

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



TRABAJO DE GRADUACIÓN:

**“CONTABILIZACIÓN DEL DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS Y SU
INCIDENCIA TRIBUTARIA - UN ENFOQUE AL RUBRO DE PROPIEDADES,
PLANTA Y EQUIPO, DE ACUERDO A LA NIC N° 36 DETERIORO DEL VALOR DE
LOS ACTIVOS”.**

PRESENTADO POR:

**BR. CASTILLO LÓPEZ, TRINIDAD DE LA PAZ
BR. CASTRO PINEDA, MIRNA VERÓNICA
BR. MORALES MARTÍNEZ, OSCAR RENÉ**

PARA OPTAR AL GRADO DE:

LICENCIADO(A) EN CONTADURÍA PÚBLICA

OCTUBRE DE 2010

SAN MIGUEL

EL SALVADOR

CENTROAMÉRICA

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR.

Rector: Ing. Rufino Antonio Quezada Sánchez
Vice- Rector Académico: Arq. Miguel Ángel Pérez Ramos
Vice- Rector Administrativo: Lic. Oscar Noé Navarrete
Secretario General: Lic. Douglas Vladimir Alfaro Chávez
Fiscal General: Dr. René Madecadel Perla Jiménez

AUTORIDADES DE LA FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA ORIENTAL

Decano en Funciones: Dra. Ana Judith Guatemala de Castro
Secretario General: Ing. Jorge Alberto Rugamas Ramírez

DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS

Jefe de Departamento: Lic. Raúl Antonio Quintanilla
Coordinador General de Proceso de Graduación:
Lic. Gilberto de Jesús Coreas Soto
Docente Director: Lic. José Leónidas Morales Gómez
Asesor Metodológico: Lic. Rubén Edgardo Sánchez

San Miguel, Octubre de 2010

AGRADECIMIENTOS.

A DIOS TODO PODEROSO

Por iluminarme y guiarme en mi formación académica y estar siempre presente en todas las circunstancias de mi vida como mi más grande fortaleza, porque sin él no lo hubiese logrado."

"Bendito sea Dios, que no desecho mi oración ni tiró de mí su misericordia"

Salmo 66:20

A MIS PADRES

María Antonia López de Castillo y Nelson Edgardo Castillo: *por todo su esfuerzo desde el primer momento de mi vida, por su apoyo incondicional y sus sabios consejos, por estar siempre pendientes de mí; por su comprensión y amor.*

A MIS HERMANOS

Por creer en mí y en mis sueños y darme el ánimo que necesitaba para emprender este largo proceso y superarme como profesional, por su apoyo desinteresado e incondicional que cada uno de ellos mostró hacia mí, por estar siempre ahí cuando los necesite. A mis ocho hermanos GRACIAS...

A MIS COMPAÑEROS DE TESIS

Mirna Verónica Castro Pineda: *Por compartir sus conocimientos conmigo, por su tolerancia, sinceridad y paciencia hacia mí, y sobre todo por convertirme en mi amiga y estar ahí en esos momentos divertidos y tristes apoyándome y brindándome un consejo.*

Oscar Rene Morales Martínez: *Por compartir sus conocimientos para poder lograr nuestros objetivos, por su tolerancia, respeto y amistad. Gracias por haber confiado en mí al formar parte del grupo.*

A MI DOCENTE DIRECTOR

José Leónidas Morales: *Por transmitirme sus conocimientos a lo largo de mi carrera, por todo su tiempo dedicado para que este trabajo de investigación se lograra. Gracias por sus buenos consejos y su comprensión.*

A MI FAMILIA EN GENERAL

Por sus muestras de cariño y buenos deseos hacia mí.

A MIS AMIGOS/AS

Que siempre estuvieron con mí en los momentos más oportunos y que con su cariño convirtieron los momentos difíciles en algo divertido. Gracias por el apoyo brindado, y por ocupar un espacio en mi corazón.

A LOS DOCENTES:

Por los conocimientos brindados en nuestra formación académica y por cada uno de los consejos que nos regalaron para hacer de nosotros excelentes profesionales.

A LA UNIVERSIDAD:

Por ser el lugar que me permitió cumplir con mis sueños como profesional.

Trinidad de la Paz Castillo López

AGRADECIMIENTOS.

AL DIOS TODOPODEROSO:

Por la bendición de la vida eterna, mediante la gracia de nuestro Señor Jesucristo.

Por darme la oportunidad de desarrollarme profesionalmente y por ser mi ayudador en todos los momentos de mi vida.

A MIS PADRES:

Mirna Elizabeth Castro Centeno y Martín Pineda Parada: *Por su apoyo incondicional y la ayuda que me han brindado, por estar siempre conmigo y darme los recursos necesarios para poder culminar mi carrera. Por los sacrificios que muchas veces pasaron para que a mí no me faltara nada, por sus constantes desvelos y trabajos y por ser el motor que me impulsara siempre a superarme intelectualmente. Gracias por ser lo más importante en mi vida y por todos los consejos que siempre me han dado y que me seguirán dando.*

A MIS DEMÁS FAMILIARES:

A mis tías, tíos y a mis abuelos que siempre estuvieron conmigo a lo largo de mi carrera dándome sus consejos y su apoyo incondicional.

A MI NOVIO:

Yovanys Alberto Zelaya: *Por la comprensión y paciencia que siempre me ha tenido, por apoyarme a lo largo de estos años, por motivarme a seguir adelante en este camino y por estar siempre conmigo dispuesto a brindarme sus consejos. Gracias por ser una persona tan especial en mi vida.*

A MIS COMPAÑEROS DE TESIS:

Trinidad de la Paz Castillo López: *Por ser mi amiga, por darme la oportunidad de compartir con ella alegrías, tristezas y triunfos. Gracias por su tolerancia, simpatía y consejos que siempre fueron de mucha importancia en mi vida. Gracias por su apoyo brindado a lo largo de este proceso académico.*

Oscar René Morales: *Por su tolerancia y paciencia en todo este tiempo en que nos hemos conocido, por ser un buen amigo y una persona con un buen sentido del humor. Gracias por compartir juntos nuestros sueños y objetivos.*

A MI DOCENTE ASESOR:

Lic. José Leonidas Morales: *Por sus consejos sabios, por ser nuestro apoyo en el transcurso de nuestra carrera, por ayudarnos a realizar nuestro trabajo y por estar siempre dispuesto a ayudarnos en cualquier situación de nuestra vida.*

A MIS AMIGOS Y AMIGAS:

Por llenar mi vida en la universidad de alegría y emoción. Porque juntos compartimos tantas cosas y tantos momentos que son difíciles de olvidar. Gracias por la compañía que siempre me brindaron y por el apoyo que siempre nos dimos.

A LOS DOCENTES:

Del departamento de ciencias económicas, por todo lo que nos enseñaron a lo largo de nuestra carrera, por ayudarnos siempre y por ser nuestros enseñadores y formadores académicos.

A LA UNIVERSIDAD:

Por ser nuestra escuela, por recibirnos siempre y ser un lugar donde tuvimos la oportunidad de conocer las personas que ahora son nuestros amigos y porque nos permitió desarrollarnos profesionalmente.

“Más a Dios gracias, el cual nos lleva siempre de triunfo en triunfo en Cristo Jesús, y por medio de nosotros manifiesta en todo lugar el olor de su conocimiento”. 2 Corintios 2:14

“al único y sabio Dios, sea gloria mediante Jesucristo para siempre. Amén”. Romanos 16:27

Mirna Verónica Castro Pineda

AGRADECIMIENTOS.

A DIOS TODO PODERO:

Por haberme brindado la sabiduría y fortaleza necesaria para la obtención de mis metas, y por su protección en todo momento.

A MIS PADRES:

***MARIA VICTORIA MORALES Y HUMBETO MARTÍNEZ** por sus consejos y apoyo incondicional en la obtención de cada uno de mis triunfos, gracias por todos sus sacrificios y confianza hacia mí.*

A MIS HERMANOS (AS):

Por haber creído en mí y por todo su apoyo recibido de parte de ellos.

A MIS COMPAÑERAS DE TESIS:

***Trinidad de la Paz Castillo López y Mirna Verónica Castro Pineda:** por formar parte de mis triunfos, haber creído en mí y por compartir sus conocimientos sin ningún límite.*

A MI DOCENTE DIRECTOR:

***José Lenidas Morales:** por compartir sus conocimientos en todo momento y por su amistad que me ha brindado siempre. Gracias y que DIOS lo bendiga siempre.*

A MI FAMILIA EN GENERAL:

Por sus muestras de cariño y apoyo brindado por parte de ellos en todo momento.

A MIS AMIGOS/AS:

Por el apoyo que ellos me han brindado, y por haber creído en mí.

Oscar René Morales Martínez

INDICE

CONTENIDO	PÁG.
INTRODUCCIÓN.....	i

CAPITULO I:

1. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

1.1 Título Descriptivo del Proyecto.....	1
1.2 Situación Problemática.....	1
1.3 Planteamiento del Problema.....	2
1.4 Enunciado del problema.....	5
1.5 Justificación.....	5
1.6 Delimitaciones.....	7
1.6.1 Delimitación espacial.....	7
1.6.2 Delimitación temporal.....	7
1.7 Objetivos de la investigación.....	7
1.7.1 Objetivo general.....	7
1.7.2 Objetivos específicos.....	8
1.8 Sistema de hipótesis.....	8

1.8.1 Hipótesis general del trabajo.....	8
1.8.2 Hipótesis específicas.....	9
1.8.3 Operacionalización de Hipótesis.....	10

CAPITULO II:

2. MARCO REFERENCIAL

2.1 Marco Normativo.....	12
2.1.1 Código de Comercio.....	12
2.1.2 Reglamento de Aplicación del Código Tributario.....	14
2.1.3 Ley de Impuesto Sobre la Renta.....	17
2.1.4 Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública y Auditoría.....	21
2.2. Marco Histórico.....	22
2.3 Marco Teórico.....	28
2.3.1. Definiciones.....	28
2.3.2. Clasificación de los Activos.....	30
2.3.2.1 Activos no corrientes tangibles.....	30
2.3.3 Deterioro del Valor de los Activos.....	44
2.3.3.1 Elementos para la medición y registro del deterioro para activos individuales.....	46
2.3. 3.2 Elementos para la medición y registro del deterioro de una unidad generadora de efectivo.....	46

2.3.3.3 Deterioro de activos comunes.....	47
2.3. 3.4 Ventajas de calcular el valor por deterioro de los activos no corrientes.....	47
2.3. 3.5 Desventajas de calcular el valor por deterioro de los activos no corrientes.....	48

CAPITULO III:

3. MARCO METODOLOGICO

3.1 Tipo de Investigación.....	49
3.2 Universo y muestra.....	49
3.2.1 Universo.....	49
3.2.2 Muestra.....	50
3.3 Método de Muestreo.....	52
3.4 Tipo de Muestreo.....	52
3.5 Técnicas de Recolección de datos de la Investigación.....	52
3.6 Instrumentos.....	53
3.7 Formas en que se analizaron e interpretaron los resultados.....	53
3.8 Fuentes de Datos de Información.....	53
3.8.1 Fuentes Documentales.....	53
3.8.2 Fuentes de Campo.....	54
3.8.3 Fuentes de Internet.....	54

CAPITULO IV:

4. ANALISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS.....	55
--	-----------

CAPITULO V:

5. CONTABILIZACIÓN DEL DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS Y SU INCIDENCIA TRIBUTARIA - UN ENFOQUE AL RUBRO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO DE ACUERDO A LA NIC N° 36 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS.

5.1 Introducción.....	84
5.2 Deterioro del valor de los activos.....	86
5.2.1 Identificación de un activo deteriorado.....	86
5.3 Elementos del deterioro del valor de los activos individuales	89
5.3.1 Valor en libros	89
5.3.2 Valor razonable menos costo de vender.	89
5.3.3 Valor de uso	90
5.3.4 Importe recuperable	94
5.4 Unidades generadoras de efectivo y sus elementos de deterioro	94
5.4.1 Identificación de unidades generadoras de efectivo.....	95
5.4.2 Elementos de deterioro.....	96

5.4.3 Activos comunes.....	104
5.5 Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro.....	105
5.5.1 Activos individuales.....	105
5.5.2 Activos revaluados.....	106
5.5.3 Unidades generadoras de efectivo.....	106
5.6 Reversión de la pérdida de valor por deterioro.....	108
5.6.1 Activos individuales.....	108
5.6.2 Activos revaluados.....	110
5.6.3 Unidades generadoras de efectivo.....	111
5.7 Tratamiento contable de la pérdida por deterioro.....	112
5.7.1 Ejercicio de activos individuales.....	112
5.7.2Ejercicio de activos revaluados.....	120
5.7.3Ejercicio de unidades generadoras de efectivo.....	126
5.8 Información a presentar en los estados financieros.....	140
5.8.1 Información a revelar.....	140
5.8.2 Información financiera y tributaria.....	143

CAPITULO VI:

6. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

6.1 Conclusiones..... 145

6.2 Recomendaciones..... 147

6.3 Bibliografía..... 148

INDICE DE TABLAS

CONTENIDO	PÁG.
Tabla N° 4.1E.....	55
Tabla N° 4.1P.....	56
Tabla N° 4.2E.....	57
Tabla N° 4.2P.....	58
Tabla N° 4.3E.....	59
Tabla N° 4.3P.....	60
Tabla N° 4.4E.....	61
Tabla N° 4.4P.....	62
Tabla N° 4.5E.....	63
Tabla N° 4.5P.....	64
Tabla N° 4.6E.....	65
Tabla N° 4.6P.....	66
Tabla N° 4.7E.....	67
Tabla N° 4.7P.....	68
Tabla N° 4.8E.....	69
Tabla N° 4.8P.....	70
Tabla N° 4.9E.....	71
Tabla N° 4.9P.....	72
Tabla N° 4.10E.....	73
Tabla N° 4.10P.....	74
Tabla N° 4.11E.....	75

Tabla N° 4.11P.....	76
Tabla N° 4.12P.....	77
Tabla N° 4.13E.....	78
Tabla N° 4.14E.....	79
Tabla N° 4.14P.....	80
Tabla N° 4.15E.....	81
Tabla N° 4.15P.....	82

INDICE DE GRÁFICOS

CONTENIDO	PÁG.
Gráfico N° 4.1E.....	55
Gráfico N° 4.1P.....	56
Gráfico N° 4.2E.....	57
Gráfico N° 4.2P.....	58
Gráfico N° 4.3E.....	59
Gráfico N° 4.3P.....	60
Gráfico N° 4.4E.....	61
Gráfico N° 4.4P.....	62
Gráfico N° 4.5E.....	63
Gráfico N° 4.5P.....	64
Gráfico N° 4.6E.....	65
Gráfico N° 4.6P.....	66
Gráfico N° 4.7E.....	67
Gráfico N° 4.7P.....	68
Gráfico N° 4.8E.....	69
Gráfico N° 4.8P.....	70
Gráfico N° 4.9E.....	71
Gráfico N° 4.9P.....	72
Gráfico N° 4.10E.....	73
Gráfico N° 4.10P.....	74
Gráfico N° 4.11E.....	75

Gráfico N° 4.11P.....	76
Gráfico N° 4.12P.....	77
Gráfico N° 4.13E.....	78
Gráfico N° 4.14E.....	79
Gráfico N° 4.14P.....	80
Gráfico N° 4.15E.....	81
Gráfico N° 4.15P.....	82

INTRODUCCION

Entre los aportes más importantes que ha traído consigo la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad figura la introducción dentro de la teoría contable el concepto del deterioro del valor de los activos. Es así como la puesta en aplicación del citado concepto, representa no solo uno de los principales cambios de índole técnico establecidos por la normativa internacional contable sino que, también permite el establecimiento de una metodología a través de la cual una entidad está en condición de reconocer contablemente las disminuciones en el valor que eventualmente pueden sufrir sus activos de las propiedades, planta y equipo.

Es importante recordar que antes de la entrada en vigor de la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos era usual y generalmente aceptado el que una entidad valuara sus activos de propiedades, planta y equipo a su costo histórico de adquisición o producción y que en casos excepcionales se reconociera la plusvalía que estos pudiesen ganar contabilizándolos por el tratamiento alternativo de la revaluación.

Es a partir de lo descrito anteriormente que la publicación de la NIC 36 viene a generar un equilibrio en la teoría contable, dándole a todas las entidades la opción de poder reconocer en sus estados financieros tanto las plusvalías como los deterioros derivados de la tenencia de activos de propiedades, planta y equipo; esto en

contraposición al esquema contable anterior en el cual solo era posible reconocer incrementos en el valor de este tipo de activos.

Desde este punto de vista, queda en evidencia cómo la NIC 36 trae consigo un enorme aporte, dicha norma contable tiene como requerimiento técnico el que las empresas al menos en forma anual, se cuestionen acerca de la existencia de indicios que las puedan llevar a calcular el importe recuperable y, por ende, a reconocer el eventual deterioro de valor de uno o un grupo de sus activos sujetos al alcance de la citada Norma Internacional de Contabilidad.

El presente estudio de investigación está contenido en 6 capítulos, en los cuales se desarrolla la adecuada contabilización del deterioro del valor de los activos y su incidencia tributaria con un enfoque al rubro de propiedades, planta y equipo.

El capítulo I, Formulación del problema, contiene el título descriptivo, situación problemática, planteamiento y enunciado del problema; en el planteamiento del problema se presentan los beneficios que le traerá a la sociedad el ejecutar la investigación, la justificación del por qué elegimos el tema, delimitación, objetivos que se esperan satisfacer con la investigación, así como el sistema de hipótesis general y específicas.

El capítulo II, titulado Marco Referencial, comprende el marco normativo donde se describen las leyes y normas relacionadas con el tema; el marco histórico hace referencia a investigaciones realizadas anteriormente que son afines al tema en estudio y se desarrolla la historia de las Normas Internacionales de Contabilidad en El Salvador; y el marco teórico conformado por las teorías vinculadas.

El capítulo III, que se denomina Marco Metodológico; en este se narra la metodología utilizada para la ejecución del trabajo.

El capítulo IV, Análisis e interpretación de Resultados. En este capítulo se toma cada pregunta y los resultados son tabulados, graficados, analizados e interpretados de acuerdo a las respuestas obtenidas.

El capítulo V se denomina “Contabilización del deterioro del valor de los activos y su incidencia tributaria un enfoque al rubro de propiedades, planta y equipo de acuerdo a la NIC N° 36 Deterioro del Valor de los Activos”. En el que se desarrolla la adecuada contabilización del deterioro del valor de los activos de propiedades, planta y equipo aplicando la normativa contable vigente.

El capítulo VI, se denomina Conclusiones y Recomendaciones. Se muestran las conclusiones a las que como grupo investigador llegamos tomando en cuenta la recopilación y análisis de los datos obtenidos.

1. FORMULACION DEL PROBLEMA

1.1 Titulo Descriptivo del Proyecto

Contabilización del deterioro del valor de los activos y su incidencia tributaria - un enfoque al rubro de propiedades, planta y equipo de acuerdo a la NIC N° 36 deterioro del valor de los activos.

1.2 Situación Problemática

El ejercicio de la profesión contable requiere una constante actualización tanto de leyes, códigos y normas técnicas; que permiten realizar un trabajo que cumpla con las exigencias actuales y futuras.

Una de las exigencias inmediatas en El Salvador es aplicar satisfactoriamente la normativa contable, ya que estas representan el marco que rige las operaciones contables en el país, por ello se requiere estudiarlas y analizarlas detalladamente.

A pesar que ya han pasado varios años desde que se decidió aplicar la normativa contable, los constantes seminarios y capacitaciones impartidas sobre dicho tema no han sido suficientes para lograr la correcta aplicación debido a la complejidad que las normas tienen, más aún la NIC 36: "Deterioro del Valor de los

Activos” que es una norma que proporciona un tratamiento diferente a los activos de propiedades, planta y equipo ya que busca que estos estén contabilizados a un valor que no sea superior a su importe recuperable.

En los últimos años las compañías han restado importancia a la medición y registro del deterioro de sus bienes, considerando únicamente aquellos elementos de común aplicación, tales como la depreciación, revaluación y retiro de estos.

1.3 Planteamiento del Problema

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 contables llevados a cabo en el país, se encuentra la primera convención nacional de contadores en El Salvador realizada del 4 al 6 de abril de 1976, 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 acordó el estudio de las Normas Internacionales de Contabilidad.

Hasta 1982, nuestro país vino aplicando principios de contabilidad basados en 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.

