las transacciones han de ser contabilizados y presentados de acuerdo con su significado financiero esencial, y no solamente en consideración a su forma legal. Mientras la forma legal de un acuerdo de arrendamiento puede significar que el arrendatario no adquiere titularidad jurídica sobre el bien alquilado, en el caso del arrendamiento financiero, su naturaleza y realidad financiera implican que el arrendatario adquiere los beneficios económicos del activo alquilado durante la mayor parte de su vida económica, contrayendo al hacerlo, como contraprestación por tal

derecho, una obligación de pago igual, aproximadamente, al valor razonable del activo más las cargas financieras correspondientes.

Con respecto al costo del activo arrendado, este se determina cuando inicia el arrendamiento financiero y debe reconocerse, en el balance de situación general del arrendatario, registrando un activo y un pasivo de un mismo importe, igual al valor razonable del bien alquilado, o bien al valor presente de los pagos mínimos del arrendamiento, si este fuera menor. Al calcular el valor presente de las citadas cuotas se tomará como factor de descuento la tasa de interés implícita en el arrendamiento, siempre que se pueda determinar; de lo contrario se usará la tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario.

Es frecuente incurrir en ciertos costos directos iniciales al emprender operaciones de arrendamiento, así como al negociar y concluir los acuerdos y contratos correspondientes. Los costos que sean directamente atribuibles a las actividades llevadas a cabo por parte del arrendatario, para concluir un arrendamiento financiero, se incluirán como parte del valor del activo reconocido en la operación

Con respecto al pasivo reconocido este es amortizado con las cuotas del arrendamiento, ya que estas han de ser divididas en dos partes que representan, respectivamente, las cargas financieras y la reducción de la deuda. La carga financiera total ha de ser distribuida entre los periodos que constituyen el plazo del arrendamiento, de manera que se obtenga una tasa de interés constante en cada periodo sobre el saldo sin amortizar de la deuda.

De manera que el activo reconocido por el arrendamiento financiero da origen a una depreciación y la política de depreciación para activos arrendados debe ser coherente con la seguida para el resto de los activos depreciables que se posean. Si no existe razonable certeza de que el arrendatario obtendrá al término del plazo del arrendamiento, el activo debe depreciarse totalmente en el período de vida útil o en el plazo del arrendamiento, según cual sea el menor.

EJEMPLO:

Un arrendatario y un arrendador celebran un contrato donde se dan en arrendamiento un equipo a partir del 1° de enero de 1993. El contrato contiene los siguientes terminos y disposiciones:

1. La duración del arrendamiento es de cinco años y el contrato no es cancelable. Los pagos de renta serán anuales y se harán al principio de cada año, por la cantidad de \$25,981.62 cada uno.
2. Al iniciarse el arrendamiento, el equipo tiene un justo valor de \$100,000.00, una vida económica estimada en cinco años y carece de valor residual.
3. El arrendatario paga directamente todos los gastos de ejecución directamente a terceros, excepto los impuestos prediales de \$ 2,000.00 anuales, que están incluidos en los pagos anuales al arrendador.
4. El contrato no tiene opciones de renovación y el equipo se devolverá al Arrendador al final del contrato.
5. La tasa incremental de préstamo del Arrendatario es de 11% anual.
6. El arrendatario deprecia otro equipo similar de su propiedad de acuerdo con el método de línea recta.
7. El arrendador ha fijado una renta anual que le permita ganar una tasa de rendimiento del 10% anual sobre su inversión. El arrendatario está enterado de esto.

El arrendamiento cumple con el criterio de clasificación para considerarlo como financiero, según literal c), párrafo 8 de NIC 17, Arrendamientos; que establece que el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo. Esta opera incluso si la propiedad no va a ser transferida. También cumple con el literal d), párrafo 8 de dicha NIC, ya que el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es equivalente, al menos, al valor razonable del activo objeto de la operación.

Los pagos mínimos de arrendamiento son de \$119,908.10 ($\$23,981.62 \times 5$) y la cantidad capitalizada como activo arrendado se calcula al valor actual de los pagos mínimos del arrendamiento (excluyendo \$2,000.00 de impuesto predial, costo de ejecución) como sigue:

Cantidad a capitalizar = $(\$25,981.62 - \$2,000.00) \times$ Valor Actual de una Anualidad por 5 años al 10%.

$$= \$23,981.62 \times 4.16986$$

$$= \$100,000.00.$$

Se usa la tasa de interés implícita del arrendador (10%) en vez de la tasa incremental de préstamo del arrendatario (11%) porque 1) es más baja y 2) el arrendatario la conoce.

El asiento para registrar el arrendamiento de equipo en los libros del arrendatario el 1° de enero de 1993 es el siguiente:

Equipo Arrendado bajo Arrendamiento Financiero	\$100,000.00
Pasivo por Arrendamiento Financiero	\$100,000.00

Es importante destacar que se registra el valor actual de los pagos mínimos como activo y pasivo (\$100,000.00), y no \$119,908.10; porque cada pago de renta se compone de la disminución del capital y la otra por los intereses del financiamiento.

Se presenta la siguiente tabla para entender con mayor claridad cada uno de los asientos que el arrendatario debe de hacer cuando se hagan los pagos respectivos.

<i>ARRENDATARIO</i>					
<i>Cédula de Amortización del Arrendamiento</i>					
Fecha	Pago anual por Arrendamiento	Costos de Ejecución	de Interés (10%) sobre obligaciones insolutas	Reducción del Pasivo por el Arrendamiento	Pasivo por el arrendamiento
1-1-93					\$100,000.00
1-1-93	\$ 25,981.62	\$ 2,000.00	\$ 0.00	\$ 23,981.62	\$ 76,018.38
1-1-94	\$ 25,981.62	\$ 2,000.00	\$ 7,601.84	\$ 16,379.78	\$ 59,638.60
1-1-95	\$ 25,981.62	\$ 2,000.00	\$ 5,963.86	\$ 18,017.76	\$ 41,620.84
1-1-96	\$ 25,981.62	\$ 2,000.00	\$ 4,162.08	\$ 19,819.54	\$ 21,801.30
1-1-97	\$ 25,981.62	\$ 2,000.00	*\$ 2,180.32	\$ 21,801.30	0.00
	\$129,908.10	\$10,000.00	\$19,908.10	\$100,000.00	

- a) Pago de arrendamiento como lo exige el contrato.
- b) Costos de ejecución incluidos en el pago del arrendamiento.

- c) Diez por ciento del saldo anterior de e) excepto para el 1° de enero de 1993; como se trata de anualidades anticipadas, no ha transcurrido tiempo en la fecha del primer pago y no se han acumulado intereses.
- d) a) menos b) y c).
- e) saldo anterior menos d).
- * 19 centavos para redondear

5.7.4 Capitalización de los Costos por Intereses a Propiedades, Planta y Equipo.

La contabilización correcta de los costos por intereses ha sido tema de controversia durante mucho tiempo. En este sentido la norma Internacional de Contabilidad N° 23 prescribe el tratamiento contable de dichos costos. Primero establece, como regla general, el reconocimiento inmediato de los costos como gastos. Segundo, el tratamiento alternativo permitido, que consiste en la capitalización de los costos por intereses que sean directamente imputables a la adquisición, construcción o producción de algunos activos que cumplan determinadas condiciones.

Capitalizar únicamente los costos por intereses en que se incurra directamente durante la adquisición, construcción o producción. En este sentido, los intereses pagados forman parte del costo de adquisición del activo, tanto como los materiales, la mano de obra y demás recursos empleados. Como resultado de ello, una compañía que usa financiamiento con deuda adquiere un activo a costo más alto que la compañía que usa financiamiento con su capital. Muchos consideran insatisfactorios los resultados de este tratamiento contable porque el costo de un activo debe ser el mismo si se adquiere con efectivo, con deuda o financiamiento con el capital.

El interés se debe capitalizar de acuerdo con el concepto de que el costo histórico de adquisición de un activo incluye todos los costos (inclusive los de intereses) en que se incurre para dejar el activo en las condiciones y en el lugar necesarios para su uso. Como resultado, se exige la capitalización de los intereses. Para poner en marcha este tratamiento contable se deben tomar en consideración tres puntos:

- 1- Cualificación del activo.
- 2- Período de capitalización.
- 3- Cantidad a capitalizar.

Cualificación del activo. Para que un activo califique para la capitalización de intereses, es necesario que exista un plazo en el que se deba dejarlo listo para su uso. Los costos de los intereses se capitalizan a partir del primer desembolso relacionado con el activo, y la capitalización continúa hasta que queda terminado, listo para usarse y siempre que sea probable que genere beneficios económicos para la empresa y que puedan ser medidos con suficiente fiabilidad.

Entre los activos que califican para la capitalización del costo de intereses se incluyen los que se encuentran en construcción para uso de la propia empresa (inclusive edificios, plantas y maquinaria grande), así como los que son para su venta o alquiler y se construyen o producen como proyectos discretos (por ejemplo barcos y desarrollo de bienes raíces). Son ejemplos de activos que no califican para la capitalización de intereses: 1) los que están en uso o listos para usar, y 2) los que no están en uso en actividades productivas de la empresa y que no son objeto de actividades para dejarlos listos para usar (como los terrenos que no están en desarrollo y los activos que no están en uso por su obsolescencia, por exceso de capacidad, o porque necesitan reparación).

Período de capitalización.

El período de capitalización (es decir, el período durante el cual se deben capitalizar los intereses), está compuesto por tres fases:

Inicio de la Capitalización

La capitalización de costos por intereses, como parte del costo de los activos, que cumplan las condiciones para su calificación, debe comenzar cuando:

- a) Se haya incurrido en gastos con relación al activo.

