

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



TRABAJO DE GRADUACIÓN:

**“ANÁLISIS Y APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE
INFORMACION FINANCIERA 5 ACTIVOS NO CORRIENTES
MANTENIDOS PARA LA VENTA Y OPERACIONES DISCONTINUADAS,
Y SU INCIDENCIA TRIBUTARIA ENFOCADA A LA PARTIDA DE
PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO”.**

PRESENTADO POR:

**JOAB ABISAÍ HENRÍQUEZ GUIROLA
MARTHA ALICIA RAMOS FLORES
IRIS YESENIA ROJAS DE RODRIGUEZ**

PARA OPTAR AL GRADO DE:

LICENCIADO(A) EN CONTADURÍA PÚBLICA

DICIEMBRE 2011

SAN MIGUEL

EL SALVADOR

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR.

Rector	: Ing. Mario Roberto Nieto Lovo
Vice- Rectora Académica	: Maestra Ana María Glomer de Alvarado
Vice- Rector Administrativo Interino	: Lic. Salvador Castillo Arévalo
Secretaria General	: Dra. Ana Leticia de Amaya
Fiscal General Interino	: Lic. Nelson Boanerges López Carrillo

AUTORIDADES DE LA FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA

ORIENTAL

Decano	: Lic. Cristóbal Hernán Ríos Benítez
Vice decano	: Lic. Carlos Alexander Díaz

DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS

Jefe de Departamento	: Lic. Raúl Antonio Quintanilla
Coordinador General de Proceso de Graduación Docente Director	: Lic. Gilberto de Jesús Coreas Soto : Lic. José Leonidas Morales Gómez
Asesor Metodológico	: Lic. Francisco Gallardo

AGRADECIMIENTOS.

A Dios:

Por ser el creador, dador de la vida, y además es la fuente que me ha guiado e inspirado a lo largo de la carrera, para salir triunfante y lograr el objetivo deseado, además por poner los medios necesarios para llegar a este momento de triunfo.

A mis padres:

José María Henríquez Portillo y Rosa Lidia Guirola. Por todo el amor, sacrificio, paciencia y apoyo brindado durante el desarrollo de toda la carrera, que Dios les pague.

A mi Docente Director:

Lic. José Leonidas Morales Gómez. Por brindarme su amistad, apoyo y orientación en el desarrollo de este trabajo, con el objetivo de ayudarnos como grupo a salir triunfantes y llegar al final, muchas gracias por todo y que Dios lo bendiga.

A mis compañeros de Tesis:

Martha Alicia Ramos Flores e Iris Yesenia Rojas de Rodríguez. Por su paciencia, apoyo y amistad durante todo este tiempo, y permitirme realizar este trabajo junto a ellas, logrando llegar a la meta que teníamos propuesta.

A los catedráticos:

Por sus enseñanzas y orientaciones que despertaron en mi el deseo de superación para convertirme en un profesional de éxito, les agradezco de corazón su apoyo y amistad, muchísimas gracias.

A todos aquellos que colaboraron en mi formación de alguna manera y me extendieron la mano para darme su apoyo incondicional lo cual contribuyó al logro de mi objetivo.

Joab Abisaí Henríquez Guirola.

A DIOS TODO PODEROSO:

Por iluminarme y guiarme en mi formación académica y estar siempre presente y por haberme brindado la fortaleza de seguir adelante, porque sin él no lo hubiese logrado."

A MIS PADRES:

Marta Alicia Flores y Romilio Ramos Rivera: Por todo su esfuerzo desde el primer momento de mi vida, por su apoyo incondicional y sus sabios consejos, por estar siempre pendientes de mí; por su comprensión y amor.

A MIS HERMANOS:

Douglas Alberto Ramos Flores, Belmer Orlando Ramos Flores y Cecilia Esmeralda Ramos Flores. Por su colaboración desinteresada, creer en mí y en mis sueños y darme el ánimo que necesitaba para emprender este largo proceso y superarme como profesional, por estar ahí siempre cuando los necesite. Gracias.

A MIS COMPAÑEROS DE TESIS:

Iris Yesenia Rojas de Rodríguez y Joab Abisaí Henríquez Guirola: Por compartir sus conocimientos conmigo gracias a ello logramos nuestros objetivos, por su tolerancia, respeto y amistad. Gracias

A MI DOCENTE DIRECTOR:

José Leonidas Morales: Por todo su tiempo dedicado para que este trabajo de investigación se lograra.

A LOS DOCENTES:

En especial a los del departamento de ciencias económicas, y por todo lo que nos enseñaron a lo largo de nuestra carrera, por ayudarnos siempre y por ser nuestros formadores académicos, y por cada uno de los consejos que nos regalaron para hacer de nosotros excelentes profesionales.

A MIS AMIGOS Y AMIGAS:

Que siempre estuvieron en mi vida en los momentos de alegría y emoción y que con su cariño convirtieron los momentos difíciles en algo divertido. Gracias por la compañía que siempre me brindaron y por el apoyo que siempre nos dimos. Gracias

Martha Alicia Ramos Flores

- Le dedico este logro a Dios Todopoderoso por ser quien me dio vida, fortaleza, sabiduría y ánimos para enfrentar este gran reto; como a la vez entendimiento, valor y fuerzas para desafiar muchos obstáculos que se me presentaron en el proceso.

- Así mismo forman parte de este mérito mis padres, Francisco José Rojas y María Esther Cruz de Rojas quienes con su esfuerzo y sacrificio pude lograr llegar a esta etapa de mi vida; con su ayuda emocional, económica, ya que sin ellos no hubiera logrado esta meta, y gracias por conducirme y orientarme por el buen camino.

- También agradezco el apoyo incondicional de mis dos grandes hermanos que en mi vida han sido el pilar de donde me he sostenido siempre, en el cual me han ayudado a levantarme cuando me he caído a William Alexander Rojas Cruz y José Luis Rojas Cruz por estar pendiente de mí en todos los aspectos.

- Además agradecer a mi esposo Saúl Ernesto Rodríguez Ramos por su confianza, amor y ánimos que me brindó desde que le conocí para seguir estudiando y llegar hasta esta fase de formación académica. No debo de olvidar ni faltar a un ser al que adoro mucho y que fue mi inspiración y deseos de salir adelante que es mi hijo Jefersón Danilo Rodríguez Rojas por él luché y conseguí llegar hasta aquí.

- Agradecerle de manera especial a nuestro asesor Lic. José Leónidas Morales por su paciencia, esfuerzo y entrega para culminar nuestra tesis; quién fue un gran orientador, supo darnos lo mejor de él con su tiempo, esmero y dedicación arduamente.

- A mis compañeros de tesis Joab Abisaí Henríquez y Martha Alicia Ramos porque juntos pudimos lograr alcanzar el propósito que deseamos y que a la

vez lo conseguimos con un poco de dificultad pero que no fue motivo para no lograrlo.

- Por último a todas aquellas personas que se involucraron por medio de sus palabras, preocupaciones, apoyo etc. Y que por medio de sus sugerencias y comentarios nos demostraron su interés. A todas ellas muchas gracias.