La complejidad de los mercados y los constantes cambios y modalidades de participar en la actividad económica, ahora bajo un esquema de globalización e internacionalización de las economías y el surgimiento de nuevos elementos que guían el reconocimiento, medición y revelación de las partidas en los estados financieros han sido el mejor indicador de las limitaciones técnicas contenidas en nuestra normativa nacional.

Consientes de tal situación el Consejo de Vigilancia de Contaduría Pública y Auditoría, con fecha 2 de septiembre de 1999 emitió un acuerdo cuyo artículo II establece que: en la preparación de los estados financieros deberán usarse las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) dictadas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) y/o aquellas regulaciones contables establecidas por este consejo.

Es hasta el 1 de abril de 2000, en que entran en vigencia las nuevas disposiciones contenidas en los artículos 443 y 444 del Código de Comercio y las nuevas atribuciones del Consejo de Vigilancia contenidas en la Ley Reguladora del

Ejercicio de la Contaduría, con que se inicia la armonización de la infraestructura legal de materia mercantil, con la normativa técnica contable.

Con estas nuevas atribuciones y facultades, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, el día 5 de diciembre de 2000 acuerda tomar 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 inician en o después del 1 de enero de 2002.

Durante el año 2001 se realizaron una serie de seminarios y capacitaciones 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 contable 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 NIC, hasta el ejercicio económico que inició el 1 de enero de 2004, fecha en la cual entro en vigencia un plan escalonado de aplicación de las NIC.

Hasta la fecha ya existe uniformidad en la adopción de la normativa contable, pero aún se encuentran deficiencias en la correcta aplicación, particularmente de la NIC 36: "Deterioro del Valor de los Activos", debido a que esta presenta un

tratamiento contable diferente en el cual se pueden reconocer las disminuciones de valor que sufren los activos.

1.4 Enunciado del problema.

¿En qué medida la contabilización del deterioro del valor de los activos y su incidencia tributaria con enfoque al rubro de propiedades planta y equipo aplicando la NIC N° 36 *Deterioro del valor de los activos* permite obtener información financiera fiable y relevante?

1.5 Justificación

En los últimos años nuestro país ha experimentado una serie de adecuaciones en su marco legal y técnico contable, uno de los objetivos es registrar adecuadamente las operaciones que se realizan dentro de las empresas mercantiles, y de estandarizar la contabilidad nacional e internacional a efectos de expresar información financiera que satisfaga las exigencias que requiere la globalización.

En base a lo anterior se requiere que los responsables de la contabilidad conozcan y apliquen la normativa contable para cumplir con las exigencias dictadas por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría.

El tema en estudio está basado en la necesidad de aplicar dicha normativa en la contabilización de la pérdida de valor por deterioro de los activos de propiedades, planta y equipo y su incidencia tributaria, considerando que se tiene un conocimiento deficiente de la normativa contable específicamente del tema en estudio.

La necesidad del presente trabajo se enfoca en la escasa información respecto a la contabilización del deterioro del valor de los activos en el rubro de propiedades, planta y equipo, por lo tanto dicho trabajo es necesario para satisfacer de conocimientos a los estudiantes, contadores, docentes y otros interesados que les servirá como base en la preparación de los estados financieros.

La investigación busca generar las herramientas para que las empresas contabilicen sus activos de propiedades, planta y equipo a un valor que no sea superior a su importe recuperable, considerando que este es uno de los principales elementos que las empresas deben de tomar en cuenta para contabilizar adecuadamente la pérdida de valor por deterioro y por lo tanto deben de reflejar información fiable y relevante.

1.6 Delimitaciones.

1.6.1 Delimitación espacial

El lugar y espacio donde se llevara a cabo el proyecto de investigación está ubicado en la ciudad de San Miguel departamento de San Miguel.

1.6.2 Delimitación temporal

El tiempo que se utilizará para la realización de la investigación será de mayo a septiembre de 2010.

1.7 Objetivos de la investigación.

1.7.1 Objetivo general

Contabilizar el deterioro del valor de los activos de propiedades, planta y equipo y su incidencia tributaria.

1.7.2 Objetivos específicos

- Aplicar la normativa contable para determinar el importe recuperable de los activos de propiedades, planta y equipo.
- Facilitar el registro del deterioro del valor de los activos de propiedades, planta y equipo.
- Explicar la incidencia tributaria del deterioro del valor de los activos de propiedades, planta y equipo.

1.8 Sistema de hipótesis.

1.8.1 Hipótesis general del trabajo.

La adecuada contabilización del deterioro del valor de los activos de propiedades, planta y equipo y su incidencia tributaria aplicando la NIC 36 *Deterioro del valor de los activos* permite contar con información financiera fiable y relevante.

1.8.2 Hipótesis específicas.

- Determinar el valor razonable neto y el valor de uso facilita el cálculo del importe recuperable de los activos de propiedades, planta y equipo, permitiendo la actualización del valor de estos activos.
- El registro de la pérdida de valor por deterioro de los activos de propiedades, planta y equipo según la normativa contable permite presentar información financiera relevante.
- El análisis correcto de la Legislación Tributaria relativa al deterioro del valor de los activos de propiedades, planta y equipo permite la correcta determinación de los gastos deducibles y no deducibles.

1.8.3 Operacionalización de Hipótesis

OBJETIVOS	HIPOTESIS	VARIABLES	CONCEPTO	OPERACIONALIZACION	ACCIONES	INDICADORES
<p>General: Contabilizar el deterioro del valor de los activos de propiedades, planta y equipo y su incidencia tributaria.</p>	<p>General: La adecuada contabilización del deterioro del valor de los activos de propiedades, planta y equipo y su incidencia tributaria, aplicando la NIC 36. "Deterioro del valor de los activos" permite contar con información financiera fiable y relevante.</p>	<p>Adecuada contabilización de la pérdida del valor por deterioro. (V.I)</p> <p>Información financiera fiable y relevante. (V.D)</p>	<p>Pérdida por deterioro del valor: es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo o unidad generadora de efectivo a su importe recuperable.</p> <p>Información financiera: es la información que contienen los estados financieros, los cuales muestran los resultados operacionales y la posición financiera de una entidad.</p>	<p>Contabilización del deterioro del valor de los activos de acuerdo a lo que establece la normativa contable internacional.</p> <p>La aplicación de la NIC 36 "Deterioro del valor de los activos" para la obtención de información financiera fiable y relevante.</p>	<p>Analizar la NIC. 36 "Deterioro del valor de los activos" para contabilizar adecuadamente la pérdida de valor por deterioro de los activos de propiedades, planta y equipo.</p> <p>Efectuar los registros contables de acuerdo a la NIC. 36 "Deterioro del valor de los activos" para obtener información financiera fiable y relevante.</p>	<p>Norma Internacional de Contabilidad 36 "Deterioro del valor de los activos".</p> <p>NIC 16: Propiedades, Planta y Equipo</p> <p>Leyes Tributarias.</p> <p>Estados Financieros. Registros Contables. NIC. 36 "Deterioro del valor de los activos".</p>
<p>Específico: Aplicar la normativa contable para determinar el importe recuperable de los activos de propiedades, planta y equipo.</p>	<p>Específica: La determinación del valor razonable neto y del valor de uso facilitará el cálculo del importe recuperable de los activos de propiedades, planta y equipo, permitiendo la actualización de estos activos.</p>	<p>La determinación del valor razonable neto y del valor de uso. (V.I)</p> <p>El cálculo del importe recuperable de los activos de propiedades, planta y equipo. (V.D)</p>	<p>Valor Razonable: menos los costes de venta es el importe que se puede obtener por la venta de un activo o unidad generadora de efectivo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costes de enajenación o disposición por otra vía.</p> <p>Valor de uso: es el valor actual de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.</p> <p>Importe Recuperable: de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor de uso.</p>	<p>Aplicación de la normativa contable.</p> <p>Utilizar la NIC. 36 "Deterioro del valor de los activos" como objeto de estudio.</p>	<p>Determinar el importe recuperable de acuerdo a la NIC. 36 "Deterioro del valor de los activos", analizando el valor razonable neto y el valor de uso.</p> <p>Calcular y contabilizar el resultado al comparar el valor en libros con el importe recuperable.</p>	<p>NIC. 36 "Deterioro del valor de los activos".</p> <p>NIC 16: Propiedades, Planta y Equipo</p> <p>NIC. 36 "Deterioro del valor de los activos".</p> <p>NIC 16: Propiedades, Planta y Equipo</p>

OBJETIVOS	HIPOTESIS	VARIABLES	CONCEPTOS	OPERACIONALIZACIÓN	ACCIONES	INDICADORES
<p>Específico: Facilitar el registro de la pérdida por deterioro de los activos de propiedades, planta y equipo.</p>	<p>Específica: El registro de la pérdida de valor por deterioro de los activos de propiedades, planta y equipo según la normativa contable permite presentar información financiera relevante.</p>	<p>Registro de la pérdida de valor por deterioro de los activos. (V.I)</p> <p>Información financiera relevante. (V.D)</p>	<p>Registros Contables: Forma especial de registro, cuya principal característica está dada por la utilización de cuentas. Los libros diario y mayor y los comprobantes y otras fuentes o documentos de soporte de tales registro¹</p>	<p>Contabilización de la pérdida de valor por deterioro.</p> <p>Aplicación de la normativa contable.</p>	<p>Registrar contablemente la pérdida de valor por deterioro de acuerdo a la NIC. 36 "Deterioro del valor de los activos".</p> <p>Realizar registros contables que permitan una información financiera fidedigna.</p>	<p>NIC. 36 "Deterioro del valor de los activos". NIC 16: Propiedades, Planta y Equipo</p> <p>NIC. 36 "Deterioro del valor de los activos". NIC 16: Propiedades, Planta y Equipo</p>
<p>Específico: Explicar la incidencia tributaria de la pérdida de valor por deterioro de los activos de propiedades, planta y equipo.</p>	<p>Específica: El análisis correcto de la legislación tributaria relativa al deterioro del valor de los activos de propiedades, planta y equipo permite la correcta determinación de los gastos deducibles y no deducibles.</p>	<p>Análisis correcto de la legislación tributaria. (V.I)</p> <p>Determinación de los gastos deducibles y no deducibles (V.D)</p>	<p>Normativa Tributaria: guía general de actuación basada en verdades fundamentales relativas al tributo.</p> <p>Gastos deducibles: Para efectos Fiscales son todos aquellos que son necesarios para la generación de ingresos gravados y por tanto se confrontan contra los ingresos gravados para la disminución de las utilidades.</p> <p>Gastos no Deducibles: Son todas aquellas erogaciones que las entidades realizan pero que el fisco no las acepta para efectos de impuesto sobre la renta y por tanto no pueden ser confrontados contra los ingresos gravados.</p>	<p>Conocimiento de la legislación tributaria.</p> <p>Análisis de la legislación tributaria.</p>	<p>Analizar correctamente la legislación tributaria relativa al deterioro del valor de los activos de propiedades planta y equipo.</p> <p>Revisar los artículos de la legislación tributaria que estén relacionados con el deterioro del valor de los activos de propiedades planta y equipo.</p>	<p>NIC. 36 "Deterioro del valor de los activos". NIC 16: Propiedades, Planta y Equipo</p> <p>Legislación Tributaria.</p>

¹ Compilación-William W. Cooper- Yujiljiri, Diccionario Kohler para contadores Limusa Noriega Editores.

2. MARCO REFERENCIAL

2.1 Marco Normativo.

2.1.1 Código de Comercio

Es un instrumento para regular todo lo derivado de las actividades comerciales, lo que involucra a comerciantes, actos de comercio y cosas mercantiles.

Con respecto a la contabilidad el capítulo V, título II “Contabilidad” contiene disposiciones en las que menciona la obligación de llevar contabilidad de acuerdo a normas contables.²

Por ejemplo el art. 435 establece que: “El comerciante está obligado a llevar contabilidad debidamente organizada de acuerdo con alguno de los sistemas generalmente aceptados en materia de Contabilidad y aprobados por quienes ejercen la función pública de Auditoria”.

Los comerciantes deberán conservar en buen orden la correspondencia y demás documentos probatorios.

²Código de Comercio de El Salvador, Diario Oficial: 140 , Tomo: 228, Publicación DO: 31/07/1970, Reformas: Decreto Legislativo No. 641, de fecha 26 de junio de 2008, publicado en el Diario Oficial No. 120, Tomo 379 de fecha 27 de junio de 2008.

El comerciante debe llevar los siguientes registros contables: Estados Financieros, diario y mayor, y los demás que sean necesario por exigencias contables o por Ley.

Los comerciantes podrán llevar la contabilidad en hojas separadas y efectuar las anotaciones en el Diario en forma resumida y también podrán hacer uso de sistemas electrónicos o de cualquier otro medio técnico idóneo para registrar las operaciones contables. Todo lo anterior lo hará del conocimiento de la Oficina que ejerce la vigilancia del Estado.

En lo que se refiere al balance general el art. 443 establece que: "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 a la naturaleza del negocio de que se trate.

En cuanto a los elementos que constituyen el activo de las empresas el art. 444 se refiere a que: “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”.

2.1.2 Reglamento de Aplicación del Código Tributario³

En el capítulo VII “De la contabilidad formal, registros, inventarios y métodos de valuación” en la sección primera “Disposiciones comunes a la contabilidad formal, registros auxiliares y registros especiales” y sección segunda “De la contabilidad formal y formulación de los estados financieros” están contenidas disposiciones relativas al desarrollo de la presente investigación en cuanto a la aplicación de la normativa contable.

Artículo 74.- Las anotaciones en la contabilidad formal, registros auxiliares y registros especiales deberán asentarse en el orden cronológico que se vayan

³ Reglamento de Aplicación del Código Tributario, Diario Oficial. N° 234, Tomo 353, de fecha 11 de diciembre de 2001.

realizando las operaciones y efectuarse de manera tal, que sea posible establecer el origen y desarrollo de tales operaciones. Los libros o registros auxiliares o especiales, se llevarán en libros empastados y foliados en forma correlativa e identificados apropiadamente.

Para los casos mencionados anteriormente, en lo que respecta a la contabilidad formal no podrá permitirse un atraso mayor de dos meses en las anotaciones, contados desde el día siguiente en que se efectuó la operación, o para el caso de los ajustes a partir del día siguiente en que se dio la circunstancia que dé lugar a su contabilización conforme a principios de contabilidad aprobados por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, o en su defecto por las Normas Internacionales de Contabilidad.

Artículo 78.- El sujeto pasivo al adoptar el sistema de contabilidad, los libros y la nomenclatura de las cuentas y subcuentas que de acuerdo al tipo de actividades que desarrolla sean necesarias, considerará la adecuación o ajuste de éstos a fin de reflejar fielmente su situación tributaria de acuerdo a los diferentes tributos; considerando los requisitos siguientes y los que la naturaleza de la actividad requiera:

- a) Asegurar el registro total de las operaciones, actos o actividades y garantizar que se asienten correctamente mediante los sistemas de control y verificación internos necesarios;

- b) Identificar cada operación relacionándolas con la evidencia comprobatoria, de tal forma que aquellos puedan identificarse con los distintos tributos, incluyendo las operaciones no sujetas al tributo por la ley respectiva. Así como las inversiones realizadas y sus fuentes de financiamiento, relacionándolas con la documentación comprobatoria, a efecto de poder precisar la fecha de adquisición del bien o de efectuada la inversión, su descripción, el monto original de la inversión y el importe de los valores que originan deducciones o ingresos para los diferentes tributos;
- c) Formular los componentes de los estados financieros: balance de situación general, estado de resultados, estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo, con base a las cuentas y subcuentas de su sistema contable aprobado, notas a los estados financieros y revelaciones de políticas contables; y,
- d) Cuando se trate de sujetos pasivos que se dediquen a la venta, producción, fabricación de bienes o prestación de servicios, deberán elaborar el estado del costo de lo vendido y de producción o costo del servicio, con sus anexos correspondientes.

Lo dispuesto en este artículo es sin perjuicio de que los sujetos pasivos resulten obligados a llevar otros registros auxiliares y especiales, o estén sujetos a normas contables específicas por la actividad que realicen, en virtud de leyes especiales.

Artículo 79.- Los componentes de los estados financieros, deberán formularse de acuerdo a lo establecido por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, y en su defecto por las Normas Internacionales de Contabilidad, en caso de que el sujeto pasivo esté obligado a normas contables establecidas por entes reguladores con facilidades en leyes especiales, deberá cumplir con las normas que éstos establezcan. En todo caso los componentes de los estados financieros deberán estar en completo acuerdo con la contabilidad del sujeto pasivo, sin perjuicio de la discriminación y de las conciliaciones que fueren necesarias efectuar a las cifras para adecuarlas a las leyes tributarias con el fin de la determinación del tributo, retención, percepción o entero respectivo.

2.1.3 Ley de Impuesto Sobre la Renta⁴

Se sabe que la pérdida por deterioro desde el punto de vista fiscal es considerado como un gasto no deducible, para efectos del cálculo del Impuesto sobre la Renta, pero de acuerdo a lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad 36, la pérdida por deterioro debe ser reconocida como un gasto en el estado de resultado, a menos que el activo en cuestión se contabilice por su valor revaluado, en este caso este importe se tiene que tratar como una disminución a dicha revaluación practicada.

Según el Art.2 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta "Se entiende por renta

⁴ Ley del Impuesto Sobre la Renta, D. Oficial: 242 Tomo: 313 Publicación DO: 21/12/1991, Reformas: Decreto Legislativo No. 236 de fecha 17 de diciembre de 2009, publicado en el Diario Oficial No. 239, Tomo 385 de fecha 21 de diciembre de 2009.

obtenida, todos los productos o utilidades percibidos o devengados por los sujetos pasivos, ya sea en efectivo o en especie y proveniente de cualquier clase de fuente tales como:

- a) Del trabajo, ya sean salarios, sueldos, honorarios, comisiones y toda clase de remuneraciones o compensaciones por servicios personales.
- b) De la actividad empresarial, ya sea comercial, agrícola, industrial, de servicio, y de cualquier otra naturaleza.
- c) Del capital tales como, alquileres, intereses, dividendos o participaciones; y
- d) Toda clase de productos, ganancias, beneficios o utilidades cualquiera que sea su origen, deudas condonadas, pasivos no documentados o provisiones de pasivos en exceso, así como incrementos de patrimonio no justificado y gastos efectuados por el sujeto pasivo sin justificar el origen de los recursos a que se refiere el artículo 195 del Código Tributario.

En el caso de pasivos no documentados y provisiones de pasivos en exceso, la renta obtenida se imputará en el periodo o ejercicio de imposición respectivo.

Pero al hablar de renta obtenida según el Art.28 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, establece: "Que La renta neta se determinará deduciendo de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para la producción de la renta y para la

conservación de su fuente que esta ley determine, así como las deducciones que la misma establezca”.

En todo caso, los costos y gastos y demás deducciones deberán cumplir con todos los requisitos que esta ley y el Código Tributario estipulan para su deducibilidad.

No serán deducibles en ningún caso los costos y gastos realizados en relación con actividades generadoras de rentas no gravadas o que no constituyan renta para los efectos de esta Ley.

Para efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, los costos y gastos que incidan en la actividad generadora de rentas gravadas, así como aquellos que afectan las rentas no gravadas, y las que no constituyan renta de conformidad a la Ley deberán proporcionarse, con base a un factor que se determinará dividiendo las rentas gravadas entre la sumatoria de las rentas gravadas, no gravadas, o que no constituyan renta de acuerdo a la ley, debiendo deducirse únicamente la proporción correspondiente a lo gravado

Los costos y gastos mencionados anteriormente se considerarán deducibles siempre y cuando estén contenidas en el Art. 29 de La Ley Impuesto Sobre La Renta,

entre estos se pueden mencionar:

- Gastos del negocio
- Remuneraciones
- Gastos de viaje al exterior y viáticos al interior del país.
- Arrendamientos.
- Primas de seguros.
- Tributos y cotizaciones de seguridad social.
- Deducción para asalariados que liquidan o no el impuesto.
- Combustible
- Mantenimiento.
- Intereses.
- Costos
- Gastos agropecuarios.

En el Art. 29-A, numeral 11 de la Ley mencionada anteriormente se establece lo siguiente: No se admitirán como gasto o erogaciones deducibles de la renta obtenida cualquier otro gasto o erogación no especificado en este artículo que no sea indispensable para la producción de renta computable o la conservación de su fuente. Por ende el gasto originado al reconocer el deterioro del valor de los activos no se considera deducible, ya que no incide en la producción de la renta ni en la conservación de su fuente.

