

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



TESIS:

**“APLICACIÓN DE PROCEDIMIENTOS DE ADOPCIÓN Y TRATAMIENTO
CONTABLE DE LA SECCIÓN 17 PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO DE LA
NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA
PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES Y SU INCIDENCIA TRIBUTARIA Y
FINANCIERA”.**

PRESENTADO POR:

**DIAZ DE CRUZ, MAUDA GUADALUPE.
HERNÁNDEZ HERNÁNDEZ, YESIKA RUBIDIA.
HERNÁNDEZ LARA, ERICK GALILEO.**

**PARA OPTAR AL TÍTULO DE:
LICENCIADO (A) EN CONTADURÍA PÚBLICA**

**ENERO 2012
SAN MIGUEL, EL SALVADOR, CENTROAMÉRICA**

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector: Ing. Mario Roberto Nieto Lovo
Vice-Rectora Académica: Mtra. Ana María Glower De Alvarado.

Secretaria General: Dra. Ana Leticia Amaya

AUTORIDADES DE LA FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA ORIENTAL

Decano en funciones: Lic. Cristóbal Hernán Ríos Benítez
Vice-decano: Lic. Carlos Alexander Díaz
Secretario general: Lic. Jorge Alberto Ortez Hernández

DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS

Coordinador General de Procesos de Graduación:

Lic. Gilberto de Jesús Coreas Soto.

Docente Director: Lic. José Leónidas Morales Gómez.

Asesor Metodológico: Lic. Francisco Cristóbal Gallardo Rodríguez

Enero 2012, San Miguel, El Salvador, Centroamérica.

AGRADECIMIENTOS

A DIOS TODOPODEROSO, por regalar el precioso don de la vida, por brindarme sabiduría, salud y fortaleza durante todo éste proceso de estudios, por concederme culminar mi carrera profesional con éxito y por todas las bendiciones que día con día derrama sobre mí y mi familia.

A MIS PADRES, Lisandro Andino Ramos y María Margarita Díaz Nolasco, que siempre han estado conmigo y me han brindado apoyo incondicional; por haberme sabido conducir por el camino correcto y ayudarme a continuar en los momentos más difíciles, además del amor, cariño y comprensión que me han brindado.

A MIS HERMANOS, por ser un gran apoyo, por brindarme su cariño, amor, comprensión en todo el proceso de mi estudio y por todos los momentos que hemos compartido.

A MIS DEMAS FAMILIARES Y AMIGOS, que de una u otra forma me han brindado su apoyo.

AL DOCENTE DIRECTOR, Lic. José Leónidas Morales Gómez, por sus valiosos aportes en el desarrollo de este trabajo de investigación.

Y A MIS COMPAÑERAS DE TESIS, Yesika Rubidia Hernández Hernández y Erick Galileo Hernández Lara por el apoyo, sacrificio, tolerancia y amistad, las cuales permitieron concluir este trabajo con éxito.

MAUDA GUADALUPE DIAZ DE CRUZ.

AGRADECIMIENTOS

A DIOS TODOPODEROSO, por haberme permitido terminar mis estudios profesionales, darme fortaleza y sabiduría para alcanzar mis metas propuestas. Todo se lo debo a Él.

A MIS PADRES, Eva Lara y Galileo Hernández, por su amor y apoyo constante en todos los momentos de mi vida. Que sin importar las circunstancias están presentes para darme su apoyo y animo cuando más los he necesitado.

A MIS HERMANOS Y PRIMOS, Por estar a mi lado en los momentos difíciles y ayudarme a continuar. Los quiero mucho.

A MIS DEMAS FAMILIARES Y AMIGOS, Por apoyarme y estar siempre dispuestos a brindarme su ayuda incondicionalmente en todo sentido

AL DOCENTE DIRECTOR, Lic. José Leónidas Morales Gómez, por sus valiosos aportes en el desarrollo de este trabajo de investigación.

Y A MIS COMPAÑERAS DE TESIS, Mauda Guadalupe Díaz de Cruz y Yesika Rubidia Hernández Hernández por su esfuerzo y poder compartir conmigo este sueño hecho realidad.

ERICK GALILEO HERNANDEZ LARA.

AGRADECIMIENTOS

A DIOS TODOPODEROSO, por regalarme salud, sabiduría, diligencia, fortaleza, paciencia, por ser mi proveedor de mis necesidades físicas y espirituales por darme esas bendiciones día a día que me han permitido culminar mi carrera profesional con éxito.

A MIS PADRES, Dinora del Carmen Hernández y Arístides Almed Hernández, por haber sacrificado muchos años de su vida por mí, para darme mayor parte de lo que tengo, por haberme sabido conducir por el camino correcto y ayudarme a continuar en los momentos más difíciles, además del amor, cariño y comprensión que me han brindado.

AMI ABUELA, Por su amor, su comprensión, por sus sabios concejos por sus atenciones, por sus abrazos y por alentarme en momentos difíciles.

A MIS HERMANOS, por ser un gran apoyo, por brindarme su cariño, amor, comprensión, paciencia en todo el proceso de mi estudio y por todos los momentos que hemos compartido.

AL DOCENTE DIRECTOR, Lic. José Leónidas Morales Gómez, por su amistad, su cariño, sus concejos y sus valiosos aportes en el desarrollo de este trabajo de investigación.

Y A MIS COMPAÑERAS DE TESIS, Mauda Guadalupe Díaz de Cruz y Erick Galileo Hernández Lara por el cariño, la tolerancia y el animo en los momentos difíciles de este proceso.

YESIKA RUBIDIA HERNANADEZ HERNANDEZ

CONTENIDO	PÁG.
INTRODUCCIÓN.....	i

CAPITULO I

1.1 JUSTIFICACION.....	1
1. 2. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION.....	4
1.2.1 General	4
1.2.2 Objetivos Específicos	4
1. 3. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	5

CAPITULO II

2. MARCO REFERENCIAL	6
2.1 Marco Histórico.....	6
2.1.1. Organizaciones de las Contaduría pública Internacional y nacional.....	6
2.1.1.1 Organizaciones Internacionales.....	6
2.1.1.2 Organizaciones Nacionales.	9
2.1.2 Origen y evolución de las normas de Contabilidad.....	12
2.1.2.1. Origen y evolución de las normas en el mundo.	12
2.1.2.2 Origen y evolución de las normas en El Salvador.....	15
2.2 Marco Normativo	17
2.2.1 Principios y Normas de Contabilidad.....	17
2.2.2 Marco Legal Aplicable.....	19

2.2.2.1. Leyes Mercantiles.....	19
2.2.2.1.1 Código de Comercio.	19
2.2.2.2. Leyes Tributarias	21
2.2.2.2.1 Código Tributario.	21
2.2.2.2.2.Ley del Impuesto Sobre la Renta.	22
2.2.2.2.3.Ley de Impuesto a la transferencia de bienes y servicios	24
2.2.2.2.4.Ley De Arrendamiento Financiero	25
2.2.2.2.5.Ley Del Impuesto Sobre Transferencia De Bienes Raíces	27
2.2.2.2.6.Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública y Auditoría.	29
2.2.2.2.7.Reglamento de Aplicación del Código Tributario.	30
2.2.2.2.8.Reglamento De La Ley De Impuesto A La Transferencia De Bienes Muebles Y A La Prestación De Servicios.....	31
2.3 Marco Teórico	31
2.3.1. Definiciones.....	31
2.3.2. Normas Internacionales de Información Financiera.....	34
2.3.2.1. Estructura de las Normas Internacionales de Información Financiera.	35
2.3.2.1.1. Normas Internacionales de Contabilidad No 16.....	35
2.3.3. Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES.	36
2.3.3.1. Descripción de las pequeñas y medianas entidades.	36
2.3.3.2. Estructura de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES.	37
2.3.3.2.1. Sección 17 de las NIIF para PYMES.	38
2.3.4. Clasificación de los Activos.	39

2.3.4.1 Activos no corrientes tangibles.	40
2.3.4.1.1. Características de las propiedades planta y equipo.	42
2.3.4.1.2. Reconocimiento de los activos no corrientes como propiedades, planta y equipo.	42
2.3.4.1.3. Medición inicial de los elementos de la propiedad, planta y equipo del activo no corriente.....	43
2.3.4.1.4. Depreciación y Métodos de depreciación.....	48
2.3.4.1.5. Baja de activos no corrientes.....	51
2.3.4.1.6. Medición posterior al reconocimiento.....	52

CAPITULO III

3. MARCO METODOLOGICO	53
3.1 Tipo de estudio.	53
3.1.1 Definición del Método de Investigación.	53
3.1.2 Definición del Instrumento de Medición.....	54
3.1.3 Universo y determinación del tamaño de la muestra.....	55

CAPÍTULO IV

4. ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS	56
4.1 PRESENTACIÓN, ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS DATOS	56
4.2. TABULACION DE LOS RESULTADOS	57

CAPITULO V

5. “APLICACIÓN DE PROCEDIMIENTOS DE ADOPCIÓN Y TRATAMIENTO CONTABLE DE LA SECCIÓN 17 PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES Y SU INCIDENCIA TRIBUTARIA Y FINANCIERA”.

5.1 INTRODUCCION.....	74
5.2 Aspectos a considerar en la adopción por primera vez en la transición a las NIIF para PYMES.....	75
5.2.1 Alcance de la sección 35.....	75
5.2.2 Aplicación de la sección 35	76
5.2.3 Declaración que debe efectuar la entidad	76
5.2.4 Fecha de transición.....	77
5.2.5 Procedimiento en la fecha de transición.....	78
5.2.6 Políticas contables.....	79
5.2.7 Impracticabilidad.....	80
5.2.8 Información a revelar.....	82
5.3 Proceso de transición a Normas Internacionales de Información Financiera para las PYMES.....	83
5.3.1 Etapa I: Diagnostico y Publicación.....	84
5.3.2 Etapa II: Diseño y Desarrollo.....	85
5.3.3 Etapa III: Conversión.....	86
5.3.3.1 Identificar las fechas claves en el proceso de transición.....	87

5.3.3.2 Identificar todas las secciones de la NIIF que le son aplicables a la entidad.....	89
5.3.3.3 Evaluación y Modificación del Sistema Contable en uso.....	90
5.3.3.4 Identificar las diferencias entre las políticas contables según el marco normativo anterior y las políticas adoptadas según la NIIF para PYMES.....	93
5.3.3.5 Identificar diferencias que requieren ajustes y diferencias que no requieren ajustes.....	94
5.3.3.6 Consideraciones en el Balance de Apertura.....	94
5.3.3.7 Explicación de la transición a la NIIF para PYMES.....	95
5.3.4 Etapa IV: Mantenimiento.....	96
5.3.5 Ejemplo de procesos de transición.....	97
5.4 Tratamiento contable de la sección 17 de las NIIF PYMES.....	110
5.4.1. Reconocimiento de un Elemento de las Propiedades, Planta y Equipo.....	110
5.4.2. Reconocimiento de Costos posteriores.....	111
5.4.2.1 Reparaciones.....	112
5.4.2.2 Reemplazo.....	112
5.4.2.3. Inspección.....	114
5.4.2.4. Adiciones.....	115
5.4.3 Medición en el momento del reconocimiento.....	118
5.4.3.1. Componentes del costo.....	120
5.4.4. Formas de Adquisición de Activos.....	128
5.4.4.1. Compras en Efectivo.....	128
5.4.4.2. Compras al Crédito.....	131
5.4.4.3. Permuta de Propiedades, Planta y Equipo.....	133

5.4.4.4. Adquisición por medio de Arrendamiento Financiero.....	135
5.4.5. Medición posterior al reconocimiento inicial.....	139
5.4.5.1 Medición al costo.....	140
5.4.5.2 Métodos de Depreciación.....	140
5.4.6. Pérdidas por Deterioro.....	151
5.4.6.1. Tratamiento contable de la pérdida de valor por deterioro.....	154
5.4.6.2. Reversión de la Pérdida de Valor por Deterioro.....	157
5.4.6.3. Activos revaluados.....	161
5.4.7. Información a presentar en los estados financieros.....	170
5.4.7.1. Información a revelar.....	170
5.4.8. Información financiera y tributaria.....	172

CAPITULO VI

6. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	173
6.1 CONCLUSIONES.....	173
6.2 RECOMENDACIONES.....	175
6.3 BIBLIOGRAFIA.....	177

ANEXOS.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo trata sobre Aplicación de Procedimientos de Adopción y Tratamiento Contable de la Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades y su Incidencia Tributaria y Financiera.

En nuestro país han sido aprobadas las Normas Internacionales de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades, las cuales entraron en vigencia a partir del 1 de enero de 2011; dichas normas tienen como grandes objetivos controlar cada vez más las operaciones comerciales que realizan los comerciantes y contribuir de mejor manera a los registros contables e información financiera fiable. Cabe destacar que en el presente trabajo únicamente será objeto de estudio la sección 17 de las NIIF PYMES.

En el capítulo I se presenta la justificación del Problema, donde se explica las razones del porque se realizará la presente investigación y a quienes se beneficiará con ello; los objetivos de la investigación que se subdividen en general y específicos, el Planteamiento del Problema, en el cual se plantea el título del proyecto como una interrogante.

En el capítulo II se expone el Marco referencial, que contiene el Marco Histórico, que enuncia una breve reseña histórica de la problemática en estudio tanto a nivel internacional como nacional; el Marco Normativo, donde se expresa el conjunta de normas,

códigos y leyes a utilizar en la investigación; y también contiene el Marco Teórico, donde se explican los conceptos y términos relacionados con el problema en estudio.

En el capítulo III se presenta el Marco Metodológico, donde se detallan cada uno de los aspectos relacionados con la metodología que se ha seleccionado para desarrollar la investigación.

En el capítulo IV se muestran los resultados de la investigación, donde se puede observar la tabulación de la encuesta, con su respectiva gráfica y el análisis correspondiente a cada pregunta.

El capítulo V contiene la aplicación de procedimientos de adopción y tratamiento contable de la sección 17, explicando claramente el tratamiento contable.

El capítulo VI comprende las conclusiones y recomendaciones que son el producto de la investigación, realizando la evaluación de cada indicador que fue tomado en cuenta para que estos pudieran ser validados o rechazados.

CAPITULO I

1.1 JUSTIFICACION

La situación económica que actualmente experimentan los países motiva a que las empresas se vuelvan más competitivas en todas las áreas de su organización. Una de las formas para lograr la competitividad es la reducción de costos en cada una de las fases de la cadena de valor. El conocimiento de los costos e ingresos obtenidos en cada una de estas fases, se logra a través de información financiera presentada en un juego completo de estados financieros estructurados de acuerdo a la Norma Internacional de información financiera.

La cadena de valor, describe actividades que generalmente realiza una entidad; cada actividad de valor emplea insumos, recursos humanos (mano de obra y administración), y algún tipo de tecnología para desempeñar su función. Cada actividad de valor también crea y usa información financiera la cual es presentada en estados financieros fiables, sin sesgo, comparables, que facilitan a la gerencia de una empresa la adopción de decisiones así como también el conocimiento de situaciones financieras de entidades dedicadas a la misma actividad.

La información financiera requiere de normas que guíen la presentación; razonable. Esta se logra a través de la contabilización de cada una de las operaciones que realiza una entidad, cumpliendo con normas internacionales de información financiera. La aplicación de esta norma internacional es una hoy una realidad según Resolución No. 113/2009 del

Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, de fecha 7 de octubre de 2009 en el cual se aprueba la adopción de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, como requerimiento en la preparación de estados financieros con propósito general y otra información financiera, para todas aquellas entidades que no cotizan en el mercado de valores o que no tienen obligación pública de rendir cuentas, exceptuando aquellas que de forma voluntaria hayan adoptado las Normas Internacionales de Información Financiera en su versión completa. Debiendo presentar sus primeros estados financieros con base a este marco normativo, por el ejercicio que se inicia el 1 de enero de 2011, Aunque la adopción anticipada de estas normas es permitida. Lo que implica en estas empresas un cambio fundamental en la cultura y la visión tradicional de hacer contabilidad. Las pequeñas y medianas empresas deben mantenerse competitiva por tanto la adopción de esta normativa contable es un requisito indispensable para la preparación de la información financiera razonable ya sea para el uso interno o para optar por financiamiento en las instituciones bancarias y los distintos usuarios de la información financiera.

En la mayoría de las empresas la inversión en elementos de propiedades planta y equipo representa un gran porcentaje de sus activos, por tanto se hace necesario un tratamiento contable que presente fielmente las operaciones realizadas con estos activos. El cambio de una normativa para pequeñas y medianas entidades no le resta importancia a este rubro, aunque algunos aspectos difieren de una norma a otra no significa que la información financiera presentada de acuerdo a la Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades sea menos relevante si no que lo que se pretende es la presentación de un juego completo de Estados Financieros que presentan

información de acuerdo a la clase de actividades que ellos realizan; por otra parte la adopción de la Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades no solo pueden traer cambios en el tratamiento contable, si no también se hace necesario realizar un análisis para determinar la incidencia tributaria originadas por estos cambios.

Conscientes de las novedades que representa para las Pequeñas y medianas empresas la adopción de la Norma Internacional de Información Financiera el equipo investigador ha decidido facilitar con el presente trabajo de investigación la Aplicación de Procedimientos de Adopción y Tratamiento Contable de la Sección 17 Propiedades planta y equipo de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades y su Incidencia Tributaria y Financiera.

Este trabajo de investigación facilitará a las pequeñas y medianas empresas que llevan contabilidad formal, la aplicación correcta del proceso de adopción y los registros contables y que a la vez puedan dar cumplimiento adecuado en un mejor tiempo las implicaciones tributarias; otros beneficiados con la realización del presente trabajo son los profesionales que ejercen la contaduría pública y aquellos que ejercen la docencia así como también los es estudiantes de la carrera en licenciatura en contaduría pública como fuente bibliográfica para sus trabajos de investigación.

1. 2. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION.

1.2.1 General

- Facilitar la aplicación de los procedimientos de adopción de la sección 17 de la Norma Internacional de Información Financiera su tratamiento contable y su incidencia tributaria.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Establecer las diferencias esenciales entre la sección 17 de la norma Internacional de Información Financiera y la Norma Internacional de contabilidad (NIC) 16.
- Realizar el tratamiento contable de acuerdo a lo establecido en la sección 17 de la norma Internacional de Información Financiera.
- Determinar la incidencia tributaria en la adopción de la sección 17 de la norma Internacional de Información Financiera.

1. 3. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

¿En qué medida la aplicación de procedimientos de adopción de la sección 17 de la Norma Internacional de Información Financiera con incidencia tributaria y financiera, facilitara el proceso de adopción y presentación del rubro propiedad planta y equipo en los estados financiero en las pequeñas y medianas empresa?

CAPITULO II

2. MARCO REFERENCIAL

2.1 Marco Histórico

2.1.1. Organizaciones de la Contaduría pública Internacional y nacional.

Los contadores públicos, tanto a nivel nacional como internacional, se han agrupado, buscando no solamente salvaguardar sus intereses propios e individuales, sino los de la profesión en su conjunto, a través de prestigiar la imagen de la contaduría pública. Las agrupaciones profesionales representan una de las formas más elevadas de organización y, si bien otras profesiones que igualmente se agrupan, es talvez la profesión mejor organizada veamos su origen y evolución.

2.1.1.1 Organizaciones Internacionales.¹

En 1973 encontramos los primeros indicios del origen de estas organizaciones, nace el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) rubricado por representantes de los organismos profesionales de contabilidad de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Países Bajos, Reino Unido / Irlanda y Estados Unidos. Se designan comités de dirección para los tres primeros proyectos del IASC. En 1982 El Consejo del IASC se amplía a 17

¹ <http://www.iasplus.com/espanol/guiarapida2009.pdf>

miembros, incluyendo miembros de 13 países designados por el Consejo de la Federación Internacional de Contables (IFAC) y 4 representantes de organizaciones relacionadas con la presentación de información financiera. El IFAC reconoce y considera al IASC como el emisor de normas internacionales de contabilidad.

Hasta 1989 La Federación de Expertos Contables Europeos (FEE) apoya la armonización internacional y una mayor participación europea en el IASC. El IFAC adopta directrices del sector público para exigir a las empresas estatales la observación de las NIC. Durante 1994 Se crea el Consejo Consultivo del IASC con funciones de supervisión y financiación. 1995 La Comisión Europea respalda el acuerdo entre el IASC y la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO) para culminar la elaboración de las normas fundamentales, y determina que las multinacionales de la Unión Europea deberían adoptar las NIC.

Es así que 1996 La Comisión del Mercado de Valores (SEC) de EE.UU. muestra su apoyo al objetivo del IASC de desarrollar, a la mayor brevedad, un conjunto de normas contables que puedan utilizarse en la preparación de estados financieros para las emisiones internacionales de valores. A raíz de esto en 1997 se constituye el Comité de Interpretaciones Permanente (SIC), formado por 12 miembros con derecho de voto. Su misión es crear interpretaciones de las NIC para su aprobación definitiva por parte del IASC.

Se crea un Grupo de Trabajo Estratégico con objeto de elaborar recomendaciones que permitan mejorar la estructura y el funcionamiento futuros del IASC. En 1998 El IFAC/IASC amplía su composición a 140 organismos contables pertenecientes a 101 países. IASC finaliza la

elaboración y aprobación de las normas fundamentales incluyendo dentro de ellas NIC 39. Durante 1999 los Ministros de Finanzas del G7 y el FMI instan a apoyar las Normas Internacionales de Contabilidad con el fin de fortalecer la arquitectura financiera internacional. El Consejo del IASC aprueba unánimemente su reestructuración en un consejo de 14 miembros bajo la supervisión de un consejo de administradores independiente.

Es así como en el 2000 La IOSCO recomienda que sus miembros permitan a los emisores multinacionales la utilización de las Normas elaboradas por el IASC en las emisiones y colocaciones internacionales de valores. Se constituye un comité de designaciones puntuales, liderado por el Presidente de la SEC Arthur Levitt, para designar a los Administradores que supervisarán la nueva estructura del IASC. Los miembros del IASC aprueban su reestructuración y una nueva Constitución del IASC. El Comité de Designaciones nombra a los primeros administradores. Los administradores nombran a Sir David Tweedie (presidente del Consejo de Normas de Contabilidad del Reino Unido) primer Presidente del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad reestructurado.

En el 2001 Se publica la identidad de los miembros y el IASC pasa a ser IASB. Se constituye la Fundación IASC. El 1 de abril de 2001, el nuevo IASB asume las funciones del IASC en relación con la emisión de las Normas de Contabilidad. El IASB adopta las actuales NIC y SIC. El IASB se traslada a su nueva oficina en 30 Cannon Street, Londres. El IASB mantiene reuniones con los presidentes de los ocho organismos nacionales encargados de la emisión de normas contables con los que mantiene una vinculación formal, con el fin de comenzar a coordinar agendas y establecer objetivos de convergencia.

2.1.1.2 Organizaciones Nacionales.²

El surgimiento de la contabilidad como función liberal en El Salvador se inició en la década de los treinta y fue hasta en 1939, que se comenzó la redacción de lo que fue la primera Ley, con profesionales salvadoreños y extranjeros que comprendieron la necesidad de colaborar y orientar dentro de ciertas normas y principios contables, la actividad comercial e industrial del país. En los años subsiguientes y para ser precisos se publicó “La Ley del Ejercicio de las Funciones del Contador Público”, que se aprobó con fecha 21 de Septiembre de 1940 y que fue publicada el 15 de Octubre del mismo año, cuyo texto aparece en el Diario Oficial número 233 Decreto Legislativo número 573.

Pocos días después, el 25 de octubre de 1940, se nombró la primera Junta Directiva del Consejo Nacional de Contadores Públicos, integrado por cinco miembros propietarios y tres miembros suplentes, organismo que ejerció el control legal de la profesión.

La demanda de servicios profesionales creció conjuntamente con el aumento experimentado en la actividad económica del país y el Estado se vio en la necesidad de ampliar el número de Contadores Públicos Certificados (CPC), de tal manera que dieran cobertura a la demanda dada en los años siguientes a 1940.

El otorgamiento de exámenes para la opción a la calidad del Contador Público Certificado (CPC), se da en dos épocas: A partir 1942 a 1971 eran otorgados por el Consejo

² <http://www.unab.edu.sv/bvirtual/13781/capituloII.pdf>

Nacional de Contadores Públicos. Posteriormente en el año de 1967 se autorizó al Ministerio de Educación otorgar la calidad de Contadores Públicos Certificados. La evolución de la contaduría pública en nuestro país se fortaleció cuando la Universidad de El Salvador, creó en el año de 1968 la Escuela de Contaduría Pública, dependiente de la Facultad de Ciencias Económicas, aportando así un enfoque académico en el ejercicio de la profesión mediante una estructura a nivel universitario.

Consecuentemente en el año de 1970, el Estado consolida la profesión de la Contaduría Pública, estableciendo los requisitos mínimos legales para ejercerla, según los art. No. 289 y 290 del Código de Comercio vigente, creado según Decreto No.671 publicado en Diario Oficial No. 140 del 31 de julio del mismo año.

El 6 de diciembre de 1973 el Poder Legislativo emitió el Decreto No. 501 el cual adiciona dentro del transitorio título del Código de Comercio, el Artículo 1564 facultando al Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, para que durante los siguientes cinco años otorguen la calidad de CPC, mediante los reglamentos respectivos.

El período comprendido entre 1976 y 1980 eran otorgados por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de contaduría Pública y Auditoría. A partir de 1981 existe sólo la profesión universitaria; ya que las credenciales de Contador Público Certificado, se dejaron de emitir el 31 de diciembre de 1980.

En el transcurso del tiempo en el cual la contaduría ha tenido su desarrollo, se han formado y existido diferentes asociaciones profesionales y regulaciones legales, cuyo propósito fundamental ha sido crear un solo organismo y que éste sea representativo a nivel nacional, responsable de ordenar y divulgar las Normas de Contabilidad y Auditoría, así mismo otros procedimientos indispensables en todo trabajo realizado en forma técnica por el Contador Público Independiente. Hasta 1997, existían en El Salvador, cuatro gremiales que agrupaban a los contadores públicos, estas eran:

- a) Asociación de Contadores Públicos de El Salvador,
- b) Colegio de Contadores Públicos Académicos de El Salvador,
- c) El Colegio Salvadoreño de Contadores Públicos, y
- d) La Corporación de Contadores Públicos de El Salvador.

Con el objetivo de unificar los gremios y crear una sola institución se iniciaron reuniones en el año de 1997. Es así como en el año 1998 nace el Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos, como una fusión de las primeras tres gremiales anteriores, con Escritura de Constitución con fecha 05 de mayo de 1998.

En 1973, el Estado mediante el Código de Comercio, creó el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, para llevar un registro ordenado de todos aquellos profesionales que la ejercen. Finalmente el con la entrada en vigencia de la ley reguladora del ejercicio de la contaduría aprobada el 26 de enero del año 2000, se reestructura el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoria, conformado por doce directores, nombrado por: Ministerio de Economía, Ministerio de Hacienda, Superintendencia del Sistema

Financiero y valores, Asociación nacional de la empresa privada, Instituto Salvadoreño de contadores públicos y la corporación de contadores públicos Salvadoreños. En el art. 36 de la ley reguladora del ejercicio de Ejercicio de la Contaduría Pública establece las atribuciones otorgadas consejo dentro de ellos se mencionan los siguientes literales.