Iris Yesenia Rojas de Rodríguez.

INDICE

Contenido	Pág.
Introducción	i-iii
CAPITULO I	
FORMULACION DEL PROBLEMA	
1.1 Situación Problemática	1
1.2 Planteamiento del Problema	2
1.3 Justificación de la Investigación	2
1.4 Delimitaciones de la Investigación	4
1.4.1 Delimitación Espacial	4
1.4.2 Delimitación Temporal	4
1.4.3 Delimitación Teórica	4
1.5 Objetivos de la Investigación	5
CAPITULO II	
MARCO REFERENCIAL	
2.1 Marco Histórico	6
2.1.1 Antecedentes de las Normas Internacionales de Información Financiera	6
2.1.2 Evolución de las Norma Internacionales de Información Financiera	10
2.2 Marco Teórico	12
2.2.1 Activo	12

2.2.2 Activo Apto	.....	12
2.2.3 Activos Comunes de la Entidad	.....	13
2.2.4 Activos Corrientes	.....	13
2.2.5 Activos No Corrientes	.....	14
2.2.6 Componente de la Entidad	.....	14
2.2.7 Compromiso Firme de Compra	.....	14
2.2.8 Costo	.....	14
2.2.9 Costo de Venta	.....	15
2.2.10 Depreciación	.....	15
2.2.11 Grupo de Activo Para Disposición	.....	15
2.2.12 Importe Depreciable	.....	16
2.2.13 Importe Recuperable	.....	16
2.2.14 Mercado activo	.....	16
2.2.15 Modelo del Costo	.....	17
2.2.16 Modelo del Costo según NIIF para las PYMES	.....	17
2.2.17 Modelo de Revaluación	.....	17
2.2.18 Pérdida Por Deterioro	.....	18
2.2.19 Plan de Venta	.....	18
2.2.20 Propiedades, Planta y Equipo	.....	18
2.2.21 Transferencia de bienes	.....	19
2.2.22 Unidad Generadora de Efectivo	.....	19
2.2.23 Valor en Uso	.....	19
2.2.24 Valor específico para una entidad	.....	20

2.2.25 Valor Razonable	20
2.2.26 Valor razonable menos los costos de venta	20
2.3 Normativa Legal	21
2.3.1 Código de Comercio	21
2.3.2 Código Tributario	24
2.3.3 Reglamento de Aplicación del Código Tributario	26
2.3.4 Ley del Impuesto sobre la Renta	31
2.3.5 Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	37
2.3.6 Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios	37
2.3.7 Ley del Impuesto Sobre la Transferencia de Bienes Raíces	43
2.4 Normativa Contable	44
2.4.1 Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES)	44
2.4.2 Norma Internacional de Contabilidad 1.- Presentación de Estados Financieros	44
2.4.3 Norma Internacional de Contabilidad 16.- Propiedades, planta y equipo.	46
2.4.4 Norma Internacional de Contabilidad 23.- Costos	47
2.4.5 Norma Internacional de Contabilidad 36.-	

Deterioro del Valor de los Activos	48
------------------------------------	-------	----

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO.

3.1 Metodología	.....	52
3.1.1 Tipo de Estudio	.....	52
3.1.2 Unidades de Análisis	.....	52
3.2 Universo y Muestra	.....	52
3.2.1 Universo	.....	52
3.2.2 Muestra	.....	53
3.3 Método de Muestreo	.....	54
3.4 Tipo de Muestreo	.....	54
3.5 Técnica de Recolección de datos de la Investigación	.....	54
3.6 Instrumentos	.....	55
3.7 Formas en que se analizaron e interpretaron los resultados	.....	55

CAPITULO IV		56
-------------	--	----

ANALISIS E INTERPRETACION DE RESULTADOS

CAPITULO V

ANALISIS Y APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACION FINANCIERA 5 ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y OPERACIONES DISCONTINUADAS, ENFOCADO A LA PARTIDA PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, Y SU INCIDENCIA TRIBUTARIA

5.1 Introducción al tema	69
5.2 Clasificación de Activos	70
5.2.1 Activo Corriente	73
5.2.2 Activo no Corriente	74
5.3 Clasificación de un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta.	76
5.3.1 Criterios para determinar o reconocer un activo no corriente mantenido para la venta.	76
5.3.2 Activos no corrientes no clasificados como mantenido para la venta.	82
5.4 Medición de los activos no corrientes (o grupo de activos para su disposición) clasificados como mantenido para la venta	83
5.4.1 Elementos que intervienen en la medición de activos no corrientes clasificado como mantenidos para la venta.	83

5.4.2 Caso práctico para contabilizar un activo de Propiedades, Planta y Equipo clasificado como mantenido para la venta.	84
5.4.3 Reclasificación de un activo no corriente clasificado como mantenido para la venta a un activo de Propiedades, Planta y Equipo.	101
5.4.4 Pérdida por deterioro de valor de un activo clasificado como mantenido para la venta, factores externos e internos a considerar para el reconocimiento del deterioro de valor de un activo no corriente clasificado como mantenido para la venta.	104
5.4.5 Caso práctico de la pérdida por deterioro de valor.	105
5.5 Reversión de la pérdida por deterioro de valor de un activo no corriente clasificado como mantenido para la venta.	111
5.5.1 Factores externos e internos a considerar para la reversión de la pérdida por deterioro.	111
5.5.2 Caso práctico por la reversión de pérdida por deterioro de valor de un activo no corriente clasificado como mantenido para la venta.	113
5.6 Operaciones discontinuadas	114
5.6.1 Caso práctico de operaciones discontinuadas	115
5.7 Presentación e información a revelar de operaciones	

discontinuadas	.....	123
5.7.1 Ganancias o pérdidas relacionadas con las operaciones discontinuadas.	.....	124
5.7.2 Presentación e información a revelar de un activo no corriente o grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta.	.....	127
5.7.3 Información a revelar adicional	.....	129

CAPITULO VI

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

6.1 Conclusiones	.....	131
6.2 Recomendaciones	.....	132
Bibliografía	.....	133

INTRODUCCION

Se considera que un cuerpo ordenado de información financiera reduce la incertidumbre experimentada en la toma de decisiones de todos aquellos agentes relacionados con la empresa, puesto que permite diagnósticos profesionales más categóricos. En estos tiempos la economía de nuestro país y el mundo entero ha cambiado de una manera drástica, de tal manera que esta, ha impuesto a las empresas, entre otras necesidades, la de lograr un alto grado de comparabilidad de la información financiera en el ámbito internacional. La armonización en esta materia, junto con mayores niveles de transparencia, constituye un instrumento imprescindible para lograr una mayor calidad en la información financiera disponible para los distintos usuarios.

La información contable y financiera es de suma importancia en el mundo empresarial y se ha situado en primer plano por el papel que juega, en base a esto en la presente información lo que se pretende es facilitar la comprensión de la Norma Internacional de Información Financiera 5.- “Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas”, con el propósito de lograr una armonización y efectiva aplicación de esta norma, además esta información servirá como base y ayuda a los estudiantes y profesionales de la carrera en Lic. en Contaduría Pública.