En cuanto a la reversión por la pérdida por deterioro según la NIC 36, esta debe registrarse como un ingreso en el estado de resultados, a excepción de los activos contabilizados a su valor de revalúo, este beneficio no incide en la determinación de la renta neta imponible ni en el cálculo del impuesto ya que por su naturaleza “se considera como ingreso no gravable” por haberse reconocido como no deducible en su momento, según el art. 2 de Ley de Impuesto sobre la Renta.

2.1.4 Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública y Auditoría.⁵

Es un instrumento que regula el ejercicio de la profesión de la Contaduría Pública, la función de la Auditoría y los derechos y obligaciones de las personas naturales o jurídicas que las ejerzan.

En cuanto a las atribuciones que el Consejo posee para regular la profesión contable el artículo 36 establece:

Son atribuciones del Consejo:

- g) Fijar las normas generales para la elaboración y presentación de los estados financieros e información suplementaria de los entes fiscalizados;

⁵Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública y Auditoría, Decreto Legislativo. No. 828, del 26 de enero del 2000, publicado en el Diario Oficial. No. 42, Tomo346, del 29 de febrero del 2000.

- h) Determinar los principios conforme a los cuales, deberán los comerciantes llevar su contabilidad y establecer criterios de valoración de activos, pasivos y constitución de provisiones y reservas;
- i) Aprobar los Principios de Contabilidad y las Normas de Auditoría Internacionalmente Aceptados, inclusive financieros, cuando la ley no haya dispuesto de manera expresa sobre ellas;

Para los efectos de los literales antes mencionados el Consejo procederá a la mencionada aprobación, previa propuesta recibida de las asociaciones gremiales de contadores legalmente constituidas seguida de la consulta respectiva con estas gremiales. Una vez aprobados los publicará, los que serán de obligatorio cumplimiento sesenta días después de la fecha de efectuarse la misma. Lo establecido en este artículo es sin perjuicio de lo que dispongan otras leyes sobre la materia.

2.2. Marco Histórico.

Las NIC han tenido, con el correr del tiempo un desarrollo histórico, por consiguiente han incidido en la contabilidad y en los estados financieros de las distintas empresas. Algunos de los esfuerzos de la profesión en El Salvador, orientados a la armonización de la normativa contable han sido los siguientes: Hasta julio de 1996, el entonces Colegio de Contadores Públicos Académicos, había coordinado la emisión de 18 Normas de Contabilidad Financiera (NCF).

A partir de julio de 1996 en el marco del desarrollo de la IV Convención Nacional de Contadores, patrocinada por la Asociación de Contadores Públicos de El Salvador, el Colegio de Contadores Públicos Académicos de El Salvador, y la Corporación de Contadores de El Salvador; bajo el Lema “La Armonización Contable y Unidad Gremial: Un Reto Imperativo ante la Globalización”, se someten a revisión las 18 NCF, y se adicionan 10 más (de la 19 a la 28); procediendo a su legitimación de acuerdo con las conclusiones generales de la IV convención. A partir de entonces se conocen las 28 NCF, que si bien no contaban con un respaldo legal, sí se tenía la “legitimación” por parte del gremio.

El 2 de septiembre de 1999 el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA), acordó que en la preparación de los estados financieros deberían usarse Normas Internacionales de Contabilidad dictadas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y/o aquellas regulaciones establecidas por este Consejo. Sin embargo, aún se encontraban vigentes las disposiciones del Código de Comercio, que en sus artículos 443 y 444, establecían cuales deberían de ser la partidas que conformaban los estados financieros, y cuales las bases de estimación y valoración; lo cual era discordante y hasta contrario con el contenido de las normas contables. Representando para empresarios y contadores, una verdadera polémica al momento de preparar los estados financieros que tenían que responder tanto a las demandas de información de los inversionistas y demás usuarios de la información (técnico), como a los requerimientos legales establecidos en nuestras leyes mercantiles.

Es hasta el 1 de abril de 2000, en que entran en vigencia las nuevas disposiciones contenidas en los artículos 443 y 444, del Código de Comercio y las nuevas atribuciones del Consejo de Vigilancia contenidas en La Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, con que se inicia la armonización de la infraestructura legal de materia mercantil, con la normativa técnica contable. A partir de entonces dichas disposiciones del Código de Comercio establecen que: “Los renglones del balance se formarán tomando como base los criterios emitidos por el CVPCPA y en su defecto por las NIC.” Hasta abril de 2001 la fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF) había encomendado el trabajo de emitir Normas Contables Internacionales al Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) y a partir de esa fecha se asigna esta labor al Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

El 15 de diciembre de 2000 el CVPCPA acordó aplicar las NIC, como base general para la preparación y presentación de los estados financieros de las diferentes entidades, y estas serían de aplicación obligatoria a partir de los ejercicios contables que inicien en o después del 1 de enero de 2002. Según acuerdo se decide ampliar el plazo de obligatoriedad para la entrada en vigencia de las NICs, hasta el ejercicio económico que comienza el 1 de enero de 2004.

El 31 de octubre de 2003 el CVPCPA acordó establecer, a partir del ejercicio 2004, un plan escalonado para la implementación de las NICs, de acuerdo a las siguientes características:

1. Las empresas que emiten títulos valores que se negocian en el mercado de valores, así como los Bancos del sistema y conglomerados de empresas autorizados por la Superintendencia del Sistema Financiero deberán presentar sus primeros estados financieros con base a NICs, por el ejercicio que inicia el 1 de enero de 2004, otorgándoles un periodo de 12 meses a partir de esa fecha para completar el proceso de adopción.
2. Los intermediarios Financieros no Bancarios, las Sociedades de Seguros, las Asociaciones y Sociedades Cooperativas que no emitan títulos valores que se negocien en el mercado de valores, presentarán sus primeros estados financieros con base a NICs, por el ejercicio que inicia el 1 de enero de 2005, otorgándoles un periodo de 24 meses a partir del 1 de enero de 2004 para completar el proceso de adopción.
3. El resto de empresas (léase grandes empresas), excepto aquellas empresas clasificadas como Medianas, Pequeñas y Micro Empresas por la Comisión Nacional para la Micro y Pequeña Empresa (CONAMYPE), deberán presentar sus primeros estados financieros con base a NICs por el ejercicio que inicia el 1 de enero de 2005 otorgándoles un periodo de 24 meses, contados a partir del 1 de enero de 2004 para completar su proceso de adopción.
4. Las organizaciones no lucrativas (ONG's) que reciben fondos del exterior para cumplir con su finalidad y aquellas que realizan actividades de intermediación financiera, presentarán sus primeros estados financieros con base a NICs por

ejercicio que inicia el 1 de enero de 2005 otorgándoles un periodo de 24 meses, contados a partir del 1 de enero de 2004 para completar su proceso de adopción.

5. La Mediana y Pequeña empresa, según la clasificación de la CONAMYPE, tendrán la obligación de presentar sus primeros estados financieros con base a NICs por ejercicio que inicia el 1 de enero de 2006 otorgándoles un periodo de 36 y seis meses, contados a partir del 1 de enero de 2004 para completar su proceso de adopción.
6. Las Micro-empresas, según la clasificación de la CONAMYPE, no estarán afectas a esta regulación, pero podrán adoptar las NICs en forma voluntaria, cuando así lo estimen conveniente a sus intereses.

Mediante acuerdo del CVPCPA de fecha 22 de diciembre de 2004, se decide mantener como marco de referencia las NIC, que contemplan las revisiones y/o actualizaciones, incluyendo las respectivas interpretaciones hasta la fecha (octubre 2003) que el CVPCPA tomó el referido Acuerdo. Este marco de referencia será reconocido como: Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador (NIFES).

Según acuerdo del Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, publicado en el diario oficial del 18 de enero de 2005, en su numeral 2 menciona lo siguiente:

“Mantener como marco de referencia las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), que contemplan las revisiones y/o actualizaciones incluyendo las respectivas interpretaciones hasta la fecha que el consejo tomo en el referido acuerdo. Este marco de referencia, para propósitos formales, será conocido como Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador.”

Posteriormente el IASB inicio un proyecto para desarrollar normas contables adecuadas para pequeñas y medianas entidades con la intención de proveer un conjunto de principios contables simplificados y que fueran apropiados por sí mismo para pequeñas entidades y otras entidades no listadas en un mercado de valores y además que estuvieran basadas en la versión completa de NIIF.

En mayo de 2007, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría presento ante la comunidad empresarial, asociaciones gremiales, organismos reguladores, universidades y firmas de auditoría el proyecto titulado “divulgación sobre el contenido de la propuesta del proyecto NIIF para entidades no listadas (pequeñas y medianas entidades)”, el cual tuvo como objetivo presentar ante el IASB, las observaciones y recomendaciones pertinentes.

En abril de 2009, el IASB decidió el nombre definitivo: Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, y posteriormente

el 9 de julio de 2009 emitió la versión oficial aprobada de dichas normas y que en la actualidad se encuentran vigentes.⁶

Tomando en cuenta las disposiciones del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría y Auditoría de adoptar la normativa internacional vigente, es necesario que las empresas presenten su información financiera de acuerdo a Normas Internacionales de Contabilidad, mediante las cuales se puede lograr el objetivo de compatibilizar los registros e informes contables, en armonía con las tendencias contables mundiales, ya que aparte de cumplir una de las exigencias legales contables les servirá para el logro de sus objetivos y poder así tener una información más fiable, relevante y comprensible, que será útil para los interesados.

2.3 Marco Teórico.

2.3.1. Definiciones.

Activos no Corrientes: La NIC 1: "*Presentación de Estados Financieros*", en su párrafo 58, establece que los activos no corrientes, incluye activos tangibles, intangibles y financieros que por su naturaleza sean a largo plazo.⁷

Propiedades, Planta y Equipo: la NIC 16 "*Propiedades, Planta y Equipo*" en el párrafo 6 define a estos como los activos tangibles que:

- a) Posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y

⁶www.monografías.com, Proceso de adopción de NIC_NIIF El Salvador

⁷ NIC 1 Presentación de Estados Financieros, párrafo 58

servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y

b) Se espera usar durante más de un periodo.⁸

Importe en Libros: es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Importe Recuperable: de un activo o unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor de uso.

Pérdida por Deterioro del Valor: es la cantidad en que excede el importe en libro de un activo o unidad generadora de efectivo a su importe recuperable.

Unidad Generadora de Efectivo: Es el grupo identificable de activos más pequeño, que genera entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupo de activos.

Valor de Uso: es el valor actual de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

Valor Razonable Menos los Costes de Venta: es el importe que se puede obtener por la venta de un activo o unidad generadora de efectivo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costes de enajenación o

⁸ NIC 16 Propiedades, planta y equipo, párrafo 6

disposición por otra vía.⁹

2.3.2. Clasificación de los Activos.

El rubro activos no corrientes a menudo se clasifica en los siguientes grupos:

- Tangibles
- Intangibles

2.3.2.1 Activos no corrientes tangibles

La palabra tangible se refiere a sustancia física y se clasifica en:

- a) Inversiones no sujetas a depreciación, tales como terrenos, que tienen una vida ilimitada y normalmente no disminuyen su valor.
- b) Inversiones sujetas a depreciación: son todas aquellas que tiene vida útil limitada, como edificios, maquinaria, equipo de reparto, mobiliario y equipo de oficina, muebles y enseres, herramientas y moldes.

Los activos no corrientes tangibles según la Norma Internacional de Contabilidad N° 16 se clasifican en:

- a) Terrenos.
- b) Edificios y terrenos
- c) Maquinaria

⁹ NIC 36 Deterioro del valor de los activos, párrafo 6

- d) Buques
- e) Aeronaves
- f) Vehículos de motor
- g) Mobiliario y utillaje
- h) Equipo de oficina

2.3.2.1.1 Características de las propiedades, planta y equipo¹⁰

- Se adquieren con la finalidad de utilizarlos en la producción de bienes y prestación de servicios, para arrendarlos a otros o para fines administrativos;
- Son bienes de naturaleza corpórea;
- Son adquiridos o producidos con la intención de usarlos y no venderlos en el ciclo financiero a corto plazo;
- Se espera que sean usados durante más de un periodo contable;
- Tienen una vida útil limitada a excepción de los terrenos que poseen vida útil ilimitada.
- Se consideran parte integrante de los activos no corrientes.
- La recuperación del costo con excepción de los terrenos se contabilizan mediante un proceso de distribución denominado depreciación.

¹⁰ Propuesta de aplicación de la pérdida de valor por deterioro a las empresas del sector construcción, pag.14

2.3.2.1.2. Reconocimiento de los activos no corrientes como propiedades, planta y equipo

Según la NIC 16 en el párrafo 7 establece que un elemento de las propiedades, planta y equipo debe ser reconocido como activo cuando:

- a) Es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo.
- b) El costo del activo para la entidad puede ser valorado con fiabilidad; es decir, cuando se ha adquirido puede identificarse su valor de adquisición, y si se construye puede determinarse todos los costos en que se ha incurrido para elaborarlo.

2.3.2.1.3. Medición inicial de los elementos de propiedades, planta y equipo del activo no corriente.

Todo elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se valorará por su costo, en el cual se deben incluir todas aquellas erogaciones vinculadas con la adquisición o creación del mismo, entre estos costos se encuentran los siguientes:

- a) Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio;

- b) Todos los costos directamente relacionados con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia;
- c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurre la entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos del de la producción de inventarios durante tal periodo.

La adquisición de los activos fijos se puede dar de diferentes maneras tales como:

- Compra de activos
- Activos construidos por la entidad
- Permuta de activos

- **Compra de activos**

El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo será el precio equivalente al contado en la fecha de reconocimiento. Este comprende los costos en que se ha incurrido inicialmente para adquirirlo, el reconocimiento de estos costos terminará cuando el elemento se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de forma prevista por la gerencia.

- **Activos construidos por la entidad**

El costo de un activo construido por la propia entidad se determinará utilizando los mismos principios que si fuera un elemento de propiedades, planta y equipo adquirido. Para lo cual la empresa tiene que determinar costos y gastos de construcción en que se hayan incurrido y asentará en los registros el valor de los materiales y mano de obra directamente atribuible a la construcción.

- **Permuta de activos**

Según la NIC 16 en el párrafo 23 establece que algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden haber sido adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. El costo de dicho elemento de propiedades, planta y equipo se medirá por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado.

El elemento adquirido se medirá de esta forma incluso cuando la entidad no pueda dar de baja inmediatamente el activo entregado. Si la partida adquirida no se mide por su valor razonable, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado. Si la entidad es capaz de determinar de forma fiable los valores razonables del activo recibido o del activo entregado, se utilizará el valor razonable

del activo entregado para medir el costo del activo recibido, a menos que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido.

La entidad determinará si una permuta tiene carácter comercial, considerando en qué medida se espera que cambien los flujos de efectivo futuros como consecuencia de dicha transacción.

2.3. 2.1.4. Vida útil de los activos

Es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo depreciable por parte de la entidad; o bien el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad. Para la determinación de la vida útil estimada, la NIC 16 en su párrafo 56 toma en cuenta ciertos factores como los siguientes:

- a) La utilización prevista del activo. El uso debe estimarse por referencia a la capacidad o al desempeño físico que se espera del mismo.
- b) El desgaste físico esperado, que dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, así como el grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado.
- c) La obsolescencia técnica o comercial derivada de los cambios o mejoras en la producción, o bien de los cambios en la demanda de mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo.

- d) Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como la fecha de caducidad de los contratos de servicios relacionados con el activo.

2.3.2.1.5 Depreciación de propiedad, planta y equipo

La depreciación es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil. Y para establecer el valor de depreciación es necesario conocer primeramente el importe depreciable del activo que está formado por el costo, o el importe que lo haya sustituido, menos su valor residual. El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil, el valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada periodo anual.

Hay que tener en cuenta que se depreciará de forma separada cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento.

De acuerdo a la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el Art, 30 el valor sujeto a depreciación será el costo total del bien y los porcentajes máximos de depreciación permitidos son:

a) Bienes Nuevos:

Activos	%	Años
Edificaciones	5	20
Maquinaria	20	5
Vehículos	25	4
Otros bienes muebles	50	2

b) Cuando se tratara de maquinaria o bienes muebles usados, el valor máximo sujeto a depreciación será el precio del bien nuevo al momento de su adquisición, ajustado de acuerdo a los siguientes porcentajes:

Años de vida	Porcentaje de maquinaria o bienes muebles usados.
1 año	80%
2 años	60%
3 años	40%
4 años y más	20%

2.3.2.1.5.1 Métodos de depreciación ¹¹

Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. La entidad elegirá el método que más fielmente refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo. Dicho método se aplicará

¹¹ Análisis de la depreciación acelerada, pag.56

uniformemente en todos los periodos, a menos que se haya producido un cambio en el patrón esperado de consumo de dichos beneficios económicos futuros.

a) Método de línea recta.

La depreciación lineal dará lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie.

El cálculo por depreciación del periodo se hace restando el valor residual del costo del activo y dividiendo este valor por los años de vida útil estimada. La fórmula es la siguiente:

$$\frac{\text{Costo} - \text{Valor residual}}{\text{Vida útil}} = \text{Cuota de depreciación anual}$$

Vida útil

Consecuentemente, es el más apropiado cuando se usa un bien uniformemente año tras año, y a la vez es el método que nuestra legislación tributaria según el artículo 30 de la Ley del Impuesto sobre la Renta acepta para efectos de deducibilidad determinándose una cuota anual o una proporción de esta, según corresponda al uso o empleo que los bienes han tenido en la producción de renta.

b) Método de saldos decrecientes.

El método de depreciación decreciente en función del saldo del elemento dará lugar a un cargo que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil.

Bajo este método se calcula una tasa de depreciación doble de la calculada en el de línea recta y no toma en cuenta el valor de desecho.

Para la aplicación de este método se siguen los siguientes pasos:

- 1) Se determina la tasa de depreciación anual por el método de línea recta, sin considerar el valor de desecho. Para ello se divide uno entre el número de años de vida útil del activo.
- 2) La tasa obtenida por línea recta se multiplica por 2, para calcular el doble de la misma. Y esta se obtiene aplicando la formula siguiente:

- 3) La tasa obtenida se multiplica por el valor en libros del activo al inicio del ejercicio (Precio de costo menos depreciación acumulada).
- 4) El importe de la depreciación del último ejercicio será igual a la cantidad necesaria para disminuir el valor en libros del activo a su valor residual.

c) Método de unidades producidas

El método de las unidades de producción dará lugar a un cargo basado en la utilización o producción esperada.

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 o en kilómetros,

La fórmula para el cálculo es la siguiente:

El registro contable, se hace con cargo a gastos de operación o fabricación, según la empresa comercial o industrial.

2.3.2.1.6 Retiro de las propiedades, planta y equipo

El objetivo de la depreciación es distribuir el costo de un activo sobre los períodos de su utilización, en ningún caso puede el gasto ser mayor que el monto pagado por el activo. Cuando un bien depreciado continúe en uso más allá de la estimación original de vida útil las cuentas contables relacionadas deben permanecer en registros contables sin hacer asientos posteriores hasta que el activo sea retirado o dado de baja.

2.3.2.1.7 Baja de activos no corrientes¹²

El importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja en cuentas:

¹² NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo

- (a) Cuando la entidad se desapropie del mismo; o
- (b) Cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o desapropiación.

La desapropiación de un elemento de propiedades, planta y equipo puede llevarse a cabo de diversas maneras:

- a) Mediante la venta,
- b) Mediante un contrato de arrendamiento financiero,
- c) Por donación.

Si, de acuerdo con el principio de reconocimiento, la entidad reconociera dentro del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo el costo derivado de la sustitución de una parte del elemento, entonces dará de baja el importe en libros de la parte sustituida, con independencia de si esta parte se hubiera amortizado de forma separada. Si no fuera practicable para la entidad la determinación del importe en libros de la parte sustituida, podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál podría ser el costo de la parte sustituida en el momento en que fue adquirida o construida.

Al dar de baja un elemento de propiedades, planta y equipo, este puede causar bien una pérdida o una ganancia derivada de tal situación, esta se

determinará como la diferencia entre el importe neto que, en su caso, se obtenga por la desapropiación y el importe en libros del elemento.

La contrapartida a cobrar por la desapropiación de un elemento de propiedades, planta y equipo, se reconocerá inicialmente por su valor razonable. Si se aplazase el pago a recibir por el elemento, la contrapartida recibida se reconocerá inicialmente al precio equivalente de contado.