Al hablar de gastos relativos a un activo, que cumpla las condiciones para su cualificación, se hace referencia únicamente a gastos que hayan dado lugar al pago de efectivo, a transferencias de otros activos o cuando se asuman pasivos que acumulen (o devenguen) intereses. El importe de los gastos se reducirá por la cuantía de los anticipos y ayudas recibidos en relación con el activo, según NIC 20.

b) Se haya incurrido en costos por intereses, y

El valor en libros promedio del activo durante un periodo, incluyendo los costos por intereses capitalizados anteriormente constituye, por lo general, una aproximación razonable de los gastos a los que se debe aplicar la tasa de capitalización en ese periodo.

c) Se estén llevando a cabo las actividades necesarias para preparar el activo para su uso deseado o para su venta.

Las actividades necesarias para preparar el activo para su uso deseado o para su venta implican algo más que la construcción física del mismo. Incluyen también los trabajos técnicos y administrativos previos al comienzo de la construcción física, tales como las actividades asociadas a la obtención de permisos anteriores a la construcción propiamente dicha. No obstante, éstas actividades excluyen la mera tenencia del activo, cuando no se están llevando a cabo sobre el mismo los cambios que implica la producción o el desarrollo. Por lo tanto, y como ejemplo, los costos por intereses en los que se incurre mientras los terrenos se están preparando se capitalizan en los periodos en que tal preparación tiene lugar. Sin embargo, los costos por intereses en que se incurre mientras los terrenos, adquiridos para construir sobre ellos, se mantienen inactivos sin realizar en ellos ninguna labor de preparación, no cumplen las condiciones para ser capitalizados.

Suspensión de la capitalización

La capitalización de los costos por intereses debe ser suspendida durante los periodos en los que se interrumpe el desarrollo de actividades, si éstos se extienden de manera significativa en el tiempo.

La interrupción de las actividades no comprende el período en el que se están llevando a cabo actuaciones técnicas o administrativas importantes ni las originadas por la obtención de un activo disponible para su uso o para su venta.

Fin de la capitalización

La capitalización de los costos por intereses debe finalizar cuando se han contemplado todas o prácticamente todas las actividades necesarias para preparar al activo, que cumple las condiciones para su cualificación, para su utilización deseada o para su venta.

La finalización de las actividades de construcción considera sus aspectos mas esenciales no así aspectos administrativos o modificaciones menores.

Cuando la construcción de un activo, que cumple las condiciones que le cualifican para poder capitalizar costos por intereses, se realiza por partes, y cada parte es capaz de ser utilizada por separado mientras se terminan las restantes, la capitalización de los costos por intereses debe finalizar cuando estén terminadas, sustancialmente, todas las actividades necesarias para preparar esa parte para su utilización deseada o su venta.

Cantidad a capitalizar. El importe del interés que se capitalizará se limita al que sea más bajo entre el costo real de los intereses en que se ha incurrido y el interés evitable. Interés evitable es el costo de los intereses en que se ha incurrido durante el período, que teóricamente pudieron haberse evitado si no se hubiesen hecho gastos en el activo. Si el costo real del interés del ejercicio fue de \$90,000 y el interés evitable es de \$80,000, sólo se capitalizan los \$80,000. O bien, si el costo real de los intereses es de \$80,000 y el interés evitable es de \$90,000, sólo se capitalizan los \$80,000. En ninguna situación deberá el costo de los intereses incluir un costo de cargo de capital para el capital contable. Y sólo se exige la capitalización de intereses de los activos que para ello califiquen cuando su efecto, comparado con el del interés gastado, sea considerable.

Para aplicar el concepto de interés evitable, la cantidad potencial de interés que se puede capitalizar durante un ejercicio se calcula al multiplicar una o varias tasas de interés por el promedio ponderado de gastos acumulados de los activos calificados durante el ejercicio.

Gastos acumulados –Promedio ponderado. Al calcular el promedio ponderado de los gastos acumulados, se ponderan los gastos de construcción por la cantidad de tiempo (fracción de año o de ejercicio contable) en que se pueda incurrir en costos de intereses sobre el gasto. Tomemos por ejemplo un puente que se construye en 17 meses, con gastos para el presente año, de \$240,000.00 el 1 de marzo, de \$480,000.00 el 1 de julio, y \$360,000.00 el 1 de noviembre. El promedio ponderado de gastos acumulados del ejercicio terminado el 31 de diciembre, se calcula como sigue:

Cálculo del promedio ponderado de gastos acumulados.

<u>Gastos</u>		X	<u>Promedio ponderado</u>	
<u>Fecha</u>	<u>Importe</u>		<u>Capitalización</u>	<u>de gastos acumulados.</u>
1º de marzo	\$ 240,000.00		10/12	\$ 200,000.00
1º de julio	480,000.00		6/12	240,000.00
1º de noviembre	<u>360,000.00</u>		<u>2/12</u>	<u>60,000.00</u>
	<u>\$1,080,000.00</u>			<u>\$ 500,000.00</u>

- Los meses entre la fecha del gasto y la fecha en que termina la capitalización de intereses o final del ejercicio, la que ocurra primero (en este caso el 31 de diciembre).

Al calcular el promedio ponderado de los gastos acumulados, los gastos se ponderan con la cantidad de tiempo en que se podría incurrir en intereses sobre el gasto. Para el gasto del 1º de marzo, se puede asociar el costo de diez meses de intereses con el gasto, mientras que para el gasto de julio sólo se puede incurrir en seis meses de intereses y para el gasto del primero de noviembre sólo se incurre en dos meses de intereses.

Tasas de interés. Los principios a usar para seleccionar las tasas de interés que se aplican al gasto acumulado a promedio ponderado, son:

1. Para la porción del promedio ponderado de los gastos acumulados, que sea menor o igual a cualesquiera cantidades recibidas en préstamo específicamente para financiar la construcción del activo, úsese la tasa de interés de los préstamos específicos.
2. Para la porción del promedio ponderado de los gastos acumulados que sea mayor que cualquier deuda incurrida específicamente para financiar la construcción del activo, úsese un promedio ponderado de las tasas de interés incurridas en todas las demás deudas pendientes durante el período.

El siguiente es un ejemplo del cálculo del promedio ponderado de una tasa de interés, para una deuda mayor que la cantidad en que se incurrió específicamente para financiar la construcción del activo:

Cálculo de una tasa de interés a promedio ponderado.

	<u>Capital</u>	<u>Interés</u>
Pagaré a 2 años, al 12%	\$ 600,000.00	\$ 72,000.00
Bonos a diez años, al 9%	2,000,000.00	180,000.00
Bonos a veinte años, al 7.5%	<u>5,000,000.00</u>	<u>375,000.00</u>
	<u>\$7,600,000.00</u>	<u>\$ 627,000.00</u>

Tasa de interés a promedio ponderado $\frac{\text{Interés total}}{\text{Capital total}} = \frac{\$ 627,000}{\$ 7,600,000} = 8.25\%$

Ejemplo amplio de capitalización de intereses. Como ejemplo de los puntos que se relacionan con la capitalización de intereses, supóngase que el 1° de noviembre de 1991 Morales y Compañía contratará con Martínez Construcción y Co. la construcción de un edificio, en \$1,400,000.00 sobre un terreno que costó \$100,000.00 (comprado al contratista e incluido en el primer pago). Durante 1992, Morales hizo los siguientes pagos al contratista:

<u>1o de enero</u>	<u>1o de marzo</u>	<u>1o de mayo</u>	<u>1o de diciembre</u>	<u>Total</u>
\$210,000.00	\$300,000.00	\$540,000.00	\$450,000.00	\$1,500,000.00

El 31 de diciembre de 1992 el edificio estaba ya terminado y listo para ocuparlo, y en esa fecha Morales tenía la siguiente deuda pendiente:

Deuda específica de la construcción

- 1- Pagaré a 3 años, al 15% para financiar la compra del terreno y la construcción del edificio, fechado el 31 de diciembre de 1991, \$750,00 intereses pagaderos el 31 de Diciembre de cada año.

Otras deudas.

- 2- Pagaré a 5 años, al 10%, fechado el 31 de diciembre de 1988, intereses pagaderos el 31 de diciembre de cada año. \$550,000.00
- 3- Bonos a 10 años, al 12% fechado el 31 de diciembre de 1987, intereses pagaderos el 31 de diciembre de cada año. \$600,000.00

El promedio ponderado durante 1992 de gastos acumulados se calculan como sigue:

Cálculo del promedio ponderado de gastos acumulados.

Fecha	Gastos Importe	X	Período de capitalización Del año en curso	Promedio ponderado de = gastos acumulados.
1° de enero	\$ 210,000.00		12/12	\$ 210,000.00
1° de marzo	300,000.00		10/12	250,000.00
1° de mayo	540,000.00		8/12	360,000.00
diciembre 31	<u>450,000.00</u>		0	<u>0.00</u>
TOTAL	\$1,500,000.00			\$ 820,000.00

Nótese que el gasto hecho el 31 de diciembre (último día del ejercicio) no tiene costo por interés. El interés se calcula como sigue:

Cálculo del interés evitable

Promedio ponderado

Gastos acumulados	X	Tasa de interés	=	Interés evitable
\$750,000.00		.15 (Pagaré para construcción)		\$112,500.00
<u>70,000.00^a</u>		.1104 (promedio ponderado de otra deuda) ^b		<u>\$ 7,728.00</u>
\$820,000.00				\$120,228.00

^a La cantidad en la que los gastos acumulados promedio ponderado exceden al préstamo específico para la construcción.