Con el contenido de esta información se pretende facilitar la comprensión para que oriente las transacciones que deben registrarse en los Estados Financieros, así como la forma de medirlas y comunicarlas a los usuarios de la información financiera, de forma que éstos puedan comprender mejor la información que se les ofrece y tengan una mayor confianza en ella. Mediante el desarrollo de este tema en cuestión, trataremos de analizar de una mejor manera las situaciones de difícil comprensión y minimizar dudas.

En el primer capítulo dentro de la formulación del problema, se menciona sobre la necesidad de adoptar soluciones contables de alta calidad, junto con la armonización del lenguaje en términos financieros y contables basado en NIIF, con el propósito de mejorar la preparación y presentación de estados financieros, que será útil a los distintos usuarios. En vista de la importancia que tiene la información que las empresas revelan en sus Estados Financieros nos enfocamos en presentar la temática que contiene la Norma en discusión, en la actualidad es importante la actualización de la información contable, para desarrollar estándares contables de calidad, comprensibles y de cumplimiento.

En el segundo capítulo se hace referencia sobre los antecedentes la importancia de este tema consiste en la necesidad de hablar un mismo idioma en términos financiero y contable, no solo en nuestro país sino a nivel mundial, y en esa búsqueda del conocimiento y aplicación del lenguaje contable basado en NIIF, se da la adopción en nuestro país, para que ayude a muchas entidades nacionales como internacionales a la elaboración de estados financieros de una forma fiable para facilitar su entendimiento.

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

El capítulo IV denominado Análisis e interpretación de Resultados. En este capítulo cada pregunta es interpretada y los resultados son tabulados, graficados de acuerdo a las respuestas obtenidas.

El capítulo V se denomina “Análisis y Aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 5 Activos No Corrientes Mantenedidos Para la Venta y Operaciones Discontinuas, Enfocado a la Partida Propiedades, Planta Y Equipo, y su Incidencia Tributaria”. En el que se desarrolla la adecuada contabilización de los

activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas aplicando la normativa contable vigente.

El capítulo VI, se denomina Conclusiones y Recomendaciones. Se muestran las conclusiones a las que como grupo investigador llegamos tomando en cuenta el análisis de la NIIF 5.

CAPITULO 1

FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

1.1 Situación Problemática.

Adoptar soluciones contables de alta calidad es en esencia la búsqueda del conocimiento y aplicación del lenguaje contable basado en NIIF, la información que necesitan las empresas de las operaciones que realizan debe estar presentada de forma que satisfagan ciertas características financieras como lo son: comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad, para que sea útil a una amplia variedad de usuarios. Estas características de la información financiera son relevantes para la interpretación de los estados financieros, y para la toma de decisiones, por lo tanto, esta debe reflejar la realidad económica y financiera de una entidad, en ese sentido, los involucrados en la preparación y presentación de dicha información necesitan el uso de herramientas que les permitan lograr ese objetivo.

En el campo de la contaduría pública, se han desarrollado las Normas Internacionales de Información Financiera, que dan una serie de lineamientos para la preparación y presentación de la información financiera en una entidad, sin embargo estas normas son de difícil comprensión por lo que son pocos los conocimientos sobre su contenido. La Norma Internacional de Información Financiera “Activos No corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas” NIIF 5, es una de dichas normas de difícil comprensión y existe poco material disponible y comprensible que proporcione una alternativa que ayude a los estudiantes y profesionales de la carrera de Contaduría Pública a adquirir conocimientos sobre dicha temática.

También es importante mencionar que la información difundida en capacitaciones o seminarios resulta deficiente y no existe oportunidad de capacitarse

para muchos por la comercialización que se da en estos. Hacemos referencia al tema de NIIF 5, por su complejidad, por lo que consideramos que la elaboración de un instrumento técnico que proporcione información comprensible sobre el análisis y aplicación de los activos no corrientes mantenidos para la venta y de las operaciones discontinuadas, creará una alternativa para suplir las necesidades de información y conocimiento relacionado al tema.

1.2 Planteamiento del Problema

¿Es importante el análisis y aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 5, Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas y la determinación en su incidencia tributaria enfocada a las partida Propiedades, Planta y Equipo, para facilitar su entendimiento en los estudiantes y profesionales de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública?

1.3 Justificación de la Investigación.

En la actualidad el mundo de los negocios requiere de profesionales de la contabilidad y las finanzas con aspiraciones de mantenerse actualizado respecto del nuevo lenguaje contable, basado en Normas Internacionales de Información Financiera NIIF. Es importante la actualización porque es necesario para desarrollar estándares contables de calidad, comprensibles y de cumplimiento, que requieren información fiable y comparable dentro de los estados financieros para poder tomar decisiones en función de éstos.

Existen muchos usuarios de la información financiera de una entidad que dependen de ella para su trabajo, dentro de estos interesados están los propietarios de las empresas, para conocer la evolución del negocio, si es rentable la administración y poder llevar a cabo la toma de decisiones, los acreedores porque necesitan saber la

liquidez de la empresa y si pueden cumplir con sus obligaciones, el Estado es otro interesado debido a que debe recaudar sus impuestos en función de sus datos.

La importancia de este tema consiste en la necesidad de hablar un mismo idioma en términos financiero y contable, no solo en nuestro país sino a nivel mundial, y en esa búsqueda del conocimiento y aplicación del lenguaje contable basado en NIIF, se da la adopción en nuestro país, para que ayude a muchas entidades nacionales como internacionales a la elaboración de estados financieros de una forma fiable para facilitar su entendimiento.

La tendencia actual del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) es revisar y actualizar permanentemente el contenido de todas las normas, de tal forma que estas puedan ser modificadas debido que están expuestas a cambios, ya que se busca la manera de tener una información contable cada vez mas razonable y fiable tratando de reducir la incertidumbre experimentada en la toma de decisiones de todos aquellos agentes relacionadas en la empresa puesto que permite hacer diagnósticos profesionales más categóricos y confiables para la subsistencia y desarrollo de estas.

Las normas necesitan de un análisis exhaustivo porque su terminología es de difícil comprensión. Con nuestro trabajo pretendemos facilitar el entendimiento de la NIIF 5, Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas a los estudiantes y profesionales de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública para que tengan una herramienta básica en la aplicación de esta NIIF, contribuyendo a través de esta con casos prácticos, en los cuales se aplicaran los conceptos y la normativa pertinente.

1.4 Delimitaciones de la Investigación

1.4.1 Delimitación Espacial

La investigación de campo será realizada dentro del espacio geográfico de la ciudad de San Miguel, departamento de San Miguel.

1.4.2 Delimitación Temporal

Es necesario determinar y establecer un margen de tiempo estimado, el cual se tomará para poder efectuar de forma eficiente y eficaz el trabajo de investigación, por lo tanto el tiempo en que se llevara a cabo la investigación estará comprendido en el periodo que va desde el mes de mayo hasta el mes de octubre 2011.