2.3.2.1.8. Valoración posterior al reconocimiento

Con posterioridad a su reconocimiento inicial la entidad elegirá como política contable el modelo del costo o el modelo de revaluación, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de propiedades, planta y equipo.

2.3.2.1.8.1 Modelo del costo

Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se contabilizará por su costo de adquisición menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.

2.3.2.1.8.2 Modelo de revaluación ¹³

Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable en la fecha del balance.

2.3.2.1.8.2.1 Importancia de la revaluación

La importancia de revaluar los inmuebles, maquinaria y equipo, se da para que los distintos elementos del activo que se han incorporado al patrimonio en épocas diferentes (adquirido en moneda de distinto poder adquisitivo), se presentan valoradas en unidades monetarias homogéneas, logrando reflejar un aumento en el capital por cantidades no realizadas presentando acertadamente la realidad del valor patrimonial, siendo este incremento aceptado por los principios de contabilidad, leyes mercantiles y tributarias.

Según NIC 16 la frecuencia de las revaluaciones depende de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos de las propiedades, planta y

¹³ Gerardo Guajardo Cantú, Contabilidad Financiera Cuarta Edición

equipo, que se están revaluando. Cuando el valor razonable del activo revaluado difiera significativamente de su valor en libros, será necesaria una nueva revaluación. Estas frecuentemente son innecesarias para elementos de las propiedades, planta y equipo con variaciones insignificantes en el valor razonable. Para estos, pueden ser suficientes revaluaciones hechas cada tres o cinco años.

2.3.3 Deterioro del Valor de los Activos

En los últimos años, las compañías han restado importancia a la medición y registro del deterioro de sus bienes, considerando únicamente aquellos elementos de común aplicación, tales como la depreciación, revaluación y retiro de estos. Tradicionalmente, lineamientos sobre el manejo financiero y contable de los activos en general estaban regulados por los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), por las Normas de Contabilidad Financieras de El Salvador (NCF), y la legislación tributaria y mercantil.

En 1982, el país aplicó principios de contabilidad basados en leyes mercantiles y tributarias, todo ello debido a la carencia de un ordenamiento sistemático y propio que estipulara las prácticas contables aplicables en El Salvador.

Otro de los conceptos financieros que se relacionan con el deterioro de activos es la determinación del "valor de uso" el cual se menciona en el boletín N^o. 32 de los PCGA del instituto mexicano, denominado "criterios para la determinación del valor de uso y tratamiento contable de las ventas y bajas del activo fijo".

El concepto de deterioro y su aplicación se mencionan por primera vez, en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), documento emitido por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), por sus siglas en inglés.

Debido a la complejidad del contenido de la NIC N° 36, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, desarrollo el boletín C-15 denominado "Deterioro en el Valor de los Activos de Larga Duración y su Disposición" emitido en el 2002, este proporciona un preámbulo de lo que es el deterioro de activos, así mismo procura dar guías y proporcionar ejemplos de cómo aplicar dicha normativa con un alcance de las partidas no monetarias establecidas en el mismo, que permitan a un preparador elaborar información que sea sólida y sirva de base para que un usuario de dicha información financiera la comprenda y tome decisiones. Este boletín enmarca dos grandes rubros de activos de larga duración sujetos a pruebas de deterioro, los cuales se dividen en aquellos mantenidos para su uso y aquellos para su disposición, estos últimos, a su vez, se subdividen en bienes dispuestos para su venta y otros con diferentes formas de transferencia.

Sin embargo, se hace énfasis en determinar el valor de recuperación de un activo o grupo de estos (unidades generadoras de efectivo), y si estos presentan indicios de deterioro, esto no aplica si están dispuestos para su venta, en cuyo caso basta el hecho de haberse manifestado como bienes destinados a un inventario, para evaluar su posible pérdida por deterioro considerando su precio neto de enajenación.

Al referirse a la pérdida de deterioro del valor de activos la NIC 36 menciona: Que es la cantidad en que excede el valor en libros de un activo o unidad generadora de

efectivo a su importe recuperable. Mencionando con ello también que este valor se refiere al monto mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso.

2.3.3.1 Elementos para la medición y registro del deterioro para activos individuales

Se entenderá como importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo el mayor entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor de uso.

El importe recuperable se calcula para cada activo individualmente siempre y cuando estos generen entradas de efectivo independientemente de otros. De no ser así este valor se determinara para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el bien.

2.3. 3.2 Elementos para la medición y registro del deterioro de una unidad generadora de efectivo.

Como se mencionó anteriormente, una unidad generadora de efectivo, es el grupo más pequeño de activos, que incluyendo al mismo, genera entradas de efectivo por su funcionamiento continuo.

Las unidades generadoras de efectivo deben estar conformadas por los mismos activos identificables durante todos los períodos en forma homogénea, a no ser que se justifique el retiro o inclusión de algunos nuevos en la unidad en períodos

posteriores.

2.3.3.3 Deterioro de activos comunes.

Los activos comunes son aquellos que corresponden o tienen que ver con todas las operaciones de la empresa, tales como equipos de cómputo, mobiliario de oficina, edificio donde se encuentra las instalaciones de la empresa, etc.

Estos activos comunes poseen ciertas características que se detallan a continuación:

1. Son activos que no generan entradas de efectivo por sí mismos.
2. Su valor en libros no puede ser enteramente distribuido a la unidad generadora de efectivo que se está considerando.
3. Su importe recuperable no puede ser calculado a menos que la gerencia; haya decidido venderlo.

Si el activo común presenta algún indicio de deterioro de su valor, el importe recuperable que se tomara será el que corresponda a la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el activo. Posteriormente este monto se comparará con el valor en libros y si este es mayor se deberá reconocer la pérdida por deterioro.

2.3.3.4 Ventajas de calcular la pérdida de valor por deterioro de los activos no corrientes

- Facilita la valuación de nuevos proyectos: se conoce el valor real del bien para

la adopción razonable de decisiones.

- El deterioro de las propiedades, planta y equipo permite una presentación en los estados financieros en valores actuales.
- Razones Financieras Adecuadas: permite que las razones financieras sean reales, consiguiendo con esto obtener una interpretación y conclusión sobre bases verdaderas.
- Orientación de decisiones: los estados financieros expresados sobre bases adecuadas, permiten que la administración de la empresa visualice el futuro operacional de la misma, con mejores expectativas.
- Detección de obsolescencia: Ayudaría a detectar si existe la necesidad de reemplazar algún activo por haber sufrido deterioro.

2.3.3.5 Desventajas de calcular y contabilizar la pérdida de valor por deterioro de los activos no corrientes.

- Incremento de costos para la empresa por la contratación de especialistas en revalúo, con el fin de determinar los valores de los elementos que permiten reflejar la pérdida por deterioro de los activos.
- La pérdida de valor por deterioro de los activos de propiedades planta y equipo no constituye gasto deducible para el impuesto sobre la renta.

3. MARCO METODOLOGICO

3.1 Tipo de Investigación

En el presente trabajo de investigación se aplicó el estudio correlacional, ya que el propósito de nuestra investigación es proponer una adecuada contabilización de la pérdida de valor por deterioro y su incidencia tributaria de los activos de propiedades, planta y equipo, para obtener información financiera fiable y por lo tanto poder tomar mejores decisiones económicas, y poder medir la relación que existe entre variables y objetivos.

3.2 Universo y muestra

3.2.1 Universo

La población objeto de estudio es:

- Los estudiantes de quinto año de Licenciatura en Contaduría Pública, de la Universidad de El Salvador – Facultad Multidisciplinaria Oriental; que alcanza un número de 70 estudiantes.
- Los profesionales de la ciudad de San Miguel, inscritos el Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos; que alcanza un número de 59 contadores públicos.

3.2.2 Muestra

La muestra se determinó a través de la fórmula estadística para poblaciones finitas:

- Población 1: estudiantes de 5° año de Licenciatura en Contaduría Pública.

Dónde:

n= Tamaño de la muestra = ?

N= Tamaño del universo = 70 estudiantes

Z= Nivel de confianza¹⁴ = 1.96

P= Probabilidad de ocurrencia = 0.95

Q= Probabilidad de no ocurrencia = 0.05

E= Error muestral = 0.05

¹⁴ Z fue calculada a través de la tabla estadística normal y corresponde a un nivel de confianza de (1-alfa) donde alfa es un valor de 0.05 dando un nivel de confianza de 0.95 que dividido entre 2 es igual a 0.475 dando en la tabla un nivel de confianza numérico de 1.96

Estudiantes

- Población 2: Los profesionales de la Contaduría Pública de la ciudad de San Miguel, inscritos el Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos;

Dónde:

n= Tamaño de la muestra = ?

N= Tamaño del universo = 59 profesionales inscritos

Z= Nivel de confianza = 1.96

P= Probabilidad de ocurrencia = 0.95

Q= Probabilidad de no ocurrencia = 0.05

E= Error muestral = 0.05

Profesionales inscritos

3.3 Método de Muestreo

Para el presente estudio se considera el método probabilístico, donde todos los elementos de la población tienen una misma probabilidad de ser elegidos. Es importante destacar que en el estudio se considera una población finita debido a que esta es pequeña pero significativa, pero como la población es mayor de cincuenta se toma una muestra para la recolección de las observaciones que son de interés para la investigación.

3.4 Tipo de Muestreo

El tipo de muestreo que se utilizó para la presente investigación es el muestreo aleatorio simple, ya que permite relacionar totalmente al azar los elementos de la muestra tomando en consideración el total del universo teniendo la misma oportunidad de ser seleccionados.

3.5 Técnicas de Recolección de Datos de la Investigación

La técnica a utilizada en la investigación es la encuesta, y es administrada a los estudiantes de quinto año de Licenciatura en Contaduría Pública, de la Universidad de El Salvador – Facultad Multidisciplinaria Oriental y a los profesionales en Contaduría Pública de la ciudad de San Miguel, inscritos en el Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos.

3.6 Instrumentos

El instrumento de investigación utilizada es el cuestionario, el cual es dirigido a la muestra tomada de los profesionales inscritos en el Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos, Filial San Miguel y a los estudiantes de quinto año de Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador Facultad Multidisciplinaria Oriental. Dicho instrumentos consta de preguntas cerradas y abiertas con el objetivo de que este sea de fácil entendimiento para el informante.

3.7 Formas en que se analizaron e interpretaron los resultados

Una vez que se obtuvo la información requerida a través del cuestionario, el procesamiento de la información se hizo 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 tabularon en cuadros estadísticos y luego se representaron gráficamente cada una de las preguntas contenidas en el cuestionario, las cuales reflejan la opinión de cada uno de los encuestados.

3.8 Fuentes de Datos de Información

3.8.1 Fuentes Documentales

Consisten en los procedimientos o medios que permitan registrar las fuentes de información, así como organizar y sistematizar la información teórica y empírica

que contienen las normas, libros, artículos, informes manuales, reglamento, memoria, leyes, tesis y otros documentos relacionados con la contabilización de la pérdida de valor por deterioro.

3.8.2 Fuentes de Campo

Consiste en realizar una investigación directa utilizando cuestionario para las encuestas con los diferentes estudiantes y profesionales en Contaduría Pública

3.8.3 Fuentes de Internet

Esta técnica se utilizó para obtener, organizar y sistematizar la información teórica y empírica, por medio de la ayuda de varios motores de búsqueda que contienen muchos libros y medios que se encuentran de manera virtual.

4. ANALISIS E INTERPRETACION DE RESULTADOS

Resultados de las encuestas realizadas a los estudiantes de quinto año de la Licenciatura en Contaduría pública de la Universidad de El Salvador – Facultad Multidisciplinaria Oriental y a los profesionales en Licenciatura en Contaduría Pública inscritos en el Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos Filial San Miguel.

Pregunta nº 1.

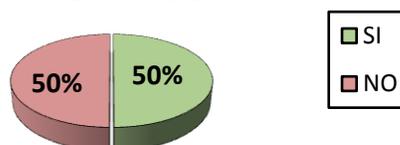
¿Tiene conocimiento de la existencia de una normativa contable que regule la pérdida de valor por deterioro?

Objetivo: Conocer si la población encuestada sabe de la existencia de la Norma Internacional de Contabilidad 36 “Deterioro del Valor de los Activos”

Tabla N° 4.1 E

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	18	50
NO	18	50
TOTAL	36	100

GRÁFICO 4.1 E



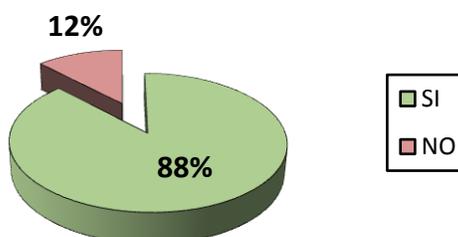
Análisis:

Del 100% de los estudiantes encuestados un 50% conoce de la existencia de una normativa contable que regula la pérdida del valor por deterioro, pero el 50% desconoce la existencia de dicha normativa.

Tabla N° 4.1 P

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	29	88
NO	4	12
TOTAL	33	100

GRÁFICO N 4.1 P



Análisis:

El 88% de los profesionales en Licenciatura en Contaduría Pública conoce de la existencia de una normativa contable que regula la pérdida del valor por deterioro, y un 12% desconoce la existencia de dicha normativa.

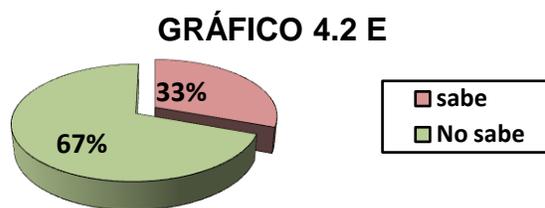
Pregunta N° 2

Si la respuesta a la pregunta anterior es afirmativa mencione el nombre de la normativa.

Objetivo: Saber si los encuestados conocen cual es la Norma Internacional de Contabilidad que regula la pérdida de valor por deterioro.

Tabla N° 4.2 E

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
Sabe	6	33
No sabe	12	67
TOTAL	18	100

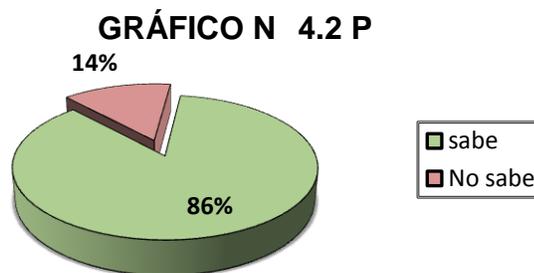


Análisis:

Del 100% de los estudiantes un 67% no conoce el nombre de la normativa contable que regula la pérdida de valor por deterioro, aunque en la pregunta anterior un 50% dijo conocerla y al indagar sobre dicho conocimiento solo el 33 conoce la normativa contable. Se puede observar que la mayoría de los estudiantes encuestados desconocen la normativa.

Tabla N° 4.2 P

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
Sabe	25	86
No sabe	4	14
TOTAL	29	100



Análisis:

El 87% que corresponde a 29 profesionales en Licenciatura en Contaduría Pública que en la pregunta numero 1 manifestó conocer de la existencia de una normativa contable que regula la pérdida de valor por deterioro, pero al indagar sobre dicho conocimiento solo el 86% que corresponde a 25 encuestados conoce la normativa contable y un 14% la desconoce.

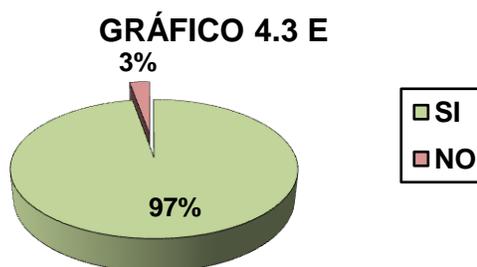
Pregunta N° 3

¿Considera usted que la aplicación de esta norma refleja información más fiable y relevante?

Objetivo: Saber si la población encuestada conoce la relevancia de la aplicación de esta norma para presentar información fiable y relevante.

Tabla N° 4.3 E

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	35	97
NO	1	3
TOTAL	36	100



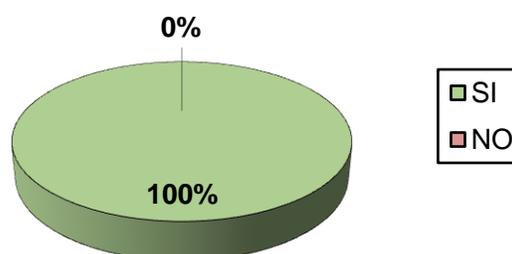
Análisis:

Del total de los encuestados un 86% dijo que es necesario aplicar la normativa contable para poder presentar información fiable y relevante, pero el 14% restante no consideran de importancia la aplicación de la normativa para que la información sea fiable y relevante.

Tabla N° 4.3 P

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	33	100
NO	0	0
TOTAL	33	100

GRÁFICO N 4.3 P



Análisis:

El 100% los profesionales en Licenciatura en Contaduría Pública encuestados considera que es necesario aplicar la normativa contable para obtener información más fiable y relevante.

Pregunta N° 4

¿Conoce los elementos que intervienen en la determinación de la pérdida de valor por deterioro?

Objetivo: Saber si los encuestados conocen cuales son los elementos que intervienen en la determinación de la pérdida de valor por deterioro.

Tabla N° 4.4 E

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	10	28
NO	26	72
TOTAL	36	100

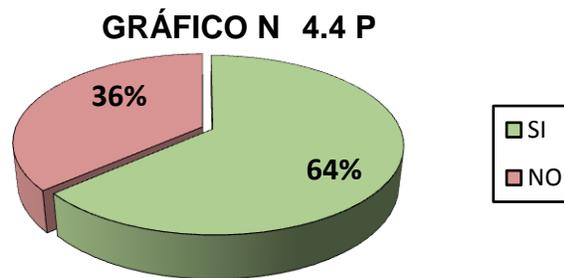


Análisis:

De los estudiantes encuestados solo un 28% manifiesta conocer los elementos que intervienen en la determinación de la pérdida de valor por deterioro, mientras que el 72% dijeron no conocer los elementos.

Tabla N° 4.4 P

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	21	64
NO	12	36
TOTAL	33	100



Análisis:

Un 64% de los profesionales en Licenciatura en Contaduría Pública encuestados manifiesta conocer los elementos que intervienen en la determinación de la pérdida de valor por deterioro, mientras que el 36% dijeron no conocer los elementos.

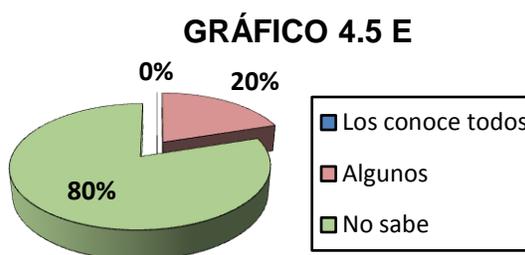
Pregunta N° 5.

Si la respuesta a la pregunta 4 es afirmativa, mencione los elementos.

Objetivo: Indagar si la población encuestada conoce realmente los elementos que intervienen en la determinación de la pérdida de valor por deterioro.

Tabla N° 4. 5 E

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
Los conoce todos	0	0
Algunos	2	20
No sabe	8	80
TOTAL	10	100



Análisis:

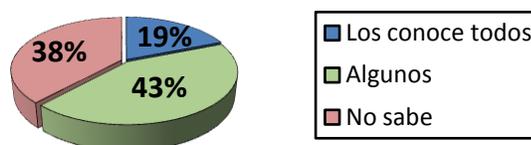
En la pregunta N° 4, 10 estudiantes que representan un 28% de los encuestados manifestó conocer los elementos que intervienen en la determinación de la pérdida de valor por deterioro, pero al preguntarles cuales son estos elementos el 80% no menciona ninguno de ellos, demostrando desconocimiento, un 20% menciona algunos de ellos, pero nadie conoce todos los elementos, por lo que podemos

observar que la población encuestada no tiene conocimiento acerca del deterioro del valor de los activos.

Tabla N° 4.5 P

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Los conoce todos	4	19%
Algunos	9	43%
No sabe	8	38%
TOTAL	21	100%

GRÁFICO N 4.5 P



Análisis:

En la pregunta N° 4, 21 profesionales en Licenciatura en Contaduría Pública que representan un 64% de los encuestados manifestó conocer los elementos que intervienen en la determinación de la pérdida de valor por deterioro, pero al preguntarles cuales son estos elementos el 38% no menciona ninguno de ellos, demostrando desconocimiento, un 43% menciona algunos de ellos y solo el 19% conoce todos los elementos, por lo que podemos observar que de la población encuestada son muchos que aún no tiene conocimiento de los elementos que intervienen en el deterioro del valor de los activos.