^b Cálculo de la tasa de interés promedio ponderado	Capital	Interés
Pagaré a cinco años, al 10%	\$ 550,000.00	\$ 55,000.00
Bonos a diez años al 12%	<u>600,000.00</u>	<u>72,000.00</u>
	\$1,150,000.00	\$127,000.00

Tasa de interés a promedio ponderado $\frac{\text{Total intereses}}{\text{Total capital}} = \frac{\$ 127,000.00}{\$1,150,000.00} = 11.04\%$

El costo real de los intereses, que representa el máximo de intereses que se pueden capitalizar en 1992, se calcula como sigue:

Pagaré para construcción	\$750,000.00 x 0.15	= \$112,500.00
Pagaré a cinco años	\$550,000.00 x 0.10	= 55,000.00
Bonos a diez años	4600,000.00 x 0.12	= <u>72,000.00</u>
Interés real		<u>\$ 239,500.00</u>

El costo de intereses que se va a capitalizar es el menor ente los \$120,228.00 (interés evitable) y los \$239,500.00 (interés real), es decir, \$120,228.00

Los asientos de diario que hará Morales y Compañía durante 1992, serán los siguientes:

1 de enero de 1992

Terreno	\$ 100,000.00	
Edificio (o construcción en proceso)	\$ 110,000.00	
Efectivo		\$ 210,000.00

1 de marzo de 1992

Edificio	\$ 300,000.00	
Efectivo		\$ 300,000.00

1 de mayo de 1992

Edificio	\$ 540,000.00	
Efectivo		\$ 540,000.00

31 de diciembre de 1992

Edificio	\$ 450,000.00	
Efectivo		\$ 450,000.00
Edificio(interés capitalizado)	\$ 120,228.00	
Intereses pagados (\$239,500.00 - \$120,228.00)	\$ 119,272.00	
Efectivo (\$112,500 + \$55,500 + \$72,000)		\$ 239,500.00

Los costos de los intereses que se capitalicen se cancelarán durante la vida útil del activo de que se trata y no durante el término de la deuda. Se debe revelar el importe total de los intereses en que se incurrió durante el ejercicio, indicando la porción que se cargó a gastos y la que se capitalizó.

El 31 de diciembre de 1992, Morales revelará la cantidad de interés capitalizado, ya sea como parte del estado de resultados o en las notas que acompañan a los estados financieros. Las siguientes son dos maneras de revelar esa información.

Interés capitalizado declarado en el estado de resultados.

Ingreso de las operaciones		XXXX
Otros gastos y pérdidas		
Intereses pagados	\$ 239,500.00	
Menos: interés capitalizado	<u>120,228.00</u>	\$ <u>119,272.00</u>
Utilidad antes de impuesto sobre utilidades		XXXX
Impuestos sobre la renta		<u>XXX</u>
Utilidad neta		<u>XXXX</u>

Interés capitalizado revelado en una nota.

Nota 1. Políticas de contabilidad.

Interés capitalizado. El costo total de intereses en 1992 fue de \$239,500.00, de los cuales se capitalizaron \$120,228.00 y se cargaron a gastos \$119,272.00.

Dinero gastado en terrenos. Cuando se compra un terreno con la intención de desarrollarlo para un uso en particular, los intereses asociados con los gastos que se hacen en el terreno, califican para capitalización. Si se compra el terreno para que sirva como ubicación de una estructura (como local de una planta), los intereses capitalizados durante el período de construcción se incluyen como parte del costo de la planta, no del terreno. Por ejemplo, en el caso de Morales donde el terreno se compró para la ubicación de un edificio, todos los intereses capitalizados (inclusive los que se relacionan con gastos para el terreno), se deben asignar al costo del edificio. Por el contrario, si el terreno se está habilitando para venderlo en lotes, todos los costos de intereses capitalizados se incluirán como parte del costo de adquisición del terreno habilitado. Sin embargo, los intereses que se causen en relación con los costos de compra de un terreno que se conserva para especular, no se capitalizan, porque el activo no está listo para el uso que se intenta darle.

Ingresos por intereses. Con frecuencia las compañías toman dinero prestado para la construcción de activos e invierten temporalmente el dinero que no usan de inmediato, en valores que producen intereses, hasta que necesitan el dinero para pagar la construcción. Durante las primeras etapas de la construcción el interés ganado puede ser mayor que el pagado por el dinero prestado. La pregunta es si es correcto compensar el interés ganado con el costo del interés, al determinar la cantidad de interés que se debe capitalizar como parte del costo de construcción de los activos. Para aclarar este punto, la NIC dice que el ingreso por intereses debe deducir de los costos por intereses incurridos en el mismo. En éste sentido, las decisiones de inversión temporal o a corto plazo se relacionan con los intereses que se pagan como parte del costo de adquisición del activo. Por consiguiente, los intereses que se pagan sobre los activos que para ello califican se debe deducir de los intereses que generen los fondos que se inviertan de manera temporal, en valores a corto plazo.

Importancia de la capitalización de intereses. Los requerimientos de capitalización de intereses tienen un efecto importante en los estados financieros de las empresas mercantiles. Por ejemplo, cuando las ganancias de George Ortez Corporation cayeron de \$1.51 a \$1.17 por acción, el fabricante de materiales de construcción, buscando maneras de recuperar su productividad, pudo recibir 11 centavos más por acción capitalizando los intereses en proyectos de plantas en construcción.

5.7.5 Pérdida por deterioro de activo

Los requisitos de comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad con las cuatro características cualitativas básicas que debe cumplir la información contable para ser útil a sus eventuales usuarios. Según postula el Marco Conceptual para la información financiera de las Normas Internacionales de Contabilidad.

Obviamente el costo histórico tiene la ventaja de mayor fiabilidad, pues es imparcial, objetivo y verificable, y además muestra el esfuerzo que la entidad ha efectuado para la adquisición del activo, o el que se estimó que habría que realizar para proceder al reembolso en el momento de la asunción al pasivo. No obstante, puede acusar falta de relevancia, pues incorpora fundamentalmente información referida a eventos pasados.

Desde hace algunos años, el principio del costo Histórico ha sufrido el abandono como criterio de valoración, pues, parece estar justificado desde el punto de vista teórico, al menos para determinados elementos patrimoniales, es por ello que entra en escena el valor razonable como método de valuación, el cual presenta la ventaja de una mayor relevancia de la información que suministra, es por ello que el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, plantea en la Norma Internacional de Contabilidad N° 36 “Deterioro del Valor de los Activos, la cual establece los procedimientos que una empresa debe aplicar para asegurar que el valor de sus activos no supera el importe que puede recuperarse de los mismos. Un determinado activo estará contabilizado por encima de su importe recuperable cuando su valor en libros exceda del importe que se puede recuperar del mismo a través de su uso o de su venta. Si este fuere el caso, el activo se calificaría como deteriorado y la norma exige que la empresa reconozca contablemente la correspondiente pérdida de valor por deterioro. En la norma también se especifica cuando la empresa debe proceder a revertir la pérdida de valor por deterioro y se exige que suministre determinada información referente a los activos que hayan sufrido éste tipo de deterioro de valor.

Esta norma es aplicable a los activos que se llevan contablemente por su valor revaluado (valor razonable) como sucede con el tratamiento alternativo permitido por la NIC 16, Propiedades, Planta y Equipo. no obstante, determinar si un activo previamente revaluado puede haberse deteriorado, por causas inesperadas, depende de los criterios utilizados para determinar el valor razonable:

- a) Si el valor razonable del activo es su valor de mercado, la única diferencia entre el valor razonable del activo y su precio de venta neto, reside en los costos incrementales que se deriven directamente de la desapropiación del activo:
- i) si los costos de desapropiación son insignificantes, el importe recuperable del activo revaluado será un valor próximo a, o mayor que, su valor revaluado (valor razonable); en tal caso, una vez que se hayan aplicado los criterios de la revaluación, es improbable que el activo revaluado haya deteriorado su valor, y por tanto no es necesario estimar el importe recuperable, y
 - ii) si los costos de desapropiación no son insignificantes, el precio de venta neto del activo revaluado será necesariamente menor que su valor razonable, por ello se reconocerá el deterioro del valor de los activos revaluado en cuestión, siempre que su valor en uso sea menor que su valor revaluado (valor razonable). En tal caso, una vez que se hayan aplicado los criterios de la revaluación, la empresa utilizará ésta norma para determinar si el activo ha sufrido o no deterioro de su valor.
- b) Si el valor razonable del activo se determina a partir de una base distinta a su valor de mercado, su valor revaluado (valor razonable) podría ser mayor o menor que su importe recuperable, de forma que, después de aplicar los correspondientes criterios de revaluación, la empresa tendrá que aplicar esta Norma para determinar si el activo ha sufrido o no deterioro de su valor.

Para un mayor entendimiento de los términos antes vertidos, se definirán los más importantes: Importe Recuperable de un activo es el mayor entre su precio de venta neto y valor de uso.

Valor de uso de un activo es el valor presente de los flujos futuros estimados de efectivo que se esperan, tanto de su funcionamiento continuado en el tiempo, como de su eventual desapropiación al final de la vida útil.

Precio de venta neto de un activo es el importe que se puede obtener por la venta del mismo en una transacción libre, realizada entre un comprador y un vendedor adecuadamente informados, una vez deducidos los costos de desapropiación.

Costos de Desapropiación son los costos incrementales directamente atribuibles a la desapropiación de un activo, excluyendo los gastos financieros y los impuestos sobre las ganancias.

Perdida por Deterioro es la cantidad en que excede el valor en libros de un activo, a su importe recuperable.