1.4.3 Delimitación Teórica

El desarrollo del trabajo se enmarcara teóricamente dentro del contexto de la Norma Internacional de Información Financiera 5, Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas, aplicando asimismo la normativa legal vigente en nuestro país, dentro de estas esta el Código Tributario, Código de Comercio, Ley de Impuesto Sobre la Renta, Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y Ley de Impuesto Sobre Transferencia Bienes Raíces. Y otras normas contables relacionadas.

1.5 Objetivos

1.5.1 Objetivo General

- Suministrar los requerimientos de clasificación de activos no corrientes como mantenidos para la venta, su tratamiento contable y su incidencia en la legislación tributaria salvadoreña.

1.5.2 Objetivos Específicos

- Determinar la correcta medición de los activos no corrientes mantenidos para la venta.
- Facilitar el registro contable de los activos no corrientes que han sido clasificados como mantenidos para la venta.
- Contabilizar la pérdida por deterioro de los activos no corrientes clasificados para la venta, y su reversión.
- Demostrar la incidencia tributaria en la contabilización de los activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta.

CAPITULO II.

MARCO REFERENCIAL

2.1 Marco Histórico

2.1.1 Antecedentes de las Normas Internacionales de Información Financiera.

Todo empieza en los Estados Unidos de América, cuando nace el APB-Accounting Principles Board (Consejo de Principios de Contabilidad), este Consejo Emitió los primeros enunciados que guiaron la forma de presentar la información financiera.

Pero fue desplazado porque estaba formado por profesionales que trabajaban en instituciones financieras, industrias, compañías públicas y privadas, por lo que su participación en la elaboración de las normas era una forma de beneficiar sus entidades donde laboraban. Luego surge el FASB-Financial Accounting Standard Board (Consejo de Normas de Contabilidad Financiera), este comité ha logrado gran incidencia en la profesión contable. Emitió un sin número de normas que transformaron la forma de ver y presentar la información, pero si no accedían a esta prohibición tenían que abandonar el comité FASB.

Solo podían laborar en instituciones educativas como maestros. Conjuntamente con los cambios que introdujo el FASB, se crearon varios organismos, comité y publicaciones de difusión de la profesión contable: AAA-American Accounting Association (Asociación Americana de Contabilidad), ARB-Accounting Research Bulletin (Boletín de Estudios Contables), ASB-Auditing Standard Board (Consejo de Normas de Auditoria), AICPA-American Institute of Certified Public Accountants (Instituto Americano de Contadores Públicos), entre otros.

Al paso de los años las actividades comerciales se fueron internacionalizando y así mismo la información contable. Es decir un empresario con su negocio en América, estaba haciendo negocios con un colega japonés. Esta situación empezó a repercutir en la forma en que las personas de diferentes países veían los Estados Financieros, es con esta problemática que surgen las Normas Internacionales de Contabilidad NIC, siendo su principal objetivo “La uniformidad en la presentación de las informaciones en los Estados Financieros”, sin importar la nacionalidad de quien los estuviere leyendo e interpretando.

Es en 1973 cuando nace el IASC-Internacional Accounting Standard Comité (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) como resultado de un acuerdo por los cuerpos de la contabilidad de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, los Países Bajos, El Reino Unido, Irlanda y Estados Unidos. Estos organismos son los responsables de emitir NIC. Este comité tiene su sede en Londres, Europa y su aceptación es cada día mayor en todo los países del mundo. Las actividades profesionales internacionales de los cuerpos de la contabilidad fueron organizadas bajo la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en 1977.

El éxito de las NIC está dado porque las normas se han adaptado a las necesidades de los países sin intervenir en las normas internas de cada uno de ellos. Esto así por las normas de FASB respondía a las actividades de su país, Estados Unidos por lo que era muchas ocasiones difíciles de aplicar en países sub-desarrollados como el nuestro.

En 1981, IASC e IFAC convinieron que IASC tendría autonomía completa en fijar estándares internacionales de la Contabilidad y en documentos de discusión que publican en ediciones internacionales de la contabilidad. En el mismo tiempo todos los miembros de IFAC se hicieron miembros de IASC. Este acoplamiento de la

calidad de miembro fue continuado en mayo del 2000 en que la constitución de IASC fue cambiada como parte de la reorganización de IASC.

La globalización e integración de los mercados hace necesaria una armonización en la información financiera que las entidades de los diferentes países proporcionan a sus inversores, analistas y a cualquier tercero interesado. Por tanto, el objetivo perseguido con la aplicación de un único grupo de normas para todas las entidades que coticen en un mercado, es la obtención de un grado apropiado de comparabilidad de los estados financieros, así como aumento de la transparencia de información.

Con este propósito en 1995 se firmo un acuerdo entre Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASC y la Organización Internacional de los organismos Rectores de las Bolsas IOSCO por el que se comprometían a revisar todas las NIC, al objeto de que se pudieran utilizar por las entidades que cotizan en bolsa. Consecuentemente en el Consejo Europeo de Lisboa celebrado en el año 2000, se puso de relieve la necesidad de acelerar la potenciación del mercado interior de servicios financieros y se fijo la fecha de 2005 para la implantación de las NIC, actualmente denominadas Normas Internacionales de Información Financiera NIFF.

La edición 2006 de las Normas Internacionales de Información Financiera incluyen siete NIIF, dentro de las cuales se encuentra la NIIF 5 que establece las bases para el tratamiento contable de los Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas. Los requisitos originales de esta norma estaban desarrollados en la NIC 8 Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables). Estos requisitos fueron enmendados y separados de NIC 8, siendo presentados en la NIC 35 (Operaciones Discontinuas), en vigencia desde el 1 de enero de 1999.

La NIIF 5 reemplaza a la NIC 35 Operaciones en Discontinuación, y se originó del deseo de uniformar las Normas de Contabilidad de los Estados Unidos (US GAAP), así como los Principios de Contabilidad. La NIIF 5 se emitió por parte del Consejo (IASB) partiendo del pronunciamiento N° 144 del FASB Contabilización del Deterioro o Disposición de Activos de Larga Vida (SFAS 144), emitido en 2001, SFAS-144 toma en cuenta tres áreas:

- 1) El deterioro de activos con vida prolongada que son retenidos y utilizados;
- 2) La clasificación, contabilización, y presentación de Activos para la Venta,
- 3) La clasificación y presentación de operaciones discontinuadas.

El deterioro de activos con vida prolongada al ser retenidos y utilizados es un área en el cual existen grandes diferencias entre NIIF y US GAAP (Normas de Contabilidad de Los Estados Unidos de América), y se creyó que esas diferencias no fueran superadas en un tiempo relativamente corto. La búsqueda de la convergencia en las otras dos áreas, sin embargo se pensó válida dentro del contexto del proyecto a corto plazo.