- g) Fijar las normas generales para la elaboración y presentación de los estados financieros e información suplementaria de los entes fiscalizados;
- 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 auditorías internacionalmente aceptadas, inclusive financieras, cuando la ley no haya dispuesto de manera expresa sobre ellas;

2.1.2 Origen y evolución de las normas de Contabilidad

2.1.2.1. Origen y evolución de las normas en el mundo.

En la historia de la contabilidad la evolución y desarrollo de la teoría contable ha proporcionado tres instrumentos de gran ayuda, el primero de ellos los principios contables los cuales eran utilizados en diversos países del mundo como un conjunto de criterio que permitían evaluar la aplicación coherente de tales conceptos en la vida práctica. El segundo gran

instrumento de ayuda tiene origen en 1973 con el nacimiento de el IFAC como el emisor de normas internacionales de contabilidad, encargado de realizar las consultas, aprobar y divulgar las Normas Internacionales de contabilidad (NIC), como se le conoce popularmente, son un conjunto de normas o leyes que establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer, en dichos estados Financieros. Las NIC no son leyes físicas o naturales que esperaban su descubrimiento, sino más bien normas que el hombre, de acuerdo sus experiencias comerciales, ha considerado de importancias en la presentación de la información financiera. Son normas de alta calidad, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiable de la situación financiera de una empresa. Es así como en 1997 se constituye el Comité de Interpretaciones Permanente (SIC), su misión es crear interpretaciones de las NIC para su aprobación definitiva por parte del IASC, como un apoyo a las Normas Internacionales de contabilidad.

Durante el 2002 el SIC cambia su nombre por el de Comité Internacional de Interpretaciones de Información Financiera (IFRIC) con la misión no sólo de interpretar las NIC y NIIF existentes, sino también de ofrecer una orientación oportuna sobre aspectos no tratados en las NIC o NIIF. Europa exige a las empresas cotizadas la aplicación de las NIIF a partir de 2005. El IASB y el FASB firman un acuerdo conjunto sobre convergencia. Es así como en el 2003 Se publican la primera NIIF definitiva y el borrador de la primera Interpretación del IFRIC. Se realizan proyectos de mejora (revisiones significativas de catorce NIC).

En el 2004 surge un gran debate sobre la NIC 39 en Europa, que se traduce en la aprobación de la CE con la supresión de dos secciones de la NIC 39. Comienza la emisión a través de la Red de las reuniones del IASB. Primer documento de consulta del IASB y primera Interpretación definitiva del IFRIC. Se publican las NIIF 2 a 6 y las CINIIF 1 a 5. Posteriormente se realizan reuniones de Grupos de Trabajo abiertas al público. Se publica la NIIF 7 junto con ellas las CINIIF 6 y 7 (y se anula la CINIIF 3).

Es pues durante el 2006 que se actualiza el acuerdo del IASB/FASB sobre convergencia. El IASB emite una declaración sobre las relaciones de trabajo con otros organismos normalizadores. El IASB anuncia que no entrará en vigor ninguna nueva norma fundamental antes de 2009.

En el 2007 El Consejo propone la elaboración de NIIF específicas para las pequeñas y medianas empresas (PYMES). Con fecha 9 de julio de 2009 el International Accounting Standards Board (IASB), aprobó la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades; que conforme a la aprobación emanada por el International Accounting Standards Board (IASB), las entidades que no cotizan en el mercado de valores o entidades sin obligación pública de rendir cuentas, deberán utilizar la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades para la preparación de sus estados financieros anuales; y aquellas entidades que cotizan en el mercado de valores o que tienen la obligación pública de rendir cuentas, requieren la utilización de las Normas de Internacionales de

Información Financieras en su versión completa, para la preparación de sus estados financieros anuales.³

2.1.2.2 Origen y evolución de las normas en El Salvador⁴

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

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

Fue así como el Comité Técnico recopiló la información Nacional sobre avances contables de diferentes países para adecuar sus experiencias contables al grado de desarrollo económico y social de nuestro país. Para esta adecuación, el Comité Técnico sometió y aprobó once normas de contabilidad financiera ante quienes preparan, revisan y usa la información, para que en conjunto y en forma táctica proporcionara su consenso.

³ Resolución No. 113/2009 del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, de fecha 7 de octubre de 2009

⁴ Normas de Contabilidad Financiera, Tercera Convención Nacional de Contadores de El Salvador mayo 1989

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

En los años posteriores a 1989 la mayoría de las empresas aplicaban los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), es a partir del nacimiento del Consejo de Vigilancia de Profesión de Contaduría Pública y Auditoría organismo encargado de regular la normativa técnica de la contabilidad y auditoría, se aprueba con fecha 31 de octubre de 2003 la implementación de las Normas Internacional de Contabilidad (NIC).

Sin embargo en razón de las propias necesidad y exigencias del mercado internacional, se hace necesario, principalmente para aquellas empresas salvadoreñas que operan o tienen relaciones de negocios con la banca, estandarizar y medir sus resultados financieros aplicando criterios y normas equivalentes de forma tal de no producir distorsiones y diferencias en sus resultados finales.

El estudio de la adopción de las normas Internacionales de información Financiera en El Salvador inician el 8 de mayo de 2007, en este estudio se realizan discusiones a través de una comisión, por lo que se da el uso obligatorio establecido en la resolución N° 113/2009 emitida por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría de fecha 7 de octubre de 2009. El uso obligatorio de esta norma es a partir del periodo comprendido desde el 1

de enero al 31 de diciembre de 2011. El contenido de estas Normas de Información Financieras se enmarca en 35 secciones las cuales proporcionan lineamientos específicos.

2.2 Marco Normativo

En la investigación se estudian y se analizan una serie de estándares internacionales de contabilidad, códigos, leyes, entre otros; que han sido utilizados como un medio de enriquecimiento de la información que contiene el tema de investigación.

2.2.1 Principios y Normas de Contabilidad

- ✓ Normas Internacionales de Información Financiera.

La contabilidad no solo se trata de presentar numéricamente la situación de una entidad si no en presentar información que ha sido procesado de acuerdo a ciertos principios, principios de contabilidad los cuales son las bases que permiten que la información financiera, se presente de manera correcta a los diversos usuarios.

Las Normas Internacionales de Información Financiera son lineamientos esenciales para satisfacer los requisitos contables, los cuales contemplan temas que afectan los registros contables de las empresas y estandarizan la información financiera que se presenta en los Estados Financieros.

En El Salvador desde el 1 de enero de 2004 se aplican las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's) de carácter obligatorio, dentro de estas una norma para el rubro propiedad, planta y equipo; conocida como NIC 16. Para el año 2009 el IASB publico la versión de las Normas Internacionales de información Financiera para las Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES), dentro de estas la sección 17 de propiedades, planta y equipo, que serian de carácter obligatorio a partir del 1 de enero del 2011.⁵

El título II, artículo 444 del Código de Comercio determina que todo comerciante está obligado a llevar contabilidad debidamente organizada y legalizada, de acuerdo con los principios autorizados por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría. El plan de escalonamiento de las pautas contables se ejecutó de acuerdo con las características propias de las empresas y entidades sujetas a adoptar tal normativa, lo cual permite un ambiente flexible y práctico en el proceso.

⁵ Manuel de Jesús Fornos Gómez, Contabilidad Financiera I una Introducción, cuarta edición, Ediciones Contables, Pág. 28

2.2.2 Marco Legal Aplicable.

2.2.2.1. Leyes Mercantiles

2.2.2.1.1 Código de Comercio.⁶

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

Por ejemplo de conformidad al artículo 435 el comerciante está obligado a llevar contabilidad debidamente organizada de acuerdo con alguno de los sistemas aceptados en materia contable y autorizados por la entidad encargada de ejercer la vigilancia del Estado, además deben conservarse en buen orden todos aquellos documentos que se consideren probatorios y la correspondencia.

De acuerdo con el artículo 439 los comerciantes deben registrar sus operaciones diariamente, llevando su contabilidad de forma clara y cronológica, sin espacios, interpolaciones, tachaduras o raspaduras y sin presentar ninguna señal de alteración de los datos que contienen los registros.

⁶ Código de Comercio de El Salvador, Decreto Legislativo N°- 641 de fecha 12 de Junio de 2008, publicado en el Diario Oficial N°- 120, Tomo 379, de fecha 27 de Junio de 2008.

En lo que se refiere al balance general el Art. 443 establece que: “Todo balance general debe expresarse 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 elaborara 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 Auditoria, 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”.

2.2.2.2. Leyes Tributarias

2.2.2.2.1 Código Tributario.⁷

El código tributario con respecto a la contabilidad formal en la sección octava “Obligación de llevar Contabilidad Formal, Registros, Inventarios y utilizar métodos de valuación” del Título III capítulo I contiene disposiciones en las que menciona la obligación de llevar contabilidad formal.

Por ejemplo el art. 139 establece que: “Para efectos de este Código se entiende por contabilidad formal la que, ajustándose consistentemente a uno de los métodos generalmente aceptados por la técnica contable apropiado para el negocio de que se trate, es llevada en libros autorizados en legal forma. Están obligados a llevar contabilidad formal los sujetos pasivos que de conformidad a lo establecido en el Código de Comercio o en las leyes especiales están obligados a ello.”

⁷D.L. N° 230, del 14 de diciembre de 2000, publicado en el D.O. N° 241, tomo 349, del 22 de diciembre de 2000.

2.2.2.2.2. Ley del Impuesto Sobre la Renta. ⁸

El artículo 12 establece que la renta obtenida se determinará sumando los productos o utilidades totales de las diferentes fuentes de renta que tenga el sujeto pasivo.

Así mismo el artículo 29 establece las deducciones generales que se efectuarán de la renta obtenida por los contribuyentes en cada período tributario; todas estas deducciones deberán ser necesarias y propias del negocio, siendo destinadas únicamente para alcanzar sus fines por ejemplo:

Arrendamiento:

4) El precio del arrendamiento de los bienes muebles o inmuebles, destinados directamente a la producción de ingresos computables, como herramientas, maquinaria, local para oficina, almacenaje, bodegas, fábricas, tierras, bosques y otros arrendamientos destinados directamente a la producción de ingresos computables.

Mantenimiento

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

⁸ Ley del Impuesto sobre la Renta de El salvador, 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.

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

Intereses:

10) Los intereses generados por las cantidades tomadas en préstamo toda vez que sean invertidas en la fuente generadora de la renta gravable, así como los gastos incurridos en la constitución, renovación o cancelación de dichos préstamos.

No serán deducibles los intereses que se computen sobre el capital o sobre utilidades invertidas en el negocio con el objeto de determinar costos o con otros propósitos cuando no representen cargos a favor de terceros.

Cuando el término “intereses” sea aplicado a asignaciones o pagos hechos a poseedores de acciones preferidas y constituyan en realidad dividendos, o representen distribución de utilidades, dichos intereses no son deducibles;

El artículo 29-A establece los costos y gastos no deducibles, los cuales no formarán una erogación deducible de la renta obtenida.

Ganancia de capital:

El Art. 14. Establece La ganancia obtenida por una persona natural o jurídica que no se dedique habitualmente a la compraventa, permuta u otra forma de negociaciones sobre bienes muebles o inmuebles, constituye ganancia de capital y se gravará de acuerdo con ciertas reglas establecidas.

2.2.2.2.3. Ley de Impuesto a la transferencia de bienes y servicios⁹

Transferencias.

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

Deducción Del Crédito Fiscal.

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

⁹ Ley De Impuesto A La Transferencia De Bienes Muebles Y A La Prestación De Servicios. República De El Salvador Ministerio De Hacienda Dirección General De Impuestos Internos Decreto N° 296

También procede la deducción del crédito fiscal proveniente de las adquisiciones de bienes muebles corporales o de la utilización de servicios destinados a la reparación o a subsanar los deterioros que corresponden al uso o goce normal de los bienes inmuebles del activo fijo, así como los destinados a la remodelación de bienes inmuebles sean o no propiedad del contribuyente, para colocarlo en condiciones de uso en el giro del negocio, sin aumentar su valor o vida útil.

2.2.2.2.4. Ley De Arrendamiento Financiero¹⁰

Características

Art. 2.- se entiende por arrendamiento financiero, el contrato mediante el cual el arrendador concede el uso y goce de determinados bienes, muebles e inmuebles, por un plazo de cumplimiento forzoso al arrendatario, obligándose este último a pagar un canon de arrendamiento y otros costos establecidos por el arrendador. Al final del plazo estipulado el arrendatario tendrá la opción de comprar el bien a un precio predefinido, devolverlo o prorrogar el plazo del contrato por períodos ulteriores. Para efectos de la presente Ley, el objeto del arrendamiento financiero se denominarán "bien" o "bienes".

En la operación de arrendamiento financiero, es el arrendatario quien elige al proveedor y quien selecciona el bien. Por lo tanto, el arrendador no es responsable por los efectos jurídicos

¹⁰ Ley De Arrendamiento Financiero Decreto No. 884

favorables o desfavorables de la elección del bien y del proveedor, salvo en los casos en que el arrendador sea el proveedor.

Formalización del contrato

Art. 7.- El contrato de arrendamiento financiero deberá constar por escrito, ya sea en escritura pública o en documento privado autenticado. Para que dicho contrato sea oponible ante terceros, deberá inscribirse en el Registro de Comercio, siendo los costos y derechos que cause dicho registro, por cuenta del Arrendatario, salvo pacto expreso en contrario. La tasa o derecho de inscripción será de veintitrés centavos de dólar por millar hasta un límite máximo de dos mil trescientos dólares.

Art. 14.- Para los Arrendatarios, a efecto del Impuesto sobre la Renta, será deducible de la renta obtenida, el valor de los cánones, cuotas o rentas causadas a su cargo en virtud de contratos de arrendamiento vigentes, sobre bienes destinados directamente a la producción de ingresos gravados con el referido impuesto. Si los ingresos que se obtienen con la utilización del bien arrendado, son en parte gravados y en parte exentos, sólo será deducible la porción que corresponda a los ingresos gravados.

Depreciaciones

Art. 15.- Para el Arrendador es deducible de la renta obtenida, la depreciación de los bienes de su propiedad, aprovechados por éstas para la generación de las rentas gravadas. Cuando se trate de edificaciones, la depreciación del bien deberá efectuarse, por parte del

Arrendador, en el período de duración del contrato de arrendamiento financiero inmobiliario, el cual para tales efectos no podrá ser menor de siete años. Si la duración del contrato fuere menor a siete años, se aplicará lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Una vez ejercida la opción de compra del bien inmueble, el adquirente tendrá derecho a la deducción establecida en el Artículo 30 de la Ley del Impuesto sobre la Renta por la última cuota o canon convenido al ejercer la opción de compra.

En el caso de bienes muebles, el Arrendatario, al adquirir la propiedad de tales bienes, tendrá derecho a la deducción del valor sujeto a depreciación en los términos establecidos en el Artículo 30 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

2.2.2.2.5. Ley Del Impuesto Sobre Transferencia De Bienes Raíces¹¹

Art. 3.- Se presume que el valor real o comercial de los bienes enajenados no podrá ser inferior al establecido de conformidad con las reglas siguientes:

1ª. No puede ser menor del resultado obtenido de multiplicar por doce el valor del alquiler o de la producción anual corriente real o estimada de dichos bienes al tiempo de la enajenación. Si el inmueble estuviere arrendado parcialmente, por la combinación de ambos métodos.

¹¹ Ley Del Impuesto Sobre Transferencia De Bienes Raíces Decreto N° 552.

Se entiende por alquiler corriente de un inmueble, en un tiempo dado, el que pagan o pagarían los arrendatarios ordinariamente en dicho período, tomando en cuenta las condiciones del mercado según el tipo de alquiler.

2ª. Si se tratare de bienes gravados, sumando el valor de la deuda garantizada una tercera parte del mismo. Si fueren varias las deudas garantizadas con dichos bienes, sumando el valor de todas ellas más una tercera parte de ese total; si fueren varios los inmuebles que garantizaren una deuda, el valor de cada uno de ellos se determinará proporcionalmente.

Esta regla no tendrá aplicación cuando hayan transcurrido más de tres años desde la fecha de constitución del gravamen.

El valúo de los inmuebles deberá comprender el valor de todos los accesorios que forman parte de ellos, conforme a la ley, existentes en los mismos al tiempo de la enajenación.

El valúo pericial que proceda conforme a esta ley prevalecerá sobre las reglas a que se refieren los ordinales anteriores.

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

Si el valor del inmueble es: El impuesto será de:

Hasta ¢ 250,000.00 exento

De ¢ 250,000.01 en adelante 3 %

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

2.2.2.2.6. Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública y Auditoría.¹²

Es un instrumento legal 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 ejercen.

En cuanto a las atribuciones que el Consejo de Vigilancia de la profesión de Contaduría y Auditoría posee para regular la profesión contable el art. 36 establece en el literal 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.

¹² 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.

2.2.2.2.7. Reglamento de Aplicación del Código Tributario.¹³

En el capítulo VII “De 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 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 libros empastados y foliados en forma correlativa e identificados apropiadamente.

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 este obligado a normas contables establecidas por entes reguladores con facilidades en leyes especiales, deberá cumplir con las normas que estos establezcan. En todo caso los componentes de los estados financieros deberán estar en completo acuerdo con la contabilidad del sujeto pasivos, sin perjuicio de la discriminación y de las conciliaciones que fueren

¹³Reglamento de Aplicación del Código Tributario, Diario Oficial. No 234, Tomo 353, de fecha 11 de diciembre de 2001.

necesarias efectuar a las cifras para adecuarlas a las normas tributarias con el fin de la determinación del tributo, retención, percepción o entero respectivo.

2.2.2.2.8. Reglamento De La Ley De Impuesto A La Transferencia De Bienes Muebles Y A La Prestación De Servicios.

Artículo 26.- Si la transferencia de bienes del activo fijo o de capital constituyera hecho generador del impuesto, deberá emitirse Factura o Comprobante de Crédito Fiscal, según corresponda; caso contrario, de conformidad al artículo 71 de la ley, deberá emitirse cualquier otro tipo de documento.

2.3 Marco Teórico

2.3.1. Definiciones.

Activo: Es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos ¹⁴

¹⁴ Sección Principios y conceptos generales, párrafo 2.15 (a)

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.¹⁵

En la sección 4 de las NIIF PYMES: “Estado de situación Financiera” en su párrafo 4.5 establece que una entidad clasificará un activo como corriente cuando:

- (a) espera realizarlo o tiene la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación;
- (b) mantiene el activo principalmente con fines de negociación;
- (c) espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes desde la fecha sobre la que se informa; o
- (d) se trate de efectivo o un equivalente al efectivo, salvo que su utilización esté restringida y no pueda ser intercambiado ni utilizado para cancelar un pasivo por un periodo mínimo de doce meses desde de la fecha sobre la que se informa.

En el párrafo 4.6 contempla que una entidad clasificará todos los demás activos como no corrientes. Cuando el ciclo normal de operación no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de doce meses.

Propiedades, planta y equipo: La Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y medianas empresas en la sección 17 propiedades planta y equipo en el párrafo

¹⁵ NIC 1 Presentación de Estados Financieros, párrafo 58

17.2 defines a estos como activos tangibles que:

- (a) se mantienen para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos, y
- (b) se esperan usar durante más de un periodo.¹⁶

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

Costo: Es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien el valor razonable de la otra contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción.¹⁷

Importe Depreciable: es el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.¹⁸

Depreciación: es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.¹⁹

¹⁶ NIIF PYMES, Sección 17, párrafo 17.2

¹⁷ Norma Internacional de Contabilidad 16, propiedades, planta y equipo, párrafo 6

¹⁸ Norma Internacional de Contabilidad 16, propiedades, planta y equipo, párrafo 6

¹⁹ Norma Internacional de Contabilidad 16, propiedades, planta y equipo, párrafo 6

Vida útil es: (a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo amortizable por parte de la entidad; o bien (b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.²⁰

Importe Recuperable, es el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta de un activo y su valor en uso.²¹

Perdida por Deterioro: es el exceso del importe en libros de un activo sobre su importe recuperable.²²

2.3.2. Normas Internacionales de Información Financiera.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), también conocidas por sus siglas en inglés como (IFRS), International Financial Reporting Standard, son unas normas contables adoptadas por el IASB, institución privada con sede en Londres. Constituyen los Estándares Internacionales o normas internacionales en el desarrollo de la actividad contable y suponen un manual Contable, ya que en ellas se establecen los lineamientos para llevar la Contabilidad de la forma como es aceptable en el mundo. Las NIIF son consideradas "basadas en principios" como un conjunto de normas en el sentido de que establecen normas generales, así como dictar tratamientos específicos.²³

²⁰ Norma Internacional de Contabilidad 16, propiedades, planta y equipo, párrafo 6

²¹ NIC 16 Propiedades, planta y equipo, párrafo 6

²² NIC 16 Propiedades, planta y equipo, párrafo 6

²³ www.wikipedia.com

2.3.2.1. Estructura de las Normas Internacionales de Información Financiera.

Según las NIC1 las Normas internacionales de Información Financiera (NIIF), son las Normas e Interpretaciones adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC). Esas Normas comprenden:

- (a) las Normas Internacionales de Información Financiera;
- (b) las Normas Internacionales de Contabilidad; y
- (c) las Interpretaciones originadas por el Comité de Interpretaciones Internacionales de Información Financiera (IFRIC) o las antiguas Interpretaciones (SIC).²⁴

Los SIC son interpretaciones de las NIC o antiguas interpretaciones y los CINIIF son interpretaciones de las NIIF por el Comité de interpretaciones.

2.3.2.1.1. Normas Internacionales de Contabilidad No 16.

La Norma Internacional de Contabilidad 16, establece el tratamiento para la contabilización de la propiedad, planta y equipo. Este tratamiento sirve para que los usuarios de los Estados Financieros, puedan conocer la inversión que se ha hecho, así como los cambios que se han presentado por deterioro, obsolescencia, desapropiación o por un intercambio de la Propiedad Plata y Equipo.

²⁴ NIC 1, Presentación de estados financieros. Párrafo 11.

2.3.3. Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES.

La International Accounting Standards Board (IASB) ha publicado las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF para Pequeñas y Medianas Empresas - PYMES (International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities – IFRSs for SMEs), las cuales se estima que representan aproximadamente el 95% de las compañías a nivel mundial. Estas normas son el resultado de un proceso de cinco años de desarrollo y consultas a compañías pequeñas y medianas alrededor del mundo.²⁵

El IASB desarrolló y publicó una norma separada de las NIIF para la preparación de los estados financieros con propósito de información general y otros tipos de información financiera de entidades que en muchos países son conocidas por diferentes nombres como: pequeñas y medianas entidades (PYMES), entidades privadas y entidades sin obligación pública de rendir cuentas. Esta norma es la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES).²⁶

2.3.3.1. Descripción de las pequeñas y medianas entidades.

De conformidad con la Sección I de la NIIF para las PYMES - "Descripción de las pequeñas y medianas entidades": éstas son aquellas entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas y que publican estados financieros con propósito de información general para

²⁵ www.Deloitte.com

²⁶ www.niifpymes.com

usuarios externos, por ejemplo los propietarios que no están implicados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales y las agencias de calificación crediticia.

Una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas si sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público o bien, si se está en proceso de emitir estos instrumentos para negociarse en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado fuera de la bolsa de valores, incluyendo mercados locales o regionales). Así mismo, una entidad está obligada a rendir cuentas públicamente cuando una de sus principales actividades es mantener activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros. Este suele ser el caso de los bancos, las cooperativas de crédito, las compañías de seguros, los intermediarios de bolsa, los fondos de inversión y los bancos de inversión.

2.3.3.2. Estructura de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES.

La Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) está contenida en las secciones 1 a 35 y en el Glosario. Las definiciones de términos en el Glosario están en negrita la primera vez que aparecen en cada sección. La NIIF para las PYMES viene acompañada por un prólogo, una guía de implementación, una tabla de fuentes, estados financieros ilustrativos y una lista de comprobación de información a revelar y presentar, así como de los Fundamentos de las Conclusiones.²⁷

²⁷ NIIF PYMES, pag. 9

Las NIIF para PYMES son una versión simplificada las NIIF. Las 5 características de esta simplificación son:

- Algunos temas en las NIIF-Totales son omitidos ya que no son relevantes para las PYMES típicas
- Algunas alternativas a políticas contables en las NIIF-Totales no son permitidas ya que una metodología simple está disponible para las PYMES.
- Simplificación de muchos principios de reconocimiento y medición de aquellos que están en las NIIF-Totales
- Sustancialmente menos revelaciones
- Simplificación de exposición de motivos²⁸

2.3.3.2.1. Sección 17 de las NIIF para PYMES.

Esta sección se aplicará a la contabilidad de las propiedades, planta y equipo, así como a las propiedades de inversión cuyo valor razonable no se pueda medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado. La Sección 16 Propiedades de Inversión se aplicará a propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado.

²⁸ International Accounting Standards Board:IFRS for SMEs

2.3.4. Clasificación de los Activos.

La NIC 1 en sus párrafos 57 y 58 clasifica a los activos como corrientes y no corrientes respectivamente. Un activo se clasificará como corriente cuando satisfaga alguno de los siguientes criterios:

- (a) se espere realizar, o se pretenda vender o consumir, en el transcurso del ciclo normal de la explotación de la entidad;
- (b) se mantenga fundamentalmente con fines de negociación;
- (c) se espere realizar dentro del periodo de los doce meses posteriores a la fecha del balance; o
- (d) se trate de efectivo u otro medio equivalente al efectivo (tal como se define en la NIC 7, cuya utilización no esté restringida, para ser intercambiado o usado para cancelar un pasivo, al menos dentro de los doce meses siguientes a la fecha del balance.)

Todos los demás activos se clasificarán como no corrientes.

El término “no corriente” incluye activos tangibles, intangibles y financieros que por su naturaleza sean a largo plazo.

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

- Tangibles.
- Intangibles.
- Financieros

2.3.4.1 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 disminuye su valor.
- b) Inversiones sujetas a depreciación: son todas aquellas que tienen vida útil limitada, como edificios, maquinaria, equipo de reparto, mobiliario y equipo de oficina, muebles y enseres, herramientas y moldes.

Dentro de los activos no corrientes tangibles están las Propiedades, Planta y Equipo y su clasificación se efectúa en base a dos criterios; primero, por su movilidad, en otras palabras la factibilidad para ser trasladado de un lugar a otro, de ahí que se puede hacer la distinción entre bienes muebles y bienes inmuebles; y el segundo, su vida útil, una vez determinados si son o no depreciables.

Los bienes muebles corporales pueden ser definidos como “Cualquier bien tangible que sea transportable de un lugar a otro por si mismo o por una fuerza externa. Los títulos valores y otros instrumentos financieros se consideran bienes muebles incorpóreos”²⁹

Dentro de la clasificación mencionada podemos mencionar como ejemplos de bienes muebles, el mobiliario y equipo, que son todos aquellos bienes utilizados por el personal para la ejecución de sus funciones, con la llegada y la introducción de la tecnología la incorporación de

²⁹) Ley de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios D.L. N° 495, del 28 de octubre del 2004, publicado en el D.O. N° 217, Tomo 365, del 22 de noviembre del 2004.

computadora facilita más la realización de las labores en la empresa, otros ejemplos de mobiliario y equipo son los escritorios, impresores, fotocopiadoras, etc.; la maquinaria y equipo de planta comprende todos aquellos bienes que son utilizados dentro del proceso productivo, como lo son los montacargas y otros; en cambio los bienes inmuebles son aquellos que se encuentran sujetos a la superficie terrestre por lo que su movilización resultaría difícil e incluso imposible tal es el caso de los terrenos, edificios, la planta de producción, etc. En el caso de la clasificación de acuerdo a la vida útil del bien, caben los bienes depreciables, que son aquellos que sufren deterioro o desgaste por su uso y que su vida es limitada, así como los edificios, el mobiliario y la maquinaria, etc.; en cuanto a los bienes no depreciables estos no se desgastan y su vida útil es ilimitada y al contrario de los bienes depreciables estos tienden a aumentar su valor con el tiempo.

Los activos no corrientes tangibles según la Norma Internacional de Contabilidad No 16 párrafo 37. Una clase de elementos pertenecientes a Propiedad Planta y Equipo es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de una entidad lo siguientes son ejemplo de clases separadas:

- (a) terrenos.
- (b) Edificios y terrenos.
- (c) Maquinaria.
- (d) Buques.
- (e) Aeronaves.
- (f) Vehículos de motor.
- (g) Mobiliario y utillaje.

(h) Equipo de oficina

2.3.4.1.1. Características de las propiedades planta y equipo.³⁰

- Se adquieren con la finalidad de utilizarlos en la producción de bienes y servicios 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 mas de un periodo contable;
- Tiene 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.