Pregunta N° 6.

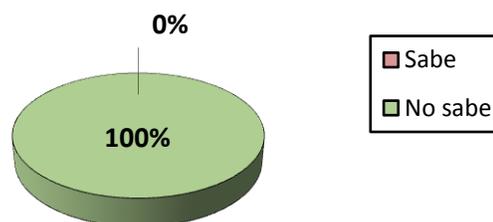
¿Qué elementos intervienen en el cálculo del importe recuperable?

Objetivo: Saber si los encuestados conocen cuales son los elementos que intervienen en cálculo del importe recuperable.

Tabla N° 4.6 E

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
Los conoce	0	0
No los conoce	36	100
TOTAL	36	100

GRÁFICO 4.6 E

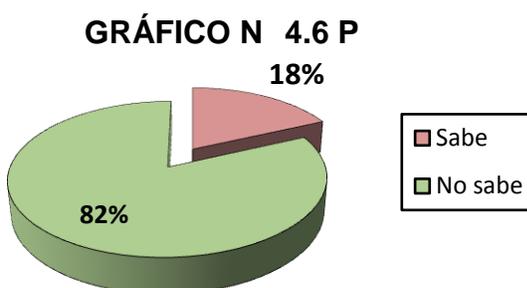


Análisis:

El 100% de los estudiantes encuestados manifiestan no saber cuáles son los elementos que intervienen el cálculo del importe recuperable.

Tabla N° 4.6 P

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
Sabe	6	18
No sabe	27	82
TOTAL	33	100



Análisis:

Del 100% de los profesionales en Licenciatura en Contaduría Pública encuestados el 82% manifiestan no saber cuáles son los elementos que intervienen el cálculo del importe recuperable y solo un 18% manifestó conocerlos.

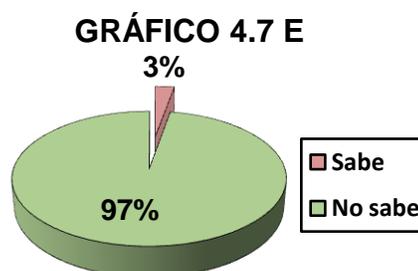
Pregunta N° 7

Mencione como se determina actualmente según la normativa contable el valor en libros de un activo de propiedades, planta y equipo.

Objetivo: Saber si la población encuestada determina el valor en libros de los activos de propiedades planta y equipo de acuerdo a la normativa contable vigente.

Tabla N° 4.7 E

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
Sabe	1	3
No sabe	35	97
TOTAL	36	100



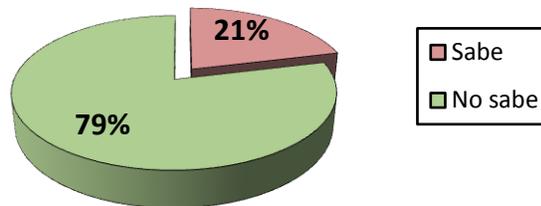
Análisis:

De los estudiantes encuestados solo un 3% que corresponde a un estudiante sabe determinar el valor en libros de los activos de propiedades, planta y equipo según la normativa contable vigente, y el 97% restante no sabe determinarlo.

Tabla N° 4.7 P

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
Sabe	7	21
No sabe	26	79
TOTAL	33	100

GRÁFICO N 4.7 P



Análisis:

De los profesionales en Licenciatura en Contaduría Pública encuestados solo un 21% sabe determinar el valor en libros de los activos de propiedades, planta y equipo según la normativa contable vigente, y el 79% restante no sabe determinarlo.

Pregunta N° 8

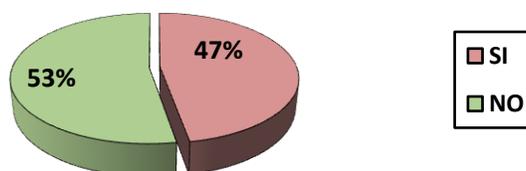
¿Considera usted que las leyes tributarias vigentes en El Salvador regulan la pérdida de valor por deterioro de los activos de propiedades, planta y equipo?

Objetivo: Conocer el conocimiento que se tiene acerca del área tributaria en relación al deterioro de los activos de propiedades, planta y equipo.

Tabla N° 4.8 E

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	17	47
NO	19	53
TOTAL	36	100

GRÁFICO 4.8 E



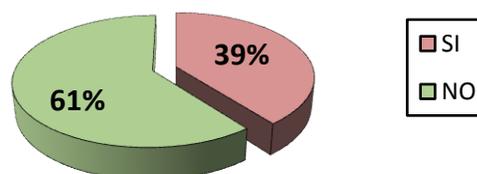
Análisis:

El 53% de los estudiantes consideran que la Legislación Tributaria vigente no regula la pérdida de valor por deterioro de los activos de propiedades, planta y equipo; y el 47% considera que si es regulado por la legislación tributaria.

Tabla N° 4.8 P

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	13	39
NO	20	61
TOTAL	33	100

GRÁFICO N 4.8 P



Análisis:

Un 61% de los profesionales en Licenciatura en Contaduría Pública consideran que la Legislación Tributaria vigente no regula la pérdida de valor por deterioro de los activos de propiedades, planta y equipo; y el 39% considera que si es regulado por la legislación tributaria.

Pregunta N° 9

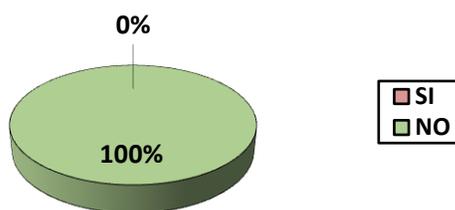
Si la respuesta a la pregunta es afirmativa: mencione el o los artículos de la legislación tributaria que regulan la pérdida de valor por deterioro de los activos de propiedades, planta y equipo.

Objetivo: Indagar si la población encuestada tiene conocimiento en el área tributaria en lo referente al deterioro de los activos de propiedades, planta y equipo.

Tabla N° 4.9 E

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
MENCIONÓ	0	0
NO MENCIONÓ	17	100
TOTAL	17	100

GRÁFICO 4.9 E



Análisis:

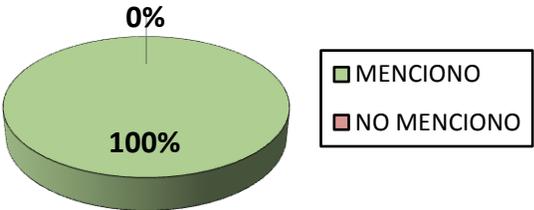
De los 17 estudiantes que representan un 47% de los encuestados que en la pregunta N° 8, consideran que la legislación tributaria vigentes en El Salvador regulan la pérdida de valor por deterioro de los activos de propiedades, planta y

equipo, en esta pregunta se les permitió el uso de la Ley y ninguno encontró un artículo que mencionara tal situación por lo que el 100% no menciono articulo alguno.

Tabla N° 4.9 P

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
MENCIONO	0	0
NO MENCIONO	13	100
TOTAL	13	100

GRÁFICO N 4.9 P



Análisis:

De los 13 profesionales en Licenciatura en Contaduría Pública que representan un 39% de los encuestados que en la pregunta N° 8, consideran que la legislación tributaria vigentes en El Salvador regulan la pérdida de valor por deterioro de los activos de propiedades, planta y equipo, pero al verificar el contenido de esta pregunta en la Legislación Tributaria ninguno encontró un artículo que mencionara tal situación por lo que el 100% no menciono articulo alguno.

Pregunta N° 10

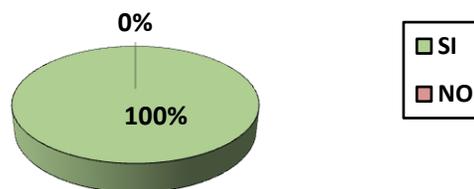
¿Considera que existe alguna incompatibilidad entre la base técnica y legal al momento de su aplicación en la pérdida de valor por deterioro de los activos de propiedades, planta y equipo?

Objetivo: Verificar el conocimiento que se tiene acerca de la pérdida de valor por deterioro de los activos de propiedades, planta y equipo al momento de su aplicación tributaria y financiera.

Tabla N° 4.10 E

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	36	100
NO	0	0
TOTAL	36	100

GRÁFICO 4.10 E



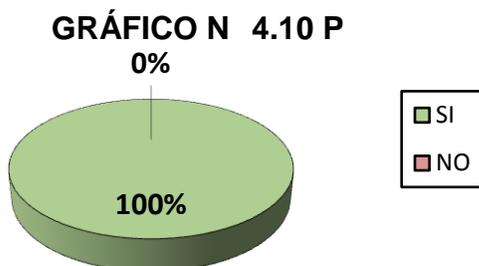
Análisis:

El 100% de los estudiantes encuestados considera que existe incompatibilidad entre la base técnica y legal ya que la normativa contable considera la pérdida de valor por

deterioro como un gasto del periodo y la legislación tributaria no regula nada al respecto.

Tabla N° 4.10 P

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	33	100
NO	0	0
TOTAL	33	100



Análisis:

El 100% de los profesionales en Licenciatura en Contaduría Pública encuestados considera que existe incompatibilidad entre la base técnica y legal ya que la normativa contable considera la pérdida de valor por deterioro como un gasto del periodo y la legislación tributaria no regula nada al respecto.

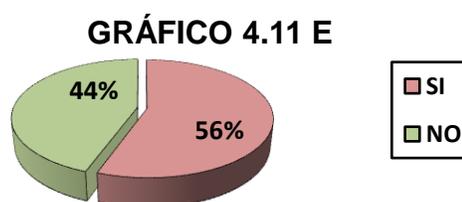
Pregunta N° 11

¿Considera usted de trascendencia la estructura organizativa de la empresa para el cálculo de la pérdida de valor por deterioro de los activos de propiedades planta y equipo?

Objetivo: Indagar si la población encuestada considera trascendental la estructura organizativa de la empresa para poder calcular la pérdida de valor por deterioro de los activos de propiedades planta y equipo.

Tabla N° 4.11 E

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	20	56
NO	16	44
TOTAL	36	100



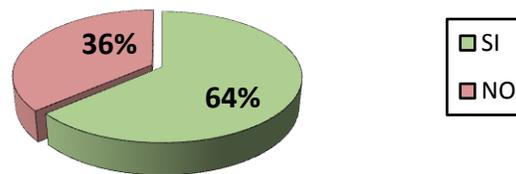
Análisis:

Del 100% de los estudiantes encuestados el 56% consideran que para calcular la pérdida de valor por deterioro es trascendental tener una buena estructura organizativa, pero un 44% considera que para poder hacer este cálculo no es necesario tener una buena estructura organizativa.

Tabla N° 4.11 P

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	21	64
NO	12	36
TOTAL	33	100

GRÁFICO N 4.11 P



Análisis:

El 64% de los profesionales en Licenciatura en Contaduría Pública consideran que para calcular la pérdida de valor por deterioro es trascendental tener una buena estructura organizativa, pero un 36% considera que para poder hacer este cálculo no es necesario tener una buena estructura organizativa.

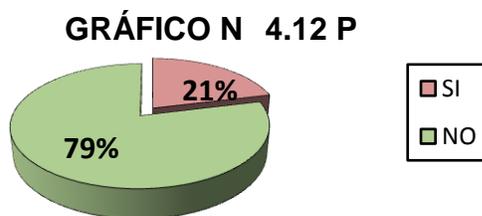
Pregunta N° 12

Dentro de las empresas para las que usted presta sus servicios ¿contabilizan la pérdida de valor por deterioro? (Para profesionales en Licenciatura en Contaduría Pública).

Objetivo: Saber si los profesionales en Licenciatura en Contaduría Pública contabilizan la pérdida de valor por deterioro en las empresas para las que prestan sus servicios.

Tabla N° 4.12 P

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	7	21
NO	26	79
TOTAL	33	100



Análisis:

Del 100% de los profesionales en Licenciatura en Contaduría Pública encuestados el 79% dijo que en las empresas para las que presta sus servicios no contabilizan aun la pérdida de valor por deterioro de los activos de propiedades, planta y equipo, mientras que un 21% dijo que si la contabilizan.

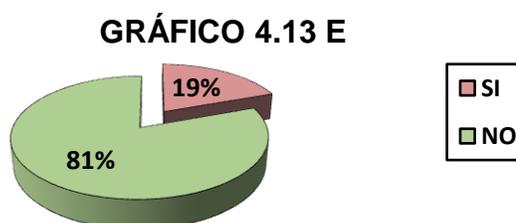
Pregunta N° 13

¿Sabe usted como contabilizar la pérdida de valor por deterioro? (Para estudiantes)

Objetivo: Conocer si los estudiantes saben contabilizar la pérdida de valor por deterioro.

Tabla N° 4.13 E

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	7	19
NO	29	81
TOTAL	36	100



Análisis:

Del 100% de los estudiantes encuestados el 81% no sabe cómo contabilizar la pérdida de valor por deterioro de los activos de propiedades, planta y equipo, mientras que un 19% sabe cómo hacerlo.

Pregunta N° 14

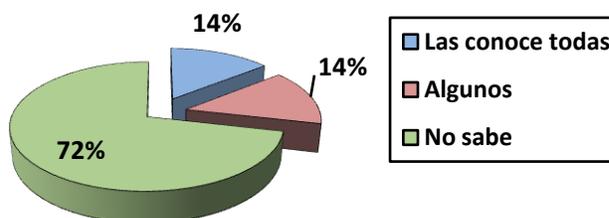
¿Qué cuentas intervienen en el registro contable de la pérdida del valor por deterioro de los activos de propiedades, planta y equipo?

Objetivo: Verificar si la población encuestada sabe cómo contabilizar la pérdida del valor por deterioro de los activos de propiedades, planta y equipo.

Tabla N° 4.14 E

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
Las conoce todas	1	14
Algunos	1	14
No sabe	5	72
TOTAL	7	100

GRÁFICO 4.14 E



Análisis:

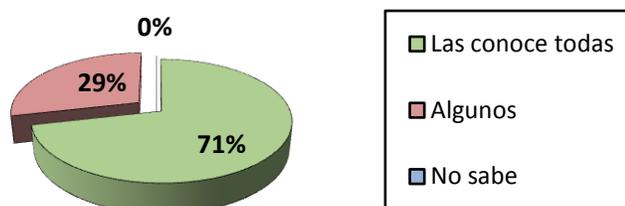
En la pregunta N° 13 un 19% que representa a 7 encuestados dice saber como contabilizar la pérdida de valor por deterioro pero al pedirles que mencionen las cuentas que intervienen en el registro contable del 100% de los estudiantes encuestados solo un 14% conoce las cuentas que intervienen en el registro contable,

un 14% conoce algunas de las cuentas, pero el 72% dice no saber cuáles son las cuentas que se utilizan en dicho registro.

Tabla N° 4.14 P

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
Las conoce todas	5	71
Algunos	2	29
No sabe	0	0
TOTAL	7	100

GRÁFICO N° 4.14 P



Análisis:

En la pregunta N° 12 un 21% que representa a 7 encuestados dice saber cómo contabilizar la pérdida de valor por deterioro pero al pedirles que mencionen las cuentas que intervienen en el registro contable solo un 71% de los profesionales en Licenciatura en Contaduría Pública conoce las cuentas que intervienen en el registro contable que corresponde a cinco encuestados y un 29% conoce solo algunas de las cuentas que se utilizan en dicho registro.

Pregunta N° 15

¿La pérdida de valor por deterioro de un activo de propiedades, planta y equipo afecta el estado de resultados?

Objetivo: Saber si la población encuestada conoce cuál es la incidencia que tiene la pérdida de valor por deterioro de un activo de propiedades, planta y equipo en los resultados del periodo.

Tabla N° 4.15 E

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	21	58
NO	15	42
TOTAL	36	100



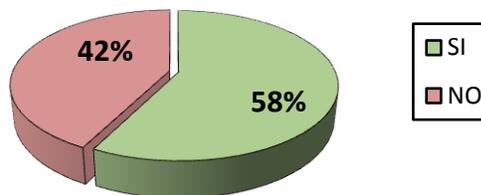
Análisis:

Del 100% de los estudiantes encuestados un 58% considera que la pérdida de valor por deterioro afecta los resultados del periodo por considerarse un gasto, pero el 42% considera que no afecta los resultados.

Tabla N° 4.15 P

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	19	58
NO	14	42
TOTAL	33	100

GRÁFICO N 4.15 P



Análisis:

Del 100% de los profesionales en Licenciatura en Contaduría Pública encuestados un 58% considera que la pérdida de valor por deterioro afecta los resultados del periodo por considerarse un gasto, pero el 42% considera que no afecta los resultados.

ANÁLISIS GENERAL

Las respuestas anteriores indican, que si se hace necesario elaborar un trabajo de graduación sobre la contabilización del deterioro del valor de los activos y su incidencia tributaria un enfoque al rubro de propiedades, planta y equipo, ya que en el transcurso de la investigación se ha constatado que en la ciudad de San Miguel la gran mayoría de contadores no contabilizan la pérdida de valor por deterioro y en muchas ocasiones no tienen conocimiento de la normativa contable, pues al realizar este estudio se hacen evidentes los vacíos que tienen sobre la aplicación de la NIC 36 “Deterioro del valor de los activos” .

Con respecto a los estudiantes de quinto año de la Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador – Facultad Multidisciplinaria Oriental la gran mayoría muestra desconocimiento hacia dicho tema, por lo que es de mucha trascendencia la realización de esta investigación ya que permitirá a los estudiantes y profesionales en contaduría pública adquirir más conocimientos sobre la contabilización de los activos de propiedades, planta y equipo teniendo en cuenta que estos por diferentes circunstancias deterioran su valor.

5. Contabilización de la pérdida de valor por deterioro de los activos y su incidencia tributaria – un enfoque al rubro de propiedades, planta y equipo.

5.1 Introducción

El trabajo se fundamentó en desarrollar de forma teórica y práctica la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos, para determinar si existe pérdida de valor por deterioro de los activos de propiedades, planta y equipo y asegurar que dichos activos no sean registrados a un valor mayor que su importe recuperable, la cual tendrá incidencia de los estados financieros de la entidad, con el propósito de mostrar valores razonables en los mismos.

El presente trabajo se ha enfocado en la contabilización de la pérdida de valor por deterioro de los activos de propiedades, planta y equipo, el cual consta de tres partes según se detalla a continuación:

En la primera parte se explica lo que establece la normativa contable vigente en El Salvador acerca de la contabilización y reconocimiento del deterioro del valor de los activos. A la vez se hace referencia sobre la identificación de los activos que pueden estar sufriendo deterioro y las causas que lo originan, en donde se hace la diferencia entre la unidad generadora de efectivo, activos individuales y activos

comunes. También se lleva a cabo la medición del importe recuperable, el reconocimiento de la pérdida de valor por deterioro y la reversión de la misma.

En la segunda parte se desarrollan tres casos prácticos, teniendo como base lo que establece la normativa contable, ejemplificando tanto los activos individuales, como los activos revaluados y unidades generadoras de efectivo.

En la tercera parte se expone la información que se debe presentar en los estados financieros de las entidades según los criterios establecidos por la NIC 36 y a la vez se hace mención de lo establecido por la legislación tributaria sobre la determinación del valor en libros de los activos.

5.2 Deterioro del Valor de los Activos.

5.2.1- Identificación de un activo deteriorado.

Para identificar un activo que ha deteriorado su valor es necesario evaluar todos aquellos aspectos relevantes en los cuales está inmerso este activo. Según lo que establece la NIC 36 el concepto del deterioro del valor de los activos va más allá de las condiciones físicas de estos ya que la normativa toma en cuenta todos aquellos aspectos que puedan incidir en forma negativa en la capacidad que un activo individual o una unidad generadora de efectivo tienen para producir flujos de efectivo futuros a lo largo de su vida útil.

Un activo ha deteriorado su valor cuando su importe en libros es mayor a su importe recuperable a la fecha de la evaluación. Es por ello que las entidades al cierre de cada ejercicio contable deben evaluar si sus activos presentan algún indicio de deterioro de valor, aunque la norma no las obliga a realizar una estimación formal del importe recuperable si no existiese alguna sospecha.

En base a lo descrito en el párrafo anterior, se presentan a continuación algunas fuentes que pueden ayudar a determinar si existe deterioro de valor de un activo:

- Fuentes externas.