La NIIF 5 logra coincidencias importantes con los requisitos del SFAS-144 relacionado a activos en venta, el tiempo en clasificar a las operaciones como discontinuadas, y la presentación de tales operaciones.¹

¹ Guía Práctica Para El Tratamiento Contable de los Activos No Corrientes Mantenedidos Para la Venta y Operaciones Discontinuadas como Herramienta para los Estudiantes de la Carrera de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador

2.1.2 Evolución de Normas Internacionales de Información Financiera en El Salvador

Antes que el Consejo de Vigilancia de La Profesión de La Contaduría Pública y Auditoría de El Salvador estableciera la obligatoriedad de aplicar Normas Internacionales de Contabilidad, las normativas o bases que se utilizaban eran:

- Leyes Mercantiles y Tributarias
- Principios de Contabilidad Mexicanos.
- Normas de Contabilidad Financieras (NCF)

En enero de 1983, se inicio un plan de divulgación científica y cultural de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Para tal efecto, se creo el Comité Técnico, cuyo objetivo primordial fue establecer las normas de contabilidad financiera que deben observarse en la preparación y revisión de estados financieros, de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados.

Fue así como el Comité Técnico recopilo la información sobre los avances contables de diferentes países para adecuar sus experiencias contables al grado de desarrollo económico y social de nuestro país. Para esa adecuación, el Comité Técnico sometió y aprobó once Normas de Contabilidad Financiera anta quienes preparan, revisan y usan la información financiera, para que en conjunto y en forma tacita proporcionaran su consenso.

En mayo de 1989 se celebro la Tercera Convención Nacional de Contadores de El Salvador y uno de sus objetivos fundamentales fue la 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 revisarlas y actualizarlas y aprobar además siete normas más.

El 2 de Septiembre de 1999, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría acordó, entre otras cosas, que la preparación de estados financieros debería hacerse con base a Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y se recomendó a las gremiales de contadores promover la difusión de las referidas normas. El 15 de Diciembre de 2000, el Consejo resolvió, que la preparación de estados financieros de las empresas, con base a Normas sería de carácter obligatorio a partir del 1 de enero de 2001.

Con fecha 1 de Enero de 2002, el Consejo ratificó la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad y amplió el plazo de la obligatoriedad para su entrada en vigencia a partir del ejercicio económico que comienza el 1 de enero de 2004. Con fecha 31 de octubre de 2003, el Consejo, resolvió establecer un plan escalonado para la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad, tomando parámetros emitidos por CONAMYPE para la clasificación de las empresas²

Según acuerdo de fecha 29 de Diciembre de 2004 emitido por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría se estableció mantener el plan escalonado de adopción que fue aprobado en Octubre de 2003. Conforme dicho plan, se exige a las empresas a que presenten sus estados financieros con base al marco de referencia de Las Normas Internacionales de Información Financiera de acuerdo a la clasificación de las empresas que hace CONAMYPE (Comisión Nacional Para la Micro y Pequeña Empresa). En este plan se establece

² Guía Práctica Para El Tratamiento Contable De Los Activos No Corrientes Mantenidos Para La Venta Y Operaciones Discontinuas Como Herramienta Para Los Estudiantes De La Carrera De Licenciatura En Contaduría Pública De La Universidad De El Salvador

que las empresas clasificadas como grandes, deben presentar sus estados financieros a partir del año 2005 con base a Normas Internacionales adoptadas en El Salvador.

2.2 Marco Teórico.

A continuación se presentan definiciones contenidas en las Normas Internacionales de Información Financieras relacionadas con la NIIF 5 (Activos No Corrientes Mantenedidos Para La Venta y Operaciones Discontinuadas).

2.2.1 Activos.

Un activo es el conjunto o segmento, cuantificable de los beneficios económicos futuros fundadamente esperados y controlados por una entidad, representados por efectivo, bienes o servicios, como consecuencia de transacciones pasadas o de otros eventos ocurridos ³

Es un recurso controlado por la entidad, como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos ⁴

2.2.2 Activo apto.

Es aquel el que requiere, necesariamente, de un período sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado o para la venta. ⁵

³ Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, Párrafo 49, Lit. a), aprobado por el Consejo del IASC en abril de 1989, y adoptado por el IASB en abril de 2009.

⁴ *Ibid.* Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, Párrafo 49, Lit. a), aprobado por el Consejo del IASC en abril de 1989, y adoptado por el IASB en abril de 2009.

⁵ Norma Internacional de Contabilidad N° 23 (Costos por préstamos), definiciones.

2.2.3 Activos comunes de la entidad.

Son activos, diferentes de la plusvalía, que contribuyen a la obtención de flujos de efectivo futuros tanto en la unidad generadora de efectivo que se está considerando como en otras.⁶

2.2.4 Activos Corrientes.

Los activos corrientes son conocidos también como activos circulantes, disponibles o realizables, activo a corto plazo, etc. 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 operación 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 de 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 de balance.⁷

⁶Ibid. NIC 36 Párrafo 6, 2009.

⁷ Norma Internacional de Contabilidad 1 (NIC 1), párrafo 57

2.2.5 Activos No Corrientes.

El término “no corriente” incluye activos tangibles, intangibles y financieros que por su naturaleza sean a largo plazo. No está prohibido el uso de descripciones alternativas siempre que su significado quede claro⁸

2.2.6 Componente de la entidad.

Las operaciones y flujos de efectivo que pueden ser distinguidos claramente del resto de la entidad, tanto desde un punto de vista de la operación como efecto de información financiera.⁹

2.2.7 Compromiso firme de compra.

Un acuerdo con un tercero no vinculado, que compromete a ambas partes y por lo general es exigible legalmente, que:

- a) Especifica todas las condiciones significativas, incluyendo el precio y el plazo de las transacciones, y
- b) Incluye una penalización por incumplimiento lo suficientemente significativa para que el cumplimiento del acuerdo sea altamente probable.¹⁰

2.2.8 Costo.

Es el importe de efectivo o equivalente a efectivo pagados, o bien el valor razonable de la otra contraprestación entregada, para adquirir un activo en el

⁸ Norma Internacional de Contabilidad 1 (NIC 1), párrafo 58

⁹ Ibíd. (NIIF 5), Apéndice A, Definiciones de términos

¹⁰ Ibíd. (NIIF 5), Apéndice A, Definiciones de términos

momento de su adquisición o construcción o, cuando fuere aplicable el importe que se atribuye a ese activo cuando se lo reconoce inicialmente.¹¹

2.2.9 Costo de venta.

Los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo (o grupo de activos para su disposición), excluyendo los costos financieros y los impuestos a las ganancias.¹²

2.2.10 Depreciación.

Es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.¹³

2.2.11 Grupo de activos para disposición.

Un grupo de activos a ser dispuestos, ya sea por venta o por otra vía, de forma conjunta como grupo en una única transacción, junto con los pasivos directamente asociados con esos activos que se vayan a transferir en la transacción. El grupo incluirá la plusvalía adquirida en una combinación de negocios, si el grupo es una unidad generadora de efectivo o bien si se trata de una operación dentro de esa unidad generadora de efectivo.¹⁴

¹¹ NIC 16, párrafo 6, 2009.