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

Reconocimiento es el proceso de incorporación en los estados financieros de una partida que cumple la definición de un activo, pasivo, ingreso o gasto y que satisface los siguientes criterios:

³⁰Propuesta de aplicación de la pérdida de valor por deterioro a las empresas del sector construcción, Pág. 14

- (a) es probable que cualquier beneficio económico futuro asociado con la partida llegue a, o salga de la entidad; y
- (b) la partida tiene un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.³¹

De similar forma el párrafo 7 de la NIC 16 establece cuando un elemento de propiedad planta y equipo debe ser reconocido como activo.

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

2.3.4.1.3. Medición inicial de los elementos de la propiedad, planta y equipo del activo no corriente.

Medición es el proceso de determinación de los importes monetarios en los que una entidad mide los activos, pasivos, ingresos y gastos en sus estados financieros. La medición involucra la selección de una base de medición. Esta NIIF especifica las bases de medición que una entidad utilizará para muchos tipos de activos, pasivos, ingresos y gastos.

Dos bases de medición habituales son el costo histórico y el valor razonable.

³¹ Sección 2 de las NIIF PYMES, Conceptos y Principios Generales. Párrafo 2.27, Pág. 21.

- (a) Para los activos, el costo histórico es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagado, o el valor razonable de la contraprestación entregada para adquirir el activo en el momento de su adquisición. El costo histórico amortizado es el costo histórico de un activo o pasivo más o menos la parte de su costo histórico reconocido anteriormente como gasto o ingreso.
- (b) Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.³²

Todo elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se valorara por su costo, en el cual se deben incluir todas aquellas erogaciones vinculadas con la adquisición o creación del mismo.

“Existen eventos contables durante la vida de las Propiedades, Planta y Equipo: (1) adquisición, (2) asignación del costo de adquisición al gasto durante la vida útil del activo (depreciación) y (3) venta o disposición (4) Mejoras o adiciones.”³³

La adquisición de Propiedad, Planta y Equipo se puede realizar por cualquiera de las siguientes formas:

- Compra de Activos.

³² Sección 2de las NIIF PYMES, Conceptos y Principios Generales. Párrafo 2.33 y 2.34, Pág. 22

³³ Meigs, Robert F. Opcit. P. 371. 38

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 terminara cuando el elemento se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de forma prevista por la gerencia.

Las compras pueden ser ya sean al contado o al crédito, la mayoría de empresas optan por la adquisición al contado debido a que el costo del activo es más bajo de esta manera, ya que este incluye el precio de factura, menos cualquier descuento o rebaja por pronto pago, más los costos de flete, de instalación, etc.; las compras al crédito generalmente representan un precio mayor que el precio al contado de un bien, pero debido a que los precios de algunos bienes son considerablemente altos, las empresas optan por seguir un plan de cuotas o emitir un documento por pagar al no contar con los recursos necesarios para efectuar la compra al contado. En el caso de que se compren varios activos por un solo precio, se debe distribuir el importe total entre cada uno de los activos adquiridos y de esa manera identificar los importes depreciables y los que no están sujetos a depreciación.

Así también la NIC16 párrafo 16, menciona que el costo de los elementos de propiedades, planta y equipos comprende:

- a) Su precio de adquisición, incluyendo 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 atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.

De similar forma lo trata la sección 17 párrafo 10 literal b) excepto que agrega que Todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estos costos pueden incluir los costos de preparación del emplazamiento, los costos de entrega y manipulación inicial, los de instalación y montaje y los de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.

- Activos construidos por la entidad.

El costo de un activo construido por la propia empresa, se estima utilizando los mismos principios que si fuera un elemento de Propiedades, Planta y Equipo adquirido. Si la entidad fabrica activos similares para su venta, en el curso normal de su operación, el costo del activo será, normalmente, el mismo que tenga el resto de los producidos para la venta por tanto se eliminará cualquier ganancia para obtener el costo de adquisición de dichos activos. De forma similar, no se incluirán, en el costo de producción del activo, las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados. En la NIC 23 Costos por préstamos, se establecen los criterios para el reconocimiento de los intereses como componente del importe en libros de un elemento de propiedad, Planta y equipo construidos por la entidad ³⁴

³⁴NIC 16 Propiedades, Planta y equipo párrafo 26

- Permuta de activos.

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. La siguiente discusión se refiere solamente a la permuta de un activo no monetario por otro, pero también es aplicable a todas las permutas descritas en el primer inciso de este párrafo. 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 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.³⁵

Una entidad determinará si una transacción de intercambio tiene carácter comercial mediante la consideración de la medida en que se espera que cambien sus flujos de efectivo futuros como resultado de la transacción. Una transacción de intercambio tiene naturaleza comercial sí:

- a) La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo transferido; o

³⁵NIC 16 Propiedades, Planta y equipo párrafo 24

- b) El valor específico para la entidad, de la parte de sus actividades afectadas por la permuta, se ve modificada como consecuencia del intercambio; y
- c) La diferencia identificada en (a) o en (b) es significativa al compararla con el valor razonable de los activos de intercambiados.

Al determinar si una permuta tiene carácter comercial, el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectadas por la transacción deberá tener en cuenta los flujos de efectivos después del impuesto. El resultado de estos análisis puede ser claro sin que una entidad tenga que realizar cálculos detallados³⁶

De similar forma lo establece la sección 17, solo que no aclara cuando la permuta tiene carácter comercial.

2.3.4.1.4. Depreciación y Métodos de depreciación.

La depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. La depreciación de un activo cesa cuando se da de baja en cuentas.

La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso el activo, a menos que se encuentre depreciado por completo. Sin embargo, si se utilizan métodos

³⁶ NIC 16 Propiedades, Planta y equipo párrafo 25

de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción. Para determinar la vida útil de un activo, una entidad deberá considerar todos los factores siguientes:

(a) La utilización prevista del activo. El uso se evalúa por referencia a la capacidad o al producto físico que se espere 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, y el grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado.

(c) La obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo.

(d) Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.³⁷

Una entidad seleccionará un método de depreciación que refleje el patrón con arreglo al cual espera consumir los beneficios económicos futuros del activo. Los métodos posibles de depreciación incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y los métodos basados en el uso, como por ejemplo el método de las unidades de producción.

³⁷ Sección 17, Propiedades, planta y equipo párrafos 17.20 y 17.21

Existen diversos métodos de depreciación como por ejemplo:³⁸

a) El método de línea recta.

La cual se basa en la idea de que los activos se consumen uniformemente durante transcurso de su vida útil, siempre que su valor residual no cambie.

b) El 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.

Bajos 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 multiplicara por 2, para calcular el doble de la misma. Y a esta se obtiene aplicando la formula siguiente:

³⁸ Análisis de la depreciación acelerada, Pág. 56.

$$\text{Tasa del doble del saldo decreciente anual} = \frac{1}{\text{Vida Útil}} \times 2 = (0.40)100 = 40\%$$

- 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 unidades de producción da 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.

2.3.4.1.5. Baja de activos no corrientes.

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

- (a) cuando disponga de él; o
- (b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.³⁹

La desapropiación de un elemento de propiedades, planta y equipo puede llevarse a cabo de diversas maneras:⁴⁰

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

2.3.4.1.6. Medición posterior al reconocimiento.

Con posterioridad a su reconocimiento inicial la entidad medirá todos los elementos de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas. Una entidad reconocerá los costos del mantenimiento diario de un elemento de propiedad, planta y equipo en los resultados del periodo en el que incurra en dichos costos.⁴¹ De similar forma lo establece la NIC 16, excepto por el modelo de revaluación el cual no es considerado en la sección 17.

³⁹ NIIF PYMES, sección 17, Propiedades Planta y Equipo, párrafo 17.27

⁴⁰ Contabilización del deterioro del valor de los activos y su incidencia tributaria- Un enfoque al rubro propiedades planta y equipo, Castillo López Trinidad de la Paz.

⁴¹ NIIF PYMES, sección 17, Propiedades Planta y Equipo, párrafo 17.15

CAPITULO III

3. MARCO METODOLOGICO.

3.1 Tipo de estudio.

3.1.1 Definición del Método de Investigación.

En la investigación del tema referido a "Aplicación de procedimientos de adopción y tratamiento contable de la sección 17 propiedades, planta y equipo de la Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades y su incidencia tributaria y financiera" se utilizará el Método cualiacuantitativo. Cualitativos porque mediante símbolos verbales se examinará la naturaleza general de los fenómenos. Los estudios cualitativos proporcionan una gran cantidad de información valiosa, pero poseen un limitado grado de precisión, porque emplean términos cuyo significado varía para las diferentes personas, épocas y contextos. Los estudios cualitativos contribuyen a identificar los factores importantes que deben ser medidos y Cuantitativos por medio de símbolos matemáticos se utilizan para la exposición de los datos que provienen de un cálculo o medición.⁴²

⁴² <http://noemagico.blogia.com/2006/091301-la-investigacion-descriptiva.php>

3.1.2 Definición del Instrumento de Medición.

Para la recolección de datos se empleará la técnica estudio tipo encuesta, se llevan a cabo cuando se desea encontrar la solución de los problemas que surgen en organizaciones educacionales, gubernamentales, industriales o políticas. Se efectúan minuciosas descripciones de los fenómenos a estudiar, a fin de justificar las disposiciones y prácticas vigentes o elaborar planes más inteligentes que permitan mejorarlas. Su objetivo no es sólo determinar el estado de los fenómenos o problemas analizados, sino también en comparar la situación existente con las pautas aceptadas. El alcance de estos estudios varía considerablemente; los datos pueden extraerse a partir de toda la población o de una muestra cuidadosamente seleccionada. La información recogida puede referirse a un gran número de factores relacionados con el fenómeno o sólo a unos pocos aspectos recogidos. Su alcance y profundidad dependen de la naturaleza del problema.⁴³

Además se recopilará información que será utilizada para complementación y enriquecimiento de los análisis capitulares, así mismo se consultará buscadores virtuales a efecto de encontrar información relacionada con nuestro objeto de estudio sobre aquellos trabajos referidos a Aplicación de procedimientos de adopción y tratamiento contable de la sección 17 propiedades planta y equipo de la Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades y su incidencia tributaria y financiera.

⁴³ Deobold B. Van Dalen & William J. Meyer; Opcit, Pág. 16

3.1.3 Universo y determinación del tamaño de la muestra

El universo poblacional de estudiantes es de 350, correspondientes a la Sección de Contaduría Pública del Departamento de Ciencias Económicas de la FMO Universidad de El Salvador y para determinar el tamaño de la muestra se utiliza el siguiente procedimiento estadístico.

Muestra:

$$n = Z_{\alpha}^2 \frac{N \cdot p \cdot q}{i^2(N - 1) + Z_{\alpha}^2 \cdot p \cdot q}$$

N	Tamaño muestral	
N	Tamaño poblacional	= 350 estudiantes
Z	Valor correspondiente a la distribución de Gauss 1,96	= 1.96
P	Prevalencia esperada del parámetro a evaluar	= 0.80
Q	1-p	= 1- 0.80 = 0.20
I	Error que se prevé cometer	= 0.1

$$n = 1.96^2 \frac{(350)(0.80)(0.20)}{0.1^2(350 - 1) + 1.96^2(0.80)(0.20)} = 52.41 \cong 53$$

N = 53, es el número de observaciones que serán encuestados referidos a los estudiantes de la Sección de Contaduría Pública del Departamento de Ciencias Económicas de la FMO Universidad de El Salvador.

CAPÍTULO IV

4. ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS

4.1 PRESENTACIÓN, ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS DATOS

En este capítulo se presenta la información que ha sido recolectada a través del cuestionario, el cual fue elaborado en base a los indicadores en estudio, el cuestionario tiene por objeto indagar sobre el grado de conocimiento que tienen los estudiantes de la sección de contaduría sobre las NIIF PYMES específicamente de la sección 17 propiedades planta y equipo.

La información que ha sido recolectada nos permite tener un conocimiento minucioso y detallado del tema en estudio; al considerar que en cada una de las respuestas obtenidas se logró percibir el grado de conocimiento que las personas encuestadas tienen sobre la problemática.

A continuación se muestra el detalle de los resultados que fueron obtenidos a través de la encuesta efectuada en la investigación de campo.

4.2. TABULACION DE LOS RESULTADOS

PREGUNTA 1:

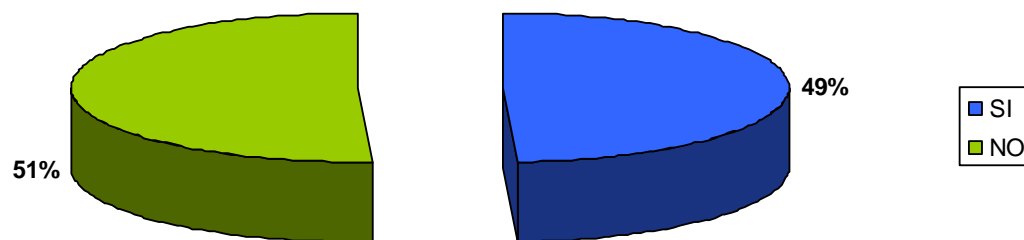
¿Conoce usted de las Normas Internacionales de Información financieras para pequeñas y medianas empresas?

OBJETIVO: Identificar si los estudiantes conocen las Normas Internacionales de Información financieras para pequeñas y medianas empresas.

CUADRO N° 1

RESPUESTAS	CIFRAS ABSOLUTAS	CIFRAS PORCENTUALES
SI	26	49 %
NO	27	51 %
TOTALES	53	100.00 %

GRAFICO No. 1



COMENTARIO:

De los 53 estudiantes encuestados la mayoría de ellos manifiesta desconocer las Normas Internacionales de Información Financiera para pequeñas y medianas empresas.

PREGUNTA 2:

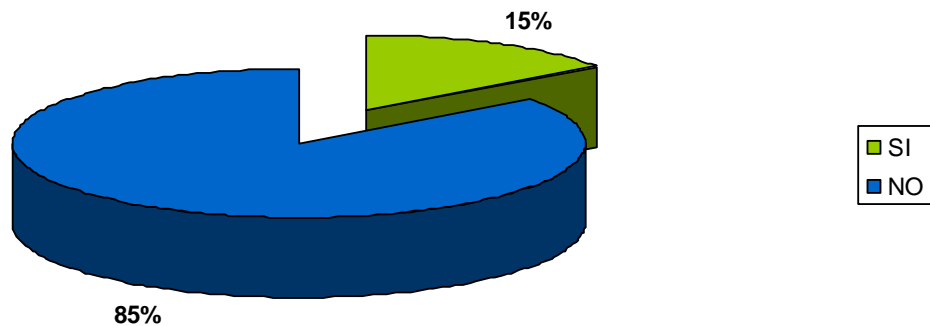
¿Conoce usted la fecha de aplicación de las Normas Internacionales de Información financieras para pequeñas y medianas empresas?

OBJETIVO: Conocer si los estudiantes saben de la fecha de aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera para pequeñas y medianas empresas.

CUADRO N° 2

RESPUESTAS	CIFRAS ABSOLUTAS	CIFRAS PORCENTUALES
SI	8	15 %
NO	45	85 %
TOTALES	53	100 %

GRAFICO No. 2



COMENTARIO:

De los 26 estudiantes que manifestaron conocer las Normas Internacionales de Información Financiera para pequeñas y medianas empresas, solo 8 de ellos afirman que conocen la fecha de esta aplicación de esta NIIF.

PREGUNTA 3:

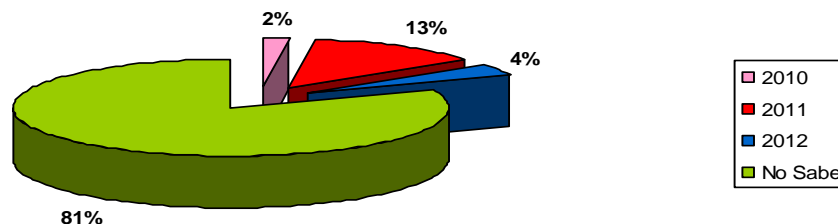
¿Sí su respuesta es afirmativa a partir de cuándo es obligatorio?

OBJETIVO: Determinar si los estudiantes tienen conocimiento de la fecha en que es obligatorio la ampliación de las Normas Internacionales de Información Financieras para pequeñas y medianas empresas.

CUADRO N° 3

RESPUESTAS	CIFRAS ABSOLUTAS	CIFRAS PORCENTUALES
2010	1	2 %
2011	7	13 %
2012	2	4 %
No Sabe	43	81%
TOTALES	53	100 %

GRAFICO No. 3



COMENTARIO:

De los 8 que contestaron afirmativamente la pregunta anterior, solamente 7 de ellos conocen realmente el año en que el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contadores Públicos ha establecido para aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades, el resto 46 desconocen la fecha.

PREGUNTA 4:

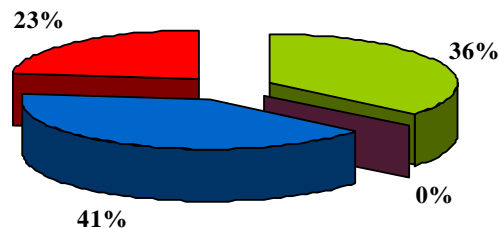
¿Quiénes están obligados aplicar la Norma Internacional de Información Financiera?

OBJETIVO: Conocer si los estudiantes saben quienes están obligados a aplicar la Norma Internacional de Información Financieras para las PYMES.

CUADRO N° 4

RESPUESTAS	CIFRAS ABSOLUTA	CIFRAS PORCENTUALES
Las que no cotizan en bolsa y no tienen la obligación publica de rendir cuenta.	19	36 %
Las que tienen más de 10 empleados	0	00 %
Las que según clasificación de CONAMYPE sean pequeñas y medianas empresa	22	41 %
No saben	12	23 %
TOTALES	53	100 %

GRAFICO No. 4



- Las que no cotizan en bolsa y no tienen la obligación publica de rendir cuenta.
- Las que tienen más de 10 empleados
- Las que según clasificación de CONAMYPE sean pequeñas y medianas empresa
- No saben

COMENTARIO:

De las 53 personas encuestadas la mayoría, 34 estudiantes desconocen que entidades deben aplicar las Norma para las PYMES y solo 19 manifiesta que las que no cotizan en bolsa y no tienen la obligación publica de rendir cuentas.

PREGUNTA 5:

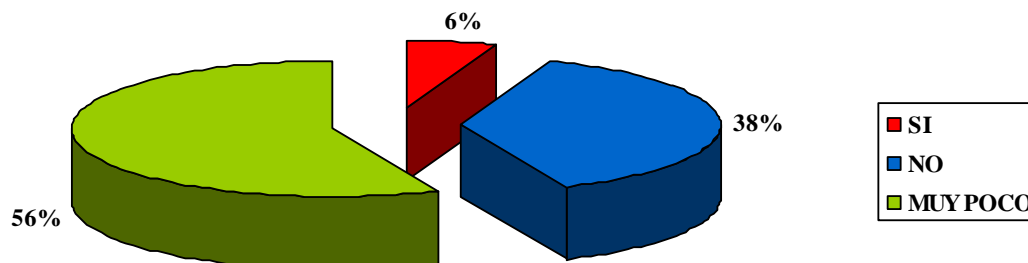
¿Tiene Usted conocimiento de los procedimientos de adopción de la Norma Internacional de Información Financiera?

OBJETIVO: Identificar si los encuestados tienen conocimientos de los procedimientos de adopción de la Norma Internacional de Información Financiera.

CUADRO N° 5

RESPUESTAS	CIFRAS ABSOLUTA	CIFRAS PORCENTUALES
SI	3	6 %
NO	20	38 %
MUY POCO	30	56%
TOTALES	53	100 %

GRAFICO No. 5



COMENTARIO:

Los resultados de esta pregunta son muy importantes pues de los 53 estudiantes encuestados solo 3 de ellos manifiesta conocer los procedimientos de adopción de las NIIF para PYMES.

PREGUNTA 6:

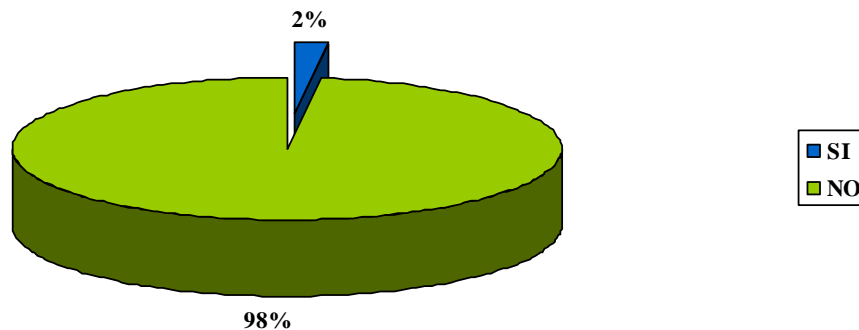
¿Considera haber obtenido los conocimientos suficientes y necesarios para aplicar la sección 17 de las NIIF para Pymes?

OBJETIVO: Determinar si los estudiantes han obtenido conocimientos suficientes y necesarios para aplicar la sección 17 de las NIIF para PYMES.

CUADRO N° 6

RESPUESTAS	CIFRAS ABSOLUTA	CIFRAS PORCENTUALES
SI	1	2 %
NO	52	98 %
TOTALES	53	100 %

GRAFICO No.6



COMENTARIO:

De los 53 estudiantes que fueron encuestados el 98% de ellos considera no haber obtenido los conocimientos suficientes y necesarios para aplicar la sección 17 de las NIIF para PYMES, y solo un 2% manifiesta haber obtenido los conocimientos suficientes y necesarios.

PREGUNTA 7:

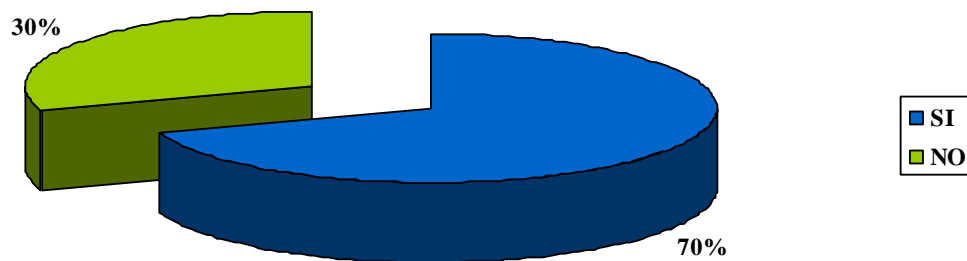
¿Tiene conocimientos del tratamiento contable planteado en la Norma Internacional de contabilidad 16 de Propiedades, planta y equipo?

OBJETIVO: Conocer si los estudiantes saben del tratamiento contable planteado en la Norma Internacional de Contabilidad 16 de Propiedades, planta y equipo.

CUADRO N° 7

RESPUESTAS	CIFRAS ABSOLUTA	CIFRAS PORCENTUALES
SI	37	70 %
NO	16	30 %
TOTALES	53	100 %

GRAFICO No.7



COMENTARIO:

De los resultados obtenidos los 53 estudiantes encuestados, solamente 37 de ellos manifiesta tener conocimientos del tratamiento contable planteado en la Norma Internacional de Contabilidad 16 de Propiedades, planta y equipo.

PREGUNTA 8:

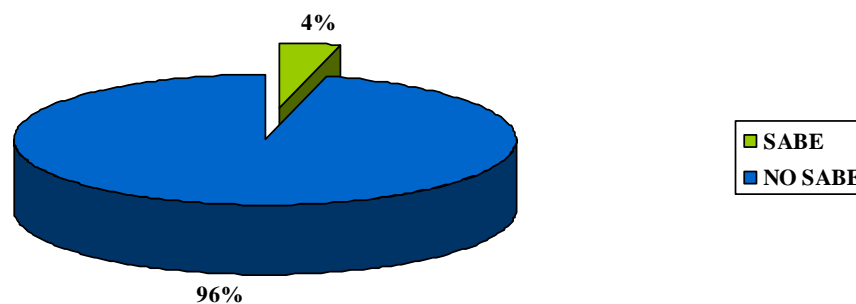
¿Qué diferencias ha encontrado en el tratamiento de la Norma Internacional de contabilidad 16 y la sección 17 de las NIIF para PYMES?

OBJETIVO: Identificar las diferencias que los estudiantes han encontrado entre en el tratamiento de la Norma Internacional de contabilidad 16 y la sección 17 de las NIIF para PYMES.

CUADRO N° 8

RESPUESTAS	CIFRAS ABSOLUTA	CIFRAS PORCENTUALES
SABE	2	4 %
NO SABE	51	96 %
TOTALES	53	100 %

GRAFICO No. 8



COMENTARIO:

De los 53 estudiantes que han sido encuestados un 96% considera no hacer diferencias por no saber de la sección 17 de NIIF para PYMES, mientras que un 4% sabe cual es la diferencias al haberlas mencionados.

PREGUNTA 9:

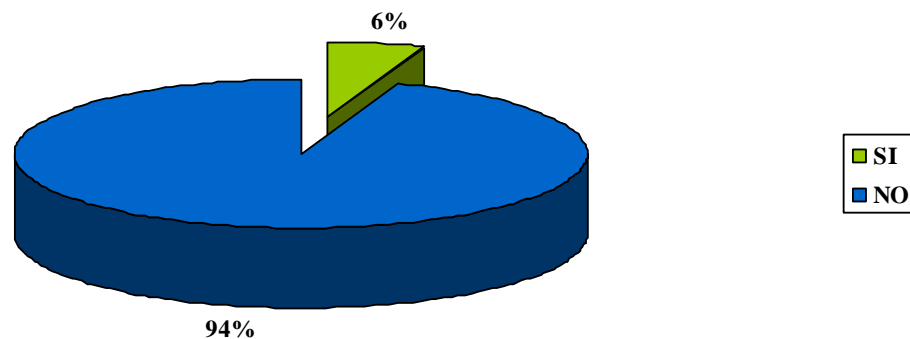
¿Conoce usted del tratamiento contable de las revaluaciones en la sección 17 de las NIIF para PYMES?

OBJETIVO: Determinar si los estudiantes conocen de la existencia de un tratamiento de las revaluaciones en la sección 17 de las NIIF PYMES.

CUADRO N° 9

RESPUESTAS	CIFRAS ABSOLUTA	CIFRAS PORCENTUALES
SI	3	6 %
NO	50	94 %
TOTALES	53	100 %

GRAFICO No. 9



COMENTARIO:

También los resultados de esta pregunta son muy importantes para el desarrollo del presente trabajo de investigación, pues de los 53 estudiantes encuestados solamente 3 afirman conocer el tratamiento contable de las revaluaciones.

PREGUNTA 10:

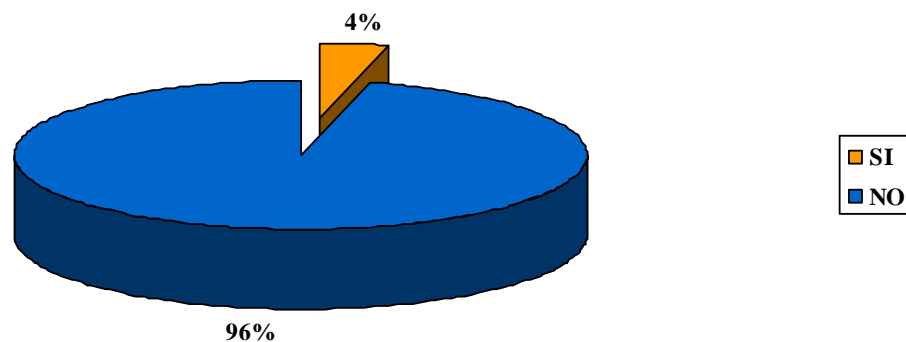
¿Conoce usted del tratamiento contable del deterioro del valor de los activos de Propiedades, planta y equipo, en la sección 17 de las NIIF para PYMES?

OBJETIVO: Identificar si los encuestados conocen el tratamiento del deterioro del valor en la sección 17 de las NIIF para PYMES.