Ahora bien, que se han conocido los diferentes criterios para la determinación del valor razonable, es necesario conocer los factores para reconocer el deterioro del valor de los activos, los cuales son:

- a) Identificación de los activos que pueden haber deteriorado su valor, tomando como base el concepto antes vertido sobre pérdida por deterioro, y para ello la empresa debe evaluar, en cada fecha del cierre del balance, si existe algún indicio de deterioro del valor de sus activos, por lo que si se detectase algún indicio, la empresa deberá estimar el importe recuperable del activo en cuestión. Al evaluar si existe algún indicio de pérdida de valor de los activos, la empresa debe considerar, tanto fuentes externas de información como internas. Si existe cualquier indicio de que el activo puede haber perdido valor por deterioro, esto podría indicar que la vida útil restante, el método de depreciación utilizados o el valor residual del activo, necesitan ser revisados y ajustados, incluso si no se llega finalmente a reconocer ningún deterioro del valor para el activo considerado.
- b) La medición del importe recuperable, la cual conlleva el mayor entre el precio de venta neto y el valor de uso. No siempre es necesario calcular el precio de venta neto de un activo y su valor de uso. Por ejemplo, si uno cualquiera de tales valores excediera al valor en libros del activo, éste no habría deteriorado su valor, y por tanto no sería necesario proceder al cálculo del otro valor restante. No siempre es posible determinar el precio de venta neto, en tal caso puede tomarse como importe recuperable de un activo su valor de uso.

- c) Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro, surge luego de la evaluación de la existencia de un indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor, para lo que es necesario establecer los requisitos para dicho reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro, los cuales son:
- i) El valor en libros de un activo debe ser reducido hasta que alcance su importe recuperable si, y solo si, este importe recuperable es menor que el valor en libros. Tal reducción se designa como pérdida por deterioro.
 - ii) La pérdida por deterioro debe ser reconocida inmediatamente como un gasto en el estado de resultados, a menos que el activo en cuestión se contabilice por su valor revaluado. Las pérdidas por deterioro, en los activos revaluados, deben tratarse como una disminución de la revaluación practicada siguiendo la Norma Internacional de Contabilidad pertinente. Es decir, que la pérdida por deterioro correspondiente a un activo revaluado se reconocerá directamente como un cargo contra el superávit de revaluación, en la medida que no exceda del importe de la misma que ha sido generado por el activo en cuestión. La parte que excede del importe previamente revaluado, será reconocida como un cargo en el estado de resultados del periodo.
 - iii) En el caso de que el importe estimado de una pérdida por deterioro sea mayor que el valor en libros del activo con el que se relaciona, la empresa debe proceder a reconocer un pasivo (pasivo por impuesto diferido) si, y sólo sí, es obligada a ello por otra Norma Internacional de Contabilidad.
 - iv) Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro, los cargos por depreciación (amortización) del activo deben ser objeto del ajuste correspondiente, con el fin de distribuir el valor en libros revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo del periodo que constituya su vida útil resistente. Es decir también se determinarán los activos y pasivos por impuesto diferido relacionados con ella, mediante comparación del valor en libros revisado con su base fiscal correspondiente.

Cabe aclarar que en algunos momentos no es posible estimar la existencia de algún indicio de que un activo puede haber deteriorado su valor, para lo cual la empresa debe proceder a determinar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que tal elemento pertenece. Debiendo aplicar los mismos procedimientos utilizados en los activos individuales.

d) Reversión de las pérdidas de valor por deterioro.

Una empresa debe evaluar, en cada fecha del balance, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro, reconocida para los activos en años anteriores ya no existe o ha disminuido. Si encontrara tal indicio, la empresa debería volver estimar el importe recuperable del activo en cuestión. Es decir que al evaluar si existen indicios de que la pérdida por deterioro reconocida en años anteriores para un activo ya no existe o ha disminuido, la empresa debe de considerar, como mínimo, las fuentes internas y externas de información planteadas en el párrafo 96 de NIC 12 “Impuesto sobre las Ganancias”.

Si existieran indicios de que la pérdida por deterioro, reconocida en años anteriores para un activo, ya no existe o ha disminuido, esto puede indicar que la vida útil restante, que el método de depreciación o que el valor residual necesitan también ser revisados y ajustados, de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad que sea de aplicación, incluso cuando el indicio no lleve la reversión de la pérdida por deterioro del activo.

Debe procederse a la reversión de la pérdida por deterioro reconocida para el activo en períodos anteriores si, y solo si, se ha producido un cambio en las estimaciones utilizadas, para determinar el importe recuperable del mismo, desde que se reconoció por última vez la susodicha pérdida. Si este fuera el caso, el valor en libros del activo debe ser aumentado hasta que alcance su importe recuperable. Tal incremento se designa como reversión de la pérdida por deterioro.

El nuevo valor en libros de un activo, tras la reversión de una pérdida por deterioro, no debe exceder al valor en libros que podría haberse obtenido (neto de amortización o depreciación) de no haberse reconocido la pérdida por deterioro para el mismo en períodos anteriores. Es tomar en cuenta que si el nuevo valor en libros excediere al antiguo valor en libros, significaría una revaluación, lo cual se explicó en otro apartado de ésta investigación.

La reversión de una pérdida por deterioro en un activo debe ser reconocida como un ingreso inmediatamente en el Estado de Resultados, a menos que dicho activo se contabilice por su valor revaluado, siguiendo otra Norma Internacional de Contabilidad. Cualquier reversión de la pérdida por deterioro en un activo previamente revaluado, debe tratarse como un aumento de revaluación según la Norma Internacional de Contabilidad Pertinente. Es decir, que la reversión de una pérdida por deterioro, reconocida en un activo revaluado, se acredita directamente al patrimonio neto, aumentando el importe del superávit de revaluación. No obstante, y en la medida en que la pérdida por deterioro del mismo activo revaluado haya sido reconocida previamente como un gasto en el Estado de Resultados, se reconocerá la reversión como un ingreso del período.

Después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro, los cargos por depreciación del activo deben ser objeto del ajuste correspondiente, con el fin de distribuir el valor en libros revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo del período que constituya su vida útil restante.

5.7.6 Propiedades en Inversión

Inicialmente, se consideraba que la propiedad de inversión estaba dentro del alcance de la NIC 16, no existiendo razón para tener una norma separada sobre la propiedad de inversión ya que era imposible distinguir, con rigurosidad, las propiedades de inversión de las propiedades ocupadas por el dueño. La NIC 25 presenta la distinción de propiedades de inversión como “ inversiones a largo plazo” y que estos pueden ser terrenos o edificios no ocupados por los dueños. Es así como la NIC 40 condujo a la sustitución de la NIC 25 en dicho apartado.

Dicha conceptualización se fundamenta en dos aspectos importantes:

Generan flujos de efectivos de forma independiente al giro ordinario del negocio, y son Inmuebles destinados para ganar rentas y/o plusvalía.

La NIC 40, permite a las empresas elegir entre el modelo del valor razonable y el modelo del costo (punto de referencia de la NIC 16), sin embargo la orientación del IASC es la utilización del modelo del valor razonable para la valuación de este tipo de activos.

El tratamiento alternativo que presenta la NIC 16 (revaluaciones); bajo el enfoque de la NIC 40 solo puede ser utilizado en los casos de realizar una transferencia de Propiedad, Planta y Equipo a Propiedad de Inversión.

Algunos ejemplos que se pueden mencionar sobre lo que es una propiedad de inversión se citan a continuación:

- a) Terrenos tenidos con el objeto que ganen plusvalía en el largo plazo.
- b) Terrero mantenido para uso futuro indeterminado
- c) Un edificio que es propiedad de la empresa que reporta (o tenida por la empresa que reporta, bajo un contrato de arrendamiento financiero) arrendaba mediante uno o más arriendos operacionales.
- d) Una edificación que esta vacante pero que es tenida para ser arrendada bajo uno o más arrendamiento operativos.

Algunos ejemplos de lo que no es propiedad de inversión son:

- a) Propiedades tenidas para la venta en el curso ordinario del negocio, o que se encuentren en proceso de construcción o desarrollo destinadas para su posterior venta. Este es el caso de aquellas empresas dedicadas a la compra-venta de bienes inmuebles (NIC 2)
- b) Propiedad que se está construyendo o desarrollándose para terceros (NIC 11)
- c) Propiedad ocupada por el propietario, incluyendo entre otras cosas la propiedad tenida para desarrollo futuro y uso subsiguiente como propiedad ocupada por el dueño, propiedad ocupada por empleados
- d) Propiedad que se está construyendo o desarrollándose para uso futuro como propiedad de inversión hasta que finalice su construcción y desarrollo.

En el caso de las propiedades de inversión, la empresa debe elegir el modelo que utilizará para valorar sus propiedades de inversión, ya sea el modelo del valor razonable o el modelo del costo. Esta elección, basada principalmente en la finalidad financiera y entorno económico que se encuentre, deberá incluirse como parte de las políticas contables de medición adoptada por la compañía.

Si la empresa adopta como política de valuación para sus propiedades de inversión el Modelo de Valor Razonable, pueden existir casos excepcionales en que la empresa no es capaz de determinar de forma fiable y continua el valor razonable para una propiedad de inversión.

En esos casos, la empresa debe medir esa propiedad de inversión utilizando el Modelo del Costo tal como se establece en la NIC 16

La empresa medirá todas sus demás propiedades de inversión a su valor razonable

Si la empresa ha medido una propiedad de inversión a su valor razonable, debe continuar midiéndola a su valor razonable hasta su desapropiación o cuando realice una transferencia de esta propiedad.