¹² Ibíd. (NIIF 5), Apéndice A, Definiciones de términos

¹³ Ibíd. NIC 16, párrafo 6, 2009

¹⁴ Ibíd. (NIIF 5), Apéndice A, Definiciones de términos

2.2.12 Importe Depreciable.

Es el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.¹⁵

2.2.13 Importe Recuperable.

Importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso¹⁶

2.2.14 Mercado activo.

Es un mercado en el que se dan las siguientes condiciones:

- a) las partidas negociadas en el mercado son homogéneas;
- b) normalmente se pueden encontrar en todo momento compradores y vendedores; y
- c) los precios están disponibles al público.¹⁷

¹⁵ Ibíd. NIC 16, párrafo 6, 2009

¹⁶ NIC 36 Párrafo 18, 2009.

¹⁷ Ibíd. NIC 16, párrafo 6, 2009.

2.2.15 Modelo del Costo.

Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se registrara por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las perdidas por deterioro del valor.¹⁸

Según la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas (NIIF para las PYMES) define Modelo del Costo de la siguiente manera.

2.2.16 Modelo del Costo.

Una entidad medirá todos los elementos de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera perdidas 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.¹⁹

2.2.17 Modelo de Revaluación.

Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad se contabilizara por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las perdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libro en todo momento, no

¹⁸ Ibid. NIC 16, párrafo 30

¹⁹ NIIF para PYMES, Sección 17, párrafo 17.15

difiera significativamente del que pudiera determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa.²⁰

2.2.18 Pérdida Por Deterioro.

Es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo o unidad generadora de efectivo a su importe recuperable.²¹

2.2.19 Plan de Venta.

Es un plan detallado de cómo se debe realizar la venta o disposición por otra vía del activo o grupo de activos.²²

2.2.20 Propiedades, planta y equipo.

Son los activos tangibles que;

- a) Posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y

- b) Se esperan usar durante más de un periodo.²³

²⁰ Ibid. NIC 16, párrafo 31

²¹ Ibid. NIC 36 Párrafo 6, 2009

²² Ibid. Guía Práctica Para El Tratamiento Contable De Los Activos No Corrientes Mantenidos Para La Venta Y Operaciones Discontinuas Como Herramienta Para Los Estudiantes De La Carrera De Licenciatura En Contaduría Pública De La Universidad De El Salvador

²³ Ibid. NIC 16, 2009

2.2.21 Transferencia de bienes.

Se entiende como transferencia de dominio de bienes muebles corporales, no sólo la que resulte del contrato de compraventa por el cual el vendedor se obliga a transferir el dominio de un bien y el comprador a pagar su precio, sino también las que resulten de todos los actos, convenciones o contratos en general que tengan por objeto, transferir o enajenar a título oneroso el total o una cuota del dominio de esos bienes, cualquiera que sea la calificación o denominación que le asignen las partes o interesados, las condiciones pactadas por ellos o se realice a nombre y cuenta propia o de un tercero.²⁴

2.2.22 Unidad Generadora de Efectivo.

Es el grupo identificable de activos más pequeño, que genera entradas de efectivo a favor de la entidad que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.²⁵

2.2.23 Valor en Uso.

El valor actual de los flujos futuros estimados de efectivo que se espera se derive del uso continuado de un activo y de su disposición al final de su vida útil²⁶

Según la Norma Internacional de Contabilidad 16, propiedades, planta y equipo en su terminología define Valor en uso de la siguiente manera.

²⁴ Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Art. 6.

²⁵ Ibid NIC 36 Párrafo 6, 2009

²⁶ Ibid.NIIF 5, Apéndice A, Definiciones de términos

2.2.24 Valor específico para una entidad.

Es el valor presente de los flujos de efectivo que la entidad espera obtener del uso continuado de un activo y de su disposición al término de su vida útil, o bien de los desembolsos que espera realizar para cancelar un pasivo.²⁷

2.2.25 Valor Razonable

Es el importe por el cual un activo podría ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.²⁸

2.2.26 Valor razonable menos los costos de venta.

Es la existencia de un precio, dentro de un compromiso formal de venta, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, ajustado por los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición del activo.²⁹

²⁷ Ibíd. NIC 16, párrafo 6, 2009

²⁸ Ibíd. NIC 16, párrafo 6 y otras Normas Internacionales de Información Financiera, 2009

²⁹ NIC 36 Párrafos 25, 2009.

2.3 NORMATIVA LEGAL.

2.3.1 Código de Comercio.

Art. 435.- El comerciante está obligado a llevar contabilidad debidamente organizada de acuerdo con alguno de los sistemas generalmente aceptados en materia de Contabilidad y aprobados por quienes ejercen la función pública de Auditoría. Los comerciantes deberán conservar en buen orden la correspondencia y demás documentos probatorios.

El comerciante debe llevar los siguientes registros contables: Estados Financieros, diario y mayor, y los demás que sean necesario por exigencias contables o por Ley. Los comerciantes podrán llevar la contabilidad en hojas separadas y efectuar las anotaciones en el Diario en forma resumida y también podrán hacer uso de sistemas electrónicos o de cualquier otro medio técnico idóneo para registrar las operaciones contables. Todo lo anterior lo hará del conocimiento de la Oficina que ejerce la vigilancia del Estado.

Art. 436.- Los registros deben llevarse en castellano. Las cuentas se asentarán en Colones o en Dólares de los Estados Unidos de América. Toda contabilidad deberá llevarse en el país, aún la de las agencias, filiales, subsidiarias o sucursales de sociedades extranjeras. La contravención será sancionada por la oficina que ejerce la vigilancia del Estado de conformidad a su Ley. Toda autoridad que tenga conocimiento de la infracción, está obligada a dar aviso inmediato a la oficina antes mencionada.

Art. 438.- Los registros obligatorios deben llevarse en libros empastados o en hojas separadas, todas las cuales estarán foliadas, y serán autorizadas por el Contador Público autorizado que hubiere nombrado el comerciante. Tratándose de

comerciantes sociales, será el Auditor Externo quien autorizará los libros o registros, debiendo el administrador designado en los estatutos, avalar dicha autorización.

Las hojas de cada libro deberán ser numeradas y selladas por el Contador Público autorizado, debiendo poner en la primera de ellas una razón firmada y sellada, en la que se exprese el nombre del comerciante que las utilizará, el objeto a que se destinan, el número de hojas que se autorizan y el lugar y fecha de la entrega al interesado.

La Oficina que ejerce la vigilancia del Estado fiscalizará el cumplimiento de esta obligación, pudiendo sancionar las deficiencias que existieren contra el Auditor, el comerciante o sus administradores, según el caso todo de conformidad a la Ley.

Art. 439.- Los comerciantes deben asentar sus operaciones diariamente y llevar su contabilidad con claridad, en orden cronológico, sin blancos, interpolaciones, raspaduras, ni tachaduras, y sin presentar señales de alteración.

Art. 441.- El comerciante deberá establecer, al cierre de cada ejercicio fiscal, la situación económica de su empresa, la cual mostrará a través del balance general y el estado de pérdidas y ganancias.

El balance general, el estado de resultados y el estado de cambio en el patrimonio de empresas, deberán estar certificados por Contador Público autorizado, debiendo depositarse en el Registro de Comercio para que surtan efectos frente a terceros. Sin su depósito, no harán fe. El Balance, los estados de resultado y de cambio en el patrimonio, serán acompañados del dictamen del Auditor y sus anexos, para efectos de información sobre la consistencia de las cuentas respectivas.