CUADRO N° 10

RESPUESTAS	CIFRAS ABSOLUTA	CIFRAS PORCENTUALES
SI	2	4 %
NO	51	96 %
TOTALES	53	100 %

GRAFICO No. 10



COMENTARIO:

De los estudiantes encuestados solo 2 estudiantes manifiesta conocer el tratamiento contable del deterioro del valor de los activos de Propiedades, planta y equipo en la sección 17 de NIIF para PYMES. Mientras que el 51 estudiantes no conocen del tratamiento contable del deterioro del valor.

PREGUNTA 11:

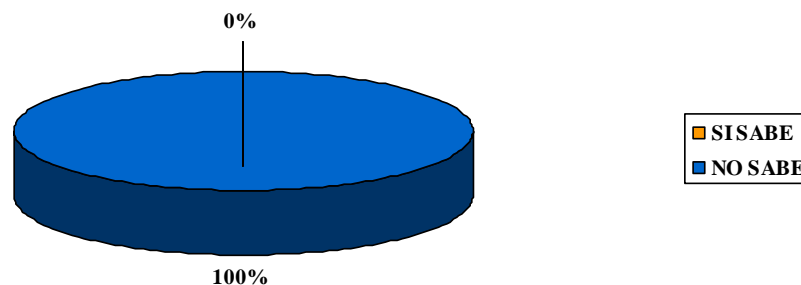
¿Si su respuesta es afirmativa, mencione los elementos que intervienen para registrar la perdida por deterioro de valor en las propiedades, planta y equipo?

OBJETIVO: Conocer si los estudiantes saben de los elementos que intervienen para registrar la perdida por deterioro de valor en las Propiedades, planta y equipo.

CUADRO N° 11

RESPUESTAS	CIFRAS ABSOLUTA	CIFRAS PORCENTUALES
SI SABE	0	0%
NO SABE	53	100 %
TOTALES	53	100%

GRAFICO No. 11



COMENTARIO:

En la pregunta No. 10, 2 estudiantes que representan un 4% de los encuestados manifestó conocer el tratamiento contable del deterioro del valor, pero al preguntarles que mencionen los elementos que intervienen para registrar la perdida por deterioro de valor en las propiedades, planta y equipo el 100% no menciona ninguno de ellos demostrando desconocimiento.

PREGUNTA 12:

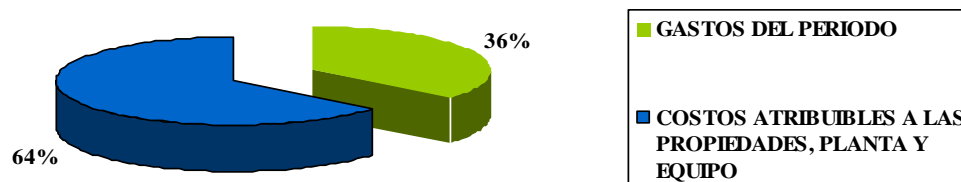
¿Cómo son considerados los costos por préstamos en la sección 17 de las NIIF para PYMES?

OBJETIVO: Conocer como son considerados los costos por préstamos en la sección 17 de las NIIF para PYMES.

CUADRO N° 12

RESPUESTAS	CIFRAS ABSOLUTA	CIFRAS PORCENTUALES
GASTOS DEL PERIODO	19	36 %
COSTOS ATRIBUIBLES A LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	34	64%
TOTALES	53	100 %

GRAFICO No. 12



COMENTARIO:

De acuerdo a los datos que se han obtenido de los 53 estudiantes encuestados se considera que 34 manifiestan desconocimiento pues dijeron que los costos por préstamos son costos atribuibles a las propiedades, planta y equipo, mientras que 19 los considera como gastos del periodo.

PREGUNTA 13:

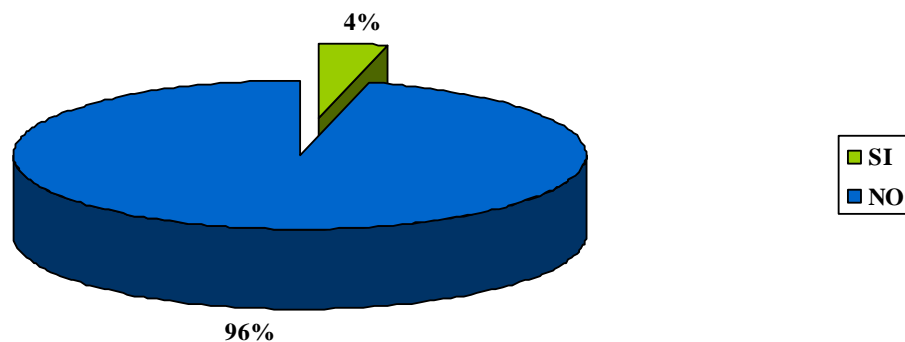
¿Conoce los modelos utilizados para la medición posterior al reconocimiento de la sección 17 de las NIIF para PYMES?

OBJETIVO: Determinar si los encuestados conocen de los modelos utilizados para la medición posterior al reconocimiento de la sección 17 de las NIIF para PYMES.

CUADRO N° 13

RESPUESTAS	CIFRAS ABSOLUTA	CIFRAS PORCENTUALES
SI	2	4%
NO	51	96 %
TOTALES	53	100 %

GRAFICO No. 13



COMENTARIO:

De los 53 estudiantes encuestados se estima que 96% desconoce los modelos utilizados para la medición posterior al reconocimiento de la sección 17 de las NIIF para PYMES, mientras que el 4% manifiesta si conocerlo.

PREGUNTA 14:

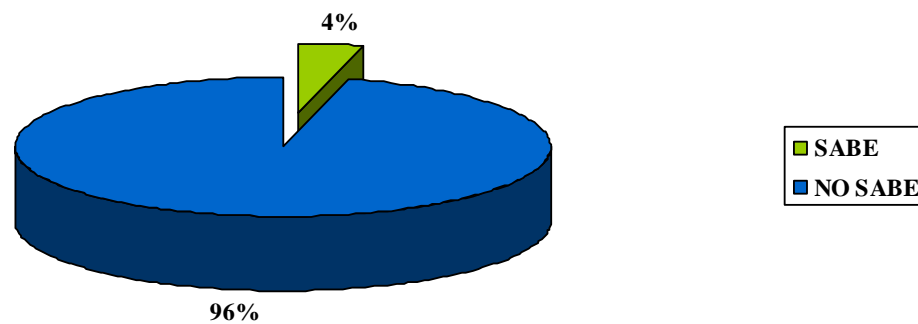
¿Si su respuesta a la pregunta anterior fue afirmativa, mencione el o los modelo de medición posterior al reconocimiento?

OBJETIVO: Conocer si los estudiantes saben el modelo de medición posterior al reconocimiento de la sección 17 de las NIIF para PYMES.

CUADRO N° 14

RESPUESTAS	CIFRAS ABSOLUTA	CIFRAS PORCENTUALES
SABE	2	4 %
NO SABE	51	96 %
TOTALES	53	100.00 %

GRAFICO No. 14



COMENTARIO:

Esta pregunta se planteo de manera abierta y los 2 estudiantes que en la pregunta anterior respondieron afirmativamente demostraron tener el conocimiento del modelo de medición posterior al reconocimiento.

PREGUNTA 15:

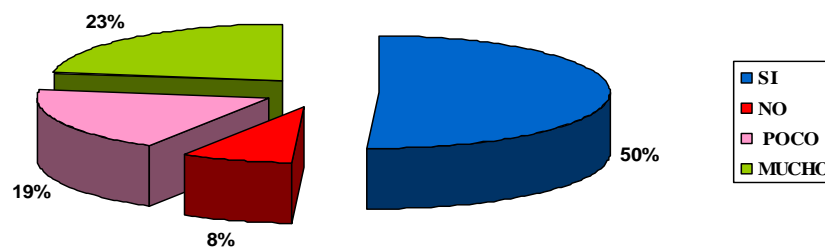
¿De acuerdo a las preguntas anteriores tendría dificultades en la aplicación práctica de la sección 17 de NIIF PYMES?

OBJETIVO: Determinar si los estudiantes tendrían dificultades para la aplicación práctica de la sección 17 de NIIF PYMES.

CUADRO N° 15

RESPUESTAS	CIFRAS ABSOLUTA	CIFRAS PORCENTUALES
SI	27	50 %
NO	4	8 %
POCO	10	19 %
MUCHO	12	23 %
TOTALES	53	100 %

GRAFICO No. 15



COMENTARIO:

De acuerdo con los datos obtenidos por los estudiantes solamente 4 de ellos manifiesta que no tendría dificultad en la aplicación práctica de la sección 17 de las NIIF para PYMES y a pesar de que las respuestas a las preguntas anteriores los resultados han sido en su mayoría negativos con respecto al conocimiento de la NIIF para PYMES.

PREGUNTA 16:

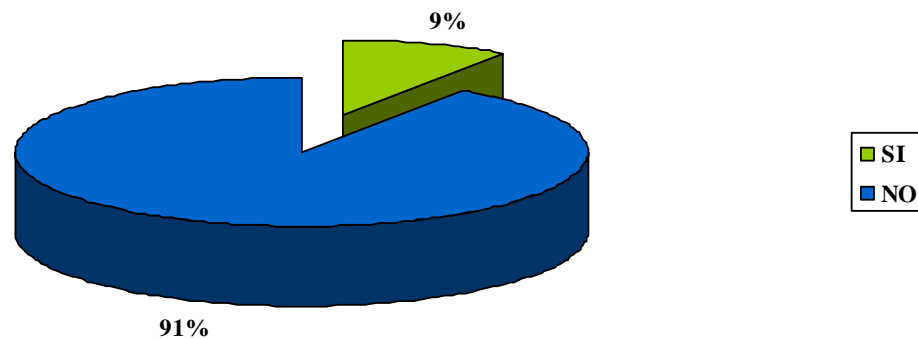
¿Conoce de una guía que facilite la aplicación del proceso de adopción de la sección 17 de NIIF PYMES?

OBJETIVO: Identificar si los estudiantes conocen de una guía que les ayude a aplicar el proceso de adopción de la sección 17 de NIIF PYMES.

CUADRO N° 16

RESPUESTAS	CIFRAS ABSOLUTA	CIFRAS PORCENTUALES
SI	5	9 %
NO	48	91 %
TOTALES	53	100 %

GRAFICO No. 16



COMENTARIO:

Según los resultados obtenidos el 91% de los estudiantes encuestados opina que no conocen de una guía que facilite la aplicación del proceso de adopción de la sección 17 de las NIIF para PYMES, mientras que el 9% manifiesta conocer de una guía que facilite el proceso de adopción de la sección 17.

PREGUNTA 17:

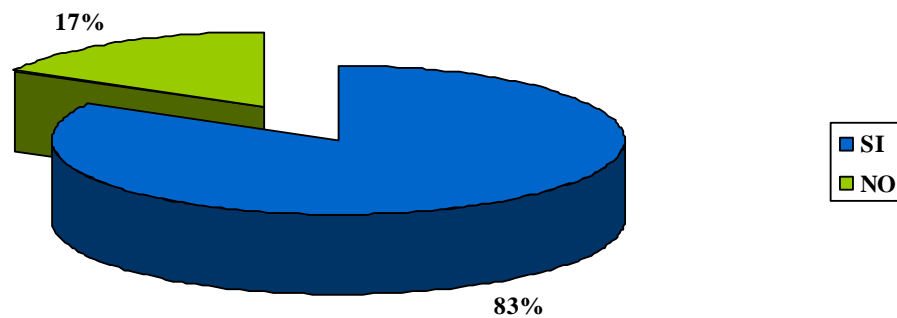
¿Considera usted necesario la elaboración de una investigación que explique el tratamiento de la sección 17 de la NIIF para PYMES?

OBJETIVO: Determinar si se hace necesaria la elaboración de una investigación que explique el tratamiento de la sección 17 de la NIIF para PYMES.

CUADRO N° 17

RESPUESTAS	CIFRAS ABSOLUTA	CIFRAS PORCENTUALES
SI	44	83 %
NO	9	17 %
TOTALES	53	100 %

GRAFICO No.17



COMENTARIO:

Del 100% de los estudiantes encuestados un 83% considera necesario la elaboración de una investigación que facilite el tratamiento contable de la sección 17 de NIIF para PYMES, pero el 17% lo considera no necesaria una investigación.

CAPITULO V

5. “APLICACIÓN DE PROCEDIMIENTOS DE ADOPCIÓN Y TRATAMIENTO CONTABLE DE LA SECCIÓN 17 PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES Y SU INCIDENCIA TRIBUTARIA Y FINANCIERA”.

5.1 INTRODUCCION.

El presente Capítulo que constituye la propuesta de nuestro Trabajo de Graduación trata sobre un estudio minucioso de la aplicación práctica de la sección 17 Propiedades Planta y Equipo de las NIIF para PYMES, que entraron en vigencia a partir del mes enero de 2011, con incidencia en la información financiera y tributaria.

El presenta trabajo se ha enfocado en la contabilización de la sección 17 y el proceso de adopción que lleva para su transición, el cual consta de tres partes según se detalla continuación:

Como primera parte se explica los aspectos a considerar en la adopción por primera vez en la transición a las NIIF para PYMES se realiza la interpretación de los párrafos de la sección 35, explicando detalladamente todos los puntos que comprenden dicha normativa.

Como segunda parte se presenta la elaboración del proceso de transición aplicado a la sección 17 Propiedades Planta y Equipos de las NIIF para la PYMES desarrollada en cuatro etapas la tercera de ellas será desarrollada en siete fases. Y en la tercera parte el tratamiento contable interpretando los párrafos, y ejemplificándolos teniendo como base lo establece la normativa contable.

5.2 Aspectos a considerar en la adopción por primera vez en la transición a las NIIF para PYMES

Es importante analizar los contenidos de la sección 35, ya que, son los que deben aplicarse técnicamente en la fecha de transición a las NIIF para PYMES. Por lo tanto, esta investigación trata todos los elementos de la sección 35.

5.2.1 Alcance de la sección 35.

Antes de su aplicación hay que tener presente el alcance de esta sección, que se encuentra señalado en los párrafos 35.1 y 35.2, alcance que puede resumirse en lo siguiente:

1. Se aplica a entidades que adopten por primera vez la NIIF para las PYMES.
2. Es independiente al marco contable anterior, esto es, si aplico PCGA locales o NIIF full.
3. Sólo se puede adoptar por una única vez.

El punto 3 es importante destacar, ya que, si una entidad aplico anteriormente NIIF para las PYMES y las dejo de aplicar en uno o varios períodos sobre los que se informa, y debe con posterioridad adoptarla nuevamente, esta entidad no podrá volver a hacer uso de la sección 35.

Por lo tanto, en dicho caso deberá contabilizar de acuerdo a lo indicado en las demás secciones de las NIIF para las PYMES.

5.2.2 Aplicación de la sección 35.

Para el período de transición, es aplicable la sección 35 de las NIIF para PYMES y no otra sección de las NIIF para las PYMES, y siempre que la entidad cumpla los requisitos analizados en el alcance de la norma.

5.2.3 Declaración que debe efectuar la entidad.

En la adopción por primera vez se debe tener presente lo señalado en el párrafo 35.4 de las NIIF para las PYMES que señala lo siguiente: “Los primeros estados financieros de una entidad conforme a esta NIIF son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad hace una declaración, explícita y sin reservas, contenida en esos estados financieros, del cumplimiento con las NIIF para las PYMES. Los estados financieros preparados de acuerdo con esta NIIF son los primeros estados financieros de una entidad si, por ejemplo, la misma:

- a) no presentó estados financieros en los periodos anteriores;
- b) presentó sus estados financieros anteriores más recientes según requerimientos nacionales que no son coherentes con todos los aspectos de esta NIIF; o
- c) presentó sus estados financieros anteriores más recientes en conformidad con las NIIF completas”

La entidad deberá efectuar una declaración explícita y sin reservas en los primeros estados financieros anuales del cumplimiento total de las NIIF para las PYMES, esto quiere decir que la

entidad aplicara todas las secciones que le correspondan a todas las transacciones de la entidad durante el ejercicio contable anual.

5.2.4 Fecha de transición.

La norma en su párrafo 35.6 define y señala uno de los eventos más importantes para la adopción de las NIIF para las PYMES y que es la fecha de transición. La norma en comento señala lo siguiente: “El párrafo 3.14 requiere que una entidad revele, dentro de un conjunto completo de estados financieros, información comparativa con respecto al periodo comparable anterior para todos los importes monetarios presentados en los estados financieros, así como información comparativa específica de tipo narrativo y descriptivo. Una entidad puede presentar información comparativa con respecto a más de un periodo anterior comparable. Por ello, la fecha de transición a la NIIF para las PYMES de una entidad es el comienzo del primer período para el que la entidad presenta información comparativa completa, de acuerdo con esta NIIF, en sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF.”

Para mayor entendimiento en el glosario de las NIIF para las PYMES encontramos el siguiente significado para la fecha de transición: “El comienzo del período más antiguo para el que la entidad presenta información comparativa completa según las NIIF, dentro de sus primeros estados financieros presentados de conformidad con las NIIF.”

La determinación de esta fecha es muy importante, porque en esta fecha se determinan cosas tan importantes como:

- Exenciones que aplicará la entidad
- Asiento de apertura
- Impacto en el patrimonio
- Diferencias entre PCGA anteriores y NIIF para las PYMES

5.2.5 Procedimiento en la fecha de transición.

Uno de los procedimientos indicados por las NIIF para PYMES para preparar los estados financieros en la fecha de transición está señalado en su párrafo 35.7, el que señala lo siguiente:

“Excepto por lo previsto en los párrafos 35.9 a 35.11, una entidad deberá, en su estado de situación financiera de apertura de la fecha de transición a la NIIF para las PYMES (es decir, al comienzo del primer periodo presentado):

- (a) reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por la NIIF para las PYMES;
- (b) no reconocer partidas como activos o pasivos si esta NIIF no permite dicho reconocimiento;
- (c) reclasificar las partidas que reconoció, según su marco de información financiera anterior, como un tipo de activo, pasivo o componente de patrimonio, pero que son de un tipo diferente de acuerdo con esta NIIF; y
- (d) Aplicar esta NIIF al medir todos los activos y pasivos reconocidos.”

Este procedimiento obliga a la entidad a reconocer todos los activos y pasivos de acuerdo a lo señalado según las NIIF para las PYMES. Producto de este reproceso es que saldrán los primeros ajustes que serán refundidos en el asiento de apertura, con efecto en resultados acumulados u otra cuenta del patrimonio.

5.2.6 Políticas contables.

Otro de los procedimientos indicados por las NIIF para PYMES para preparar los estados financieros en la fecha de transición es en relación con las políticas contables, en particular el párrafo 35.8 de las NIIF para PYMES señala lo siguiente:

“Las políticas contables que una entidad utilice en su estado de situación financiera de apertura conforme a esta NIIF pueden diferir de las que aplicaba en la misma fecha utilizando su marco de información financiera anterior. Los ajustes resultantes surgen de transacciones, otros sucesos o condiciones anteriores a la fecha de transición a esta NIIF. Por tanto, una entidad reconocerá tales ajustes, en la fecha de transición a esta NIIF, directamente en las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría dentro del patrimonio).”

El párrafo anterior es relevante, ya que, establece claramente que toda diferencia generada por los ajustes entre políticas contables bajo PCGA y las NIIF para PYMES en la fecha de transición, de acuerdo a los procedimientos señalados por esta sección (sección 35), deben imputarse en una cuenta de ganancias acumuladas o en otra cuenta, pero siempre dentro del patrimonio.

5.2.7 Impracticabilidad.

Hay que destacar que la norma en su párrafo 35.11 hace un alcance respecto de cuando se torna "impracticable" la reexpresión del estado de situación financiera de apertura, en la fecha de transición respecto de una o varias transacciones.

Respecto a esto la norma señala lo siguiente: "Cuando sea impracticable para una entidad la reexpresión del estado de situación financiera de apertura, en la fecha de transición, con relación a uno o varios de los ajustes requeridos por el párrafo 35.7, la entidad aplicará los párrafos 35.7 a 35.10 para dichos ajustes en el primer periodo para el que resulte practicable hacerlo, e identificará los datos presentados en periodos anteriores que no sean comparables con datos del periodo anterior en que prepara sus estados financieros conforme a esta NIIF. Si es impracticable para una entidad proporcionar cualquier información a revelar requerida por esta NIIF para cualquiera de los periodos anteriores al periodo en el que prepara sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF, revelará dicha omisión."

La misma norma define en su glosario el término impracticable como: "La aplicación de un requerimiento es impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo."

La norma no define el significado de esfuerzo razonable, suponemos que se refiere al costo beneficio de aplicar un requerimiento específico, es decir, el esfuerzo de recursos de obtener un ajuste no sea más costoso que el mismo ajuste.

Sin embargo, podemos recurrir a la definición que se entrega en el glosario de las NIIF full para interpretar el concepto de impracticable y la definición que le asigna en la NIC 8 “Políticas contable, Cambios en las estimaciones contables y Errores”.

Una definición del término impracticable sería la siguiente:

La aplicación de un requisito será impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo. Para un período anterior en particular, es impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente o realizar una reexpresión retroactiva para corregir un error si:

- (a) los efectos de la aplicación o de la reexpresión retroactiva no son determinables;
- (b) la aplicación o la reexpresión retroactivas implican establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la gerencia en ese periodo; o
- (c) la aplicación o la reexpresión retroactivas requieren estimaciones de importes significativos, y que sea imposible distinguir objetivamente información de tales estimaciones que:

- I. suministre evidencia de las circunstancias que existían en la fecha o fechas en que tales importes fueron reconocidos, medidos o fue revelada la correspondiente información; y
- II. hubiera estado disponible cuando los estados financieros de esos períodos anteriores fueron formulados a partir de otra información.

Este término de impracticable puede representar una buena solución para muchas entidades, a fin de hacer menos engorrosa o complicada la determinación de una o varias transacciones en la adopción por primera vez en la fecha de transición.

En todo caso, no hay que olvidar que si la entidad se ampara con la impracticabilidad, ésta deberá revelarlo e indicar claramente los motivos por los que no pudo practicar un requerimiento específico de la norma.

5.2.8 Información a revelar.

En primer lugar, la entidad deberá dar una explicación de la transición a las NIIF para las PYME, en la que deberá indicar cómo le ha afectado desde su marco contable anterior a las NIIF para PYMES en su estado de situación financiera, rendimiento financiero y los flujos de efectivo presentados con anterioridad.

En segundo término, la norma indica que la entidad debe efectuar diversas conciliaciones en sus primeros estados financieros preparados conforme a las NIIF para PYMES. Estas conciliaciones deberán contener lo siguiente:

(a) Una descripción de la naturaleza de cada cambio en la política contable.

(b) Conciliaciones del patrimonio, determinado de acuerdo con el marco de información financiera anterior, con el patrimonio determinado de acuerdo con esta NIIF, para cada una de las siguientes fechas:

(i) la fecha de transición a esta NIIF; y

5.3 Proceso de transición a Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades.

Dentro de este contexto, transición es el proceso a través del cual se pasa de las normas Internacionales completas a la NIIF para las PYMES. En El Salvador según publicación del “Diario Oficial tomo 385 numero 224 de fecha San Salvador 30 de noviembre de 2009, por resolución N° 113/2009 el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, a las nueve horas del día siete de octubre de dos mil nueve, RESUELVE.

I. Aprobar la adopción de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, emitida por el organismo Internacional Accounting Standards Board (IASB), como requerimiento en la presentación de estados financieros con propósito general y otra información financiera, para todas aquellas entidades que no cotizan en el mercado de valores o que no tienen obligación pública de rendir cuentas, exceptuando aquellas que de forma voluntaria hayan adoptado las Normas Internacionales de Información Financiera en su versión completa. Debiendo presentar sus primeros estados financieros con base a este marco

normativo, por el ejercicio que se inicia el 1 de enero de 2011. La adopción anticipada de estas normas es permitida”

Para llevar a cabo el proceso de transición a la NIIF completas a la NIIF para la PYMES de forma ordenada, proponemos desarrollarlo en 4 fases, las cuales explicaremos una a una de manera general, sin olvidar que el tema central que es la Aplicación de Procedimientos de Adopción y Tratamiento Contable de la Sección 17 Propiedades Planta y Equipo de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades y su Incidencia Tributaria y Financiera.

5.3.1 Etapa I: Diagnóstico Y Planificación

Esta fase parte desde la integración del equipo responsable del proyecto de transición; y se extiende tanto al análisis del entorno empresarial actual, sus proyecciones; como a la identificación de las normas, principios y prácticas contables utilizadas por la compañía; y su impacto ante la adopción de la nueva normativa. Todo lo cual debidamente establecido mediante un plan de implementación.

Se requiere de un administrador o un grupo de administradores encargados de: desarrollar y coordinar las modificaciones de los procesos, sistemas de información, y adaptación de la estructura organizativa de la compañía para que cumpla con todos los requerimientos de las Normas Internacionales de Información Financiera para pequeñas y medianas empresas y de sus Interpretaciones aplicables a las operaciones de la empresa.

La Administración Superior de la Empresa, es la encargada de integrar el equipo de trabajo que estará a cargo de la conducción de la implantación de la normativa internacional.

Es importante identificar el perfil de los miembros del equipo, ya que cada uno de ellos llevará el liderazgo en las actividades específicas en las cuales son especialistas.

En la fase de diagnóstico y planificación se realiza:

- Integración del equipo responsable del proyecto;
- Análisis del entorno empresarial actual, sus proyecciones;
- Identificación de las normas, principios y prácticas contables utilizadas por la compañía;

5.3.2 Etapa II: Diseño y Desarrollo

Esta es una fase preparatoria, en los términos de un mayor análisis que permita identificar las oportunidades de mejoras y su alineación con los requerimientos de la normativa a adoptarse, diseñando y desarrollando las propuestas de cambios a los sistemas de información, proceso y estructura organizativa, acorde con su que hacer empresarial; y finalmente el acuerdo formal de su adopción por parte de la alta dirección. El paso a estas nuevas normas modificará algunas reglas contables. Se crearán nuevos agregados contables del activo o del pasivo del balance.

Asimismo, las normas tendrán un gran impacto sobre la forma de realizar el seguimiento y la evaluación del rendimiento de las empresas, dado que modificarán la lectura de algunos indicadores claves.

En la fase de diseño y desarrollo se realiza:

- La identificación de las oportunidades de mejora y su alineación con los requerimientos (Políticas) de la normativa a adoptarse;
- El diseño y desarrollo de las propuestas de cambios a los sistemas de información, procesos y estructura organizativa;
- El acuerdo formal de su adopción.
- El Sistema Contable (Catálogo y Manual);
- Las Políticas Contables (adoptándolas de acuerdo a los requerimientos de la nueva normativa);
- Manual de Procedimientos Contables;
- Sistemas de Información, Procesos y Estructura Organizativa. Entre otros.

5.3.3 Etapa III: Conversión

Esta fase tiene por objetivo implementar todas las medidas identificadas y analizadas previamente, adaptando los procesos, sistemas de información y estructura organizativa. Por lo tanto, incluirá tanto la capacidad del personal operativo, la determinación de los ajustes

cuantitativos y cualitativos en los estados financieros, y el contenido del informe de adopción de la nueva formativa.