5.8 Normativa Tributaria y Mercantil

En los últimos años nuestro país, no ha venido aplicando íntegramente las NCF, sino que cada empresa registra sus operaciones de la forma que considera más conveniente. Algunas de las normativas que combinan las empresas en El Salvador para registrar sus operaciones, se detallan a continuación:

- Principios de Contabilidad Mexicanos
- PCGA Norteamericanos
- Normas de Contabilidad Financiera (NCF) de El Salvador
- Otros

Una de las situaciones que originó lo antes descrito es que no había una regulación específica que normara la profesión de la Contaduría Pública, lo que llevó a la aplicación de diferentes bases contables por parte de los Contadores Públicos por casi tres décadas. A su vez esta combinación de normativa genera información financiera que únicamente sirve para cumplir con requisitos legales o fiscales como: Impuestos sobre la Renta, Declaración de IVA, presentación de Balances de Alcaldías, Centro Nacional de Registro, etc.

Es así como, se ha experimentado una serie de adecuaciones en el marco legal, cuyo fin ha sido el de viabilizar o crear toda una infraestructura jurídica que permita y respalde el ejercicio del comercio, acorde a las exigencias del nuevo entorno de la actividad económica nacional e internacional; adecuaciones en nuestro Código de Comercio, Ley del Registro de Comercio, una nueva Ley de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles, Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, vigencia de la Ley de Integración Monetaria, firma de tratados de libre comercio, entre otras. Todo este instrumental contribuye de forma significativa a la armonización de la nueva forma de hacer comercio; sin embargo, tal armonización no está completa si no es acompañada de la normativa técnica contable que permita generar y analizar la gestión empresarial en términos monetarios de una forma homogénea de índole internacional.

Nuestro país se encuentra a un paso de incursionar en esa normativa técnica internacional, y esto es un hecho que nos demanda un análisis exhaustivo no sólo de la aplicación de la teoría contable; sino más bien, del efecto y repercusiones que ésta normativa tendrá en las empresas salvadoreñas; ya que éstas han mantenido una cultura fiscal de registro de operaciones, en la que utilizan la información de la compañía de la compañía solamente para dar cumplimiento a las formalidades fiscales y no para toma de decisiones económicas.

A continuación se presentan las regulaciones tributarias y mercantiles aplicables a las Propiedades Planta y Equipo.

5.8.1 Reglamento del Código Tributario

En lo que respecta al Reglamento de Código Tributario en sus artículos 121 y 122 relativos al análisis del Balance General y Estado de Resultado respectivamente se encuentra que en el análisis del activo fijo, examinan lo siguiente:

La cuentas de depreciación acumulada

La manera de registrar las adiciones o mejoras

La manera de registrar los retiros de los activos

Es así como el modelo del valor razonable que presenta la NIC 40 para las propiedades de inversión menciona que dichas propiedades deberán ser valuadas a su valor razonable y las

diferencias existentes entre el valor en libros y su valor razonable a la fecha de balance deberán afectar directamente los resultados, esto implicará en el caso de una ganancia reconocer un ingreso que a pesar de no estar realizado, deberá tasarse según el concepto de ingreso contenido en la Ley del impuesto sobre la Renta, lo que implica una base imponible mayor a tasar y en el caso de las pérdidas serán consideradas no deducibles al aplicarse el concepto de pérdidas de capital

Art. 121 Los auditores podrán hacer, según el caso, un análisis del balance general, examinando detenidamente las cuentas de Activo y de Pasivo, principalmente las siguientes:

1) De Activo Fijo.- Las que se refieren a bienes inmuebles; maquinaria y equipo, y cualquiera otra inversión de carácter permanente. Forma en que están contabilizadas las cuentas, analizando las cuentas de depreciación acumulada. Manera de registrar las adiciones o mejoras hechas y retiros de los activos;

Análisis del Estado de Resultados

Art. 122 Los auditores se cercioraran si son correctas las cifras que expresan las cuentas del Estado de Resultados del ejercicio o período que se examina, debiendo analizar los ingresos y discriminar los costos, gastos y demás deducciones, con el fin de comprobar si los primeros han sido registrados en su totalidad y si los segundos han sido necesarios en la producción de la renta y conservación de la fuente o para el giro o actividad del contribuyente. Para esto habrá que examinar por lo menos:

Depreciaciones.- Verificar los métodos de depreciación utilizados por el contribuyente a fin de determinar si sus cálculos son correctos y si han sido aplicados de acuerdo con la ley, comprobando los cálculos aritméticos, la existencia del bien, la documentación que respalda su adquisición, que el bien este siendo utilizado en la generación de la renta computable y si estas depreciaciones han sido cargadas a costos o gastos;

5.8.2 Regulaciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta aplicable a Propiedades, Planta y Equipo.

Deducciones Generales

La NIC 16 en su párrafo 25 relativo a las reparaciones o mantenimiento es congruente con el artículo 29 en el sentido de que toda erogación que se realice para mantener o restaurar los beneficios económicos futuros que la empresa puede esperar de las pautas normales de rendimiento estimadas originalmente para el activo sea registrada como gasto del período.

Art. 29. Son deducibles de la renta obtenida:

9) Los gastos por conceptos de reparaciones ordinarias, o sea los que se eroguen para mantener en buenas condiciones de trabajo, de servicio o producción los bienes empleados directamente en la obtención de la renta.

Estos gastos serán deducibles siempre que no impliquen una ampliación de la estructura original de los mismos, incremente su valor o prolonguen la vida de los mismos.

Costos y Gastos No Deducibles

En lo que respecta al artículo 29A plantea que no se admitirá como deducibles aquellos bienes que no incidan directamente en la fuente generadora de la renta; en tanto la NIC 16 en su párrafo 7 literal a) plantea que un activo puede ser reconocido como propiedad planta y equipo cuando sea probable que la EMPRESA obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo, independientemente quien los use, el grado de parentesco con la compañía, la debida satisfacción de la Dirección General o si los vehículos corresponden a la actividad ordinaria o no, siempre y cuando cumplan con la obtención de beneficios económicos futuros derivados del mismo. Así mismo el párrafo 13 de la NIC plantea que también formarán parte de las Propiedades Planta y Equipo aquellos bienes que pueden ser necesarios para que la empresa logre obtener beneficios económicos derivados del resto de los activos.

Es así como podemos ver que la ley no permite como deducibles bienes que la NIC en ciertas circunstancias si lo permitiese, en tal sentido cuando este bien se esté depreciando dicha depreciación no se registrará como deducible y generará una diferencia de impuesto sobre las ganancias el cual no se revertirá en el tiempo.

Art. 29A . No se admitirán como erogaciones deducibles de la renta obtenida:

6) Las cantidades invertidas en la adquisición de inmuebles o arrendamientos de vivienda, compra o arrendamientos de vehículos para uso de socios o accionistas, directivos, representantes o apoderados, asesores, consultores o ejecutivos del contribuyente o para sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, siempre que tales bienes no incidan directamente en la fuente generadora de la renta

No obstante lo establecido en el inciso anterior, será deducible el costo de adquisición de los vehículos que se utilicen en actividades propias del giro o actividad del contribuyente, debidamente comprobado y a satisfacción de la Dirección General.

No será deducible el costo de adquisición, así como tampoco el alquiler, mantenimiento o depreciación de aquellos vehículos que no sean indispensables para la generación de la renta gravable o que por su naturaleza no correspondan con la actividad ordinaria del contribuyente, tales como: aviones, helicópteros, motos acuáticas, yates, barcos, lanchas u otros similares que no tengan ninguna relación con la fuente generadora de ingresos

Depreciación.

La normativa contable N° 16 “Propiedades, planta y Equipo” establece la depreciación en cuatro partes: vida útil, métodos de depreciación, base depreciable y Cargo por depreciación, de las cuales, las primeras 3 difieren completamente de la Ley.

La NIC 16 establece que para determinar la vida útil de un activo fijo es necesario considerar algunos factores como: capacidad o rendimiento físico que se espera del bien, el deterioro natural esperado, la obsolescencia técnica derivada de los cambios y mejoras en la producción y los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo. Esto indica que la vida útil puede ser muy variada y que va en función de los flujos de efectivo positivos

que genere el bien. No así la Ley que a través de porcentajes fijos de depreciación establece los años de vida útil para los activos tales como: 20 años para las edificaciones, 5 años para la maquinaria y 2 años para los otros bienes coartando así la presentación adecuada de la información financiera de la empresa.

Para el caso de la depreciación, la NIC 16 establece una variedad de métodos de depreciación para distribuir, de forma sistemática, la base depreciable. Tomando como base para la selección del método adecuado, los patrones esperados de obtención de beneficios económicos. En contravención con la Ley que solamente permite un método de Línea Recta para cualquier bien y porcentaje fijo y constante sobre saldos decrecientes para la maquinaria nueva.

Con Relación a la determinación de la base depreciable, la NIC 16 establece que se determinará deduciendo el valor residual, que en algunos casos puede ser significativo y no se modificará por el efecto de cambios en los precios, siempre y cuando se adopte el tratamiento de referencia, pero si se adopta el tratamiento alternativo permitido, se llevará a cabo una nueva estimación del valor del bien a la fecha de la revaluación. Caso contrario la Ley que establece que cuando se tratare de maquinaria importada el costo será como máximo el valor registrado por la Dirección General; en el caso de la adquisición de maquinaria usada la Ley establece un porcentaje que será aplicado al precio de la maquinaria cuando nueva. También establece que para efectos de la Ley de Renta no es aplicable la revaluación de bienes en uso. Es decir que solo tomará como base depreciable el costo histórico.

La NIC 16 establece que la depreciación debe ser un proceso asignación de costos a resultados de una forma sistemática a través del uso del bien. Es decir que si una semana se utiliza el bien en un período, a esa semana le corresponde una parte de depreciación. En contradicción a la Ley que establece que su costo se deducirá en el período en que más se use el bien, para el caso de bienes que tengan una duración de un año.

Art. 30.- 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 en lo dispuesto en éste artículo.