Art. 442.- El registro de Estados Financieros contendrá:

I.- Los balances generales ordinarios.

II.- Los balances generales extraordinarios, ya sea que se practiquen por liquidación anticipada del negocio, suspensión de pagos o quiebra, por disposición de la ley o por voluntad del comerciante.

III.- Resumen de los inventarios relativos a cada balance.

IV.- Resumen de las cuentas que se agrupen para formar los renglones del propio balance.

V.- El estado de pérdidas y ganancias relativo a cada balance.

VI.- El estado de la composición del patrimonio.

VII.- Cualquier otro estado que sea necesario para mostrar la situación económica y financiera del comerciante.

VIII.- La forma en que se haya verificado la distribución de las ganancias o la aplicación de las pérdidas netas.

Art. 443, 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 obligaciones. El balance se elaborara conforme los principios contables autorizados por el mencionado Consejo, y a la naturaleza del negocio que se trate.

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

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

2.3.2 Código Tributario.

Obligación de llevar contabilidad formal

Artículo 139.- 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 apropiados 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. La contabilidad formal deberá complementarse con los libros auxiliares de cuentas necesarias y respaldarse con la documentación legal que sustente los registros, que permita establecer con suficiente orden y claridad los hechos generadores de los tributos establecidos en las respectivas leyes tributarias, las erogaciones, estimaciones y todas las operaciones que permitan establecer su real situación tributaria.

Los asientos se harán en orden cronológico, de manera completa y oportuna, en idiomas castellanos y expresados en moneda de curso legal. Las operaciones serán asentadas a medida que se vayan efectuando, y solo podrá permitirse un atraso de dos meses para efectos tributarios.

No podrá modificarse un asiento o un registro de manera que no sea determinable su contenido primitivo. Tampoco podrán llevarse a cabo modificaciones tales que resulte incierto determinar si han sido hechas originariamente o con posterioridad.

Las partidas contables y documentos deberán conservarse en legajos y ordenarse en forma cronológica, en todo caso, las partidas contables deberán poseer la documentación de soporte que permita establecer el origen de las operaciones que sustentan; lo anterior, también es aplicable a las partidas de ajuste.

La contabilidad podrá llevarse en forma manual o mediante sistemas mecanizados, para lo cual no será necesario obtener autorización previa de la Administración Tributaria, bastando con cumplir las normas relativas a la conservación de los respectivos archivos y programas. Los sujetos pasivos están

obligados a exhibir la contabilidad en las oficinas de la casa matriz o en el lugar que hayan informado que la mantendrán.

Artículo 142.- Los sujetos pasivos cuyas operaciones consisten en transferencias de bienes muebles corporales están obligados a llevar registros de control de inventarios que reflejen clara y verazmente su real movimiento, su valuación, resultado de las operaciones, el valor efectivo y actual de los bienes inventariados así como la descripción detallada de las características de los bienes que permitan individualizarlos e identificarlos plenamente.

2.3.3 Reglamento de Aplicación del Código Tributario

En el artículo 66 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, menciona los requisitos para presentar los Estados Financieros y los anexos respectivos, estos serán los que establecen las Normas Internacionales de Contabilidad y lo expresa de la siguiente manera:

Art. 66.-Los estados financieros a presentar serán los que establecen las Normas Internacionales de Contabilidad, los que se acompañarán de las respectivas notas necesarias de acuerdo a las circunstancias y actividades que desarrollan los contribuyentes que ameriten ser reveladas de acuerdo a la Norma referida, dichos estados financieros reunirán los requisitos siguientes:

- a) Ser firmados por el contribuyente, su representante legal o apoderado el contador del contribuyente y el auditor que dictamina para efectos fiscales;
- b) Presentarse en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior, expresando sus cifras en miles de colones o dólares de Estados Unidos de América según la moneda de curso legal que utilice el contribuyente; y,

- c) Contendrán un sello que indique son responsabilidad del contribuyente, que las cifras están de acuerdo a sus registros legales y auxiliares, que han sido examinadas solamente las del período dictaminado para propósitos fiscales y que se muestran en forma comparativa para los efectos que requiera la Administración Tributaria. Los estados financieros no se presentarán en forma comparativa cuando el período a dictaminar es menor de un año.

Artículo 67.- Los estados financieros se acompañarán de los siguientes anexos:

a) Análisis comparativo de las cuentas y respectivas subcuentas del costo de ventas y de servicios, costo de producción o construcción, gastos de fabricación, de administración, de venta, financieros y otros gastos, o las similares de acuerdo a la actividad que realice el contribuyente especialmente para las empresas aseguradoras, financieras, de pensiones y de bolsas de valores y productos agropecuarios; se referirán al período fiscal a dictaminar y el anterior, excepto cuando el período del dictamen es menor a un año, mostrando en cada uno de los análisis los conceptos correspondientes;

b) Relación de tributos a cargo del contribuyente para el período dictaminado, y como agente retenedor o perceptor, que deberá contener:

1. La descripción de las bases, tasas y porcentajes, el tributo, pago a cuenta, retención o percepción determinado o computado, valores acreditados, el entero de los tributos, pago a cuenta, retenciones y percepciones con sus multas e intereses si hubieren, el excedente o remanente a su favor, detallando las diferencias determinadas, entre los valores declarados y las cifras determinadas con base a la auditoría, en su caso, en cuanto a cada uno de estos conceptos;

2. En cuanto el pago del Impuesto sobre la Renta, deberá detallarse cualquier compensación o acreditamiento efectuado por pago a cuenta, retenciones o créditos

reconocidos mediante resolución; en el caso de contribuyentes personas naturales con actividad empresarial, deberán mencionarse los ingresos distintos a dicha actividad o la mención expresa de que no obtuvo otros ingresos, de tal manera que se muestre el tributo definitivo por concepto de impuesto sobre la Renta, tanto el declarado por el contribuyente como el determinado por auditoría, y sus diferencias;

3. Respecto del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, se deberá incluir la determinación del impuesto causado, así como del acreditable del ejercicio, tanto el declarado por el contribuyente como el determinado por la auditoría. Asimismo, mostrará el crédito fiscal resultante de la proporcionalidad u otros métodos autorizados para la vinculación del mismo en los casos de realizar actividades gravadas y exentas, o en el caso de efectuar operaciones no sujetas al impuesto, de acuerdo a lo que se describe a continuación:

- i. Se detallará el valor de los actos o actividades gravadas a las tasas del 13 % y 0%, y el de los actos o actividades exentas del pago del impuesto;
- ii. Se anotará el débito fiscal causado y se sumará los importes obtenidos;
- iii. Se anotará el remanente de crédito fiscal del inicio del período dictaminado;
- iv. Se detallarán las compras, importaciones e internaciones de bienes y servicios, y el respectivo crédito fiscal incluyendo el originado por retenciones, luego se obtendrá el subtotal de este impuesto;
- v. Al resultado obtenido de la suma del numeral 3 y 4 se le restará el crédito fiscal no deducible por las operaciones exentas de acuerdo a la ley del impuesto, y los reintegros de crédito fiscal en el caso que sea exportador; y,

vi. La información anterior dará como resultado el importe total del crédito fiscal a favor del contribuyente, al que se le restarán los débitos fiscales y el impuesto pagado en el período dictaminado por el contribuyente, y se sumará el crédito reconocido por la Administración por medio de resolución; El resultado de esta operación será cero o el remanente de crédito fiscal final del período dictaminado para los valores declarados por el contribuyente, y en caso de incumplimientos tributarios sustantivos la auditoría obtendrá de la operación, el impuesto dejado de pagar o una reducción del remanente de crédito fiscal declarado por el contribuyente.