Existen algunas condiciones de carácter externo que pueden incidir en el rendimiento o en la capacidad que un activo individual o unidad generadora de efectivo tienen para producir flujos de efectivo futuros. Entre dichas condiciones se destacan las siguientes:

- a) Si durante el ejercicio el valor al que puede ser intercambiado un activo ha disminuido significativamente más de lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o su uso normal.
- b) En un futuro inmediato existen cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, referentes al entorno legal, tecnológico o de mercado al que está destinado el activo.
- c) Las tasas de interés de mercado u otros tipos de rendimiento de inversiones han sufrido incrementos que afecten al tipo de descuento para calcular el valor de uso, con una disminución significativa en su importe recuperable.

- Fuentes internas.

Dentro de las situaciones que internamente en una entidad pueden dar como resultado el que un activo o grupo de activos pueda sufrir deterioro en su valor están las siguientes:

- a) Se dispone de evidencia de obsolescencia o deterioro físico de un activo que se encuentra disponible, ya que los activos de propiedades, planta y equipo son de fácil identificación y se puede determinar si éstos han sufrido cambios en su estructura que pudiesen afectar el desempeño de sus funciones.
- b) Cambios significativos en la utilización de un activo o en la forma en que se espera utilizar con la que se afecte negativamente el desempeño de las actividades de la empresa, estos incluye el hecho de que el activo esté ocioso, planes de interrupción o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo o planes de venta.
- c) Informes internos que señalan evidencias que el funcionamiento económico de un activo es o será peor de lo esperado.

La evidencia obtenida a través de informes internos, que indique un deterioro del valor del activo, incluye entre otros la existencia de:

- a) Flujos netos de efectivo reales, o resultados, derivados de la explotación del activo, que son significativamente peores a los presupuestados.
- b) Una disminución significativa de los flujos de efectivo netos o de la ganancia de operación presupuestada, o un incremento significativo de las pérdidas originalmente presupuestadas procedentes del activo.

5.3 Elementos del deterioro del valor de los activos individuales.

5.3.1 Valor en libro

Es la cantidad a la cual un activo de propiedades, planta y equipo es reconocido en el balance general luego de haber deducido la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas. Cabe señalar que antes, cuando el término del deterioro del valor no se reconocía, el valor en libros de un activo estaba constituido por su costo histórico menos la depreciación acumulada.

5.3.2 Valor razonable menos los costos de vender.

La mejor evidencia para la obtención del valor razonable de un activo, menos sus correspondientes costos de venta, es la existencia de un precio, el cual debe provenir de un compromiso formal de venta o de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas.

Sin embargo, no siempre es posible que una entidad disponga de un precio que haya sido determinado como se mencionó anteriormente, en tal caso el precio establecido en una transacción reciente de similares características puede representar una base adecuada para la determinación del valor razonable menos los costos de venta de un activo. En todo caso lo que resulta relevante señalar es que el valor razonable menos los costos de transacción que una entidad usa para calcular

el importe recuperable de un activo individual, sea un monto que refleje de mejor forma la capacidad de generación de flujos de efectivo derivada de los citados activos.

5.3.3 Valor de uso

El valor de uso de un activo no es más que la cantidad presente de los flujos de efectivos futuros estimados que se esperan obtener de ese bien, considerando tanto los ingresos y egresos que pueden tener lugar durante la vida del activo, incluyendo el importe por el que se puede vender el bien en el futuro.¹⁵

Para determinar el valor de uso se debe considerar entre otros los siguientes elementos¹⁶:

- Una estimación fiable de los flujos de efectivo futuros que la empresa espera obtener por el activo.
- Consideraciones con respecto a las variaciones de los flujos de efectivos esperados o cambios en la distribución de estos si es que existe evidencia que no será constante.

¹⁵Vernor Mesén Figueroa, Aplicaciones Prácticas de las Normas Internacionales de Información Financiera, editorial tecnológica, vol. 1 ed.3 2007

¹⁶ Norma Internacional de Contabilidad 36 Deterioro del Valor de los Activos, párrafo 30.

- Se tiene que tomar en cuenta una tasa de interés de mercado, la cual sirve para determinar el valor de dinero en el tiempo, y así establecer cuanto representan estas entradas y salidas en la fecha de valuación del bien.
- La existencia de un determinado riesgo inherente al activo que se está evaluando.

5.3.3.1 Bases para la estimación de los flujos de efectivo futuros¹⁷.

Para determinar el valor de uso del bien, la empresa:

- Basará las proyecciones de los flujos de efectivos en hipótesis razonables y fundamentadas, que representen las mejores estimaciones de la dirección sobre el conjunto de las condiciones económicas que se presentaran a lo largo de la vida útil restante del activo. Se debe de tomar en cuenta y con mayor importancia las evidencias externas a la entidad.
- Basará las proyecciones de flujos de efectivos en los presupuestos o previsiones de tipo financiero más recientes, que hayan sido aprobados por la dirección. Estas estarán basadas en presupuestos y cubrirán como máximo un periodo de cinco años, salvo que pueda justificarse un plazo mayor.

¹⁷ NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos, párrafo 33

5.3.3.2 Composición de las estimaciones de flujos de efectivo futuros

Los flujos de efectivos futuros están compuestos por los siguientes elementos que tiene que ver con un activo específico:

- Proyecciones de entrada de efectivo precedentes de la utilización continuada del activo, o lo que se espera genere el bien en el periodo seleccionado de estudio;
- Proyecciones de salidas de efectivo en las que sea necesario incurrir para generar las entradas de efectivo por la utilización continuada del activo (incluyendo, en su caso, los pagos que sean necesarios para preparar el bien para su utilización), y puedan ser atribuidas directamente, o distribuidas según una base razonable y uniforme, a dicho activo; y
- Los flujos netos de efectivo que, en su caso, se recibirían (o pagarían) por la enajenación al final de su vida útil.

Todas las proyecciones anteriores se harán tomando en cuenta el activo en su estado actual, o la forma en que está en el momento de determinar el valor de uso del mismo, tampoco deberán de incluir entradas o salidas de efectivo por actividades de financiación, ni por pagos por impuestos sobre la renta, ya que la tasa de descuento que se utiliza se determina antes de este.

5.3.3.3 Determinación de la tasa de descuento a utilizar en el valor de uso

La tasa de descuento que una empresa utilizará a efecto de descontar a valor presente los flujos de efectivo proyectados para un activo individual, será aquella que mejor refleje los riesgos y beneficios inherentes al activo y las evaluaciones actuales del mercado correspondiente al valor del dinero en el tiempo. La evaluación del activo se hace para un periodo que puede ser de cinco años y a la fecha de valoración se tiene la certeza que en el futuro inmediato ésta podrá ser afectada por ciertas variaciones, ya sea por la inflación o por aumentos porcentuales en el sistema donde se ha considerado la tasa (puede ser la generada en el sistema financiero).

Esta se utiliza para calcular el valor presente de los flujos de efectivo que se van a tener a futuro; es decir los rendimientos que se esperan después de haber realizado una inversión (compra de un activo específico).¹⁸

La tasa de descuento debe ser la de rendimiento requerida para los flujos de efectivo que están asociados con la adquisición o la inversión, la cual debe mostrar el riesgo asociado con el uso de los fondos, no con la fuente de los mismos.

¹⁸ Propuesta de aplicación de la pérdida de valor por deterioro a las empresas del sector construcción

5.3.4 Importe Recuperable.

Como se mencionó anteriormente las empresas deben evaluar si existe algún indicio de deterioro de valor y de existir se debe proceder a calcular el importe recuperable que se define como el mayor entre el valor que se puede vender un activo disminuyendo los costos inherentes de dicha transacción y su valor esperado de utilización (valor de uso).

No siempre es necesario calcular el precio de venta neto y valor de uso, ya que si uno de los dos sobrepasa el importe por el que esta contabilizado el activo, este no habría sufrido deterioro, pues se espera obtener beneficios mayores que los registrados en la contabilidad tomando como base el monto histórico de los activos.

El importe recuperable se calculará para cada activo individual que posee la entidad, a menos que no genere entradas de efectivo que sean, en buena medida independientes de las producidas por otros activos o grupos de activos.

5.4 Unidades Generadoras de Efectivo y sus Elementos de Deterioro.

Las Unidades Generadoras de Efectivo: es el grupo más pequeño de activos que, incluyendo al activo, genera entradas de efectivo que son en buena medida independientes de las entradas producidas por otros activos o grupos de

activos. Son activos que se agrupan para que generen efectivo ya que por sí solos y debido a la actividad que realizan no lo podría lograr, pero es importante mencionar que los activos se deterioran de forma individual y no se deterioran en forma conjunta, por lo que la unidad generadora de efectivo es un artificio que se establece con el propósito de facilitar y por ende de darle viabilidad a la determinación tanto del valor de uso como del valor razonable menos los costos de venta del grupo de activos al que pertenece el activo.

5.4.1 identificación de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece un determinado activo.

La identificación de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo que se encuentra deteriorado implica la realización de juicios, ya que al existir algún indicio de que un activo está perdiendo su valor se debe de estimar el importe recuperable de dicho activo individualmente, si no se puede determinar la entidad tiene que identificar al conjunto más pequeño de activos que incluyendo al activo genere entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de otros activos, es decir la entidad tendrá que determinar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que el activo pertenece.

5.4.2 Elementos de deterioro.

5.4.2.1 Valor en Libros.

El importe en libros de una unidad generadora de efectivo está representada por su costo histórico menos su correspondiente depreciación acumulada y deterioro acumulado del valor de los activos.

El costo de los activos de una unidad generadora de efectivo está formada por¹⁹:

- a) el precio de adquisición, incluyendo los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que surgen de dicha adquisición.
- b) los costos que surjan para poner a la unidad generadora de efectivo en el lugar y condiciones para que ésta opere de forma prevista por la gerencia.
- c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar donde éste opera siempre que sea una obligación de la entidad tras utilizar el elemento.

El costo de los elementos de la unidad generadora de efectivo será el precio equivalente al contado en la fecha de adquisición.

¹⁹ NIC 16 Propiedades Planta y Equipo.

El importe en libros de una unidad generadora de efectivo incluirá únicamente el importe en libros de los activos que puedan ser atribuidos directamente según criterio razonable para que puedan operar en forma conjunta.

El reconocimiento de los costos en el importe en libros terminará cuando el elemento se encuentre en el lugar y las condiciones necesarias para que este opere satisfactoriamente.

El importe en libros se determinará de manera uniforme con la forma en que se calcule el importe recuperable de la misma unidad generadora de efectivo.

5.4.2.2 Valor Razonable menos los Costos de Vender.

El valor razonable de una unidad generadora de efectivo es el importe que se puede obtener por la venta de la unidad generadora de efectivo en una transacción de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas.

La entidad podrá determinar el valor razonable mediante un peritazgo, al valor de mercado de los bienes sujetos a consideración se le deberá restar todas las erogaciones que se consideran necesarias para que la unidad generadora de efectivo se pueda vender; según lo establecido anteriormente la mejor evidencia para poder obtener el valor razonable es la existencia de un precio, que se deriva de la

existencia de un compromiso formal de venta o transacciones realizadas en condiciones de mercado cuyas características sean similares a las que la unidad generadora de efectivo de la entidad posee.

Es importante mencionar que en algunas ocasiones no existe un acuerdo firme de venta, ni un mercado activo donde se negocien unidades generadoras de efectivo de similares características, en este caso se tiene que considerar la mejor información disponible que la entidad tenga a la fecha del balance.

5.4.2.3 Valor de Uso.

El valor de uso de una unidad generadora de efectivo, es el valor presente de los flujos de efectivo estimados que se espera obtener de dichos activos.

Es un elemento mediante el cual, la entidad puede cuantificar o medir la capacidad de generación de efectivo a partir del uso continuo de la unidad generadora de efectivo. Para poder determinar el valor de uso de una unidad generadora de efectivo la entidad debe de tener un modelo financiero para poder establecer los flujos de efectivos que se espera que se generen y que estén muy bien fundamentados y así sustentar las proyecciones necesarias sobre la producción y generación de efectivo del grupo de activos.

Para determinar el valor de uso de una unidad generadora de efectivo se tienen que seguir los siguientes pasos:

- 1) Estimar las entradas y salidas de efectivo que se esperan obtener mediante el uso continuo de la unidad generadora de efectivo o por la enajenación o disposición por otra vía final, es decir se deben de establecer ingresos y gastos que la unidad genere por su uso continuo.
- 2) Aplicar el tipo de descuento apropiado a los flujos de efectivo derivados de las unidades generadoras de efectivo, es decir las tasas de interés más convenientes y apropiadas.

5.4.2.3.1 Proyecciones de entradas y salidas de efectivo futuras.

Para poder estimar las proyecciones futuras de los flujos de efectivo que la entidad utilizará para determinar el valor de uso de una unidad generadora de efectivo se deben de considerar las siguientes reglas:

- a) Los flujos de efectivo futuros deben de estimarse a partir de expectativas razonables y fundamentadas que la empresa tiene acerca del uso que la unidad generadora de efectivo tendrá a lo largo de su vida útil.
- b) Los flujos de efectivo se proyectarán en supuestos previamente aprobados por la dirección considerando sólo las entradas y salidas derivadas de la operación

normal de la unidad generadora de efectivo, estos supuestos no podrán ser elaborados para periodos mayores a cinco años porque perderían su fiabilidad, excepto si se justifica el plazo mayor.

- c) Para poder estimar los flujos de efectivo que se esperan obtener del uso normal de la unidad generadora de efectivo se harán a través de proyecciones más recientes, tomando en cuenta para los periodos que se están planeando un escenario con tasas de crecimiento constantes o decrecientes ya que la situación cambia constantemente pero no puede ser mayor a la tasa media a largo plazo para activos similares y para mercados donde la empresa o los activos operan.

Todas las proyecciones de los flujos de efectivo realizadas deben de ser evaluadas por la dirección para verificar la razonabilidad que tienen y el porqué de las diferencias entre una proyección y otra a modo de que los resultados esperados sean similares a los anteriormente obtenidos sin olvidar que estos no son rígidos y que pueden existir dificultades por lo que las proyecciones deben de representar la mejor estimación acerca de las condiciones económicas que existirán en el transcurso de la vida útil de la unidad generadora de efectivo.

Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros estarán compuestos por:

- a) Las entradas de efectivo que se esperan obtener del uso constante de la unidad generadora de efectivo.

- b) Las salidas de efectivo que se esperan incurrir para lograr que la unidad generadora de efectivo opere favorablemente y genere entradas de efectivo que puedan ser atribuidas a dicha unidad como lo es el mantenimiento diario debido a que son realizadas para mantener el nivel de beneficios económicos. El reemplazo de activos a una unidad generadora de efectivo debido a que poseen vidas útiles más cortas, y sin dicho elemento la unidad no puede seguir operando se considerará en la estimación de los flujos de efectivo como parte del mantenimiento diario.
- c) Los flujos netos de efectivo que se esperan recibir o pagar por desapropiarse de la unidad generadora de efectivo al finalizar su vida útil, que será la cantidad que se espera obtener por vender la unidad generadora de efectivo deduciendo los costes que se incurrirán para poder lograr su venta.

Los flujos de efectivo no deben de incluir:

- a) Entradas de efectivo que provengan de activos que generan entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las que genera la unidad generadora de efectivo. Es el caso de dos unidades generadoras de efectivo diferentes, los flujos de efectivo se considerarán para cada una de ellas.
- b) Los pagos relacionados con obligaciones anteriormente reconocidas como pasivos, ya que cuando se dio lugar a la adquisición se reconoció la obligación

adquirida por lo que los pagos que se hagan a tal obligación no se reconocerán ya que existirá una duplicidad.

- c) Entradas o salidas provenientes de una reestructuración futura en la que la entidad no se ha comprometido aún, ya que las estimaciones se hacen considerando el estado actual que la unidad generadora de efectivo tiene.
- d) Las entradas y salidas relacionadas con mejoras o aumentos del rendimiento de la unidad generadora de efectivo, puesto que los flujos de efectivo se estiman en su estado actual.

5.4.2.3.2 Tipo de descuento.

Para poder descontar a valor presente los flujos de efectivo, la entidad utilizará una tasa de descuento que refleje evaluaciones de mercado actuales y los riesgos específicos de la unidad generadora de efectivo. El tipo de descuento a utilizar no tiene que reflejar riesgos que ya hayan sido ajustados en la proyección de los flujos de efectivo futuros, ya que existiría duplicidad en las proyecciones realizadas.

5.4.2.4 Importe Recuperable

El importe recuperable de la unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable neto y su valor de uso. Es decir que éste mide la capacidad actual que la unidad generadora de efectivo tiene para aportar flujos de efectivo.

La capacidad que una unidad generadora de efectivo tiene de generar efectivo es a través de dos alternativas que son:

- 1) La venta del activo: por lo que se debe de estimar el monto por el cual la unidad generadora de efectivo puede ser vendida en el mercado tomando en cuenta todos los gastos a incurrir para poder concretar la venta (valor razonable menos los costes de vender).
- 2) Utilizar la unidad generadora de efectivo hasta el final de su vida útil: para que estos generen entradas de efectivo derivadas de su uso, donde la valoración de la unidad generadora se hace por medio de proyecciones.

Es necesario mencionar que no siempre es importante determinar estas dos alternativas como lo es el valor razonable menos los costes de vender y el valor de uso, basta con determinar el valor de uno, ya que si uno de estos dos es mayor al importe en libros de la unidad generadora de efectivo este no ha sufrido pérdida de valor por deterioro y por lo tanto es innecesario el cálculo de la otra alternativa.

Cuando se carece de bases para poder determinar el valor razonable de la unidad generadora de efectivo menos los costes de vender y conocer el monto que se podría obtener por la venta, la entidad puede usar el valor de uso como el importe recuperable. De igual forma se hará cuando no existan razones para pensar que el valor de uso es significativamente mayor al valor razonable menos los costes de

vender que tiene una unidad generadora de efectivo que es mantenida para su venta o disposición por otra vía este caso se tomará el valor razonable menos los costes de vender como el importe recuperable.

Debido a que el importe en libros de la unidad generadora de efectivo y el importe recuperable son comparativos, ambos tienen que ser calculados de forma uniforme. Se incluirán en la unidad generadora de efectivo para evaluar su recuperabilidad todos los activos que generan o son empleados con esta intención de generar entradas de efectivo que sean en buena medida relevantes, de lo contrario la unidad generadora aparecerá como recuperable cuando realmente su valor ha sufrido una pérdida por deterioro.

5.4.3 Activos Comunes

Son activos que contribuyen a la obtención de flujos de efectivos futuros, tanto en la unidad generadora de efectivo que se está considerando como en otras.

Entre las características más distintivas de los activos comunes están:

- No generan entradas de efectivo de forma independiente con respecto a otros activos o grupos de activos

- Su importe en libros no puede ser atribuido totalmente a la unidad generadora de efectivo que se está considerando.

Sobre la base de las características que distinguen a un activo común cuando existe indicio de deterioro, se calculará el importe recuperable para la unidad generadora de efectivo o grupo de unidades a la que el activo común pertenezca y se comparará con el importe en libros que posea la unidad generadora de efectivo. Si en efecto se comprueba que la unidad generadora ha deteriorado su valor, se debe identificar cada uno de los activos comunes que se relacionan con la unidad generadora de efectivo.

5.5 Reconocimiento y Medición de la Pérdida por Deterioro de Valor.

5.5.1 Activos Individuales

La pérdida de valor por deterioro se reconocerá si la cantidad recuperable de un activo es menor que su valor en libros, esta diferencia se tiene que reconocer inmediatamente como gasto en el estado de resultados ajustando los cargos por depreciación del activo con el fin de distribuir el importe en libros menos su valor residual a lo largo de su vida útil restante.

5.5.2 Activos Revaluados

Cuando se determina que un activo revaluado ha sufrido pérdida por deterioro de su valor, la pérdida debe ser reconocida como una disminución (cargo) al monto registrado como superávit por revaluación dentro del balance general correspondiente al periodo en el cual la citada pérdida por deterioro ha ocurrido. Cabe señalar que en caso de que la pérdida por deterioro de un activo exceda al superávit por revaluación correspondiente a este, el exceso sobre el monto revaluado debe ser contabilizado como pérdida en el estado de resultado del periodo.

5.5.3 Unidades Generadoras de Efectivo.

Al existir indicio de que un activo que pertenece a una unidad generadora de efectivo está deteriorado, debido a la dificultad que se tiene para poder determinar los flujos de efectivo que genera el activo considerado individualmente, la entidad estimará el importe recuperable que la unidad generadora de efectivo tiene para luego poder compararlo con su importe en libros, si el último es mayor al importe recuperable se procederá a reconocer en los registros contables una pérdida por deterioro del valor.