En los bienes que se consumen o agotan en un periodo no mayor de doce meses de uso o empleo en la producción de la renta, su costo total se deducirá en el ejercicio 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 un periodo mayor de doce meses, se determinará una cuota anual deducible de la renta obtenida, de conformidad a las reglas siguientes:

- 1) La deducción procede por la pérdida del valor que sufren los bienes o instalaciones, por el uso, la acción del tiempo, la obsolescencia, la incosteabilidad de su operación.
- 2) El valor sujeto a depreciación será el costo total del bien, salvo en los casos siguientes:
 - a) Cuando se tratare de maquinaria de 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 realizar la importación;
 - b) Cuando se tratare de maquinaria usada, el valor máximo sujeto a depreciación será el precio del bien nuevo al momento de 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 más	20%

Los precios de los bienes señalados estarán sujetos a fiscalización.

3) El contribuyente para establecer el monto de la depreciación podrá utilizar el método siguiente:

Aplicar un porcentaje fijo constante sobre el valor sujeto a depreciación.

Los porcentajes de depreciación anual permitidos serán:

Edificaciones	5%
Maquinaria	20%
Otros bienes	50%

Para el caso de la maquinaria nueva el contribuyente podrá aplicar otro método consistente en un porcentaje fijo y constante sobre el saldo decreciente del valor sujeto a depreciación. Dicho porcentaje será el doble del anteriormente señalado. Una vez que el contribuyente haya adoptado un método a un determinado bien, no podrá cambiarlo sin la autorización de la Dirección General.

- 4) Para los efectos de esta deducción no es aplicable la valuación o revaluación de los bienes en uso.
- 5) El contribuyente podrá reclamar ésta depreciación únicamente sobre bienes que sean de su propiedad, y mientras se encuentre en uso en la producción de ingresos gravables.

Cuando se trate de bienes en que una persona tenga el usufructo y la 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 a llevar contabilidad formal o registro. El Reglamento regulará la forma de llevar dichos registros.
- 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.
- 8) No son depreciables las mercaderías o existencias del inventario del contribuyente ni los predios rústicos o urbanos, excepto lo construido en ellos.

Ganancia de Capital

La NIC 16, establece que las pérdidas y ganancias que resulten de la desapropiación (venta) o retiro de cualquier elemento componente de las Propiedades, Planta y Equipo deben ser reconocidas como pérdidas o ganancias en el estado de resultados.

Cabe aclarar que la ganancia o pérdida que hace alusión la NIC 16 en su párrafo 56 se calcula como la diferencia entre el importe neto que se estima obtener por la venta, en su caso, y el valor en libros del activo. Entendiéndose como importe neto: el importe que se puede obtener por la venta del mismo en una transacción libre, realizada entre un comprador y un vendedor adecuadamente informados, una vez deducidos los costos de desapropiación. Es decir que la ganancia o pérdida se puede reconocer en los resultados de la empresa aún cuando no se haya realizado la venta del bien.

Al analizar lo que expresa la Ley y compararla con lo expresado en la Norma, se puede observar una incongruencia, ya que si vendo un determinado bien y resulta una ganancia, ésta deberá reconocerse como otros productos, incrementado mi renta imponible y lógicamente el impuesto a pagar; pero si resultase una pérdida, no podré reconocer un gasto para efectos fiscales, solo para efectos financieros. También la Ley expresa que cuando la pérdida de capital excede a la ganancia de capital, dicha pérdida podrá deducirse dentro de los 5 años posteriores. En controversia con la NIC 16, que la pérdida o ganancia que resulte, afectará directamente a los resultados en el periodo en que se dé.

Ley de Impuesto sobre la Renta

Art. 14.- 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;

$$GK \text{ ó } PK = Vt - (Cb + Mejoras)$$

GK ó PK : Ganancia de Capital ó Pérdida de Capital

Vt : Valor de la Transacción

Cb : Costo Básico

2) La pérdida de capital será deducible de la ganancia de capital. Si la ganancia excede a la pérdida, el excedente, o sea la ganancia neta de capital, se agregará a la renta obtenida de acuerdo con el artículo 42. En caso de que la pérdida exceda a la ganancia, el saldo podrá ser usado dentro de los cinco años siguientes contra ganancia de capital; y

3) El costo básico de los bienes muebles e inmuebles se determinará en el caso de que sea adquirido a título oneroso deduciendo del costo de adquisición las depreciaciones que se hayan realizado y admitido de acuerdo con la ley.

El costo básico de los bienes adquiridos por donación o herencia será el costo básico del donante o causante.

Art. 42.- La ganancia neta de capital en el caso de una sola transacción o de varias transacciones realizadas sobre bienes poseídos en el mismo número de años, será tasada como sigue: El monto de la ganancia será dividido por un número igual al número de años que la propiedad ha sido poseída por el contribuyente. El resultado deberá sumarse a la renta imponible y calcularse el impuesto sobre el monto de acuerdo con la ley. El impuesto así calculado será dividido por la renta correspondiente a la mitad de la tasa resultante será aplicada al resto de la ganancia de capital que no fue incluido en la renta. El impuesto que resulte se agregará al impuesto calculado anteriormente.

En el caso de varias transacciones realizadas sobre bienes poseídos durante distinto número de años, el método de calcular el impuesto será como sigue:

- a) Se dividirá cada ganancia o pérdida de capital por el número de años que el bien haya sido poseído;
- b) Los cocientes así encontrados se sumarán; los de ganancias, separadamente de los de pérdidas; verificando lo anterior, las pérdidas se restarán de las ganancias y el saldo positivo resultante se agregará a la renta proveniente de otras fuentes;
- c) Sobre el total se calculará el impuesto de acuerdo con la ley;
- d) El impuesto así calculado debe dividirse por la renta correspondiente; el cociente que resulte será la tasa efectiva;
- e) La mitad de la tasa efectiva se aplicará al resto de las ganancias menos las pérdidas que no se habían agregado a la renta indicada; y
- f) El impuesto que resulte, se agregará al impuesto calculado anteriormente según el literal c).

Si el total a que se refiere el literal c) no llega al límite imponible se aplicará para efectos del literal e) la tasa media efectiva del 1.0%.

Si la operación ha sido considerada como presunta donación en virtud de la ley de impuesto sobre donaciones y ha sido determinada por resolución firme, el impuesto respectivo, la ganancia de capital obtenida en esa operación no causará el impuesto a que se refiere este artículo.

Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta

Determinación de los años de posesión de un bien.

Art. 16.- Para determinar la ganancia de capital, los bienes adquiridos antes del 1° de enero de 1992, se entenderán adquiridos en la fecha de su adquisición; su costo básico será el valor declarado para efectos del impuesto al patrimonio, al 31 de diciembre de 1990 o la fecha en que concluyó su ejercicio especial durante el expresado año. En los casos de adquisición por donación o herencia, el costo básico será el del donante o causante según las reglas anteriores.

Si por cualquier causa un contribuyente hubiere dejado de declarar sus bienes al 31 de diciembre de 1990 ó a la fecha en que concluyó su ejercicio especial durante el expresado año, se tendrá como costo básico para la determinación de la ganancia de capital, el último valúo declarado antes del 31 de diciembre de 1990. para este efecto no se permitirá revaluación de activos al 31 de diciembre de 1990 o a la fecha en que termine el ejercicio especial durante el citado año.

El número de años que un bien ha sido poseído, se determinará de la manera siguiente: a) si el bien se adquirió en el primer semestre del ejercicio, se considerará poseído todo el año; b) si el bien se transfirió dentro del segundo semestre del ejercicio, se considerará poseído todo el año; c) si el bien adquirido se transfiere dentro de los seis meses siguientes a su adquisición, se considerará poseído todo el año en el ejercicio de su enajenación.

Se tendrá como valor de la transacción, el precio estipulado por las partes en el contrato respectivo y en los casos de arrendamiento con promesa de venta, se tendrá como valor de la transacción, el precio total del arriendo más el precio de venta si éste no estuviere incluido en aquel.

Regulaciones de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios aplicable a Propiedades, Planta y Equipo.

El artículo 65 de la ley del impuesto sobre la transferencia de bienes muebles y prestación de servicios IVA permite la deducción del crédito fiscal originado por la adquisición de bienes muebles corporales destinados al activo realizable o al activo fijo, cuando en éste conserven su individualidad y no se incorporen a un bien inmueble, en ese sentido la conservación de la individualidad es el factor determinante para deducir o no el impuesto y de no aplicar su deducción formará parte del costo lo cual es congruente con lo establecido en la NIC en el sentido de que cuando los impuestos no son recuperables forman parte del costo.

Requisitos a deducir el crédito fiscal.

Art. 65. Procede la deducción del crédito fiscal trasladado en los comprobantes de crédito fiscal en la forma indicada en el artículo anterior, siempre que se origine por el desembolso de gastos o egresos útiles o necesarios para el objeto, giro o actividad del contribuyente, tales como: gastos generales, adquisición de bienes muebles corporales destinados al activo realizable o al activo fijo, cuando en éste conserven su individualidad y no se incorporen a un bien inmueble; o sea, desembolsos efectuados para la utilización de servicios vinculados con operaciones no exentas del impuesto y que, por lo tanto generen débito fiscal o estén gravadas con tasa cero por ciento siempre que no se destinen a la construcción o edificación de bienes inmuebles nuevos, sea por precio alzado o por administración de obra. No podrá utilizarse por los contribuyentes el crédito fiscal resultante de la compra de víveres, alimentos si su giro ordinarios no es la venta de comida en restaurantes o empresas similares. En este último caso los proveedores deberán emitir factura. No será deducible el crédito fiscal originado por la compra, arrendamiento, mantenimiento o reparación de vehículos nuevos o usados, tales como: automotores, aviones, helicópteros, barcos, yates, motos acuáticas, lanchas u otros similares que por su naturaleza no sean estrictamente indispensable del giro ordinario del contribuyente. Cuando se trate de vehículos de carga o de trabajo pesado será deducible el cien por ciento del crédito fiscal causado por la adquisición de dichos bienes.