La etapa de conversión se realiza mediante las siguientes fases:

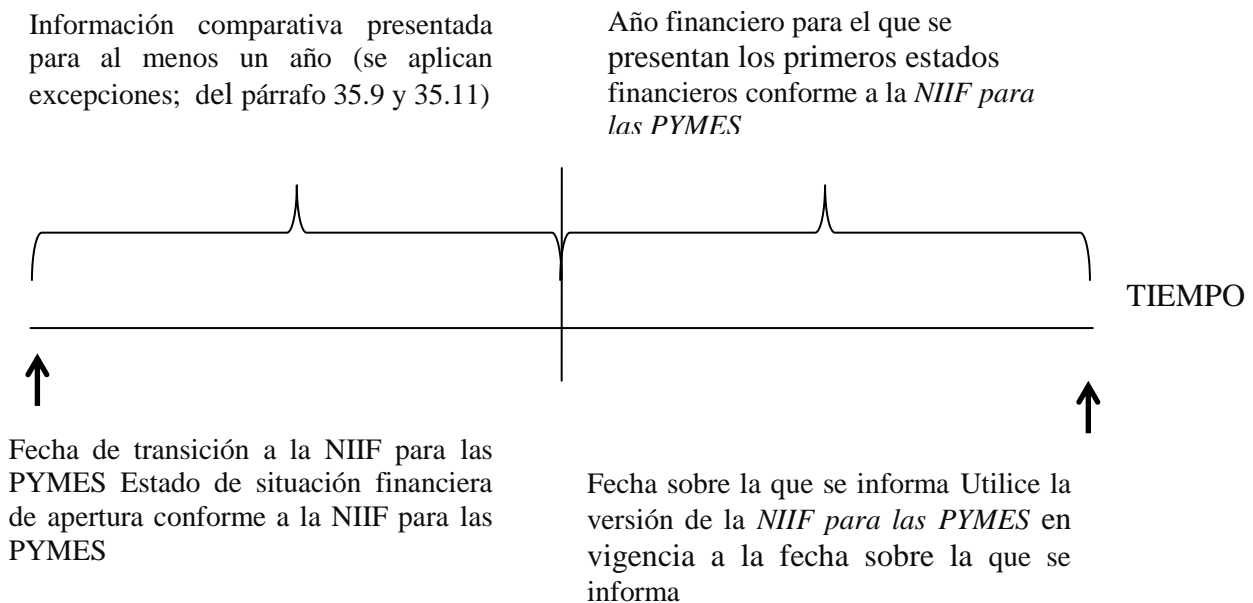
- I. Identificar las fechas claves en el proceso de transición.
- II. Identificar las secciones de la NIIF que le son aplicables a la entidad.
- III. Evaluación del Sistema Contable en uso
- IV. identificar las diferencias entre las políticas contables según el marco normativo anterior y las políticas adoptadas según la NIIF para PYMES
- V. Identificar diferencias que requieran ajustes y diferencias que no requieren ajustes, su reconocimiento contable
- VI. Explicación de la transición a la NIIF para PYMES.

5.3.3.1 Identificar las fechas claves en el proceso de transición.

La identificación de las fechas claves son de suma importancia, en este proceso por ello el 1 de enero de 2010 como la fecha de transición, y el 1 de enero de 2011 como la fecha de la adopción y el 31 de diciembre de 2011 como la fecha de presentación de los primeros estados financieros de acuerdo con la NIIF para las PYMES.

Estas fechas, se determinan tomando como base las disposiciones de la norma, la cual el párrafo 35.6 hace referencia al 3.14 el cual requiere que una entidad revele, dentro de un conjunto completo de estados financieros, información comparativa con respecto al periodo comparable anterior para todos los importes monetarios presentados en los estados financieros, así como información comparativa específica de tipo narrativo y descriptivo. Una entidad puede presentar información comparativa con respecto a más de un periodo anterior comparable. Por ello, la fecha de transición a la NIIF para las PYMES de una entidad es el comienzo del primer periodo para el que la entidad presenta información comparativa completa, de acuerdo con esta NIIF, en sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF.

Ilustración de la diferencia entre la fecha de transición a la NIIF para las PYMES y la fecha sobre la que se informa.



5.3.3.2 Identificar todas las secciones de la NIIF que le son aplicables a la entidad.

En cumplimiento con el requerimiento de la norma, de efectuar en las notas una declaración explícita y sin reservas de que la entidad cumple con todos los requerimientos de la NIIF para las PYMES, en esta segunda fase, procedemos a identificar todas las secciones de la NIIF que le son aplicables a la entidad, atendiendo a su naturaleza y actividad económica principal.

Esta es una parte medular en el proceso de transición, debido a que en cada una de las secciones identificadas como aplicables para la entidad, encontramos los principios de presentación, definición, reconocimiento y medición; que se utilizarán en la elaboración de las nuevas políticas contables que la entidad adoptará para la elaboración de sus estados financieros.

El identificar las secciones aplicables tiene por objetivo presentar la información financiera de la entidad atendiendo los criterios establecidos específicamente en cada una de ella, por lo que se debe realizar un análisis de la naturaleza de la entidad. Por ejemplo en el recuadro a continuación nos ayudará a identificar en la primera columna el número de la sección, en la segunda el nombre de la sección, tercera y cuarta columna su incidencia y en la quinta la explicación de su incidencias.

Sección	Nombre de la sección	INCIDENCIA		Observaciones.
		SI	NO	

5.3.3.3 Evaluación y Modificación del Sistema Contable en uso.

En la séptima fase, debemos evaluar el sistema contable en uso (según PCGA), con la finalidad de adecuarlo a los requerimientos de la NIIF para las PYMES. En vista de que existen diferencias sustanciales en cuanto a los principios de definición, reconocimiento y medición utilizados por los PCGA y los requeridos por la NIIF para las PYMES, resulta más práctico y conveniente, elaborar un nuevo sistema contable.

Para que el sistema contable cumpla con las necesidades mínimas de información y se adecue a la naturaleza de las operaciones de la entidad, debe ser elaborado por la administración de la compañía. Dependiendo de la estructura organizativa de la entidad, deben participar en su elaboración, personal de las áreas: financiera, de producción, de ventas, de informática y de contabilidad. Recordemos que no es el área de contabilidad la única responsable de mantener un adecuado sistema de información y de control interno, es toda la organización, en particular, aquel personal con poder de toma de decisiones operativas, administrativas y financieras. En una entidad con una estructura organizativa limitada en la que a menudo tienen un solo propietario-administrador, el contador es el que debe en coordinación y aprobación del propietario, elaborar el sistema contable. Una vez elaborado, en cumplimiento con disposiciones legales, deberá contratarse los servicios de un contador público para su autorización. El profesional contratado por la entidad, como parte de sus procedimientos de autorización, debe verificar y constatar, que el sistema contable cumpla con los requisitos que la técnica contable exige para el tipo de negocio de que se trate, y que además, cumpla con todos los requerimientos de la NIIF para las PYMES en lo aplicable.

Un sistema contable bajo esta nueva normativa, debe estar estructurado de la siguiente manera: una descripción del sistema contable, las políticas o prácticas contables adoptadas, el catálogo de cuentas, el manual de aplicaciones contables, y modelos de estados financieros básicos.

La descripción del sistema contable debe incluir: los datos generales de la entidad, información sobre el sistema de inventarios y de costos, y procedimientos contables tales como: la forma de llevar la contabilidad, la forma de operarla, el detalle de los libros contables, administrativos y de control fiscal a utilizar y la forma de asentar las operaciones.

En las políticas contables deben detallarse de manera clara y ordenada todas las políticas generales y específicas. En cada sección de la norma encontramos los principios de presentación, definición, reconocimiento y medición que la entidad deberá adoptar para la preparación y presentación de sus estados financieros.

El catálogo de cuentas deberá incluir todas aquellas partidas (cuentas) que sean relevantes para comprender la situación financiera y el rendimiento financiero de la entidad. Hay partidas que son comunes para todas las entidades como por ejemplo “Efectivo y Equivalentes al Efectivo”, pero hay otras, que deben ser seleccionadas y denominadas atendiendo a la naturaleza de las operaciones de cada entidad.

El manual de aplicaciones contables debe describir con claridad y sin ambigüedades, la mecánica contable de las cuentas de mayor (partidas) que conforman el nuevo catálogo de

cuentas. Debe explicarse por cada cuenta de mayor atendiendo a su naturaleza, el significado de su saldo, las transacciones por las que normalmente la cuenta se carga y las transacciones por las que generalmente se abona. La mecánica contable de cada cuenta de mayor, deberá estar en concordancia con los principios de reconocimiento y medición identificados en las secciones de la norma como aplicables a la entidad.

Se sugiere incorporar como parte integrante del sistema contable, modelos o formatos de cada uno de los estados financieros básicos, para que exista un patrón uniforme de presentación que sea razonable de acuerdo a las circunstancias particulares de la entidad. Cada modelo deberá revelar como mínimo: el nombre de la entidad, el título del estado financiero, el periodo sobre el que se informa, la moneda de presentación, el grado de redondeo a utilizar, el orden de las cuentas (partidas), el formato y su contenido. Para este propósito, las reglas generales de presentación las encontramos en la Sección 3 “Presentación de Estados Financieros” y las referentes al formato y al contenido de los estados financieros individuales, en las secciones 4 a 8 de la NIIF.

Una vez que el sistema contable ha sido elaborado de acuerdo con los requerimientos de la nueva normativa, deberán adecuarse los sistemas informáticos para darle su funcionalidad.

5.3.3.4 Identificar las diferencias entre las políticas contables según el marco normativo anterior y las políticas adoptadas según la NIIF para PYMES.

Por definición las políticas contables son los principios, métodos, convenciones, reglas y procedimientos adoptados por la entidad en la preparación y presentación de sus estados financieros en esta fase de la etapa de conversión del proceso de transición a la NIIF para las PYMES, procedemos a identificar las diferencias entre las políticas contables utilizadas según las Normas Internacional de Contabilidad completas y las políticas contables adoptadas según la NIIF para las PYMES.

Para documentar esta fase, elabore una matriz comparativa y consigne: en la primera columna, el detalle de cada una de las partidas (cuentas) de los estados financieros, en la segunda columna, describa las políticas o prácticas contables que se utilizaron en la contabilización de cada una de las partidas detalladas en la columna anterior, poniendo énfasis en los criterios de definición, reconocimiento y medición utilizados, así como, en la naturaleza y materialidad de cada saldo; en la tercera columna, describa cómo esas partidas de los estados financieros debieron haberse reconocido si se hubieran registrado aplicando los requerimientos de la NIIF para las PYMES; y por último, en la cuarta columna, establezca las diferencias resultantes de comparar las políticas contables descritas en la matriz mencionada.

PYME, S.A. DE C.V.			
DIFERENCIAS EN POLITICAS CONTABLES			
Cuenta	Políticas contables de acuerdo a normativa anterior	Requerimientos de acuerdo a la NIIF PYMES	Diferencias

5.3.3.5 Identificar diferencias que requieran ajustes y diferencias que no requieren ajustes, su reconocimiento contable.

Las diferencias identificadas en la fase anterior pueden ser de dos tipos: diferencias que requieren ajustes y diferencias que no requieren ajustes; su reconocimiento contable, es el objetivo de esta fase. Como las diferencias han surgido de transacciones, otros sucesos o condiciones que ocurrieron antes de la fecha de transición a la NIIF para las PYMES, los ajustes que resulten, se reconocerán directamente en las ganancias acumuladas.

5.3.3.6 Consideraciones en el Balance de Apertura.

El párrafo 35.9 incluye cinco situaciones en las que se considera que no puede llevarse a cabo una aplicación retroactiva de la NIIF para las PYMES con suficiente fiabilidad o que existe la posibilidad de abuso dado que una aplicación retroactiva exigiría juicios por parte de la administración acerca de condiciones pasadas después de que se conozca el resultado de una transacción particular. Por lo tanto, las excepciones a la aplicación retroactiva detalladas en el párrafo 35.9 son obligatorias para todas las Entidades que adopten por primera vez la NIIF para las PYMES.

La aplicación retroactiva de los requerimientos particulares en la NIIF para las PYMES podría exigir un costo o esfuerzo significativo, y en algunos casos, puede ser impracticable. Por lo tanto, el IASB decidió que los costos de aplicar requerimientos particulares en la NIIF para las

PYMES de forma retroactiva pueden superar los beneficios de hacerlo. El Párrafo 35.10, entonces, brinda algunas exenciones opcionales del principio general de la aplicación retroactiva completa para las entidades que adopten por primera vez la NIIF para las PYMES. Cada entidad decide qué exenciones (si hubiera alguna) seguirá en función de un equilibrio entre costo y beneficio.

Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede elegir libremente aplicar ciertas exenciones y otras no. Sin embargo, si una entidad que adopta por primera vez la NIIF elige aplicar (o no aplicar) una determinada exención, entonces debe aplicar (o no) esa misma exención a todas las transacciones, otros eventos o condiciones similares, tal como lo requiere el párrafo 10.7 (acerca de la uniformidad de las políticas contables). Debido a que el párrafo 35.10 establece las excepciones al principio de comparabilidad sobre el que se fundamentan los párrafos 35.7 y 35.8, una entidad no puede aplicar por analogía estas excepciones a otras transacciones, otros eventos o condiciones similares.

5.3.3.7 Explicación de la transición a la NIIF para PYMES.

Por último, en cumplimiento con el párrafo 12 de la Sección 35 de la norma, la entidad explicará cómo ha afectado la transición desde el marco de información financiera anterior a esta NIIF a su situación financiera, al rendimiento financiero y a los flujos de efectivo presentados con anterioridad. Esta fase en sí, consiste, en hacer un informe explicativo de la forma como se llevó a cabo el proceso de transición a la NIIF para las PYMES, poniendo especial énfasis: en describir la naturaleza de cada cambio en la política contable (estos cambios quedaron

consignados en la matriz comparativa elaborada en la tercera fase del proceso de transición); en conciliar el patrimonio determinado en el balance general al 31 de diciembre de 2009 elaborado de acuerdo al marco normativo anterior, con el patrimonio determinado de acuerdo a la NIIF para las PYMES en la fecha de transición; y en la conciliación del resultado del ejercicio 2009 determinado según el marco normativo anterior, con el resultado determinado de acuerdo con la Norma para ese mismo periodo. En las conciliaciones mencionadas, deberá distinguirse, en la medida en que resulte practicable, las correcciones de errores provenientes de ejercicios anteriores, de los ajustes realizados por los cambios en las políticas contables.

5.3.4 Etapa IV: Mantenimiento.

Esta fase le permite a la entidad monitorear el cumplimiento de la normativa adoptada. Por lo tanto, incluye la evaluación del cumplimiento de lo establecido por cada una de las normas que le son aplicables en el momento de la conversión, posterior a la conversión, así como la adhesión oportuna a futuros cambios que se producirán en la normativa contable internacional.

En la fase de mantenimiento se realiza:

- El monitorear del cumplimiento de la normativa adoptada.
- La evaluación del cumplimiento de lo establecido por cada una de las normas que le son aplicables en el momento de la conversión y posterior a la conversión;
- La evaluar de la adhesión oportuna a futuros cambios que se producirán en la normativa contable internacional.

5.3.5. Ejemplo de proceso de transición.

Para ejemplificar el proceso de transición a la NIIF para la PYMES de forma ordenada, sugerimos desarrollarlo en las siete fases que fueron descritas en la tercera etapa de conversión, las cuales aplicaremos una a una de manera general, sin olvidar que el tema central que es la Aplicación de Procedimientos de Adopción y Tratamiento Contable de la sección 17 Propiedades Planta y Equipo de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades y su Incidencia Tributaria y Financiera, de tal manera que en ciertas fases ejemplificaremos de manera general como aplicarlas en el proceso de adopción mientras que en otras como aplicarlas específicamente a Propiedades Planta y Equipo, y para ello se presenta el siguiente caso.

La Propuesta S.A. de C.V, no cotiza en bolsa de valores y publica estados financieros con propósitos de información general, la cual se ve obligada a preparar su información Financiera de acuerdo a la NIIF para PYMES para el ejercicio que termina al 31 de diciembre de 2011.

En cumplimiento con el requerimiento de las fases, se procede a identificar las secciones de la NIIF PYMES que le son aplicables a la entidad, atendiendo a su naturaleza y actividad económica principal tomando como base la información obtenida de la Propuesta S.A de C.V. y considerando que hace la adopción por primera vez a las Normas Internacionales de Información financiera se presenta la matriz de incidencia de las secciones de la Norma que serán aplicables.

MATRIZ DE INCIDENCIA DE LAS SECCIONES DE LA NIIF PARA LAS PYME

Sección	Nombre de la Sección	Incidencia		Observaciones
		Si	No	
1	Pequeñas y Medianas Entidades	X		Por tratarse de una entidad que no tiene obligación pública de rendir cuentas ni publican EF con propósito general.
2	Conceptos y Principios Generales	X		Por tratarse de una sección donde se encontrara los principios y conceptos de manera general.
3	Presentación de Estados Financieros	X		A partir de la adopción de la NIIF para Pymes se preparará por cada ejercicio 5 estados financieros y sus notas.
4	Estado de Situación Financiera	X		Se denominará Balance General y los elementos se clasificarán en Corriente y No Corriente
5	Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados	X		Se presentará único estado denominado Estado del Resultado desglosando los gastos por función.
6	Estado de Cambios en El Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas	X		Se elaborará y presentará un estado de cambios en el patrimonio
7	Estado de Flujos de Efectivo	X		Se presentará un estado de flujos de efectivo utilizando el método indirecto
8	Notas A los Estados Financieros	X		Se presentará desagregaciones de partidas y revelaciones necesarias para complementar la información
9	Estados Financieros Consolidados y Separados		X	
10	Políticas Contables, Estimaciones y Errores	X		Se definirán las políticas contables para preparación de la información financiera en base a la NIIF para las pymes
11	Instrumentos Financieros Básicos			
12	Otros Temas Relacionados con los Instrumentos Financieros			
13	Inventarios	X		Se medirán al importe menor entre el costo y precio de venta menos costos de terminación y venta
14	Inversiones en Asociadas		X	
15	Inversiones en Negocios Conjuntos		X	
16	Propiedades de Inversión	X		Los activos de propiedades de inversión que no puedan medirse el valor razonable se contabilizará como propiedades planta y equipo.
17	Propiedades, Planta y Equipo	X		Se medirán al costo menos depreciación acumulada menos cualesquiera pérdida por deterioro.

18	Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía	X		Elementos que cumplan la definición de activo se registraran de conformidad a los criterios de esta sección.
19	Combinaciones de Negocio y Plusvalía		X	
20	Arrendamientos	X		Las operaciones de arrendamientos operativos y financieros se registraran y revelaran según los criterios de esta sección
21	Provisiones y Contingencias	X		Se utilizaran los criterios de esta sección para reconocer activos y pasivos contingentes
22	Pasivos y Patrimonio	X		Se utilizaran los criterios de esta sección en el reconocimiento, clasificación y medición de pasivos y patrimonio
23	Ingresos de Actividades Ordinarias	X		Se utilizaran los criterios para reconocer y medir los ingresos de actividades ordinarias
24	Subvenciones del Gobierno		X	
25	Costos por Préstamos	X		Se aplicaran como costos del ejercicio en que se incurran
26	Pagos Basados en Acciones		X	
27	Deterioro del Valor de los Activos	X		Se aplicaran los criterios para reconocer el deterioro del valor de los activos
28	Beneficios a los Empleados	X		Se utilizaran los criterios de esta sección para reconocer y medir las contraprestaciones a empleados derivadas de sus servicios.
29	Impuesto a las Ganancias		x	
30	Conversión de la Moneda Extranjera		x	
31	Hiperinflación		X	
32	Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa	X		Se establecerá el criterio sobre la información a revelar sobre hechos ocurridos después de la fecha del balance
33	Informaciones a Revelar sobre Partes Relacionadas	X		Se establecerá la política sobre la información a revelar sobre partes relacionadas
34	Actividades Especiales		X	
35	Transición a la NIIF para las Pymes	X		Se utilizaran los criterios para desarrollar el proceso de transición a NIIF para Pymes

En la siguiente fase identificaremos las políticas contables de acuerdo a la normativa anterior y las políticas estructuradas atendiendo los criterios de reconocimiento y medición establecidos en la Norma Internacional de información financiera para pequeñas y medianas entidades, en esta etapa ejemplificaremos para el caso un cambio en políticas contables aplicables a propiedades planta y equipo que es nuestro tema de investigación.

PROPUESTA, S.A. DE C.V.
MATRIZ DE CAMBIOS EN LAS POLITICAS CONTABLES

Detalle	Políticas contables de acuerdo a normativa anterior	Requerimientos de acuerdo a la NIIF PYMES	DIFERENCIAS
Propiedad Planta y Equipo	Los registros de la Propiedad Planta y Equipo se llevan bajo el modelo de revaluación, las adiciones y mejoras importantes, así como los intereses por préstamos de un activo no apto se capitalizan, Los reemplazos menores, reparaciones y mantenimientos que no mejoran el activo ni alargan su vida útil restante, se registran como costos y gastos a medida en se incurren.	Los registro de la Propiedad Planta y Equipo se medirá al costo, las adiciones y mejoras importantes se capitalizan, Los reemplazos menores, reparaciones, mantenimientos que no mejoran el activo ni alargan su vida útil restante, se registran como costos y gastos a medida en se incurren. También los intereses por préstamos generados por un activo apto se reconocerán como costos y gastos en la medida que se incurren	La principal diferencia encontrada en las políticas es el modelo de revaluación, ya que la normativa anterior permitía este modelo y la norma internacional de información financiera exige la medición de todas las partidas de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas. Otra diferencia es el tratamiento de los intereses por préstamos generados por un activo apto esta norma exige que sean llevados al gasto a medida que se incurren en ellos.

A continuación se presenta el estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 2010 estado de situación financiera el cual será el Balance a re expresar en este proceso se identifican una de las fechas claves en el proceso de transición, también presentamos el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2010 el no cual no refleja los valores re expresados que surgirán a raíz de la conversión, de tal manera que dichos valores deberán re expresarse.

PROPUESTA, S.A. DE C.V.

BALANCE GENERAL AL 1 DE ENERO DE 2010

(Expresado en Dólares de los Estados Unidos de América)

ACTIVO

CORRIENTE

Efectivo y Equivalentes		50,000
Cuentas por Cobrar		30,000
Inventarios		63,000
		<u>143,000</u>

NO CORRIENTE

Terrenos		82,500
Edificaciones	26,500	
Depreciación Acumulada	<u>(16,000)</u>	10,500
Maquinaria y Equipo	16,300	
Depreciación Acumulada	<u>(8,700)</u>	7,600
Mobiliario y Equipo de Oficina	6,200	
Depreciación Acumulada	<u>(4,600)</u>	1,600
Vehículos	6,000	
Depreciación Acumulada	<u>(2,600)</u>	3,400
Propiedades de inversión		45,000
Terrenos		
		<u>150,600</u>

Activos Intangibles		
Programas Informáticos		16,000
Amortización Acumulada		<u>(4,800)</u>
		<u>11,200</u>
TOTAL ACTIVO		<u>304,800</u>

PASIVO

CORRIENTE

Préstamos Bancarios		10,000
Cuentas por Pagar		17,000
Provisiones		6,800
Impuesto sobre la Renta por Pagar		6,000
		<u>39,800</u>

NO CORRIENTE

Préstamos bancarios		100,000
		<u>100,000</u>

PATRIMONIO

CAPITAL

Capital Social		100,000
Capital Mínimo	60,000	
Capital Variable	<u>40,000</u>	
RESULTADOS ACUMULADOS		65,000
Reserva Legal	15,000	
Superávit por Revaluación	12,500	
Ganancias acumuladas.	<u>37,500</u>	

TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO		<u>165,000</u>
		<u>304,800</u>

PROPUESTA, S.A. DE C.V.

BALANCE GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 2010
(Expresado en Dólares de los Estados Unidos de América)

ACTIVO

CORRIENTE

Efectivo y Equivalentes		57,600
Cuentas por Cobrar		40,000
Inventarios		42,000
		<u>139,600</u>

NO CORRIENTE

Terrenos		82,500
Edificios y Construcciones	26,500	
Depreciación Acumulada	<u>(17,300)</u>	9,200
Maquinaria y Equipo	19,700	
Depreciación Acumulada	<u>(10,000)</u>	9,700
Mobiliario y Equipo de Oficina	9,000	
Depreciación Acumulada	<u>(5,200)</u>	3,800
Vehículos	8,000	
Depreciación Acumulada	<u>(3,600)</u>	4,400
Propiedades de inversión		45,000
Terrenos		
Activos Intangibles		
Programas Informáticos		20,000
Amortización Acumulada		<u>(6,600)</u>

TOTAL ACTIVO

307,600

PASIVO

CORRIENTE

Préstamos y Sobregiros Bancarios		2,000
Cuentas por Pagar		17,045
Provisiones y Retenciones		6,000
Impuesto sobre la Renta por Pagar		1,855
		<u>26,900</u>

NO CORRIENTE

Préstamos bancarios		85,000
		<u>85,000</u>

PATRIMONIO

CAPITAL

Capital Social		100,000
Capital Mínimo	60,000	
Capital Variable	<u>40,000</u>	

RESULTADOS ACUMULADOS

Reserva Legal	17,800	
Superávit por Revaluación	12,500	
Resultado de Ejercicios Anteriores	37,500	
Resultado del Ejercicio Presente	<u>27,900</u>	95,700

195,700

TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO

307,600

A continuación se presentan las consideraciones que darán lugar a la transición, tomando como base el balance de apertura presentado anterior

1. En 2008, fue revaluado Terreno por US\$ 70,000.00 a US\$ 82,500.00. Se Reconoció el Superávit respectivo.
2. El terreno que constituye la Propiedad de Inversión ha sido medida aplicando el modelo del costo, al momento de la transición la entidad hizo el estudio para determinar el valor razonable de este activo, al realizarla no encontraron los parámetros que permitieron medir el valor de mercado del bien debido a su ubicación.

Las consideraciones presentadas anteriormente son el objetivo de análisis. Por lo que a continuación se presenta una matriz de análisis, de los efectos de la transición.

PROPUESTA, S.A. DE C.V.

Matriz de aplicación de efectos de la transición al Balance Inicial (Apertura) al 01 de enero 2010

(Expresado en Dólares de los Estados Unidos de Norte América)

DESCRIPCION	01/01/10	Efectos de la Conversión a NIIF				Saldos reexpresados a NIIF	
		DEBE	Ref.	HABER	Ref.	DEBE	HABER
ACTIVO CORRIENTE	143,000.00					143,000.00	
Efectivo y Equivalentes	50,000.00					50,000.00	
Cuentas por Cobrar	30,000.00					30,000.00	
Inventarios	63,000.00					63,000.00	
NO CORRIENTE	150,600.00					150,600.00	
Terrenos	82,500.00	45,000.00	2)			127,500.00	
Edificios y Construcciones	26,500.00					26,500.00	
Depreciación Acumulada	16,000.00					16,000.00	
Maquinaria y Equipo	16,300.00					16,300.00	
Depreciación Acumulada	8,700.00					8,700.00	
Mobiliario y Equipo de Oficina	6,200.00					6,200.00	
Depreciación Acumulada	4,600.00					4,600.00	
Vehículos	6,000.00					6,000.00	
Depreciación Acumulada	2,600.00					2,600.00	
Propiedades de inversion	45,000.00		2)	45,000.00		-	
OTROS ACTIVOS	11,200.00					11,200.00	
Activos Intangibles	16,000.00					16,000.00	
Amortizacion Acumulada	4,800.00					4,800.00	
TOTAL ACTIVO	304,800.00					304,800.00	
PASIVO CORRIENTE	39,800.00						39,800.00
Préstamos Bancarios	10,000.00						10,000.00
Cuentas por Pagar	17,000.00						17,000.00
Provisiones	6,800.00						6,800.00
Impuesto sobre la Renta por Pagar	6,000.00						6,000.00
PASIVO NO CORRIENTE	100,000.00						100,000.00
Préstamos bancarios	100,000.00						100,000.00
PATRIMONIO	165,000.00						165,000.00
Capital Mínimo	60,000.00						60,000.00
Capital Variable	40,000.00						40,000.00
Reserva Legal	15,000.00						15,000.00
Superávit por Revaluación	12,500.00	12,500.00	1)				-
Ganancias Acumuladas	37,500.00						37,500.00
			1)	12,500.00			12,500.00
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	304,800.00	57,500.00		57,500.00		293,600.00	304,800.00

En el supuesto 1. Presentado en el caso de la empresa la Propuesta, S.A de C.V., de acuerdo con el párrafo 35.10 (d), la entidad eligió atribuir el costo de sus propiedades, planta y equipo (terreno) al valor razonable determinado durante el 2008 (es decir, la fecha de valoración). El párrafo 17.15 exige la medición de todas las partidas de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Por lo tanto, el importe revaluado determinado durante el 2008 de acuerdo con el párrafo 35.7(c), la entidad ajusta sus ganancias acumuladas y propiedades, planta y equipo en su estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición (es decir, al 1 de enero de 2010) a fines de medir propiedades, planta y equipo a su costo atribuido (como se describe anteriormente) en la matriz de aplicaciones de efectos de la transición en el balance de apertura la cual refleja la liquidación del superávit por revaluó de \$12,500.00 contra las ganancias acumuladas.