Al determinar una pérdida de valor por deterioro porque su recuperabilidad es menor a su importe en libros de la unidad generadora de efectivo, ésta se distribuirá

a cada uno de los activos que componen dicha unidad generadora de efectivo haciendo un prorratio, tomando como base el importe en libros que cada uno tenga; es decir que al activo que su importe en libros sea mayor, le corresponderá una pérdida por deterioro mayor que a los activos con importe en libros menor, a modo de reducir el importe en libros del activo individualmente y reconocer la pérdida por deterioro que este tiene como un activo individual separado de la unidad generadora de efectivo.

El registro contable o reconocimiento de la pérdida de valor por deterioro se hará tomando en cuenta la política contable que la entidad tiene para medir los activos de propiedades, planta y equipo de la siguiente manera:

- a) Activos valuados a su costo histórico: se deberá reconocer en el resultado del periodo la pérdida de valor por deterioro por ser considerado un gasto asociado a dicho periodo, también se reconocerá en el balance general la partida de deterioro acumulado para cada uno de los activos que conforman la unidad generadora de efectivo para poder reducir el importe en libros del activo.
- b) Activos valorados por el método de revaluación: si la entidad ha elegido esta política para contabilizar la unidad generadora de efectivo después de su reconocimiento inicial y determinado una pérdida de valor por deterioro, dicha pérdida disminuirá la revaluación registrada, es decir se debitará el monto

registrado como superávit por revaluación en el balance general con la cantidad en que el activo que pertenece a la unidad generadora de efectivo se ha deteriorado en el periodo en que ha ocurrido; del mismo modo se reconocerá en el balance general una pérdida por deterioro acumulado para cada uno de los activos pertenecientes a la unidad generadora de efectivo, con la cantidad que según el prorrateo pertenece a cada activo.

Para el caso en que la pérdida por deterioro del valor sea mayor al superávit registrado, la diferencia que resulte, es decir el exceso de la pérdida debe de ser registrada como pérdida en resultado del periodo.

5.6 Reversión de la Pérdida de Valor por Deterioro.

5.6.1 Activos Individuales

Se da una reversión de pérdida de valor por deterioro de activos individuales cuando se presentan indicios de que la misma ha disminuido o ha dejado de existir. Cuando la empresa ha evaluado y hay indicios de que la pérdida por deterioro reconocida en ejercicios anteriores ha disminuido o desaparecido deberá considerar los siguientes aspectos:

a) Fuentes externas de información:

- Durante el ejercicio el valor de mercado ha aumentado significativamente
- Durante el ejercicio han ocurrido cambios significativos favorables para la entidad referente al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado.
- Durante el periodo las tasa de interés o tasas de rendimiento de mercado han experimentado decrementos que probablemente afecten al tipo de descuento utilizado para calcular el valor en uso del activo.

b) Fuentes internas de información:

- Durante el ejercicio han ocurrido o van a ocurrir cambios significativos que ayuden a mejorar o desarrollar el rendimiento del activo o reestructurar la actividad a la que dicho activo pertenece.
- Se cuenta con informes que indican que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, mejor que el esperado.

La empresa puede optar por otras fuentes ya sean internas o externas que les permitan hacer la comparación del valor neto en libros con su valor de recuperación.

Una pérdida de valor por deterioro se revertirá si ha habido un cambio en las estimaciones utilizadas para determinar el valor recuperable del activo desde que la última pérdida fue reconocida. Y en este caso, el valor en libros del activo debe ser aumentado hasta su importe recuperable. Ese aumento es una reversión de la pérdida por deterioro. Cabe señalar que cuando se hace esta reversión, el valor en libros del activo no deberá ser mayor al valor en libros que se tendría si no se hubiera reconocido una pérdida de valor por deterioro.

La reversión de una pérdida por deterioro en un activo debe ser reconocida como un ingreso inmediatamente en el estado de resultados, después de esto 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 si lo tuviere, de manera sistemática a lo largo del periodo que constituya su vida útil restante.

5.6.2 Activos revaluados

Para el caso de los activos revaluados, las reversiones correspondientes a los deterioros del valor registrados en periodos anteriores, serán reconocidas como un incremento de la partida de superávit por revaluación asociada con tales activos. Es importante señalar, que en ningún caso los montos de recuperación de las pérdidas

por deterioro de un activo pueden exceder los montos originalmente contabilizados por este concepto.

5.6.3 Unidad Generadora de Efectivo.

La entidad tiene que evaluar, a cada fecha del balance, a la unidad generadora de efectivo; sí al realizar las evaluaciones existe indicio (considerados de fuentes internas y externas de información) de que la pérdida por deterioro del valor reconocida en ejercicios anteriores ya no existe o puede haber disminuido, la entidad estimará nuevamente el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo.

Al existir indicios de que la pérdida de valor por deterioro ya no existe o ha disminuido nos da la pauta para pensar que la vida útil, el método de depreciación y el valor residual han cambiado y por lo tanto deben de ser revisados y ajustados si es necesario.

La pérdida de valor por deterioro reconocida en ejercicios anteriores se revertirá solo sí las fuentes internas y externas de información reflejan los cambios en las estimaciones utilizadas en la determinación del importe recuperable de la unidad generadora de efectivo. Esta reversión será un reflejo de que el potencial de la unidad generadora de efectivo ya sea por el uso continuo a lo largo de su vida útil o por la venta de esta ha aumentado.

El valor de la reversión de la pérdida de valor por deterioro de una unidad generadora de efectivo se distribuirá entre los activos que conforman dicha unidad generadora de efectivo de la misma manera en que fue distribuida la pérdida de valor por deterioro anteriormente, que es mediante un prorrateo según el importe en libros que tiene cada uno de los activos; a estos incrementos que surjan en el importe en libros se les tratará como reversión de la pérdida de valor por deterioro.

Los incrementos surgidos en el importe en libros debido a que los activos han aumentado su potencial, no podrán ser mayores a su importe recuperable o al importe en libros del activo libre de depreciación en caso de que nunca se hubiera reconocido una pérdida de valor por deterioro.

5.7 Tratamiento Contable de la Pérdida de Valor por Deterioro.

5.7.1 Ejercicio de Activos Individuales.

El Señor Francisco López se dedica a la prestación de servicio de mudanzas, para la cual posee un camión marca Mercedes Benz, el cual fue adquirido el 01 de enero de 2007 a un valor de \$30,000.00 con una vida útil de 5 años. El 31 de diciembre de 2008 el Señor López decide comprobar cuál es el importe recuperable que tiene el camión debido a que los ingresos obtenidos del servicio de mudanzas se han visto afectados negativamente. A esa fecha el valor en libros del activo es el siguiente:

.

El método de depreciación utilizado es el de línea recta y se valúa a través del método del costo, uno de los métodos contemplados en la NIC 16.

La NIC 36 en el párrafo 12 literal (g) establece que hay indicio de deterioro de activos si el rendimiento económico del activo es menor que el esperado y por lo tanto es necesario realizar una estimación formal del importe recuperable.

De acuerdo a un estudio realizado por el Señor López un vehículo de similares características en el mercado cuesta \$15,000.00 y los costos relacionados con la venta del camión son de \$150.00, lo que genera que el valor razonable menos los costos de venta sean de \$14,850.00 ($\$15,000.00 - \150.00). Según las proyecciones estimadas los flujos de efectivo esperados por su funcionamiento continuo a lo largo de su vida útil sería de \$15,500.00.

La NIC 36 establece que el importe recuperable es el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta y el valor de uso. Para este caso el importe recuperable es el valor de uso ya que es la mayor cantidad que se espera obtener del activo.

En vista de que el valor en libros es mayor que el importe recuperable existe una pérdida por deterioro, por lo cual hay que proceder a su reconocimiento.

Valor en Libros	\$18,000.00
(-) Importe Recuperable	<u>\$15,500.00</u>
Pérdida por deterioro	\$ 2,500.00

El registro contable es de la siguiente manera:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/2008	<u>Partida N° 1</u>		
	<u>Pérdida por deterioro</u>	\$ 2,500.00	
	Vehículo		
	<u>Deterioro acumulado</u>		\$ 2,500.00
	Asiento para reconocer la pérdida de valor por deterioro que ha sufrido el vehículo del Señor Francisco López.		

Ahora, es necesario calcular el nuevo valor en libros al 31 de diciembre de 2008.

La depreciación correspondiente al mes de enero de 2009 sería:

Procedemos a realizar el registro contable:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/01/2009	<u>Partida N° 2</u>		
	<u>Gastos por servicios</u>	\$ 430.56	
	Depreciación		
	<u>Depreciación acumulada</u>		\$ 430.56
	Vehículo		
	Asiento para reconocer la depreciación acumulada del vehículo del Señor Francisco López.		

Al 31 de diciembre de 2009 el Sr. López decide establecer nuevamente el importe recuperable del bien debido a que la demanda de servicios de mudanzas ha aumentado, lo que ha ocasionado que los ingresos obtenidos sean mayores a los esperados, lo que puede haber generado una recuperación del valor del vehículo. A esta fecha el precio de mercado para un camión de similares características es de \$12,500.00 y los costos relacionados con la venta del camión serían de \$150.00, lo que genera que el valor razonable menos los costos de vender sean de \$12,350.00 ($\$12,500.00 - \150.00). Según las proyecciones estimadas los flujos de efectivo esperados por su funcionamiento continuo a lo largo de su vida útil serían de \$11,500.00.

Cabe señalar que la NIC 36 establece que un activo tiene la posibilidad de recuperar las pérdidas por deterioro de periodos anteriores, esto cuando las condiciones que dieron origen a las citadas pérdidas por deterioro se han revertido.

El cálculo del valor en libros al 31 de diciembre de 2009 sería:

Como podemos observar existe una recuperación de la pérdida de valor por deterioro, la cual se calcula de la siguiente manera:

Valor razonable menos los costos de venta	\$12,350.00
(-)Valor en Libros	<u>\$10,333.33</u>
Recuperación de la pérdida	\$ 2,016.67

Vale la pena destacar que la NIC 36 en el párrafo 117 establece que la reversión de la pérdida de valor no debe exceder al importe en libros que podría haberse obtenido si no se hubiere reconocido una pérdida por deterioro de valor para dicho activo en ejercicios anteriores.

Debido a lo anterior la recuperación de la pérdida es de \$2016.67 pero de esta cantidad solo se reconocerán \$1,666.67 ya que con este valor no se excedería el valor en libros que tuviere el activo si nunca se hubiese reconocido una pérdida por deterioro de valor.

En base a lo descrito en el párrafo anterior se hace la siguiente comparación:

Valor en libros con deterioro	Valor en libros sin deterioro
\$10,333.33	_____

Como podemos observar la diferencia entre el valor en libros sin deterioro y el valor en libros con deterioro es de \$1,666.67 (\$12,000.00 - \$10,333.33) que es la parte de la recuperación de la pérdida que vamos a reconocer.

El registro contable quedaría así:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/2009	<u>Partida N° 3</u>		
	<u>Deterioro acumulado</u>	\$ 1,666.67	
	Vehículo		
	<u>Ingreso por recuperación de la pérdida</u>		\$ 1,666.67
	Asiento para reconocer la parte de la recuperación de la pérdida del vehículo del Señor Francisco López.		

El valor en libros después de la recuperación de la pérdida de valor por deterioro quedaría de la siguiente manera:

Valor en libros antes de la recuperación = \$10,3333.33

(+) Recuperación de la pérdida = \$ 1,666.67

(=) Valor en libros al 01 de enero de 2010 = **\$ 12,000.00**

En el balance general se reconocerá de la siguiente forma:

Sr. Francisco López		
Balance General al 31 de diciembre de 2009		
(expresado en dólares de los Estados Unidos de América)		
ACTIVO NO CORRIENTE		
Propiedad Planta y Equipo	\$30,000.00	
Depreciación acumulada	(\$17,166.67)	
Deterioro acumulado	<u>(\$ 833.33)</u>	\$ 12,000.00

En el estado de resultado se reconocerá de la siguiente forma:

Sr. Francisco López		
Estado de Resultado del 01 de enero al 31 de diciembre de 2009		
(expresado en dólares de los Estados Unidos de América)		
Ventas		\$ XXXXXXXX
(-) Costo de Ventas		\$ <u>XXXXXXXX</u>
(=) Utilidad Bruta		\$ XXXXXXXX
(-) Gastos de Operación		\$ <u>XXXXXXXX</u>
Gastos de administración	\$ XXXXXX	
Gastos por servicios	<u>\$ 17,166.67</u>	
Depreciación		
(=) Utilidad de Operación		\$ XXXXXXXX
(-) Gastos Financieros		\$ XXXXXXXX
(-) Pérdida por Deterioro		\$ 2,500.00
(+) Otros Ingresos		<u>\$ 1,666.67</u>
Ingresos por recuperación de pérdida		
(=) Utilidad antes de Impuestos		\$ XXXXXXXX

5.7.2 Ejercicio de Activos Revaluados

La empresa AMD S.A de C.V adquirió un vehículo a un precio neto de \$35,000.00, la compra la realizó el 30 de junio de 2007 asignándole el 20% sobre su costo de adquisición en concepto de depreciación, la compra se realizó en efectivo.

El método de valuación utilizado para el vehículo es el de revalorización y el método de depreciación utilizado es el de línea recta.

Fecha	Descripción	Debe	Haber
	<u>Partida N° 1</u>		
30/06/2007	<u>Propiedades, Planta y Equipo</u> Vehículo	\$35,000.00	
	<u>Crédito Fiscal IVA</u> IVA 13%	\$ 4,550.00	
	<u>Efectivo y Equivalentes</u> Bancos		\$39,550.00
	Registro de la adquisición del vehículo.		

El 31 de diciembre de 2008, a través de un peritaje que incluye el análisis de precios en el mercado, condiciones físicas del vehículo y otros factores, se determinó un valor razonable del activo de \$30,000.00.

La depreciación a la fecha es la siguiente:

Depreciación anual.

Depreciación al 31/12/2008.

Fecha	Descripción	Debe	Haber
	<u>Partida Nº 2</u>		
31/12/2008	<u>Gastos de Venta</u>	\$10,500.00	
	Depreciación		
	<u>Depreciación Acumulada</u>		\$10,500.00
	Vehículo		
	Por Registro de la depreciación acumulada del vehículo al 31/12/2008.		

El valor en libros a la fecha es de:

Costo de adquisición = \$ 35,000.00

Depreciación Acumulada = \$ 10,500.00

Valor en Libros = \$ 24,500.00

Al comparar el valor en libros y su valor de mercado a la fecha de la revaluación tenemos:

Importe revaluado = \$ 30,000.00

Valor en libros = \$ 24,500.00

Superávit por revaluación = \$ 5,500.00

Se reconoce un superávit por revaluación, porque a la fecha el valor razonable es mayor que el importe en libros. Según el párrafo 39 de la NIC 16 “Propiedades, Planta y Equipo” establece que cuando se incremente el valor en libros de un activo como consecuencia de una revaluación tal aumento se llevará directamente a una cuenta de superávit de revaluación, dentro del patrimonio neto.

Registro contable de la revaluación:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
	<u>Partida N° 3</u>		
31/12/2008	<u>Propiedades, Planta y Equipo</u>	\$5,500.00	
	Revaluación Vehículo		
	<u>Superávit por revaluación</u>		\$5,500.00
	Vehículo		
	Por reflejar la revaluación vehículo al 31/12/2008.		

El 31 de diciembre de 2009, el importe recuperable del activo es de \$17,000.00.

Cálculos de la depreciación al 31 de diciembre de 2009

Activo	Valor revaluado al 31/12/2008	Vida útil restante	Depreciación al 31/12/2009	Valor en libros al 31/12/2009
Vehículo	\$ 30,000.00	42 meses	\$ 8,571.43	\$ 21,428.57

Fecha	Descripción	Debe	Haber
	<u>Partida X4</u>		
31/12/2009	<u>Gastos de Venta</u>	\$ 8,571.43	
	Depreciación		
	<u>Depreciación Acumulada</u>		\$ 8,571.43
	Vehículo		
	Por Registro de la depreciación acumulada del vehículo al 31/12/2009 después de ser revaluado.		

Importe recuperable del activo revaluado es de \$17,000.00 ya que es igual al valor de uso que a esa fecha tiene el vehículo

La NIC 36 establece que se reconoce una pérdida por deterioro de valor siempre y cuando el importe recuperable sea menor que el valor en libros.

En el caso del vehículo ha sufrido pérdida de valor por deterioro de \$4,428.57 debido a que el valor en libros es mayor a su importe recuperable.

Valor en libros	=	\$21,428.57
(-) Importe recuperable	=	\$17,000.00
(=) Pérdida de valor por deterioro	=	\$ 4,428.57

La pérdida por deterioro de valor de un activo revaluado, se tratará como un decremento de la revalorización (superávit por revaluación).

Fecha	Descripción	Debe	Haber
	<u>Partida X5</u>		
31/12/2009	<u>Superávit por revaluación</u>	\$4,428.57	
	Vehículo		
	<u>Propiedades, Planta y Equipo</u>		\$4,428.57
	Revaluación Vehículo		
	Por reversión de la revaluación por reconocerse una pérdida.		

En el balance general se registrarán de la siguiente forma:

AMD S.A de C.V	
Balance General al 31 de Diciembre de 2009	
(expresado en dólares de los Estados Unidos de América)	
ACTIVO NO CORRIENTE	
Propiedad Planta y Equipo	\$25,571.43
Depreciación acumulada	(\$8,571.43)
PATRIMONIO	
Superávit por revaluación	\$ 1,071.43

Es importante mencionar que en este caso la pérdida por deterioro sólo afecta el patrimonio neto, debido que está se trata como un decremento a la revalorización y en este caso la pérdida aún no supera el superávit por revaluación, de no ser así se reconocería él exceso en el resultado del ejercicio.

5.7.3 Ejercicio de Unidades Generadoras de Efectivo

La empresa industrial “El Tejido S.A de C.V” se dedica a la fabricación y distribución tanto de jeans como de carteras de la distinguida marca “TNIKE”. La empresa posee una planta de producción compuesta por dos unidades generadoras de efectivo independientes como lo es la unidad generadora de efectivo de jeans y la unidad generadora de efectivo de carteras, dichas unidades generadoras de efectivo cuentan con activos comunes que les sirven de soporte para poder producir. Las unidades generadoras de efectivo están compuestas de la siguiente manera.

Unidad generadora de efectivo de jeans

Activos:

- ✓ **Cortadora:** costo de adquisición de \$2,500.00, fecha de adquisición 1 de enero de 2007, vida útil de 5 años.
- ✓ **Tejedora:** costo de adquisición de \$5,000.00, fecha de adquisición 1 de enero de 2007, vida útil de 5 años.

- ✓ **Empacadora:** costo de adquisición de \$3,000.00, fecha de adquisición 1 de enero de 2007, vida útil de 5 años.

Unidad generadora de efectivo de carteras

Activos:

- ✓ **Cortadora:** costo de adquisición de \$4,000.00, fecha de adquisición 1 de enero de 2007, vida útil de 5 años.
- ✓ **Ensambladora:** costo de adquisición de \$6,000.00, fecha de adquisición 1 de enero de 2007, vida útil de 5 años.
- ✓ **Empacadora:** costo de adquisición de \$4,500.00, fecha de adquisición 1 de enero de 2007, vida útil de 5 años.

Activos comunes:

- ✓ **Edificio:** costo de adquisición de \$16,000.00, fecha de adquisición 1 de enero de 2007, vida útil de 20 años. El área total es de 10,000m²(m²= metros cuadrados) distribuidos de la siguiente forma: unidad generadora de efectivo de jeans 5,500 m² y la unidad generadora de efectivo de carteras 4,500 m².
- ✓ **Mobiliario y equipo:** costo de adquisición de \$4,000.00, fecha de adquisición 1 de enero de 2007, vida útil de 5 años. Su uso estará distribuidos de la

siguiente forma: unidad generadora de efectivo de jeans 35% y la unidad generadora de efectivo de carteras 65%.

El 1 de julio de 2010 el gerente de la empresa “El Tejido S.A de C.V” consciente de que las ventas han bajado para ambas unidades generadoras de efectivo y a la vez preocupado porque estas han sufrido un desgaste muy excesivo y que la tecnología los está absorbiendo, solicita verificar si ambas unidades generadoras de efectivo se han visto deterioradas.

El método de valuación utilizado para los activos es el del costo y el método de depreciación utilizado es el de línea recta.