En el caso del artículo 71 de la ley del IVA regula que si el bien posee menos de dos años y éste se transfiere constituirá hecho generador del impuesto.

Transferencias

Art. 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 de capital de los contribuyentes a menos que esa transferencia se efectúe antes de los dos años de estar los bienes afectados a dicho activo.

5.8.3 Ley de Arrendamiento Financiero

En lo que respecta al artículo 13 de la ley de Arrendamiento Financiero que trata los principios y normas contables establece que para efectos contables las operaciones de arrendamiento financiero en El Salvador deberán tomar en cuenta las disposiciones

establecidas por el consejo de vigilancia de la profesión de contadurías pública y auditoría, es decir las NIC'S, sin embargo el art. 14 de la ley en mención, expresa que para los arrendatarios, con relación al impuesto sobre la renta, será deducible de la renta obtenida el valor de los cánones, cuotas o rentas causadas a su cargo en virtud de contratos de arrendamiento vigentes, sobre bienes destinados directamente a la producción de ingresos gravados con el referido impuesto; y con respecto a los arrendadores, el art. 15 expresa que es deducible de la renta obtenida, la depreciación de los bienes de su propiedad, aprovechados por éstos para la generación de las rentas gravadas.

Es así como el art. 13 contradice lo expresado en los artículos 14 y 15, por el hecho de que la NIC 17 relativa a los Arrendamientos, plantea en el párrafo 12 que al inicio del arrendamiento financiero, este debe reconocerse en el Balance de Situación General del Arrendatario, como un activo y un pasivo del mismo importe, igual al valor razonable del bien alquilado, o bien al valor presente de los pagos mínimos de arrendamiento si éste fuera menor. En lo que respecta a las cuotas de arrendamiento, el párrafo 17 de la NIC 17, menciona que han de ser divididas en dos partes, que representan respectivamente, las cargas financieras y la reducción de la deuda, y por último el párrafo 19 plantea que el arrendamiento financiero da lugar tanto un cargo por depreciación como un gasto financiero para un periodo contable. Se puede observar que en ningún momento plantea que los cánones de arrendamiento pueden ser registrado como un gasto y que los que deben depreciar el bien arrendado son los arrendatarios y no los arrendadores.

5.9 Regulación del Código de Comercio relativas a Propiedades, Planta y Equipo.

En el art. 445 inicia su enunciado con que es lícito revaluar los bienes, lo cual es congruente con la NIC 16 ya que deben ser todos, y la misma norma le agrega que cuando se de una revaluación a un bien, también debe dársele a todo el grupo al que pertenecen.

En lo que respecta a la cuenta contable que se utiliza para la acumulación del excedente de la revaluación dentro del patrimonio neto, la NIC 16, se remite a “Superávit por Revaluación” y el artículo 445 del Código de Comercio a una “Reserva por Revaluación”. Además la NIC 16 establece el Superávit por Revaluación puede quedar realizado ya sea por

retiro del elemento, desapropiación y a medida que se use el activo por parte de la empresa; y el importe realizado se calcula por la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la calculada según su costo histórico. En tal sentido la Normativa Mercantil discrepa con la Revaluación tratada en la NIC 16, en cuanto a la realización de la revaluación

Art. 30.- Toda sociedad podrá aumentar o disminuir su capital.

El aumento o reducción del capital requiere el consentimiento de los socios, dado en la forma correspondiente a la clase de sociedades de que se trate.

El aumento del activo por revalorización del patrimonio es lícito, y su importe puede pasar a la cuenta de capital de la sociedad o a una reserva especial, la que no podrá repartirse entre los socios sino cuando se enajenen los bienes revalorizados y se perciba en efectivo el importe de la plusvalía.

Art. 445.- Es lícito revaluar los bienes que figuran en el balance si tal resolución se justifica por las condiciones reales del mercado, a excepción de las materias primas, productos y mercancías, siempre que en el propio balance figure, con toda claridad, una reserva que haga constar la revaluación. Las sociedades que constituyan esta reserva no podrán disponer de ella sino en el momento de la liquidación o al vender los bienes revaluados.

Art. 443.- Todo balance general debe expresar con veracidad y con la exactitud compatible con sus finalidades, la situación financiera del negocio en la fecha a que se refiera. Sus renglones se formarán tomando como base las cuentas abiertas, de acuerdo con los criterios de estimación emitidos por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, y en su defecto por las Normas Internacionales de Contabilidad.

Dicho balance comprenderá un resumen y estimación de todos los bienes de la empresa, así como de sus obligaciones. El balance se elaborará conforme los principios contables autorizados por el mencionado Consejo, y la naturaleza del negocio de que se trate.

El art. 444 del Código de Comercio es la Base Legal que faculta al Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría para que éste legitime la

aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad. Si el Consejo acordara la aplicación de otras Normas de Contabilidad, éstas se tendrían que utilizar, caso contrario si éste no pronunciara con ningún tipo de reglamentación la Normas se aplicarían serían las NIC.

Art. 444.- Para la estimación de los diversos elementos del activo se observarán las reglas que dicte el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, y en su defecto, por las Normas Internacionales de Contabilidad; en el caso que no hubiere concordancia entre las reglas anteriores, y dependiendo de la naturaleza del negocio de que se trate, así como de la existencia de Bolsas de Valores o Bolsas de Productos; se deberán observar las normas establecidas en las leyes especiales.

GLOSARIO

NCF: Normas de Contabilidad Financiera

IASC: International Accountant Standard Committee (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad).

NIC: Normas Internacionales de Contabilidad

AIA: American Institute of Accounting (Instituto Americano de Contadores)

ARB: Accounting Research Bulletins (Boletines de Investigación Contable)

AICPA: American Institute of Certified Public Accounts (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados)

APB: Accounting Principles Board (Junta de Principios de Contabilidad)

FASB: Financial Accounting Standards Board (Junta de Normas de Contabilidad Financiera)

IMCP: Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.

IVA: Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicio

PCGA: Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

CAPITULO VI CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

6.1 CONCLUSIONES

En el momento actual se están produciendo cambios en el entorno económico, y la contabilidad debe adaptarse a esos cambios para seguir cumpliendo con su misión de suministrar a los usuarios de los estados financieros, información financiera confiable. Poco a poco, nos damos cuenta que las normas contables nos empujan a la cuantificación de los eventos económicos a bases más útiles. Las normas siempre revelan métodos alternos de valuación, pues se consideran que los estados financieros son más útiles si son presentados a sus valores razonables.

- La mayoría de profesionales al frente de la contabilidad posee poca experiencia en lo referente a la Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, ya que desconocen la mayor parte de los procedimientos y la base técnica contable aplicable a dichos procedimientos. Los planes de estudio de la carrera de contaduría pública, apenas abarca conceptos básicos de dicha normativa, dejando la responsabilidad a opciones de más elevado nivel. Obviamente, los estudios superiores están designados a profesionales que pueden costear la inversión o a empresas que, dentro de su presupuesto alcancen a capacitar a su staff de profesionales.

- La información financiera que emitan las empresas que les sea aplicable la NIC N° 16 tendrán una interpretación diferente a la que se ha estado realizando con anterioridad, pues con la aplicación de esta norma, se rompen todos los esquemas de contabilización e interpretación, ya que se viene a utilizar el valor razonable como sistema de registro y ya no el costo histórico, por lo que los encargados de la toma de decisiones tendrán mejores herramientas para evaluar las opciones de inversión en compra de maquinarias, equipos e inmuebles.

- Muchas cosas se han venido haciendo para que las empresas reflejen dentro de sus contabilidades, información que cumpla con todas las características cualitativas y cuantitativas. En lo que respecta a la parte tributaria, El Ministerio de Hacienda a través de la Asamblea Legislativa ha realizado mejoras a la Leyes con el propósito de ir disminuyendo los vacíos de Ley que los empresarios usan para la evasión fiscal. Mas sin embargo aún los contadores de éstas empresas registran los eventos económicos de acuerdo a la ley aunque difiera con la norma, ya sea porque no existe compatibilidad y deciden priorizar la parte fiscal más que la financiera o porque desean pagar menos impuestos. Es decir, que aún existen discrepancias de la Ley con la Técnica Contable. Según lo anterior se puede determinar que la contabilidad que se ha llevado en nuestro medio es meramente de índole fiscal y no por cumplir expectativas de información útil para la toma de decisiones.
- En nuestro medio se ha podido observar que el reconocimiento y medición inicial que se le ha dado a los elementos de las Propiedades, Planta y Equipo ha sido tomado con base al art. 30 de la Ley de impuesto sobre la Renta. En este sentido es necesario reconocer y medir dichos elementos conforme la NIC 16 y de existir incongruencia con el artículo 30 aplicar la NIC 12 Impuesto sobre las ganancias.

Es así como a una mejor relación de las Normas Internacionales de Contabilidad 16, relativa a Propiedad, Planta y Equipo, con las Normas Internacionales de Contabilidad afines, con la Normativa tributaria y mercantil mayor será su correcta aplicabilidad y presentación de los Estados Financieros.

En lo que respecta a la conversión a la nueva normativa no es un proceso contable simplemente, sino que implica un estudio minucioso de las operaciones de la compañía para determinar los cambios necesarios para adaptar los procesos, sistemas de información y estructura organizativa al nuevo esquema de generar información financiera dentro de una compañía, todo esto con el fin de obtener información útil y oportuna para la toma de decisiones, por esta razón la Alta Gerencia es la responsable de llevar a cabo y patrocinar la conversión.