En la consideración 2. En la cual la entidad en el momento de transición no logra medir el valor del mercado del terreno registrado como propiedad de inversión, se considera lo establecido en el párrafo 16.8 Cuando ya no esté disponible una medición fiable del valor razonable sin un costo o esfuerzo desproporcionado, para un elemento de propiedades de inversión que se mide utilizando el modelo del valor razonable, la entidad contabilizará a partir de ese momento la partida como propiedades, planta y equipo, de acuerdo con la Sección 17, hasta que vuelva a estar disponible una medición fiable del valor razonable. Por lo tanto la matriz

refleja una reclasificación del activo considerado como propiedad de inversión a propiedades planta y equipo para darle cumplimiento a lo establecido por esta sección.

En la siguiente matriz la cual es nombrada como Matriz de aplicación de efectos de la transición al Balance al 31 de diciembre 2010, en la columna 1 describe las cuentas que conforma el estado de situación financiera, en la siguiente columna se detallan los saldo a re expresar, es decir los saldo que no han sido afectados por las reclasificaciones generadas por la transición del 1 de enero de 2010, en las columnas 3,4, y 6 reflejan las reclasificaciones y las cuenta que han sido afectada, hasta llegar a los saldos que contienen los efectos de la transición a NIIF PYMES al 31 de diciembre de 2010, saldos que serán los de apertura a 1 de enero de 2011, fecha en la inicia el periodo en que serán presentado los primeros Estados Financieros de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera.

PROPUESTA, S.A. DE C.V.

(Expresado en Dólares de los Estados Unidos de Norte América)

Matriz de aplicación de efectos de la transición al Balance al 31 de diciembre 2010

DESCRIPCION	Saldos a reexpresar 31/12/10	Efectos transición NIIF 01/01/10				31/12/10		Saldo en el Balance de apertura 01-01-11
		DEBE	Ref.	HABER	Ref.	DEBE	HABER	
ACTIVO CORRIENTE	139,600.00					139,600.00		139,600.00
Efectivo y Equivalentes	57,600.00					57,600.00		57,600.00
Cuentas por Cobrar	40,000.00					40,000.00		40,000.00
Inventarios	42,000.00					42,000.00		42,000.00
NO CORRIENTE	154,600.00					154,600.00		154,600.00
Terrenos	82,500.00	45,000.00	2)			127,500.00		127,500.00
Edificios y Construcciones	26,500.00					26,500.00		26,500.00
Depreciación Acumulada	17,300.00					17,300.00		17,300.00
Maquinaria y Equipo	19,700.00					19,700.00		19,700.00
Depreciación Acumulada	10,000.00					10,000.00		10,000.00
Mobiliario y Equipo de Oficina	9,000.00					9,000.00		9,000.00
Depreciación Acumulada	5,200.00					5,200.00		5,200.00
Vehículos	8,000.00					8,000.00		8,000.00
Depreciación Acumulada	3,600.00					3,600.00		3,600.00
Propiedades de Inversion	45,000.00			45,000.00	2)	-		
Terrenos								
OTROS ACTIVOS	13,400.00					13,400.00		13,400.00
Activos Intangibles	20,000.00					20,000.00		20,000.00
Amortización Acumulada	6,600.00					6,600.00		6,600.00
TOTAL ACTIVO	307,600.00					307,600.00		
PASIVO CORRIENTE	26,900.00						26,900.00	26,900.00
Préstamos y Sobregiros Bancarios	2,000.00						2,000.00	2,000.00
Cuentas por Pagar	17,045.00						17,045.00	17,045.00
Provisiones y Retenciones	6,000.00						6,000.00	6,000.00
Impuesto sobre la Renta por Pagar	1,855.00						1,855.00	1,855.00
PASIVO NO CORRIENTE	85,000.00						85,000.00	85,000.00
Préstamos bancarios	85,000.00						85,000.00	85,000.00
PATRIMONIO	195,700.00						195,700.00	195,700.00
Capital Mínimo	60,000.00						60,000.00	60,000.00
Capital Variable	40,000.00						40,000.00	40,000.00
Reserva Legal	17,800.00						17,800.00	17,800.00
Superávit por Revaluación	12,500.00	12,500.00	1)				12,500.00	12,500.00
Ganancias acumuladas	65,400.00			12,500.00	1)		65,400.00	65,400.00
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	307,600.00	57,500.00		57,500.00		307,600.00	307,600.00	

MATRIZ DE ANÁLISIS DE EFECTOS EN LA ADOPCIÓN DE LA NIIF / PYMES

SITUACIÓN ANTERIOR	REQUERIMIENTOS DE LA NIIF PÝME	ACCIONES TOMADAS			CUANTIFICACION DE EFECTOS
		PROCEDIMIENTOS	AJUSTES	RECLASIFICACIONES	
BASE CONTABLE. Actualmente la entidad aplicado como marco normativo contable Normas internacionales de Información Financiera.	Emitir declaración explícita y sin reservas del cumplimiento de la NIIF para las Pymes.	Acuerdo de adopción de la NIIF para las PYMES.			
CONJUNTO COMPLETO DE ESTADOS FINANCIEROS. La Entidad emite como conjunto completo de estados financieros: Un balance general, un estado de resultados y un estado de cambios en el patrimonio.	Un conjunto completo de estados financieros de una entidad incluirá todo lo siguiente: Un estado de situación financiera a la fecha sobre la que se informa. Un solo estado del resultado integral para el periodo sobre el que se informa que muestre todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas durante el periodo incluyendo aquellas partidas reconocidas al determinar el resultado (que es un subtotal en el estado del resultado integral) y las partidas de otro resultado integral, Un estado de cambios en el patrimonio del periodo sobre el que se informa. Un estado de flujos de efectivo del periodo sobre el que se informa. Notas, que comprenden un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.	Se prepararán los estados financieros según lo requerido por la NIIF/PYMES. El estado de situación financiera seguirá llamándose balance general, se preparará un único estado denominado estado del resultado integral, se presentarán los cambios en el patrimonio por separado en un estado de cambios en el patrimonio, se elaborará un estado de flujos de efectivo y se presentaran las ampliaciones y revelaciones que sean requeridas por la NIIF en las notas a los estados financieros.			
PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO. En el 2008 el edificio principal de la entidad había sido revaluado a \$82500	Revaluación como costo atribuido. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF pueden optar por utilizar una revaluación según PCGA anteriores, de una partida de propiedades, planta y equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en fecha de transición a esta NIIF o en una fecha anterior como el costo atribuido en la fecha de revaluación.	El terreno se reclasificó a su valor revaluado como costo atribuido a la fecha de la transición, liquidando la cuenta superávit por revaluación.		X	12,500
PROPIEDADES DE INVERSION: El terreno se media utilizando el modelo del costo.	Cuando ya no esté disponible una medición fiable del valor razonable sin un costo o esfuerzo desproporcionado, para un elemento de propiedades de inversión que se mide utilizando el modelo del valor razonable, la entidad contabilizará a partir de ese momento la partida como propiedades, planta y equipo, de acuerdo con la Sección 17, hasta que vuelva a estar disponible una medición fiable del valor razonable. Según la Sección 17, el importe en libros de la propiedad de inversión en dicha fecha se convierte en su costo. El párrafo 16.10(c)(iii) requiere revelar información sobre este cambio. Se trata de un cambio de circunstancias y no de un cambio de política contable.	SE reclasificar las propiedades de inversión a propiedades planta y equipos		X	45,000

5.4. Tratamiento contable de la sección 17 de las NIIF PYMES

5.4.1. Reconocimiento de un Elemento de las Propiedades, Planta y Equipo

Reconocimiento, es un término que frecuentemente encontramos en la lectura de NIIF para PYMES; por lo cual se tomara de base la definición de Javier Romero López, la cual cita: como la incorporación de los efectos de las transacciones y otros eventos cuantificables en los estados financieros, que incluyen la transacción inicial, en la fecha que se realiza la operación, y sus cambios en períodos posteriores, provenientes de eventos económicos o derivados de las consecuencias del paso del tiempo. La NIIF para PYMES nos da una definición de reconocimiento en su párrafo 2.27 el cual nos da la referencia el párrafo 17.4 de la sección 17 Propiedades, planta y equipo que dice: reconocimiento es el proceso de incorporación en los estados financieros de una partida que cumple la definición de un activo, pasivo, ingreso o gasto y que satisface los siguientes criterios:

(a) es probable que cualquier beneficio económico futuro asociado con la partida llegue a, o salga de la entidad; y

(b) la partida tiene un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.

Es necesario resaltar que para la adquisición de un elemento de las propiedades, planta y equipo, se requiere de un proceso sistemático que comienza con el reconocimiento y concluye con la medición inicial.

5.4.2. Reconocimiento de Costos posteriores.

El párrafo 17.5 de la NIIF para PYMES establece que las piezas de repuesto y el equipo auxiliar se registran habitualmente como inventarios. Sin embargo, las piezas de repuesto importantes y el equipo de mantenimiento permanente son propiedades, planta y equipo cuando la entidad espera utilizarlas durante más de un periodo. De forma similar, si las piezas de repuesto y el equipo auxiliar solo pueden ser utilizados con relación a una partida de propiedades, planta y equipo, se considerarán también propiedades, planta y equipo.

De acuerdo a lo anteriormente descrito por la norma se presenta el siguiente ejemplo: La empresa Electropura S.A. de C.V. que se dedica a la venta de agua purificada, utiliza un equipo de auxiliar que es específico para los requerimientos de mantenimiento y reparación de su planta. Por lo que mantiene su planta con el equipo especializado para ella.

En este ejemplo es claro, el equipo auxiliar especializado es exclusivo para el mantenimiento de la planta por lo que este equipo se reconoce como propiedades, planta y equipo; se utiliza sólo en relación con la planta de la entidad y además se espera que se use en más de un periodo contable.

De acuerdo al seminario de adopción de las NIIF PYMES en el material de entrenamiento de la sección 17 de propiedades, planta y equipo dice que una entidad que fabrica productos químicos y que mantiene su planta de producción con herramientas comunes de bajo valor adquiridas en una ferretería local debe considerarlas como inventarios. Debido a

que estas herramientas no son exclusivas para los requerimientos de mantenimiento y reparación de la planta de la entidad.

5.4.2.1 Reparaciones.

Las reparaciones incluyen el reemplazo de ciertas partes, pero pueden efectuarse sin hacer reemplazo, en el apartado 5.4.2.2 se explica que son los reemplazos y los que no constituyen reemplazos son considerados como gastos.

5.4.2.2. Reemplazo

El reemplazo se trata de una sustitución en que el activo nuevo es mejor que el anterior sustituido.

La norma en el párrafo 17.6 dice que Ciertos componentes de algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden necesitar ser reemplazados frecuentemente, y si dichas partes reemplazadas cumplen con las condiciones para ser reconocidas la entidad incluirá su costo dentro del importe del elemento de propiedades, planta y equipo cuando se incurra en ese costo, si se espera que el componente reemplazado vaya a proporcionar beneficios futuros adicionales a la entidad, debiendo dar de baja el importe de las partes sustituidas.

Un ejemplo a este párrafo muy claro es el siguiente: Una empresa al realizar una inspección de las divisiones o paredes del edificio, determino que las divisiones están dañadas y

que es necesario reemplazarlas por una división nueva por lo que se espera que este proporcionara beneficios futuros adicionales.

Una empresa considerada como gran contribuyente fabrica productos químicos agrícolas. En una inspección reveló que una membrana protectora de su planta de tres años que fue adquirida en \$4050.00 y con un importe en libros de \$2000.00 estaba dañada. La empresa decide adquirir una membrana de inmediato a un costo de \$5010.00. + IVA. La adquisición se realizó el 30 de enero del 2011.

Elaborar su respectivo registro contable.

Fecha	Descripción	Debe	Haber
30/01/11	<u>Partida No 1</u>		
	<u>Propiedades, planta y equipo</u> membrana	\$5010.00	
	<u>Crédito fiscal IVA.</u>	\$651.30	
	<u>Efectivo y Equivalentes</u>		\$5661.30
	Por el reemplazo de la membrana de la planta.		

De acuerdo el párrafo 17.6 se le debe de dar de baja al importe de las partes sustituidas.

Por lo que se realiza el siguiente registro contable

Fecha	Descripción	Debe	Haber
30/01/2011	<p style="text-align: center;"><u>Partida No 2</u></p> <p><u>Gastos de operación</u> membrana</p> <p><u>Depreciación Acumulada.</u></p> <p style="text-align: center;"><u>Propiedades, planta y equipo</u></p> <p>Por darle de baja a la membrana.</p>	<p style="text-align: center;">\$2000.00</p> <p style="text-align: center;">\$2050.000</p>	<p style="text-align: center;">\$4050.00</p>

En los reemplazos comúnmente existe una mejora al activo ya que se sustituyen partes por otras mejores; aumentando la calidad de un activo. Para determinar si un activo reemplazado que a sido mejorado es capitalizable o no se debe considerar si esta es de una cuantía importante o no. Las erogaciones importantes como la sustitución de un techo por uno mejor deben ser capitalizadas en cambio aquellas erogaciones cuyo monto sean de poco valor deben ser cargadas a gastos del período.

5.4.2.3. Inspección.

La sección 17 en su párrafo 17.7 hace mención que una condición para que un elemento de propiedades planta y equipo continúen operando (por ejemplo un autobús) puede ser la realización periódica de inspecciones generales en busca de defectos .y se deben reconocer en el

importe en libros del elemento de propiedades planta y equipo. A Continuación se presenta un ejemplo aplicado a este párrafo.

Los Buseros, S. A. de C. V. el 2 de enero de 2011 al transcurrir 3 años de la adquisición realiza la primera inspección de los buses Marco Polo para ampliar su vida útil y optimizar los resultados futuros paga a Didea Repuestos S. A. de C. V. los servicios de una inspección general. Cobrándonos \$2500.00 más IVA según CCF # 8350.

Elaborar su respectivo registro contable.

Fecha	Descripción	Debe	Haber
02/01/2011	<u>Partida No 1</u>		
	<u>Propiedades, planta y equipo</u> vehiculo	\$2500.00	
	<u>Crédito fiscal IVA</u>	\$ 325.00	
	<u>Efectivo y Equivalentes</u>		\$2,825.00
	Por pagos de una inspección general a Didea Repuestos S.A de C.V.		

5.4.2.4. Adiciones.

La norma internacional de contabilidad No 16 establece que la entidad evaluara todos los costos de propiedades, planta y equipo; estos comprenden además cualquier costo posterior de añadir, sustituir parte de un elemento de un activo.

Las Adiciones son erogaciones de carácter capitalizable ya que las adiciones comprenden unidades nuevas, así como ampliaciones, extensiones y agrandamientos de las unidades ya existentes.

Ejemplo.

El 30 de enero de 2011 el Hospital San Francisco S. A. de C. V. decide construirle un parqueo subterráneo al nuevo edificio que adquirió: Para la realización de dicho trabajo decide hacer contrato con el Ing. Carlos Trejos quien establece que la obra costará \$40,000.00 más \$10,000.00 de honorarios que cobrará el ingeniero + IVA. El Hospital San Francisco se compromete a pagarle \$10,000.00 mensuales por un periodo de 4 meses para la construcción de la obra y una vez finalizada se le cancelarán los honorarios correspondientes.

Elaborar su respectivo registro contable.

Fecha	Descripción	Debe	Haber
30/01/2011	<u>Partida No 1</u>		
	<u>Propiedades, planta y equipo</u>	\$10,000.00	
	Parqueo en construcción		
	<u>Efectivo y Equivalentes</u>		\$10,000.00
	Por primer desembolso al Ingeniero Carlos Trejo.		

Los demás desembolsos para la construcción siguen el mismo patrón, en el siguiente registro se refleja el pago de los honorarios.

Fecha	Descripción	Debe	Haber
30/04/2011	<u>Partida No 2</u>		
	<u>Propiedades, planta y equipo</u>	\$10,000.00	
	Parqueo en construcción		
	Honorarios		
	<u>Crédito fiscal IVA</u>	\$1,300.00	
	<u>Efectivo y Equivalentes</u>		\$10,300.00
	<u>Retenciones</u>		\$ 1,000.00
	Renta.		
	Por pago de honorarios al Ingeniero Carlos Trejo.		

Una vez terminado el parqueo se hará el siguiente registro contable.

Fecha	Descripción	Debe	Haber
30/04/2011	<u>Partida No 3</u>		
	<u>Propiedades, planta y equipo</u>	\$50,000.00	
	Parqueo		
	<u>Propiedades, planta y equipo</u>		\$50,000.00
	Parqueo en construcción		
	Registro contable para reflejar el costo del activo.		

5.4.3. Medición en el momento del reconocimiento.

Medición es el proceso de incorporación de los importes monetarios en los que una entidad mide un activo propiedad planta y equipo; la sección 17 de la NIIF para las PYMES en su párrafo 17.9 establece que una entidad medirá un elemento de propiedades, planta y equipo por su costo en el momento del reconocimiento inicial.

Asimismo es importante identificar lo establecido en el párrafo 2.34 que establece los modelos de medición del rubro propiedades planta y equipo los cuales son:

(a) Para los activos, el costo histórico es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagado, o el valor razonable de la contraprestación entregada para adquirir el activo en el momento de su adquisición; para una mayor comprensión veamos un ejemplo de medición bajo el costo histórico:

Construcciones Robles S.A. de C.V. considerado grande contribuyente, dedicada a la construcción de bienes muebles con el deseo de mejorar el servicio de construcción decide comprar el 5 de mayo de 2011 a la empresa Equipos Pesados S.A. de C.V grande contribuyente; 2 camiones nuevos bajo las siguientes condiciones: el camión número 1, tiene un precio de venta de \$30,000.00 + IVA compra al contado ; 2 el camión número 2 tiene un precio de venta \$32,000.00 y se adquiere con un pago inicial \$6,000.00 en efectivo y el valor restante lo hará en mayo de 2012.

Elaborar el registro contable.

Fecha	Descripción	Debe	Haber
5/05/2011	<p style="text-align: center;"><u>Partida No 1</u></p> <p><u>Propiedades, planta y equipo.</u></p> <p>Vehiculo.</p> <p><u>Crédito fiscal IVA.</u></p> <p style="text-align: center;"><u>Efectivo y Equivalentes</u></p> <p style="text-align: center;"><u>Cuentas por pagar.</u></p> <p>Por la adquisición de los camiones a la empresa</p> <p>Equipos Pesados.</p>	<p>\$62,000.00</p> <p>\$ 8,060.00</p>	<p>\$44,060.00</p> <p>\$26,000.00</p>

En el ejemplo anterior se ha adquirido un activo de propiedades, planta y equipo por lo que se ha reconocido y medido al costo al momento del reconocimiento inicial.

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

5.4.3.1. Componentes del costo.

De acuerdo a lo establecido en la sección 17 de Propiedades, Planta y Equipo en su párrafo 17.9 la entidad medirá todos aquellos activos que cumplen con las condiciones para ser reconocidos como un elemento de propiedades, planta y equipo por su costo en el reconocimiento inicial y para poder determinar de una mejor manera dicho costo, a continuación se presentan los siguientes componentes del costo establecidos en el párrafo 17.10:

- a) El precio de adquisición, que incluye los honorarios legales y de intermediación, los aranceles de importación, y los impuestos indirectos no recuperables, después de deducir cualquier descuento comerciales y las rebaja.
- b) Todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.

A continuación se presentan algunos ejemplos de costos directamente relacionados con los elementos de las propiedades, planta y equipo:

- a. Los costos de preparación del emplazamiento físico.
- c. Los costos de entrega y los de manipulación inicial.
- d. Los costos de instalación y montaje.
- e. Los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.

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

Dicho en otras palabras los componentes del costo mencionados anteriormente comprende el precio en efectivo o equivalentes de efectivo, por el activo en si y todos los costos y gastos necesarios hasta llevar el activo al lugar donde será usado en las condiciones necesarias para su funcionamiento; en otras palabras el costo de adquisición incluye todos aquellos costos necesarios para tener el activo en las condiciones necesarias para ser utilizado en la generación de ingresos. A continuación se presenta un ejemplo de la adquisición de un activo de propiedades planta y equipo a su costo en el momento de su reconocimiento inicial ejemplificando el literal a) que es uno de los componentes del costo.

El 22 de enero de 2011 la sociedad Materiales de Todo S. A. de C. V. considerado grande contribuyente, que se dedica a la compra venta de materiales de construcción, decide comprar un edificio para una sala de venta en el centro de San Miguel, el valor del edificio es de \$60,000.00 el terreno sobre el cual está construido tiene un valor de \$35,000.00; El pago de honorarios por escrituración fue de \$200.00 más IVA al señor Juan Solís considerado como pequeño contribuyente, según CCF # 630, los pagos son con fondos bancarios.

El costo de adquisición del terreno y edificio se calcula de la siguiente manera.

	Asignación de Costo.	Costos honorarios	Costo Total.
Terreno.	\$35,000.00	\$73.68*	\$35,073.68
Edificio.	\$60,000.00	\$126.32*	\$60,126.32
Total	\$95,000.00	\$200.00	<u>\$95,200.00</u>

*\$200.00 / \$95,000.00 * \$35,000.00

*\$200.00 - \$73.68= \$126.32

Fecha	Descripción	Debe	Haber
22/01/2011	<u>Partida No 1</u>		
	<u>Propiedades, planta y equipo</u>	\$95,200.00	
	Terreno \$35,073.68		
	Edificios \$60,126.32		
	<u>Crédito fiscal IVA</u>	\$26.00	
	<u>Efectivo y Equivalentes</u>		\$95,204.00
	Bancos		
	<u>Retenciones</u>		\$22.00
	Iva \$2.00		
	Renta \$20.00		
	Para registrar el edificio y el terreno de la sociedad.		

La compra genera un impuesto de bienes raíces, y se tiene que pagar la cantidad de \$1,998.85 ya que según el art. 4 de la Ley de Impuesto sobre la Transferencia de bienes raíces los bienes inmuebles que exceden de \$28,571.43 serán gravados con un impuesto del 3%, para este caso el cálculo se realiza de la siguiente manera:

El valor global fue de $\$95,200.00 - \$28,571.66 = \$66,628.34 \times 0.03 = \$1,998.85$. El pago de aranceles al Centro Nacional de Registro fue de \$599.76., El cual se calcula de la siguiente manera: $\$95,200.00 / 100 \times 0.63 = \599.76 (VER ANEXO # 2)

El valor a pagar en concepto de impuesto por compra de bienes raíces formará parte del costo distribuyéndose entre el edificio y el terreno. Ya que es un desembolso no recuperable, por lo que es parte del costo del elemento de propiedades planta y equipo.

El impuesto del TBR + los aranceles del CNR suman \$2,598.61 los cuales son costo atribuible a propiedades, planta y equipo.

Realizar el correspondiente registro contable:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
22/01/2011	<u>Partida No 2</u>		
	<u>Propiedades, planta y equipo</u>	\$2,598.61	
	Terreno \$957.38		
	Edificios \$ 1,641.23		
	<u>Efectivo y Equivalentes</u>		\$2,598.61
	Bancos		
	Por pago de impuesto del TBR y aranceles de CNR		

La ley de impuesto sobre la renta en el art. 30 numeral 3 en el inciso sexto establece que en ningún caso el Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces se considerara parte del costo de adquisición de los bienes inmuebles, para efectos del cálculo y deducción de la depreciación de tales bienes.

A continuación se presenta un ejemplo de la adquisición de un activo de propiedades planta y equipo a su costo en el momento de su reconocimiento inicial ejemplificando el literal b) que es uno de los componentes del costo.

La empresa El Saco S. A. de C. V. quien es grande contribuyente por el volumen de pedidos se ve en la necesidad de adquirir una máquina cortadora por un valor de \$5,000.00 más IVA según CCF # 456; la compra fue realizada a un mediano contribuyente, el valor en concepto de transporte en que se incurre es \$150.00 más IVA según CCF # 567 a Transporte S. A. de C. V. pequeño contribuyente, además para su instalación se elabora una base de cemento por \$150.00 más IVA elaborada por Reparaciones de Oriente del Sr. Carlos Cortez quien es pequeño contribuyente según CCF # 240 y además se hizo una instalación eléctrica a un valor de \$80.00 más IVA a Carlos Ortiz que es pequeño contribuyente, según CCF # 45. Pagándose en efectivo, la compra se realizo el 3 de enero de 2011.

Elabore el respectivo registro contable y su costo de adquisición.

Costo de adquisición	
Valor de compra.	\$5,000.00
Transporte.	<u>\$ 150.00</u>
	\$5,150.00

Fecha	Descripción	Debe	Haber
03/01/2011	<u>Partida No 1</u>		
	<u>Propiedades, planta y equipo</u>	\$5,150.00	
	Maquinaria		
	<u>Crédito fiscal IVA</u>	\$669.50	
	<u>Efectivo y Equivalentes</u>		\$5,768.00
	<u>Retenciones</u>		\$ 51.50
	Iva \$51.50		
	Por el registro de la compra de la maquinaria y pago en concepto de transporte.		

El pago para la elaboración de la base y la instalación eléctrica formará parte del costo de la maquinaria, ambos suman \$230.00 ya que son necesarios para el funcionamiento de la maquinaria.

Fecha	Descripción	Debe	Haber
03/01/2011	<u>Partida No 2</u>		
	<u>Propiedades, planta y equipo</u>	\$230.00	
	Maquinaria.		
	<u>Crédito fiscal IVA</u>	\$29.90	
	<u>Efectivo y Equivalentes</u>		\$234.60
	<u>Retenciones</u>		\$ 25.30
	Iva \$2.30		
	Renta \$23.00		
	Por pago de elaboración de la base de cemento e instalación eléctrica.		

A continuación se presenta un ejemplo de la adquisición de un activo de propiedades planta y equipo a su costo en el momento de su reconocimiento inicial ejemplificando y dándole énfasis al literal c) como componente del costo.

El 1 de enero de 2011, la empresa, La Industrial S.A. de C.V considerada grande contribuyente, adquirió una maquinaria en \$55,000.00 + IVA a un grande contribuyente. También la entidad incurrió en \$150.00 de costos al transportar la maquinaria al lugar de emplazamiento de la entidad a un mediano contribuyente, y en \$50.00 + IVA al instalar el equipo en dicho lugar al señor Julio Romero. Al final de los 10 años de vida útil del equipo, la entidad debe desmantelarlo y restaurar el lugar. El valor presente del costo de desmantelamiento del equipo y restauración del medioambiente se estima en \$10,000.00

Determine el costo del activo y su respectivo registro contable.

<i>Descripción</i>	<i>Cálculo o razón</i>	<i>Cantidad.</i>	<i>Referencia a la NIIF para las PYMES</i>
Precio de compra	\$55,000.00 de precio de compra	\$55,000.00	17.10(a)
Costo de transporte	Desembolso directamente atribuible	\$150.00	17.10(b)
Costos de instalación	Desembolso directamente atribuible	\$50.00	17.10(b)
Costos de restauración medioambiental	La obligación de desmantelar y restaurar el medio ambiente surgió a partir de la instalación del equipo	\$10,000.00	17.10(c)
Costo del Activo.		\$65,200.00	

El registro contable queda de la siguiente manera.