Al 1 de julio de 2010 el valor en libros de los activos es el siguiente:

Activo	Costo de adquisición	Depreciación acumulada	Valor en libros	ponderación
Unidad generadora de efectivo de jeans:				
Cortadora	\$ 2,500.00	\$ 1,750.00	\$ 750.00	6.93%
Tejedora	\$ 5,000.00	\$ 3,500.00	\$ 1,500.00	13.85%
Empacadora	\$ 3,000.00	\$ 2,100.00	\$ 900.00	8.31%
Edificio	\$8,800.00	\$ 1,540.00	\$ 7,260.00	67.04%
Mobiliario y equipo	\$1,400.00	\$ 980.00	\$ 420.00	3.88%
Total	\$20,700.00	\$ 9,870.00	\$10,830.00	100.00%

Activo	Costo de adquisición	Depreciación acumulada	Valor en libros	ponderación
Unidad generadora de efectivo de cartera:				
Cortadora	\$4,000.00	\$ 2,800.00	\$ 1,200.00	10.84%
Ensambladora	\$6,000.00	\$ 4,200.00	\$ 1,800.00	16.26%
Empacadora	\$4,500.00	\$ 3,150.00	\$ 1,350.00	12.20%
Edificio	\$7,200.00	\$ 1,260.00	\$ 5,940.00	53.66%
Mobiliario y equipo	\$2,600.00	\$ 1,820.00	\$ 780.00	7.05%
Total	\$24,300.00	\$ 13,230.00	\$11,070.00	100.00%

La ponderación se obtiene dividiendo el valor en libros de cada uno de los activos entre el valor en libros total de la unidad generadora de efectivo (\$750.00/\$10,830.00= 6.93%).

La NIC 36 establece que el valor en libros de los activos comunes que contribuyen a la generación de flujos de efectivo de varias unidades generadoras de efectivo, debe prorratearse proporcionalmente de acuerdo con criterios que reflejen su aporte a la productividad de las unidades generadoras de efectivo. Por lo que el costo de adquisición del edificio se distribuye a cada unidad generadora de efectivo según el área utilizada por la unidad, en el caso de la unidad generadora de efectivo

de jeans es de \$8.800,00 ($\$16,000/10,000\text{m}^2 \times 5,500 \text{ m}^2$) y para la unidad generadora de efectivo de carteras es de \$7,200.00 ($\$16,000/10,000 \text{ m}^2 \times 4,500 \text{ m}^2$).

El costo de adquisición del mobiliario y equipo se distribuye a cada unidad generadora de efectivo según el uso de cada unidad, en el caso de la unidad generadora de efectivo de jeans es de \$1.400,00 ($\$4,000 \times 35\%$) y para la unidad generadora de efectivo de carteras es de \$2.600,00 ($\$4,000 \times 65\%$).

En el párrafo 12 literal e) de la NIC 36 establece que la evidencia obtenida sobre la obsolescencia y deterioro físico de un activo es un indicio de que el valor del activo puede haberse deteriorado y por ello hay que calcular el importe recuperable.

Cuando no es posible estimar el importe recuperable del activo en forma individual debido a que este no genera flujos de efectivo independientes, se debe determinar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la cual pertenece el activo.

Según estudios realizados por la empresa ha obtenido la siguiente información:

- ✓ El precio de mercado para una unidad generadora de efectivo de similares características que las de la unidad generadora de efectivo de jeans es de \$4,000.00 y los gastos asociados a la venta de unidad generadora de efectivo es

de \$200.00. En el caso de la unidad generadora de efectivo de carteras el valor de mercado estimado es de \$7,700.00 y se espera incurrir en gastos para poder venderla de \$200.00.

- ✓ En el mercado un edificio similar al de la empresa se cotiza en \$11,250.00 y se espera incurrir en gastos para venderlo de \$250.00. El mobiliario y equipo se cotiza en \$1,025.00 y se espera incurrir en gastos de \$25.00 para lograr venderlo.

Importe recuperable:

Valor razonable menos los costes de vender de la unidad generadora de efectivo de jeans:

Unidad generadora de efectivo	$= \$4000.00 - \200.00 $= \$3,800.00$
Edificio	$= \$11,250 - \250.00 $= \$11,000.00/10,000m^2 \times 5,500m^2$ $= \$6,050$
Mobiliario y equipo	$= \$1,025.00 - \25.00 $= \$1000.00 \times 35\%$ $= \$350.00$
Valor razonable menos los costes de vender	$= \$3,800.00 + \$6,050 + \$350.00$ $= \mathbf{\$10,200.00}$

Según proyecciones estimadas por la administración se espera que la unidad generadora de efectivo de jeans genere entradas de efectivo en su funcionamiento continuo a lo largo de su vida útil de \$9,800.00 y la unidad generadora de efectivo de carteras de \$13,500.00

Una vez que el valor razonable menos los costes de vender y el valor de uso se conocen, se procede a comparar a ambos ya que el importe recuperable será aquel que represente el valor monetario más alto.

Importe recuperable de unidad generadora de efectivo de jeans

Valor razonable menos los costes de vender = \$10,200.00

Valor de uso = \$9,800.00

Importe recuperable = \$10,200.00

La NIC 36 en el párrafo 104 establece que se reconoce una pérdida por deterioro de valor de la unidad generadora de efectivo siempre y cuando el importe recuperable sea menor que el valor en libros.

En el caso de la unidad generadora de efectivo que produce jeans ha sufrido pérdida de valor por deterioro de \$630.00 debido a que el valor en libros es mayor a su importe recuperable.

Valor en libros = \$10,830.00

(-) Importe recuperable = \$10,200.00

(=) Pérdida de valor por deterioro = \$ 630.00

Al determinar que existe pérdida de valor por deterioro esta se distribuirá, para reducir el importe en libros de los activos que componen la unidad generadora de efectivo que produce jeans, y se hará prorateando en función del valor en libros de cada uno (peso ponderado).

Prorrateo de la pérdida de valor por deterioro:

Activo	Pérdida total por ponderación	Pérdida
Cortadora	\$ 630.00 x 6.93%	\$ 43.63
Tejedora	\$ 630.00 x 13.85%	\$ 87.26
Empacadora	\$ 630.00 x 8.31%	\$ 52.35
Edificio	\$ 630.00 x 67.04%	\$ 422.33
Mobiliario y equipo	\$ 630.00 x 3.88%	\$ 24.43
Total		\$ 630.00

Registro contable de la pérdida de valor por deterioro:

Fecha	Descripción	Parcial	Debe	Haber
	<u>Partida Nº 1</u>			
01/07/2010	<u>Pérdida de valor por deterioro</u>		\$ 630.00	
	Cortadora	\$ 43.63		
	Tejedora	\$ 87.26		
	Empacadora	\$ 52.35		
	Edificio	\$ 422.33		
	mobiliario y equipo	\$ 24.43		
	<u>Deterioro acumulado</u>			\$ 630.00
	Cortadora	\$ 43.63		
	Tejedora	\$ 87.26		
	Empacadora	\$ 52.35		
	Edificio	\$ 422.33		
	mobiliario y equipo	\$ 24.43		
	Registro de la pérdida por deterioro de valor de los activos que componen la unidad generadora de efectivo que produce jeans.			

Presentación del nuevo valor en libro después de reconocer la pérdida de valor por deterioro:

Activo	Costo de adquisición	Depreciación acumulada	Deterioro acumulado	Valor en libros
Cortadora	\$2,500.00	\$ 1,750.00	\$ 43.63	\$ 706.37
Tejedora	\$5,000.00	\$ 3,500.00	\$ 87.26	\$ 1,412.74
Empacadora	\$3,000.00	\$ 2,100.00	\$ 52.35	\$ 847.65
Edificio	\$8,800.00	\$ 1,540.00	\$ 422.33	\$ 6,837.67
Mobiliario y equipo	\$1,400.00	\$ 980.00	\$ 24.43	\$ 395.57
Total	20,700.00	\$ 9,870.00	\$ 630.00	\$ 10,200.00

Depreciación correspondiente a julio de 2010:

Activo	Valor en libros	Vida útil restante en meses	Depreciación al 31/07/2010
Cortadora	\$ 706.37	18	\$ 39.24
Tejedora	\$ 1,412.74	18	\$ 78.49
Empacadora	\$ 847.65	18	\$ 47.09
Edificio	\$ 6,837.67	198	\$ 34.53
Mobiliario y equipo	\$ 395.57	18	\$ 21.98
Total	\$ 10,200.00		\$ 221.33

Fecha	Descripción	Parcial	Debe	Haber
	<u>Partida N° 2</u>			
31/07/2010	<u>Costos indirectos de fabricación</u>		\$ 221.33	
	Cortadora	\$ 39.24		
	Tejedora	\$ 78.49		
	Empacadora	\$ 47.09		
	Edificio	\$ 34.53		
	mobiliario y equipo	\$ 21.98		
	<u>Depreciación acumulada</u>			\$ 221.33
	Cortadora	\$ 39.24		
	Tejedora	\$ 78.49		
	Empacadora	\$ 47.09		
	Edificio	\$ 34.53		
	mobiliario y equipo	\$ 21.98		
	Registro de la depreciación de la unidad generadora de efectivo productora de jeans.			

Para el cálculo y registro de la depreciación de activos deteriorados en los ejercicios desarrollados, se le da cumplimiento a la normativa contable (NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo) aprobada por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría de El Salvador que establece que el valor en libros es el importe por el que un activo es reconocido después de haber deducido la

depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro de valor acumuladas; mientras que la legislación tributaria de El Salvador no contempla la pérdida por deterioro de valor estableciendo en el artículo 30 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que el importe depreciable será el costo total del bien.

Importe recuperable:

Valor razonable menos los costes de vender de la unidad generadora de efectivo que produce carteras:

Unidad generadora de efectivo	$= \$7,700.00 - \200.00 $= \$7,500.00$
Edificio	$= \$11,250.00 - \250.00 $= \$11,000.00 / 10,000 \text{ m}^2 \times 4,500 \text{ m}^2$ $= \$4,950.00$
Mobiliario y equipo	$= \$1,025.00 - \25.00 $= \$1,000.00 \times 65\%$ $= \$650.00$
Valor razonable menos los costes de vender	$= \$7,500.00 + \$4,950 + \$650.00$ $= \mathbf{\$13,100.00}$

Importe recuperable de unidad generadora de efectivo de carteras

Valor razonable menos los costes de vender = \$13,100.00

Valor de uso = \$13,500.00

Importe recuperable = \$13,500.00

Al comparar el valor en libros de la unidad generadora de efectivo que produce carteras que es de \$11,070.00 con el importe recuperable que es de \$ 13,500.00 podemos establecer que no existe pérdida de valor por deterioro ya que el valor en libros es menor a su importe recuperable, y por ende no existe ningún registro contable.

En el balance general se reconocerá de la siguiente forma:

"El Tejido S.A de C.V"		
Balance General al 31 de Julio de 2010		
(expresado en dólares de los Estados Unidos de América)		
ACTIVO NO CORRIENTE		
Propiedades, Planta y Equipo (Nota 1)	\$45,000.00	
Depreciación Acumulada (Nota 2)	(\$23,636.33)	
Deterioro Acumulado	<u>(\$ 630.00)</u>	\$ 20,733.67

NOTA 1: La cuenta de propiedades, planta y equipo, está formada por:

ACTIVO	COSTO DE ADQUISICIÓN
Cortadora 1	\$ 2,500.00
Tejedora	\$ 5.000.00
Empacadora 1	\$ 3,000.00
Cortadora 2	\$ 4,000.00
Ensambladora	\$ 6,000.00
Empacadora 2	\$ 4,500.00
Edificio	\$ 16,000.00
Mobiliario y equipo	\$ 4,000.00
Total	\$ 45,000.00

NOTA 2: La cuenta de depreciación acumulada está compuesta por la depreciación de cada uno de los activos que componen las unidades generadoras de efectivo, quedando de la siguiente manera:

Unidad generadora de efectivo de Jeans	Depreciación
Cortadora	\$ 1.789.24
Tejedora	\$ 3,578.49
Empacadora	\$ 2,147.09
Edificio	\$ 1,574.53
Mobiliario y equipo	\$ 1,001.98
TOTAL	\$ 10,091.33

Unidad generadora de efectivo de carteras	Depreciación
Cortadora	\$ 2,866.67
Ensambladora	\$ 4,300.00
Empacadora	\$ 3,225.00
Edificio	\$ 1,290.00
Mobiliario y equipo	\$ 1,863.33
TOTAL	\$ 13,545.00

Unidad Generadora de Efectivo:	Depreciación Acumulada
Jeans	\$ 10,091.33
Carteras	\$ 13,545.00
Total	\$ 23,636.33

En vista de que la pérdida de valor por deterioro afecta a activos utilizados en la fabricación de un producto, ésta deberá formar parte de los costos indirectos de fabricación.

5.8 Información a Presentar en los Estados Financieros

5.8.1 Información a Revelar:

Toda entidad revelará la información relacionada para cada clase de activo de la siguiente manera:

- ✓ El monto de la pérdida por deterioro reconocido en los estados financieros durante el periodo, así como las cuentas de resultados en las que se reflejaron las pérdidas por deterioro.
- ✓ La cantidad de las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor de los activos reconocidas en el resultado del ejercicio, así como las cuentas de resultado en las que se reflejan dichas reversiones.
- ✓ El monto de las pérdidas por deterioro de un activo que haya sido revaluado durante el ejercicio y reconocida su revaluación en el patrimonio neto.
- ✓ La cantidad de las reversiones de las pérdidas por deterioro de un activo que haya sido revaluado y reconocido en el patrimonio neto, durante el ejercicio.

Si se reconoce una pérdida de valor por deterioro o se efectuara una reversión de la misma, que corresponda a un activo individual o a una unidad generadora de efectivo, se deberá revelar la siguiente información:

- ✓ Los motivos por los cuales se ha reconocido la pérdida por deterioro del valor o su reversión.
- ✓ El monto de la pérdida por deterioro del valor reconocida, así con su reversión.

- ✓ Cuando se tenga un activo individual: se revelará la naturaleza del activo y el segmento al que pertenece el activo.

- ✓ En el caso de una unidad generadora de efectivo: deberá describirse la unidad generadora de efectivo o un segmento de la información de la entidad a que pertenece, el monto por el cual se registra la pérdida por deterioro del valor para cada clase de activo y si hubo reversión de la pérdida por deterioro de valor, revelar su importe y si se han incrementado activos a una unidad generadora de efectivo a la cual ya se le había estimado importe recuperable, se deberá describir la forma como se agrupó la unidad generadora de efectivo anterior, así como la actual. Deberá informar también las razones para modificar la forma de identificar la unidad generadora de efectivo.

- ✓ Se revelará si el valor recuperable del activo, o en el caso de una unidad generadora de efectivo fuera igual al valor razonable menos los costos de venta o su valor de uso.

- ✓ En el caso en el cual el importe recuperable sea el valor razonable menos los costos de venta se deberán describir los criterios utilizados para determinar el valor razonable menos los costos de venta y qué tipo de referencia se ha utilizado.

- ✓ Si el monto del importe recuperable fuera igual al valor de uso se deberá especificar la tasa de descuento que se empleó en las estimaciones anteriores y en las estimaciones vigentes del valor de uso.

Para todas aquellas partidas que representen pérdidas por deterioro o reversión de las mismas y que no se haya revelado información se hará de la siguiente manera:

- ✓ Principales clases de activos que presentan pérdida por deterioro y reversión de pérdidas por deterioro.
- ✓ Las causas que originaron la pérdida por deterioro del valor del activo de igual forma para el caso de la reversión de la pérdida por deterioro del valor.

5.8.2 Información Financiera y Tributaria

La pérdida por deterioro del valor de un activo desde el punto de vista fiscal no está contemplada como un gasto. Sin embargo para efectos financieros y considerando que la Norma Internacional de Contabilidad 36 adoptada en El Salvador por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, contempla la pérdida por deterioro como un gasto por tanto deberá afectar los estados financieros; aunque para efecto tributario, como se menciona en los primeros párrafos, las pérdidas por deterioro no están ni siquiera mencionadas.

La Norma Internacional de Contabilidad 36 contempla que para el cálculo del valor en libros intervienen tres elementos: Costo de adquisición, depreciación acumulada y pérdida por deterioro de valor.

El valor en libros así determinado seguirá depreciándose en el resto de los años de la vida útil del activo.

La legislación tributaria vigente en El Salvador establece que para el cálculo del valor en libros solamente intervienen dos factores: costo de adquisición y la depreciación acumulada, siendo el costo de adquisición el valor sujeto a depreciar. En ambos casos se respeta la vida útil del activo.

6. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

6.1 Conclusiones

Con base a los resultados obtenidos y al análisis correspondiente se concluye que:

- A pesar de que las NIIF están aprobadas por CVPCPA, la Norma 36 Pérdida de Valor por Deterioro, no es aplicada contablemente por el total encuestado de profesionales de la Contaduría Pública.
- Existe desconocimiento tanto a nivel estudiantil como a nivel profesional de la terminología relacionada con la pérdida de valor por deterioro.
- La no aplicación de esta normativa produce información más apegada al cumplimiento de la legislación tributaria que a lo establecido en la normativa contable internacional.
- La aplicación correcta de la NIC 36, ayuda a preparar registros contables fiables y relevantes sobre el deterioro del valor de los activos de propiedades, planta y equipo.

- Dentro de la legislación tributaria vigente en El Salvador no se contempla el deterioro de valor de los activos de propiedades, planta y equipo; pues únicamente hace mención que para el cálculo del valor en libros solo se tomará en cuenta el costo de adquisición y la depreciación acumulada.

6.2 Recomendaciones

De acuerdo a las conclusiones anteriores se recomienda que:

- Es importante que se haga énfasis en la NIC 36 al impartir las capacitaciones, porque su aplicación es de enorme relevancia para la valuación de los activos de propiedades, planta y equipo que casi en el 100% de las empresas constituye la mayor inversión en activos.
- El registro de la pérdida de valor por deterioro de los activos de propiedades, planta y equipo debe hacerse de acuerdo a la NIC 36 para presentar el valor en libros de dichos activos actualizados.
- A nivel académico se recomienda abordar con más amplitud este tema.
- Es necesario que la Administración Tributaria valore la inclusión como gasto deducible la pérdida de valor por deterioro, ya que es aplicado a los activos que dentro de una empresa representa una enorme inversión.

BIBLIOGRAFIA

- Código de Comercio de El Salvador, Diario Oficial: 140 , Tomo: 228, Publicación DO: 31/07/1970, Reformas: Decreto Legislativo No. 641, de fecha 26 de junio de 2008, publicado en el Diario Oficial No. 120, Tomo 379 de fecha 27 de junio de 2008.
- Código Tributario Diario Oficial: 241 Tomo: 349 Publicación DO: 22/12/2000 Reformas: Decreto Legislativo No. 233 de fecha 16 de diciembre de 2009, publicado en el Diario Oficial No. 239, Tomo 385 de fecha 21 de diciembre de 2009.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta, D. Oficial: 242 Tomo: 313 Publicación DO: 21/12/1991, Reformas: Decreto Legislativo No. 236 de fecha 17 de diciembre de 2009, publicado en el Diario Oficial No. 239, Tomo 385 de fecha 21 de diciembre de 2009.
- Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública y Auditoría, Decreto Legislativo. No. 828, del 26 de enero del 2000, publicado en el Diario Oficial. No. 42, Tomo 346, del 29 de febrero del 2000.
- Reglamento de Aplicación del Código Tributario, Diario Oficial. N° 234, Tomo 353, de fecha 11 de diciembre de 2001.
- Compilación-William W. Cooper- YujiLjiri, Diccionario Kohler para contadores Limusa Noriega Editores.
- Gerardo Guajardo Cantú, Contabilidad Financiera Cuarta Edición, Análisis de la depreciación acelerada, pag.56

- Lic. José Noel Argueta Iglesias, Contabilidad Financiera I, Imprenta Universitaria, Segunda Edición, El Salvador, 2006.
- Vernor Mesén Figueroa, Aplicaciones Prácticas de las Normas Internacionales de Información Financiera, editorial tecnológica, vol. 1 ed.3 2007.
- Normas Internacionales de Contabilidad.
 - NIC 1: “Presentación de Estados Financieros”
 - NIC 16: “Propiedad Planta y Equipo”
 - NIC 36: “Deterioro del Valor de los Activos”
- Boletín c-15 “Deterioro en el Valor de los Activos de Larga Duración y su Disposición.
- www.monografias.com, Proceso de adopción de NIC_NIIF El Salvador
- www.monografias.com/Administración y Finanzas