6.2 RECOMENDACIONES

Se debe realizar un análisis de manera conjunta entre los entes fiscalizadores (Ministerio de Hacienda, Ministerio de Economía y Registro de Comercio) así como también representantes del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría y demás gremios, a fin de armonizar las leyes tributarias y mercantiles con la nueva normativa contable.

Es necesario una divulgación y difusión más explicada de cada una de las Normas Internacionales de Contabilidad que la mera transcripción que se hace comúnmente en los seminarios sobre éste tema ya que solo la dan a conocer de manera superficial y no profundizan en los aspectos más complicados, relevantes, y no la relacionan con la parte tributaria y mercantil.

Que el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública elabore un documento de apoyo técnico para iniciar el proceso de conversión de las Normas Internaciones de Contabilidad en El salvador y así armonizar los procesos internos de las empresas con la adhesión de dichas normas.

REFERENCIAS

A. Goxens / M. A. Goxens; Enciclopedia Práctica de la Contabilidad, Grupo Editorial Oceano, Barcelona España, 2000.

Comité Internacional de Normas de Contabilidad (IASC). 999; Impresora y Encuadernadora El Progreso, México, D. F., 2,000.

Comité Técnico de Normas de Contabilidad Financiera. El Salvador, San Salvador 1989.

Convención Nacional de Contadores. *Normas de Contabilidad Financiera*, El Salvador San Salvador, 1996.

Corporación de Contadores de El Salvador. Memoria de la III Convención Nacional de Contadores de El Salvador San Salvador. 1989

Ediciones Grijalbo, S.A.; Diccionario Enciclopédico Grijalbo, Artes Gráficas Toledo, S.A., Barcelona, España 1986.

Grady, Paul. Inventario de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. México D.F.. 1971.

Grupo Editorial Oceano; Oceano Conciso, Diccionario de Sinónimos y Antónimos, Barcelona, España 1999.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. México D.F. 1988

Kieso Y Weygandt; Contabilidad Intermedia, Editorial Noriega Limusa, Segunda Edición, México D. F. 1999.

Mendoza Orantes, Ricardo; Recopilación de Leyes en Materia Mercantil, Editorial LIS, El Salvador, San Salvador 1998.

Pyle, White, Larson, Principios Fundamentales de Contabilidad. Compañía Editorial Continental, S.A. de C.V. Décima quinta reimpresión 1997.

Rojas Soriano, Miguel; Guía para Realizar Investigaciones Sociales, Plaza y Valdez, 16ª. Edición, México D.F., 1995.

Romero, Juan José; Armonización entre los principios, Normas de Contabilidad Financiera y las Leyes Salvadoreñas, aplicables al activo circulante, Tesis, El Salvador, San Salvador, 1996.

Tua Pereda, Jorge. Principios y Normas de Contabilidad, Historia Metodología y Entorno de la Regulación Contable. Madrid. 1983

“El Mercado de valores de la nación más poderosa, los Estados Unidos de Norte América, se tambalea y está en aprietos porque los inversionistas han perdido su credibilidad en sus inversiones, pues son muchas las empresas que colapsarán y serán sometidas a juicio, al igual que algunas firmas de auditoría, por existir plena evidencia de que han manipulado los estados financieros para colocar sus acciones a mayores precios.

La mayoría de empresas que cometieron estos fraudes contables disminuyó los gastos en sumas millonarias, para mostrar mayor rentabilidad en sus cuadros de resultados, lo cual es un engaño para los inversores y con justa razón priva en las bolsas de valores el nerviosismo, pues muchas empresas van con seguridad a la quiebra, además de los juicios que se les avecinan.

En este fraude del mercado de valores ha habido premeditación, y las empresas involucradas en estos escándalos no les ha importado pagar mayores impuestos sobre la renta sobre utilidades ficticias, hábilmente manipuladas, con el único fin de hacer un gran negocio, al colocar sus acciones en el mercado de valores con precios sobrevaluados.

Esta situación ha sido fríamente calculada y no se sabe con exactitud desde cuándo estas empresas vienen actuando al margen de la ley, que esperamos se deduzcan responsabilidades y se aplique la ley con firmeza a todas aquellas empresas y personas que intervinieron en estos fraudes, ya que en el mundo de los negocios, todas las personas quieren invertir en Estados Unidos de Norte América, porque representa una mayor seguridad.

Lógicamente, éstos fraudes han sido muy bien planificados y ha sido una obra maestra, pues mientras en los países de América Latina se aumentan los gastos, se disminuyen los ingresos y se esconden los inventarios para no pagar impuestos, en la nación más poderosa ha sido todo lo contrario, pues se disminuyeron los gastos, se pagaron mayores impuestos para reportar más utilidades para cometer estos fraudes en perjuicio de los inversionistas, lo cual fue ejecutado y

manipulado por departamentos de contabilidad de estas empresas, con el aval de las firmas de auditoría, que estaban en la obligación ética de dar informes confiables basados en la realidad, para garantizar a los inversionistas y a los acreedores.

Estados Unidos está pasando por una recesión económica que está afectando mucho, y con estos fraudes, acompañado del terrorismo, la situación se le complicará más, pero confiamos que ese gran país saldrá adelante, ya que estas situaciones también nos afectan a nosotros como países dependientes.”

CESAR AUGUSTO HERNÁNDEZ
LIC. EN CONTADURÍA PÚBLICA
EL DIARIO DE HOY, VIERNES 12 DE JULIO DE 2002.

NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA: UNA BUENA
INVERSIÓN.

Información confiable y más transparente crea confianza y atrae inversores.

Por Daniel Drosdoff

En la reciente conferencia *Implementación de Normas Internacionales para Contabilidad y Auditoría*, realizada en Washington D. C. , numerosos participantes afirmaron que una norma mundial, al ser más rigurosa y universal que las nacionales, contribuirá a la estabilidad financiera mundial y contrarrestará parte de la volatilidad que acompaña a la globalización. ¿Qué significa todo esto?

La adhesión a principios contables aceptados internacionalmente es tan solo una de las muchas herramientas que pueden reducir riesgos y redituar beneficios financieros y económicos. Aún más importante que la información difundida es lo que revela su contenido. Se puede esperar que los bancos mejoren la gestión actual de sus actividades crediticias si disponen de información más precisa y de mejor difusión. Recordemos que algunos de los fenómenos de contagio financiero global del pasado han sido precipitados por crisis bancarias. La aplicación de principios contables aceptados internacionalmente puede tener un impacto positivo en los bancos, resultando en una mejor contabilidad de la base de capital y en un cumplimiento más cuidadoso de los principios de Basilea.

Rediseñar un sistema contable nacional para que se ajuste a las normas de la Junta Internacional de Normas Contables supone un gasto importante para muchos países, pero aparentemente el BID cree que dicha opción compensa el costo de hacerlo.

Lo que el Banco hace es señalar las ventajas, como la reducción en el costo de capital para las empresas y una mayor estabilidad del sistema financiero.

Hay más gente dispuesta a prestar recursos a quien tiene más transparencia y mejor contabilidad. también se reduce la incertidumbre. Una firma es percibida como menos riesgosa. De allí que los acreedores potenciales pidan una menor sobretasa de riesgo para su capital.

Atraer inversiones es un beneficio obvio. Atraer préstamos es otro. Además hay una cuestión de acceso a los mercados internacionales de capital. Una firma podrá eventualmente emitir acciones en cualquier lugar del mundo si se adhiere a normas contables internacionales.

¿Qué puede hacer el Grupo BID para asistir a países que quieran reformar sus sistemas nacionales de auditoría y adoptar los principios de la Junta Internacional de Normas Contables?

El Fondo Multilateral de Inversiones es el vehículo ideal para dar asistencia del Grupo BID en esta área, porque está dedicado al desarrollo del sector privado y este tema concierne ahora al sector privado. Se está trabajando en una norma internacional para la contabilidad en el sector público, algo muy importante, pero no está lista todavía. Normas Internacionales para el sector privado ya existen. El Fomin ya ha aprobado un programa contable y de auditoría para Nicaragua y hay otro en preparación para Panamá. El grupo BID puede dar asistencia en los esfuerzos de difusión y capacitación, efectuar diagnósticos de cambios y ayudar a implementar los cambios necesarios en regulaciones e instituciones.

¿Qué clase de estrategia se puede sugerir a un país que desea implantar reformas para adoptar la norma internacional pero desconoce el camino a seguir?

Primero es necesario hacer un diagnóstico de las regulaciones y de la legislación en el país: el código impositivo, las leyes comerciales, regulaciones de bolsa de valores, regulaciones bancarias. Se debe determinar el impacto que tendrá la adopción de normas internacionales en las operaciones de todos esos sistemas. Es necesario determinar el costo de ajustar las regulaciones que se puedan tener que cambiar. Desde luego, esto puede ser costoso y difícil, pero nosotros creemos que los beneficios justifican el hacerlo.

¿ Es más difícil para un país pequeño que para uno grande adoptar los principios contables aceptados internacionalmente?

Yo no generalizaría por las siguientes razones. Lo que ocurre es que países pequeños podrían carecer de los recursos necesarios para implementar algunas reformas. En países grandes se da otro tipo de problema los sectores interesados son más poderosos y eso hace más costoso superar la oposición a las reformas.

Brasil ha hecho mucho progreso en materia de dirección de empresas, pero para implementar las normas contables internacionales el país tendrá que cambiar el código de comercio y eso es difícil.

Cambiar los métodos de contabilidad tiene impacto en impuestos y dividendos. Son necesarias nuevas leyes y regulaciones que se ocupen de esto. Se requerirán cambios en los sistemas regulatorios e impositivos. Es una tarea integral. Cambios parciales no darían resultado.