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01/01/2011	<p style="text-align: center;"><u>Partida No 1</u></p> <p><u>Propiedades, planta y equipo</u> maquinaria</p> <p><u>Crédito fiscal IVA</u></p> <p style="text-align: center;"><u>Efectivo y Equivalentes</u> <u>Retenciones</u></p> <p style="padding-left: 40px;">Iva \$1.50</p> <p style="padding-left: 40px;">Renta \$5.00</p> <p>Por pago de la maquinaria comprada y el transporte, instalación, y estimación de costos por restauración medioambiental.</p>	<p>\$65,200.00</p> <p>\$7,176.00</p>	<p>\$72,369.50</p> <p>\$6.50</p>

El párrafo 17.11 de la sección 17 presenta ejemplos de costos incurridos pero que no forman parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo y que una entidad reconocerá como gastos:

- a) Costos de apertura de una nueva instalación productiva.
- b) Costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de publicidad y actividades promocionales).

c) Los costos de apertura del negocio en una nueva localización, o los redirigirlos a un nuevo tipo de clientela (incluyendo los costos de formación del personal).

d) Costos de administración y otros costos indirectos generales.

c) Los costos por préstamos.

Con respecto a este último literal, la sección 17 de NIIF para PYMES no contempla costos por préstamos como costo de un activo de Propiedades, planta y equipo, en cambio la NIC 16, si estos costos forman parte de estos activos. La sección 25 en su párrafo 25.2 establece que una entidad reconocerá todos los costos por préstamos como un gasto en resultados en el periodo en el que se incurre en ellos.

5.4.4. Formas de Adquisición de Activos.

Al efectuar una compra de Propiedades Planta y equipo, una empresa deberá elegir la forma en la cual serán adquiridos dichos activos, de las cuales podemos mencionar: compras en efectivo, al crédito, a través de intercambio, y por medio de arrendamiento financiero.

5.4.4.1. Compras en Efectivo.

Cuando una empresa compra un activo de propiedades planta y equipo al contado, el proceso de contabilización establece que el costo de dicho activo incluirá el precio de compra, fletes, gastos de instalación, y todos los gastos incurridos para tener el activo en las condiciones

necesarias para ser utilizado en la generación de ingresos; contra la cuenta efectivo y equivalentes.

El Manantial S.A. de C.V. Grande Contribuyente dedicado a la distribución y comercialización de agua, y bebidas gaseosas simples o endulzadas y energizantes, el 15 de marzo compra un terreno en la ciudad de San Miguel en el cual se construirán instalaciones que serán utilizadas para bodegas y un centro de distribución de productos; el terreno tiene un valor de \$ 18,500, se pago por servicios de limpieza del terreno \$900.00 a El limpiador S,A. de C.V. considerado grande contribuyente, se cancela \$ 100.00 por honorarios de escrituración al abogado Jesús Torres, pequeño contribuyente, el pago de aranceles al CNR son \$116.55. Los pagos se efectuaron con fondos de cuentas bancarias.

El 16 de marzo, una empresa constructora es pequeño contribuyente nos compra el ripio y materiales (láminas, tejas, etc.) por \$250.00 más IVA. Determinar costo de adquisición y elaborar registro contable.

Costo de Adquisición

Valor de Compra	\$ 18,500.00
Limpieza	\$ 900.00
Aranceles CNR	\$ 116.55
Honorarios	\$ <u>100.00</u>
	\$ 19,616.55

Fecha	Descripción	Debe	Haber
15/03/2010	<u>Partida No 1</u>		
	<u>Propiedades, planta y equipo</u>	\$19,616.55	
	Terrenos		
	<u>Crédito fiscal IVA</u>	\$130.00	
	<u>Efectivo y Equivalentes</u>		\$19,735.55
	<u>Retenciones</u>		\$11.00
	Iva \$1.00		
	Renta \$10.00		
	Por la adquisición de terreno y pago de honorarios profesionales y CNR.		

Los ingresos provenientes de la venta del ripio y materiales se contabilizarán como ingresos del período según la sección 17.12 de la NIIF PYMES el cual establece que los ingresos o gastos asociados a operaciones accesorias durante la construcción o el desarrollo de una partida de propiedades, planta y equipo se reconocerán en resultados si esas operaciones no son necesarias para ubicar el activo en su lugar y condiciones de funcionamiento previstos.

Fecha	Descripción	Debe	Haber
16/03/2010	<p style="text-align: center;"><u>Partida No 2</u></p> <p><u>Efectivo y Equivalentes.</u></p> <p>Efectivo</p> <p style="padding-left: 40px;"><u>Debito fiscal IVA</u></p> <p style="padding-left: 40px;"><u>Retenciones</u></p> <p style="padding-left: 40px;">Iva retenido \$2.50</p> <p style="padding-left: 40px;"><u>Otros ingresos</u></p> <p>Por venta de ripio y materiales.</p>	<p style="text-align: center;">\$285.00</p>	<p style="text-align: center;">\$32.50</p> <p style="text-align: center;">\$2.50</p> <p style="text-align: center;">\$250.00</p>

5.4.4.2. Compras al Crédito.

Negocios S.A. de C.V. considerado Grande Contribuyente, decide adquirir el 3 de marzo 5, Laptop HP Pavilion tx2500z 12.1" TOUCH-SCREEN Notebook, para sus oficinas en P.C. Millenium S.A de C.V. Gran contribuyente al crédito que serán cancelados en cinco cuotas mensuales de \$1,043.50. El precio de compra es de \$1073.5 c/u IVA incluido, cancelando una prima de \$150.00 al momento de efectuar el contrato, esta prima se cancela con cheque.

Elaborar registros contables

Fecha	Descripción	Debe	Haber
03/03/2011	<u>Partida No 1</u>		
	<u>Propiedades, planta y equipo</u>	\$4,750.00	
	Mobiliario y Equipo		
	Equipo		
	Computadoras		
	<u>Crédito fiscal IVA</u>	\$617.50	
	<u>Cuentas y Documentos por Pagar a CP</u>		\$5,217.50
	Documentos por pagar		\$150.00
	<u>Efectivo y Equivalentes</u>		
	Por la adquisición de mobiliario al crédito y pago de la prima.		

Para la contabilización de la Primera cuota

Fecha	Descripción	Debe	Haber
04/03/2011	<u>Partida No 2</u>		
	<u>Cuentas y Documentos por Pagar a C.P</u>	\$1,043.50	
	Documentos por pagar		
	<u>Efectivo y Equivalentes</u>		\$1,043.50
	Por pago de la primera cuota.		

5.4.4.3. Permuta de Propiedades, Planta y Equipo.

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

- El intercambio de bienes de la misma naturaleza.

Imprenta Oriental, S. A. de C. V. negocia una prensadora adquirida el 01/01/09, por otra de modelo nuevo. El valor en libros de la prensadora usada es de \$2,000.00 (costo original \$3,500.00 - \$1,500.00 de depreciación) el valor justo de mercado es \$1,500.00 sobre el cual se intercambia la prensadora nueva el 31/07/11 cuyo valor es de \$3,300.00 más IVA según precio de mercado. La diferencia se cancelará en efectivo.

Determinación de la pérdida.

Valor según libros	\$2,000.00
Valor justo de mercado	<u>\$1500.00</u>
Pérdida en venta del activo.	(\$500.00)

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/07/2011	<p style="text-align: center;"><u>Partida No 1</u></p> <p><u>Propiedades, planta y equipo</u></p> <p>Equipo</p> <p style="padding-left: 40px;">Fotocopiadora</p> <p><u>Crédito fiscal IVA.</u></p> <p><u>Depreciación Acumulada.</u></p> <p>Equipo</p> <p style="padding-left: 40px;">Fotocopiadora</p> <p><u>Perdida en venta de propiedades, planta y equipo</u></p> <p style="padding-left: 80px;"><u>Propiedades, planta y equipo</u></p> <p style="padding-left: 120px;">Equipo</p> <p style="padding-left: 160px;">Fotocopiadora</p> <p style="padding-left: 80px;"><u>Efectivo y Equivalentes</u></p> <p style="padding-left: 120px;">Caja general</p> <p style="padding-left: 80px;"><u>Debito fiscal IVA.</u></p> <p>Por intercambio de activos.</p>	<p>\$3,300.00</p> <p>\$ 429.00</p> <p>\$1,500.00</p> <p>\$500.00</p> <p></p> <p></p> <p></p> <p></p> <p></p> <p></p> <p></p> <p></p> <p></p>	<p></p> <p></p> <p></p> <p></p> <p></p> <p></p> <p>\$3,500.00</p> <p></p> <p></p> <p>\$2,034.00</p> <p>\$195.00</p> <p></p>

5.4.4.4. Adquisición por medio de Arrendamiento Financiero.

Al comienzo del reconocimiento de un activo por arrendamiento financiero, la sección 20 en el párrafo 20.9 contempla que un arrendatario debe registrar los activos y pasivos en su estado de situación financiera por el importe igual al valor razonable del bien arrendado, o al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, si éste fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento. Además cualquier costo directo inicial del arrendatario (costos incrementales que se atribuyen directamente a la negociación y acuerdo del arrendamiento) se añadirá al costo como activo.

Ejemplo.

Industrias S. A. de C. V. adquieren un arrendamiento financiero a Textileras S. A. de C. V. sobre una maquinaria que le será útil para su negocio de fabricación de Ropa. Las condiciones del control son:

- Duración del arrendamiento 4 años.
- La cuota mensual del arrendamiento es de \$1,987.65
- Una tasa de rendimiento del 13% la cual es conocida por el arrendatario.
- Al finalizar el arrendamiento se debe comprar el bien.
- Al comenzar el arrendamiento el activo arrendado tiene un valor justo de \$90,000.00

La vida económica del bien es de 6 años.

La tasa de interés vigente en el mercado está a la par.

Tomando en consideración que el arrendatario desconoce la tasa implícita en el arrendamiento se calcula el valor presente:

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

Donde:

VP = Valor Presente

A = Anualidad

i = Tasa de Interés

n = Tiempo expresado en meses

$$VP = 1,987.65 \left[\frac{1-(1+0.13/12)^{-48}}{0.13/12} \right]$$

$$VP = 1,987.65 \left[\frac{1-(1+0.0108333)^{-48}}{0.0108333} \right]$$

$$VP = 1,987.65 \left[\frac{1-0.59618544}{0.0108333} \right]$$

$$VP = 1,987.65 \left[\frac{0.403814555}{0.108333} \right]$$

VP = 1,987.65 [37.27530444]

VP = 74,090.26

El valor presente de los pagos mínimos de arrendamiento (\$74,090.26) y el valor justo del bien arrendado (\$90,000.00) deberá utilizarse el menor, esto según el párrafo 20 .9 de la sección de arrendamientos.

Al momento de recibir la maquinaria a Textileras S. A. de C. V. nos emite un CCF por valor del bien al momento de transferirnos dicho bien y en cada canon de arrendamiento nos emite también un comprobante de crédito fiscal.

Elaborar los registros contables:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01/01/11	<u>Partida No 1</u>		
	<u>Propiedades, planta y equipo</u>	\$74,090.26	
	Arrendamiento financiero		
	Maquinaria		
	<u>Arrendamiento por Pagar a C.P.</u>		\$13,764.60
	<u>Arrendamiento por Pagar a L. P.</u>		\$60,325.66
	Por adquisición de la maquinaria en arrendamiento.		

De acuerdo al artículo 18 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles a la Prestación de servicios en los arrendamientos con opción de compra o promesa de venta, el impuesto se causa al momento de ser exigibles los cánones de arrendamiento o al perfeccionarse la venta.

Fecha	Cuota	Intereses	Saldo amortizado	Saldo
01/01/11				\$74,090.26
01/02/11	\$1,987.65	\$802.64	\$1,185.01	\$72905.25
01/03/11	\$1,987.65	\$789.81	\$1,197.84	\$71,707.41
01/04/11	\$1,987.65	\$776.83	\$1,210.82	\$70,496.59
01/05/11	\$1,987.65	\$763.71	\$1,223.94	\$69,272.65

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01/02/11	<u>Partida No 2</u>		
	<u>Arrendamiento por Pagar a C. P.</u>	\$1,185.01	
	<u>Gastos financieros</u>	\$802.64	
	Intereses \$802.64		
	<u>Crédito Fiscal Iva</u>	\$258.39	
	<u>Efectivo y Equivalentes</u>		\$2,246.04
	Bancos		
	Por pago de la primera cuota.		

Los pagos de las cuotas de arrendamiento pendientes se registrarán de la misma forma de acuerdo a los datos proporcionados por el cuadro de amortización de deuda.

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01/01/15	<p style="text-align: center;"><u>Partida No 3</u></p> <p><u>Propiedades, planta y equipo</u></p> <p style="padding-left: 40px;">Maquinaria</p> <p style="padding-left: 80px;"><u>Propiedades, planta y Equipo.</u></p> <p style="padding-left: 80px;">Arrendamiento financiero</p> <p style="padding-left: 80px;">Maquinaria.</p> <p>Por adquisición de la maquinaria en arrendamiento a propiedades, planta y equipo.</p>	\$74,090.26	\$74,090.26

5.4. 5. Medición posterior al reconocimiento inicial.

La medición posterior de las propiedades, planta y equipo es el proceso de determinación de los valores que formarán parte de los activos después de su reconocimiento inicial, para efectuar su posterior registro.

La sección 17 en el párrafo 17.15 establece que tras su reconocimiento inicial de un elemento propiedades, planta y equipo, la entidad medirá este elemento al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

5.4.5.1 Medición al Costo.

Tal como lo establece la sección 17 en su párrafo 15 un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá inicialmente a su costo; en la presente investigación ya se ha realizado ejercicios en el que se ejemplifica el reconocimiento inicial. También este párrafo hace referencia a que después del reconocimiento inicial de un activo de propiedades, planta y equipo debe depreciarse y registrarse cualesquiera pérdidas por deterioro del valor que tenga el activo.

Es importante hacer referencia lo que la NIC 16 establece que tras su reconocimiento inicial de un elemento propiedades, planta y equipo, la entidad debe elegir como política contable para todos los elementos de similar naturaleza el modelo del costo o el modelo de revaluación. El modelo de revaluación consiste que con posterioridad al reconocimiento de un activo cuyo valor razonable puede medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de revaluación. La sección 17 de la NIIF para PYMES ya no considera el modelo de revaluación.

5.4.5.2 Métodos de Depreciación.

La depreciación consiste en la distribución sistemática del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo durante su vida útil estimada tal como lo establece el párrafo 17.18 Una entidad distribuirá el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil.

Por lo tanto no se entenderá como depreciación el desgaste físico que sufren los activos sino a una distribución sistemática y equitativa del costo en los periodos q se espera sean utilizados.

El párrafo 17.20 establece que la depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. La depreciación de un activo cesa cuando se da de baja en cuentas. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo, a menos que se encuentre depreciado por completo.

Si los principales componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo tienen patrones significativamente diferentes de consumo de beneficios económicos, una entidad distribuirá el costo inicial del activo entre sus componentes principales y depreciará cada uno de estos componentes por separado a lo largo de su vida útil. Otros activos se depreciaran a lo largo de sus vidas útiles como activos individuales; como lo establece el párrafo 17.16 de la NIIF para PYMES.

El párrafo 17.23 establece que si existe alguna indicación de que se ha producido un cambio significativo, desde la última fecha sobre la que se informa, en el patrón con arreglo al cual una entidad espera consumir los beneficios económicos futuros de un activo anual, dicha entidad revisará su método de depreciación presente y, si las expectativas actuales son diferentes, cambiará dicho método de depreciación para reflejar el nuevo patrón.

Cuando se refiere a la vida útil de los activos de propiedades, planta y equipo, la NIC 16 en su párrafo 6 la define como: 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.

Los factores a considerar por una entidad, para determinar la vida útil de un activo lo definen la NIC 16 en el párrafo 56 y La NIIF para PYMES en la sección 17 párrafo 21; estos son los siguientes:

(a) La utilización prevista del activo. El uso se evalúa por referencia a la capacidad o al producto físico que se espere 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, y el grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado.

(c) La obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo.

(d) Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

La Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas Y Medianas Entidades en su párrafo 2.26 nos define el término de gastos el cual incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las operaciones ordinarias de una entidad.

Entonces se considerara la depreciación como un gasto ya que surge de las actividades ordinarias de una entidad y toma la forma de una disminución en los activos de propiedades planta y equipo

Es posible utilizar varios métodos para depreciar los activos, por lo cual una entidad seleccionará el método de depreciación que refleje el patrón con arreglo al cual espera consumir los beneficios económicos futuros del activo. Los métodos posibles de depreciación según la NIC 16 y NIIF para PYMES serán:

- el método lineal,
- el método de depreciación decreciente y
- los métodos basados en el uso, como por ejemplo el método de las unidades de producción.

La depreciación lineal.

Es conocido también como método directo y se basa en el supuesto que la depreciación es en función del tiempo y no del uso; ya que los activos se consumen uniformemente durante el transcurso de su vida útil de servicios, es decir, asigna una porción igual del gasto de depreciación a cada período de la vida útil del activo.

El gasto de depreciación anual se calcula deduciendo el valor residual estimado o valor de salvamento del costo del activo y se divide el costo depreciable restante por los años de vida útil estimada. La depreciación en línea recta anual se calcula de la siguiente manera:

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

Vida útil

El párrafo 53 de la NIC 16 establece que en la práctica el valor residual de un activo a menudo es insignificante, y por tanto irrelevante en el cálculo del importe depreciable. En la legislación tributaria el valor a depreciar es el costo de adquisición, no aplica el cálculo del valor residual.

Este método también se encuentra contemplado por la Ley de Impuesto Sobre la Renta en el Artículo 30 donde establece también los porcentajes de depreciación máximos permitidos: Edificaciones 5% Maquinaria 20% Vehículos 25% Otros Bienes Muebles 50% 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 del precio de maquinaria o bienes muebles usados
1 Año	80%
2 Año	60%
3 Año	40%
4 Año	20%

Por lo que para efectos de depreciación de Impuesto Sobre la Renta la mayoría de empresas opta por elegir este método para la depreciación de sus activos.

Ejemplo.

Tecno Car S.A. de C.V. Adquirió un edificio; cuyo costo es \$100,000.00, el valor del terreno es \$34,000.00 y del edificio \$66,000.00, posee una vida útil de 24 años, con esta información se pide: el cálculo de la depreciación para un año, así como el registro de la partida contable.

$$\text{Cuota de depreciación anual} = \frac{\$ 66,000.00}{24} = \$2,750.00$$

24

Esta cantidad es anual para efectos ilustrativos, pero la empresa debe realizar registros mensuales para cumplir con lo que establece la NIC 1 sobre la base contable de acumulación o devengo.

El registro contable anual es como sigue:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/2011	<u>Partida No 1</u>		
	<u>Gastos de Venta</u>	\$2,750.00	
	Depreciación de edificio		
	<u>Depreciación acumulada.</u>		\$2,750.00
	Edificios		
	Por el registro de la depreciación anual.		

Con respecto a nuestra legislación no es necesario estimar el valor residual del activo por lo que de acuerdo a los porcentajes establecidos se puede deducir el valor total del bien, en este caso se efectúa de la siguiente manera:

$$\$66,000.00 \times 0.05 = \$3,300.00 \text{ anuales durante 20 años}$$

Aunque se estime que la vida útil del edificio será 24 años y una depreciación anual de \$2,750.00; de acuerdo a la legislación salvadoreña el mínimo de vida útil a depreciar para los edificios es de 20 años por lo que resulta una depreciación anual de \$3,300.00.

El método de línea recta es el método de depreciación más utilizado en nuestro medio debido a que se apega tanto a la normativa técnica como a la legal, además el uso de éste método hace más sencillo el registro contable debido a que mensualmente el cargo por depreciación es el mismo por lo que el registro mensual es homogéneo.

Sin embargo es importante mencionar que existen determinados activos que son utilizados en jornadas de trabajo excesivas o solamente en ciertas épocas del año por lo que el método de línea recta no refleja el desgaste real de esos activos.

Depreciación decreciente.

Conforme a éste método de depreciación, se aplicará un porcentaje constante sobre el valor en libros o valor por depreciar del activo. Dado que el valor en libros disminuye cada año,

los cargos por depreciación son elevados al principio y luego se hacen cada vez menores. Dentro de este método de depreciación decreciente se encuentra el método:

- Método de dobles saldos decrecientes.

Cuando se aplica este método el porcentaje de la depreciación puede llegar a ser el doble de la calculada por el método de línea recta, sin considerar el valor de desecho, es una tasa duplicada que se aplica al costo no depreciado de los activos. La tasa de depreciación anual se obtiene aplicando la siguiente fórmula:

$$\text{Depreciación decreciente} = \frac{1}{\text{Vida útil en años}} \times 2$$

El Roble, S. A. de C. V. decide adquirir una sierra eléctrica Black&Decker por un valor \$ 3,000.00 con una vida útil de ocho años sin valor residual; calcular la depreciación anual y elaborar el registro contable.

$$\begin{aligned} \text{Depreciación decreciente} &= \frac{1}{8 \text{ Años}} \times 2 \\ &= 0.25 \end{aligned}$$

Se tendrá para el primer año:

$$\$ 3,000.00 \times 0.25 = \$ 750.00$$

El registro contable es el siguiente:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/2011	<u>Partida No 1</u>		
	<u>Gastos de venta</u>	\$750.00	
	Costos indirectos de fabricación		
	Depreciación		\$750.00
	<u>Depreciación Acumulada.</u>		
	Por el registro de la depreciación del 1er. año.		

Segundo año

Calculo para la depreciación del segundo año:

Costo	\$ 3,000.00
(-) Depreciación del primer año	\$ 750.00
Valor en libros	\$ 2,250.00 (0.25)
Depreciación del segundo año	\$ 562.50

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/2012	<u>Partida No 1</u>		
	<u>Gastos de venta</u>	\$562.50	
	Costos indirectos de fabricación		
	Depreciación		\$562.50
	<u>Depreciación Acumulada.</u>		
	Por el registro de la depreciación del 2º año.		

Como lo expuesto en el concepto, el porcentaje de la depreciación se aplica al valor en libros esto hace q el valor registrado en libros disminuya cada año, si se observa los cargos por depreciación son elevados al principio y luego se hacen cada vez menores.

Los métodos basados en el uso.

Método de unidades de producción: da 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 calcular la cuota de depreciación es la siguiente:

$$\text{Depreciación por unidades de producción} = \frac{\text{Costo} - \text{Valor de Desecho}}{\text{Vida útil en unidades}}$$

Ejemplo.

Transportes Express posee un camión cuyo costo es de \$70, 000.00 con valor de recuperación de \$7000.00, la vida útil en kilometraje será 100, 000 kilómetros.

$$= \frac{\$70,000.00 - \$7,000.00}{100,000 \text{ Km.}}$$

= 0.63 Costo de depreciación por Kilómetro

Supongamos que el camión recorrió en el primer año 23,000 Kilómetros.

Para determinar el gasto anual de depreciación, se multiplica el costo por kilómetro por el número de kilómetros que recorrerá en ese periodo. La depreciación anual del camión se calcula según se muestra a continuación.

Depreciación por unidades de producción = 0.63 (\$ 23,000 km)

Depreciación por unidades de producción = \$ 14,490.00

El registro contable anual es el siguiente

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/2011	<u>Partida No 1</u>		
	<u>Gastos de venta</u>	\$14,490.00	
	Costos indirectos de fabricación		
	Depreciación		
	<u>Depreciación Acumulada.</u>		\$14,490.00
	Por el registro de la depreciación.		

Las ventajas que este método nos brinda es que es más realista y se adapta a la naturaleza del activo ya que se mide la depreciación en función al rendimiento o capacidad de producción, pero tiene las siguientes limitaciones:

- No se puede aplicar en la totalidad de activos fijos
- No se puede preestablecer las asignaciones por periodos sino hasta que conozca la producción real

5.4.6. Pérdidas por Deterioro.

Para determinar la pérdida por deterioro de valor de un activo es necesario evaluar todos aquellos aspectos relevantes en los cuales está inmerso este activo, según los establece la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*. En la sección 17 de las NIIF para PYMES nos menciona que en cada fecha sobre la que se informa, una empresa aplicará esta sección 27 para determinar si un elemento o grupo de elementos de propiedades, planta y equipo ha visto deteriorado su valor y, en tal caso, cómo reconocer y medir la pérdida por deterioro de valor. Esa sección explica cuándo y cómo una entidad revisará el importe en libros de sus activos, cómo determinará el importe recuperable de un activo, y cuándo reconocerá o revertirá una pérdida por deterioro en valor.

Un activo ha deteriorado su valor cuando su importe en libros es mayor a su importe recuperable a la fecha de la evaluación. Esta diferencia se tiene que reconocer inmediatamente como gasto en el estado de resultados integral 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 restantes; es por ello que las entidades al cierre de cada ejercicio contable deben evaluar si sus activos presentan algún indicio de deterioro de valor.

A continuación se presentan algunas fuentes que pueden ayudar a determinar si existe deterioro de valor de un activo:

- Fuentes externas.
 - a) Si Durante el ejercicio, el valor de mercado de un activo ha disminuido significativamente más de lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.
 - b) Van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con un efecto adverso sobre la entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que ésta opera.
 - c) Las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, se han incrementado y esos incrementos van probablemente a afectar significativamente a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso de un activo y que disminuya su valor razonable menos los costos de venta (importe recuperable..

- Fuentes internas.

Dentro de las situaciones que intervienen en una entidad pueden dar como resultado el que un activo pueda sufrir deterioro de valor están las siguientes:

- a) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un Activo.

- b) cambios significativos en la forma en que se usa o se espera usar el activo, que afectarán desfavorablemente a la empresa. Estos incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, planes para disponer del activo antes de la fecha prevista.
- c) evidencia procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico de un activo es, o va a ser, peor que el esperado.

Elementos del deterioro del valor de un activo de propiedades planta y equipo.

Valor en libros: 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.

Valor razonable menos los costos de vender: La mejor evidencia para la obtención del valor razonable de un activo, menos su correspondientes costos de ventas es la existencia de un precio, el cual debe provenir de un compromiso formal de ventas o de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas menos los costos que ocasione la disposición.

Valor de uso: El valor de uso es el **valor presente** de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo.⁴⁴ Para calcular el valor de uso se debe considerar entre otros los siguientes elementos:

⁴⁴ Norma internacional de información financiera para PYMES, sección 27, párrafo 27.15

- a) Una estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener del activo.
- b) Las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o en la distribución temporal de esos flujos de efectivo futuros.
- c) El valor temporal del dinero, representado por la tasa de interés de mercado actual sin riesgo.
- d) El precio por la presencia de incertidumbre inherente en el activo.

Importe recuperable: 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 razonable menos los costos de venta de un activo (o de una unidad generadora de efectivo) y su valor en uso.⁴⁵

5.4.6.1. Tratamiento contable de la pérdida de valor por deterioro.

Ejercicio contable de la pérdida de valor por deterioro.

El señor Juan Cortez se dedica a la compra venta de materiales de construcción y ferretería, para la cual posee un camión Mercedes Benz, el cual fue adquirido el 01 de enero de 2007 a un valor de \$31,000.00 con una vida útil de 5 años. En diciembre de 2008 el señor Cortez

⁴⁵ Glosario de Términos de la NIIF para PYMES. Pag. 21

decide realizar un estudio para determinar si el vehículo ha tenido pérdida por deterioro de valor.

A esta fecha el valor en libros del activo es el siguiente:

Costo de adquisición= \$31,000.00

Vida útil= 5 años

Depreciación Acumulada= $\frac{\$31,000.00}{5 \text{ años}} \times 2 \text{ años} = \$12,400.00$

Valor en Libros= \$31,000.00- \$12,400.00= \$18,600.00

El método de depreciación utilizado es el de línea recta.

La sección 27 de las NIIF para PYMES en el párrafo 27.9 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 al estudio realizado por el señor Cortez, un vehículo de similares características en el mercado cuesta \$16,000.00 y los costos relacionados con la venta del camión son de \$150.00 lo que genera que el valor razonable menos los costos de vender sean de \$15,850.00 (\$16,000.00-\$150.00). Según las proyecciones estimadas los flujos de efectivo esperados por su funcionamiento continuo a lo largo de su vida útil restante sería de \$16,500.00.

La sección 27 en el párrafo 27.11 de la NIIF para PYMES 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	\$18,600,00
(-) Importe Recuperable	<u>\$16,500.00</u>
Pérdida por deterioro	\$2,100.00

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/2008	<u>Partida No 1</u>		
	<u>Pérdida por deterioro</u>	\$2,100.00	
	Vehículo		
	<u>Deterioro acumulado</u>		\$2,100.00
	Para reconocer la pérdida de valor por deterioro que ha sufrido el vehiculo del señor Juan Cortez		

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

Valor en Libros

= Costo de Adquisición- Depreciación Acumulada

-Deterioro Acumulado

Valor en Libros = \$31,000.00-\$12,400.00-\$2,100.00= \$16,500.00

La depreciación correspondiente al mes de enero de 2009 se realiza sobre la base del nuevo valor en libros, \$16,500.00 distribuido sobre la vida útil restante.

$$DA = \frac{\$16,500.00}{3 \text{ años}} = \$5,500.00$$

$$DA = \frac{\$5,500.00}{12 \text{ meses}} = \$458.33$$

Procedemos a realizar el registro contable:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/01/2009	<u>Partida No 2</u>		
	<u>Gastos de ventas</u>	\$458.33	
	Depreciación		
	<u>Depreciación acumulada</u>		\$458.33
	Vehículo		
	Para reconocer la depreciación acumulada del vehículo del señor Juan Cortéz		

5.4.6.2. Reversión de la Pérdida de Valor por Deterioro.

En la sección 27 de las NIIF para PYMES 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 hayan cambiado. A continuación se presenta un ejercicio de acuerdo a los datos del ejercicio anterior dándole seguimiento para la reversión.

Al 31 de diciembre de 2009 el Sr. Juan Cortez decide, de acuerdo a lo que establece la NIIF para PYMES realizar el estudio para determinar si el valor del activo se ha deteriorado más o ha recuperado su valor. El estudio realizado presenta la siguiente información: el valor razonable del camión es de \$13,000.00 y los costos relacionados con la venta serían de \$150.00, lo que genera que el valor razonable menos los costos de vender sean de \$ 12,850.00 (\$13,000.00- \$150.00). Según las proyecciones estimadas los flujos de efectivo esperados por su funcionamiento continuo a lo largo de su vida útil serían de \$12,500.00.

Solución:

$$DA = \frac{\$16,500.00}{3 \text{ años}} = \$5,500.00$$

Al 31 de diciembre de 2008, el valor en libros del camión era de \$16,500.00 con la diferencia del año 2009 este valor quedo reducido a \$11,000.00

$$\text{Valor en Libros} = \$16,500.00 - \$5,500.00 = \$11,000.00$$

Como se puede observar existe una recuperación de la pérdida de valor por deterioro, ya que el importe recuperable excede a su importe en libros; la cual se calcula de la siguiente manera:

Valor razonable menos los costos de venta	\$12,850,00
(-) Valor en Libros	<u>\$11,000.00</u>
Recuperación de la pérdida	\$1,850.00

La sección 27 en el párrafo 27.30 establece que la reversión de la pérdida de valor no debe exceder al importe en libros que podría haberse obtenido si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro de valor para dicho para el activo en ejercicios anteriores.

La recuperación de la pérdida es de \$1,850.00 pero de esta cantidad solo se reconocerán \$1,400.00 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.

Para demostrar lo que se menciona anteriormente se hace la siguiente comparación:

Valor en libros con deterioro.	Valor en libros sin deterioro
Al 31/12/09	Al 31/12/09
\$11,000.00	$DA = \frac{\$31,000.00}{5 \text{ años}} \times 3 = \$18,600.00$ $VL = \$31,000.00 - \$18,600.00 = \mathbf{\$12,400.00}$

La diferencia que se observa entre el valor en libros sin deterioro y el valor en libros con deterioro es de \$1,400.00 (\$12,400.00-\$11,000.00) que es la parte de la recuperación de la pérdida que se va a reconocer. El registro contable queda de la siguiente manera:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/2009	<u>Partida No 3</u>		
	<u>Deterioro acumulado</u>	\$1,400.00	
	Vehículo		
	<u>Ingresos por recuperación de la pérdida</u>		\$1,400.00
	Por deterioro.		
	Vehículo		
	Para reconocer la parte de la recuperación de la pérdida del vehículo del señor Juan Cortéz		

La cuenta acreditada es cuenta de resultado acreedor, que se elimina su saldo, con pérdidas y ganancias, al final del periodo contable. Para efectos tributarios este ingreso no es grabable.

El valor en libros después de la recuperación de la pérdida de valor por deterioro quedaría como se expresa a continuación:

Valor en libros antes de la recuperación	= \$11,000.00
(+) Recuperación de la pérdida	= \$ <u>1,400.00</u>
(=) Valor en libros al 31 de diciembre de 2009	= \$12,400.00

5.4.6.3. Activos revaluados.

En la NIC 16 establece los métodos de valuación para las Propiedades, planta y equipo, que son el método del costo y el de revaluación. En la sección 17 de las NIIF para PYMES solo establece el método del costo por esto la sección 27 no trata la pérdida de valor por deterioro a un activo revaluado pero la NIC 36 si lo contempla, se vera entonces como se trata la pérdida por deterioro de valor a un activo revaluado y como se ajustará al aplicar el procedimiento de adopción a la sección 17 de NIIF para PYMES.

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.

Se da una reversión de pérdida de valor por deterioro de activos cuando se presentan indicios de que la misma ha disminuido o ha dejado de existir. 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 perdida de superávit por revaluación asociadas 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.

Ejercicio de Activos Revaluados.

La empresa freund S.A. de C.V. adquirió un vehículo a un precio neto de \$30,000.0 en efectivo, con una vida útil de 5 años; la compra la realizó el 31 de julio de 2006.

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
31/07/2006	<u>Partida No 1</u>		
	<u>Propiedades, Planta y Equipo</u>	\$30,000.00	
	Vehículo	\$3,900.00	
	<u>Crédito Fiscal IVA</u>		
	IVA 13%		
	<u>Efectivo y Equivalentes</u>		\$33,900.00
	Bancos.		
	Para reconocer la adquisición del vehículo.		

El 31 de diciembre de 2007, a través de un peritaje que incluye el análisis de precios en el mercado, condiciones físicas del vehículo y otros factores, se determino un valor razonable del activo de \$25,000.00.

La depreciación a la fecha es la siguiente:

Costo de adquisición= \$30,000.00

Vida útil= 5 años

Depreciación Acumulada= $\frac{\$30,000.00}{5 \text{ años}}$ = \$6,000.00

Depreciación = $\frac{\$6,000.00}{12 \text{ meses}}$ = \$500.00*17 meses \$8,500.00 Depreciación al 31/12/2007

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/2007	<u>Partida No 2</u>		
	<u>Gastos de venta.</u>	\$8,500.00	
	Depreciación		
	<u>Depreciación Acumulada.</u>		\$8,500.00
	Vehículo.		
	Para reconocer la depreciación acumulada del vehículo al 31/12/2007.		

El valor en libros a la fecha es de:

Costo de adquisición = \$30,000.00

Depreciación Acumulada= \$8,500.00

Valor en libros =**\$21,500.00**

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

Importe revaluado =\$25,000.00
 Valor en Libros =\$21,500.00
 Superávit por revaluación =\$3,500.00

Según el párrafo 39 de la NIC 16 "Propiedades, Planta y Equipo" establece que cuando se incrementa el valor en libros de un activo como consecuencia de una revaluación tal aumento se llevara directamente a una cuenta de superávit de revaluación, dentro del patrimonio neto. Entonces se debe reconocer un superávit por revaluación, porque a la fecha el valor razonable es mayor que el importe en libros.

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/2007	<u>Partida No 3</u>		
	<u>Propiedades, Planta y Equipo.</u>	\$3,500.00	
	Revaluación		
	vehículo		
	<u>Superávit por revaluación.</u>		\$3,500.00
	Vehículo.		
	Para reconocer la revaluación del vehiculo al		
	31/12/2007.		

El 31 de diciembre de 2007, el importe recuperable del activo es de \$15,000.00

Cálculos de la depreciación al 31 de diciembre de 2008

Activo	Valor revaluado al 31/12/2007	Vida útil restante	Depreciación al 31/12/2008	Valor en libros al 31/12/2008
Vehículo	\$25,000.00	43 meses	\$6,976.74	\$18,023.26

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/2008	<u>Partida No 2</u>		
	<u>Gastos de Venta</u>	\$6,976.74	
	Depreciación		
	<u>Depreciación Acumulada</u>		\$6,976.74
	Vehículo.		
	Para reconocer la depreciación acumulada del vehículo al 31/12/2008 después de su revalúo.		

El Importe recuperable del activo revaluado es de \$15,000.00.

Como ya se mencionó 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 a sufrido pérdida de valor por deterioro de \$3,023.26 debido a que el valor en libros es mayor a su importe recuperable.

Valor en libros = \$18,023.26

(-) Importe recuperable = \$15,000.00

(=) Pérdida de valor por deterioro = \$3,023.26

El tratamiento contable de una pérdida por deterioro de valor de un activo revaluado, se tratará como un decremento de la revalorización a la cuenta superávit por revaluación.

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/2008	<u>Partida No 5</u>		
	<u>Superávit por revaluación.</u>	\$3,023.26	
	Vehículo		
	<u>Propiedades, Planta y Equipo</u>		\$3,023.26
	Revaluación del Vehículo		
	Por reconocer una pérdida de valor por		
	Deterioro.		

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

Valor en Libros

= valor en libros- Depreciación Acumulada

-Deterioro Acumulado

Valor en Libros = \$25,000.00-\$6,976.74-\$3,023.26= \$15,000.00

Reversión de la Pérdida de Valor por Deterioro.

A continuación se presenta un ejercicio de acuerdo a los datos del ejercicio anterior dándole seguimiento para la reversión a un activo que ha sido revaluado.

Al 31 de diciembre de 2009 el la empresa Freund S.A. de C.V decide, de acuerdo a lo que establece la NIIF para PYMES realizar el estudio para determinar si el valor del activo se ha deteriorado más o ha recuperado su valor. El estudio realizado presenta la siguiente información: el importe recuperable es de \$11,500.00.

Solución:

$$DA = \frac{\$15,000.00}{31 \text{ meses}} - \$483.87 * 12 = \$5,806.45$$

Al 31 de diciembre de 2008, el valor en libros del camión era de \$15,000.00 con la diferencia del año 2009 este valor quedo reducido a \$9,193.55

$$\text{Valor en Libros} = \$15,000.00 - \$5,806.45 = \$9,193.55$$

Como se puede observar existe una recuperación de la pérdida de valor por deterioro, ya que el importe recuperable excede a su importe en libros; la cual se calcula de la siguiente manera:

Valor razonable menos los costos de venta(Importe recuperable)	\$11,500,00
(-) Valor en Libros	<u>\$9,193.55</u>
Recuperación de la pérdida	\$2,306.45

La reversión de la pérdida de valor no debe exceder al importe en libros que podría haberse obtenido si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro de valor para dicho para el activo en ejercicios anteriores.

La recuperación de la pérdida es de \$2,306.45 pero de esta cantidad solo se reconocerán \$1,852.96 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.

Para demostrar lo que se menciona anteriormente se hace la siguiente comparación:

Valor en libros con deterioro.	Valor en libros sin deterioro
Al 31/12/09	Al 31/12/09
\$9,193.55	$DA = \frac{\$25,000.00 \times 24 \text{ meses}}{43 \text{ meses}} = \$13,953.49$ $VL = \$25,000.00 - \$13,953.49 = \mathbf{\$11,046.51}$

La diferencia que se observa entre el valor en libros sin deterioro y el valor en libros con deterioro es de \$1,852.96.00 (\$11,046.51-\$9,193.55) que es la parte de la recuperación de la pérdida que se va a reconocer. El registro contable queda de la siguiente manera:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
31/12/2009	<u>Partida No 3</u>		
	<u>Propiedades, planta y equipo.</u>	\$1,852.96.00	
	Vehículo		
	<u>Superávit por revaluación.</u>		\$1,852.96.00
	Para reconocer la parte de la recuperación de la pérdida del vehículo.		

El valor en libros después de la recuperación de la pérdida de valor por deterioro quedaría como se expresa a continuación:

Valor en libros antes de la recuperación	= \$9,193.55
(+) Recuperación de la pérdida	= <u>\$1,852.96.00</u>
(=) Valor en libros al 31 de diciembre de 2009	= \$11,046.51

Al realizar el ajuste de procedimiento de adopción a la sección 17 de NIIF para PYMES a las revaluaciones en la fecha de transición el registro queda de la siguiente manera:

Fecha	Descripción	Debe	Haber
01/01/2010	<p style="text-align: center;"><u>Partida No 3</u></p> <p><u>Superávit por revaluación.</u></p> <p style="padding-left: 40px;">Vehículo</p> <p style="padding-left: 40px;"><u>Ganancias acumuladas</u></p> <p>Por realización del ajuste de efectos de transición.</p>	\$2,329.70	\$2,329.70

5.4.7. Información a presentar en los estados financieros.

5.4.7.1. Información a revelar.

Toda entidad revelará la información relacionada para cada categoría de elementos de propiedades, planta y equipo de la siguiente manera:

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

- Una conciliación entre los importes en libros al principio y al final del periodo sobre el que se informa, que muestre por separado:

(i) Las adiciones realizadas.

(ii) Las disposiciones.

(iii) Las adquisiciones mediante combinaciones de negocios.

(iv) Las transferencias a propiedades de inversión, si una medición fiable del valor razonable pasa a estar disponible.

(v) Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el resultado de acuerdo con la Sección 27.

(vi) La depreciación.

(vii) Otros cambios.

Además. La existencia e importes en libros de las propiedades, planta y equipo a cuya titularidad la entidad tiene alguna restricción o que está pignorada como garantía de deudas.

El importe de los compromisos contractuales para la adquisición de propiedades, planta y equipo.

5.4.8. Información financiera y tributaria.

La sección 17 de la Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades propiedades, planta y equipo contempla que los costos por préstamos no formarán parte del costo de un elemento de propiedades planta y equipo por lo que se debe llevar al gasto, este gasto desde el punto de vista fiscal es deducible por lo que la empresa podrá deducirse esa parte del gasto.

El párrafo 53 de la NIC 16 establece que en la práctica el valor residual de un activo a menudo es insignificante, y por tanto irrelevante en el cálculo del importe depreciable. En la legislación tributaria el valor a depreciar es el costo de adquisición, no aplica el cálculo del valor residual.

La pérdida por deterioro de valor de un activo desde el punto de vista fiscal no está contemplada como un gasto pero para efectos financieros se considera como un gasto por lo tanto deberá afectar a los estados financieros; aunque para efecto tributario, las pérdidas por deterioro no las contempla.

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.

CAPITULO VI

6. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

6.1 CONCLUSIONES.

En el desarrollo de este plan de Investigación, el cual se centra en el estudio y la aplicación de procedimientos de la sección 17 del tratamiento contable de las propiedades planta y equipo, se utilizó el enfoque de las normativas técnicas y legales, y de igual manera durante el proceso de investigación se contó con la ayuda y asesoramiento de profesionales en el campo de la contabilidad lo cual permitió tener información muy importante para el desarrollo de la temática esto ha servido para establecer las siguientes conclusiones:

Las empresas que aplican o adoptan la NIIF para las PYMES serán aquellas consideradas como pequeñas y medianas entidades que cumplan con dos condiciones siguientes:

- no tienen obligación pública de rendir cuentas,
- publican Estados Financieros con propósito de información general para usuarios externos.

Al finalizar la investigación y mediante la tabulación de la encuesta dirigida a los estudiantes, se determina a través de sus respuestas que no existe un conocimiento completo que les permita la correcta aplicación práctica contable de la nueva normativa contable de NIIF para PYMES; debido a que no se tiene una capacitación amplia y detallada que contribuya a facilitar

el entendimiento apropiado de la norma internacional de información financiera para pequeñas y medianas entidades.

Las divulgaciones de la Normas Internacionales de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades no fueron suficientes para que los contadores profesionales comprendieran completamente lo que contemplan dichas normas y su correcta aplicación práctica; y así puedan cumplir con todas las obligaciones surgidas con ellas.

La aplicación correcta del proceso de transición ayuda a preparar registros contables fiables y relevantes sobre los activos de propiedades, planta y equipo.

Entre la diversidad de métodos de depreciación que existen nuestra legislación solamente aprueba el método de línea recta, sin embargo éste método no refleja fielmente el desgaste o deterioro de ciertos activos.

La implementación de políticas contables y administrativas constituyen una base fundamental para el adecuado tratamiento de las propiedades, planta y equipo, y que existe uniformidad para el registro de todos aquellos eventos similares que permitan una adecuada presentación dentro de los estados financieros.

6.2 RECOMENDACIONES

El Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría debe impartir capacitaciones en las cuales se exponga de forma detallada la correcta interpretación de las normas internacionales de información financiera para pequeñas y medianas empresas que han emitidas y que tienen incidencia contable y a la vez se explique la aplicación práctica mediante ejemplos.

Es importante que se haga énfasis en la sección 17 de propiedades, planta y equipo al impartir las capacitaciones, por que su aplicación es de enorme relevancia para la valuación de los activos de propiedades, planta y equipo que casi en la mayoría de las empresas constituye la mayor inversión en activos.

El registro de los ajustes de las revaluaciones de propiedades, planta y equipo debe hacerse de acuerdo a la sección 35 de las NIIF para PYMES para presentar el valor en libros de dichos activos actualizados.

Los despachos contables deben preocuparse porque sus empleados del área contable tengan los conocimientos contables idóneos para desempeñar su trabajo de mejor manera y conozcan la interrelación que existe entre las NIIF completas y la NIFF para PYMES ; lo cual se puede lograr exigiendo un grado académico que esté acorde al trabajo que el empleado va desempeñar dentro de la entidad y mediante la capacitación constante de su personal; esto

contribuirá a que no incurra errores y cumplan eficientemente con sus responsabilidades e igualmente a nivel académico se recomienda abordar con amplitud este tema.

Aunque la normativa técnica que nos brinde lineamientos a seguir para determinados eventos o transacciones, es necesario tener el debido cuidado de que dichos lineamientos no entren en discrepancias con la normativa legal de nuestro país y de esa manera los saldos presentados en los estados financieros sean razonables.

6.3 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 de El Salvador, Decreto Legislativo N° 233 de fecha 16 de diciembre de 2009, publicado en el Diario Oficial N° 239, Tomo 385 de fecha 21 de diciembre de 2009.
- Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Decreto Legislativo N° 224 de fecha 12 de diciembre de 2009, publicado en el Diario Oficial N° 237, Tomo 385 de fecha 17 de diciembre de 2009.
- Ley del Impuesto sobre la Renta de El salvador, Decreto Legislativo N° 236 de fecha 17 de diciembre de 2009, publicado en el Diario Oficial N° 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.
- Normas Internacionales de Contabilidad.
- Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.
- www.monografias.com.
- www.wikipedia.com.

ANEXOS

ANEXO # 1

CUESTIONARIO PARA LA ENCUESTA

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



Objetivo: Obtener la información necesaria para facilitar la Aplicación de procedimientos de adopción de la sección 17 de la Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y medianas empresas y su incidencia tributaria y financiera.

Indicación: Marque con una “X” la respuesta que considere correcta.

1. ¿Conoce usted de las Normas Internacionales de Información financieras para pequeñas y medianas empresas?

Sí No

2. ¿Conoce usted la fecha de aplicación de las Normas Internacionales de Información financieras para pequeñas y medianas empresas?

Sí No

3. ¿Sí su respuesta es afirmativa a partir de cuándo el obligatorio?

Ejercicio 2010 Ejercicio 2011 Ejercicio 2012

4. ¿Quiénes están obligados aplicar la Norma Internacional de Información Financieras?

Las que no cotizan en bolsa y no tienen la obligación de publica de rendir cuenta.

Las que tienen más de 10 empleados

Las que según clasificación de CONAMYPE sean pequeñas y medianas empresa

5. ¿Tiene Usted conocimiento de los procedimientos de adopción de la Norma Internacional de Información Financiera?

Sí

No

Muy Poco

6. ¿Considera haber obtenido los conocimientos suficientes y necesarios para aplicar la sección 17 de las NIIF para Pymes?

Sí

No

7. ¿Tiene conocimientos del tratamiento contable planteado en Norma Internacional de contabilidad 16 de Propiedades, planta y equipo?

Sí

No

8. ¿Qué diferencias ha encontrado en el tratamiento de la Norma Internacional de contabilidad 16 y la sección 17 de las NIIF para PYMES?

9. ¿Conoce usted del tratamiento de las revaluaciones en la sección 17 de las NIIF para PYMES?

Sí

No

10. ¿Conoce usted del tratamiento del deterioro del valor en la sección 17 de las NIIF para PYMES?

Sí

No

11. ¿Si su respuesta es afirmativa, mencione los elementos que intervienen para registrar la perdida por deterioro de valor en las propiedades, planta y equipo?

12. ¿Cómo son considerados los costos por préstamos en la sección 17 de las NIIF para PYMES?

Gastos del periodo Costos atribuibles a las
Propiedades planta y equipo.

13. ¿Conoce de los modelos utilizados para la medición posterior al reconocimiento de la sección 17 de las NIIF para PYMES?

Sí No

14. ¿Si su respuesta es afirmativa, mencione el o los modelo de medición posterior al reconocimiento?

15. ¿De acuerdo a las preguntas anteriores tendría dificultades en la aplicación práctica de la sección 17 de NIIF PYMES?

Sí No Poco Mucho

16. ¿Conoce de una guía que facilite la aplicación del proceso de adopción de la sección 17 de NIIF PYMES?

Sí No

17. ¿Considera usted necesario la elaboración de una investigación que explique el tratamiento de la sección 17 de la NIIF para PYMES?

Sí No

ANEXO # 2

ARANCELES.

Aranceles RPRH / RSI

“Ley Relativa a las Tarifas y Otras Disposiciones Administrativas del Registro de la propiedad Raíz e Hipotecas”

DECRETO LEGISLATIVO No. 592 DE FECHA 29-NOV-2001 Y SUS REFORMAS
SEGÚN DECRETO LEGISLATIVO No. 838 DE FECHA 01-DIC-2005

Art.48 En el Registro de Propiedad Raíz e Hipotecas se pagarán las siguientes tasas, aplicables a cada una de las inscripciones, anotaciones, certificaciones, cancelaciones u otros servicios registrales:

Servicios	Arancel (\$)
1) a) Compraventas, donaciones, adjudicaciones o daciones en pago, aceptaciones de herencia y cualesquiera otros instrumentos, actos o contratos que produzcan transferencia o transmisión de dominio	Por cada centena o fracción de centena de dólares \$ 0.63
b) Usufructos, arrendamientos, fideicomisos, anticresis y cualesquiera otros instrumentos, actos o contratos que produzcan modificaciones en el dominio	Por cada centena o fracción de centena de dólares \$ 0.63
c) Hipotecas, servidumbres y prendas mercantiles o agrícolas	Por cada centena o fracción de centena de dólares \$ 0.38
d) Hipotecas abiertas	Por cada centena o fracción de centena de dólares \$ 0.63
e) Anotaciones de embargos	Por cada centena o fracción de centena de dólares \$ 0.38
f) Modificaciones en cuanto a la cuantía de los instrumentos, actos o contratos señalados en las letras b), c) y d) anteriores	Por cada centena o fracción de centena de dólares \$ 0.38
g) Cesión de créditos	Por cada centena o fracción de centena de dólares \$ 0.63
h) Títulos Supletorios	Por cada centena o fracción de centena de dólares \$ 0.63
2) Cualquier otra modificación de los instrumentos, actos o contratos señalados en las letras b), c) y d) anteriores	\$8.86 hasta \$1,800.00 pagará \$1.80 más de \$1,800.00 hasta \$ 4,500.00 pagará \$3.60
3) Por la inscripción o cancelación de contratos de crédito a la producción, los derechos a pagar, de acuerdo a su monto, serán los siguientes: no obstante lo que dispone el primer inciso del artículo 50-A.	más de \$ 4,500.00 hasta \$ 9,000.00 pagará \$ 5.40 Sobre el exceso de \$ 9,000.00 se pagará, \$

	0.13 por cada centena o fracción de centena de dólares. En ningún caso, por la cancelación de los créditos a la producción se pagará, más de \$ 8.91.
4) Por las cancelaciones totales de los instrumentos, actos y contratos indicados en las letras b), c) y d) del ordinal 1 de este artículo cuyo valor no exceda de:	Hasta \$ 9,000.00 se pagará \$ 8.91 por el exceso de \$9,000.00 se cobrará \$0.13 por cada centena o fracción de centena de dólares.
5) Por las cancelaciones parciales de los instrumentos, actos y contratos indicados en las letras b), c) y d) del ordinal 1 de este artículo cuyo valor no exceda de:	Hasta \$ 9,000.00 se pagará \$ 8.91 por el exceso de \$9,000.00 se cobrará \$0.13 por cada centena o fracción de centena de dólares.
6) Declaratorias de Herederos y Declaraciones Juradas	\$8.86
7) Por cada inscripción o cancelación de anotaciones preventivas de cualquier naturaleza	\$8.86
8) Por las certificaciones solicitadas por particulares o por autoridades en el ejercicio de sus atribuciones se pagarán las siguientes tasas:	
a) Por certificación literal de inscripción	\$ 8.86 mas \$0.35 por cada una de las hojas que conste la respectiva certificación
b) Por cada certificación en relación o extractada	\$ 8.86
c) Por cada certificación distinta a las antes expresadas	\$ 8.86
d) Por cada certificación de carencia de bienes	\$1.77 por titular, no obstante lo dispuesto en el artículo 50-A.
9) Por los informes de índice de propietarios	\$ 0.71 por titular, no obstante lo dispuesto en el artículo 50-A.

Art. 49.-En la Unidad del Registro Social de Inmuebles se cobrarán las mismas tasas establecidas para el Registro de la Propiedad Raíz e Hipotecas, con la sola excepción de los actos relativos a proyectos que tengan la calificación de interés social, de acuerdo con la ley de creación de dicha Unidad, para los cuales se establecen las siguientes tasas:

Servicios	Arancel (\$)
1) Por cada una de las inscripciones, cancelaciones u otros servicios registrales indicados en el artículo anterior	Cuyo valor no exceda de \$15,000.00 se pagará el 25% de las tasas establecidas en dicha disposición.
2) Por cada certificación de una inscripción	\$ 5.71
3) Por cada inscripción o cancelación de anotaciones preventivas de cualquier naturaleza	\$ 5.71
4) Por cada certificación de un plano de lotificación	\$ 8.86 más \$ 0.14 por cada lote comprendido en el plano.

- 5) Por los actos que a continuación se indican, las tasas a pagar serán las siguientes:
- Se pagará por cada lote, parcela o local, una tasa equivalente al precio unitario autorizado por el Órgano Ejecutivo en el Ramo de Hacienda para la venta de planos catastrales;
- a) Por la revisión y aprobación de planos de lotificación y perimetral, requeridos para efectuar inscripciones
Se pagará por cada lote o parcela \$ 9.70, con un mínimo de \$34.29; y por la inscripción de inmuebles en el Régimen de Propiedad Inmobiliaria por Pisos y Apartamentos \$ 9.70 por cada local, con un mínimo de \$54.91;
- b) Por desmembraciones en cabeza de su dueño o modificaciones de las mismas con o sin transferencia de dominio
\$ 9.70, por cada lote o parcela con un mínimo de \$34.29.
- c) Por remediciones y reuniones de inmuebles
Se pagará por cada lote o parcela resultante \$9.70, con un mínimo de \$34.29.
- d) Por particiones de inmuebles
Cuando los actos previamente indicados, sean relativos a proyectos que tengan la calificación de interés social según lo dispuesto por la Ley de Creación de la Unidad del Registro Social de Inmuebles, y su valor no exceda de \$ 15,000.00
Se pagará el 25% de las tasas establecidas en las letras a), b), c) y d) anteriores.
Valor mínimo a cancelar \$8.86
Valor máximo a cancelar \$5,400.00

Última actualización el Jueves 01 de Julio de 2010 14:25