Adecuación de la contabilidad formal, registros auxiliares y especiales a la naturaleza de las operaciones

Artículo 73.- La contabilidad formal y los registros especiales a que se refieren los artículos 139, 140, 141 y 142 inciso primero del Código Tributario, deberán llevarse con estricto orden, de tal manera que un tercero experto en materia contable o auditoría pueda deducir de ellos en un período de tiempo adecuado, una visión general de las operaciones relacionadas con los tributos y de la situación patrimonial y tributaria del sujeto pasivo.

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 en libros empastados y foliados en formas correlativas e identificadas apropiadamente.

Artículo 78.- El sujeto pasivo al adoptar el sistema de contabilidad, los libros y la nomenclatura de las cuentas y subcuentas que de acuerdo al tipo de actividades

que desarrolla sean necesarias, considerará la adecuación o ajuste de éstos a fin de reflejar fielmente su situación tributaria de acuerdo a los diferentes tributos; considerando los requisitos siguientes y los que la naturaleza de la actividad requiera:

c) Formular los componentes de los estados financieros: balance de situación general, estado de resultados, estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo, con base a las cuentas y subcuentas de su sistema contable aprobado, notas a los estados financieros y revelaciones de políticas contables; y,

d) Cuando se trate de sujetos pasivos que se dediquen a la venta, producción, fabricación de bienes o prestación de servicios, deberán elaborar el estado del costo de lo vendido y de producción a costo del servicio, con sus anexos correspondientes.

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

Artículo 79.- Los componentes de los estados financieros referidos en el artículo 78 literal c) de este Reglamento, deberán formularse de acuerdo a lo establecido por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, y en su defecto por las Normas Internacionales de Contabilidad, en caso de que el sujeto pasivo esté obligado a normas contables establecidas por entes reguladores con facultades en leyes especiales, deberá cumplir con las normas que éstos establezcan.

En todo caso los componentes de los estados financieros deberán estar en completo acuerdo con la contabilidad del sujeto pasivo, sin perjuicio de la discriminación y de las conciliaciones que fueren necesarias efectuar a las cifras para

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

Los estados financieros formulados por el sujeto pasivo deberán ser firmados por el contador responsable de su elaboración, excepto cuando sea el propio sujeto pasivo quien lleve la contabilidad, en cuyo caso bastará su firma o la de las personas de su nombramiento de conformidad a lo dispuesto en el Código de Comercio, el sujeto pasivo persona natural, su representante o apoderado, y por el auditor externo en su caso.

2.3.4 Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Hecho Generador.

Art.1.-La obtención de rentas por los sujetos pasivos en el ejercicio o periodo de imposición de que se trate, genera la obligación de pago del impuesto establecido en esta ley.

Sujetos pasivos de la obligación tributaria sustantiva.

Art. 5.- Son sujetos pasivos o contribuyentes y, por lo tanto obligados al pago del impuesto sobre la renta, aquéllos que realizan el supuesto establecido en el artículo 1 de esta ley, ya se trate:

a) de personas naturales o jurídicas domiciliadas o no;

b) de las sucesiones y los fideicomisos domiciliados o no en el país.

Determinación de la renta neta.

Art. 28.- La renta neta se determinará deduciendo de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para la producción de la renta y para la conservación de su fuente que esta ley determine, así como las deducciones que la misma establezca. En todo caso, los costos y gastos y demás deducciones deberán cumplir con todos los requisitos que esta ley y el Código Tributario estipulan para su deducibilidad.

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

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

Art. 30.- Es deducible de la renta obtenida, el costo de adquisición o de fabricación, de los bienes aprovechados por el contribuyente, para la generación de la renta computable, de acuerdo a lo dispuesto en este artículo.

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

En los bienes cuyo uso o empleo en la producción de la renta, se extienda por un período mayor de doce meses, se determinará una cuota anual o una proporción

de ésta, según corresponda, deducible de la renta obtenida, de conformidad a las reglas siguientes:

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

En los bienes cuyo uso o empleo en la producción de la renta gravada no comprenda un ejercicio de imposición completo, será deducible únicamente la parte de la cuota anual que proporcionalmente corresponda en función del tiempo en que el bien ha estado en uso en la generación de la renta o conservación de la fuente en el período o ejercicio de imposición. En el caso que los bienes se empleen en la producción, construcción, manufactura, o extracción de otros bienes, asimismo en la lotificación de bienes inmuebles, el valor de la cuota de depreciación anual o proporción correspondiente, formará parte del costo de dichos bienes. En este caso únicamente se tendrá derecho a deducirse de la renta obtenida el valor de la depreciación que corresponda a los bienes vendidos en el ejercicio o período de imposición respectivo.

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

a) Cuando se tratare de maquinaria importada que haya gozado de exención del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios en su importación, será como máximo el valor registrado por la Dirección General al momento de realizar la importación;

b) Cuando se tratare de maquinaria 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;

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.

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

5) El contribuyente podrá reclamar esta depreciación únicamente sobre bienes que sean de su propiedad, y mientras se encuentren en uso en la producción de ingresos gravables. Cuando se trate de bienes en que una persona tenga el usufructo y otra la nuda propiedad, la depreciación la hará el usufructuario mientras dure el usufructo.

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

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

8) No son depreciables las mercaderías o existencias del inventario del contribuyente, ni los predios rústicos o urbanos, excepto lo construido sobre ellos; en este último caso que se refiere a las edificaciones, para efectos de la procedencia de la deducibilidad, el contribuyente deberá separar en su contabilidad el valor del terreno y el valor de la edificación;

9) Cuando el bien se utilice al mismo tiempo en la producción de ingresos gravables y no gravables o que no constituyan renta, la deducción de la depreciación se admitirá únicamente en la proporción que corresponda a los ingresos gravables en la forma prevista en el artículo 28 inciso final de esta ley; y

10) El bien depreciable será redimido para efectos tributarios dentro del plazo que resulte de la aplicación del porcentaje fijo. No podrá hacerse deducción alguna por depreciación sobre bienes que fiscalmente hayan quedado redimidos.

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

En caso de que exista saldo de pérdida de capital de ejercicios o periodos de imposición anteriores, que no se hubiere aplicado a ganancia de capital, podrá restarse a la ganancia neta de capital calculado en el ejercicio o periodo de imposición actual, el resultado positivo será sujeto al impuesto referido en el inciso anterior.

El impuesto a pagar por la ganancia de capital cuando la transferencia se realice transcurrido los doce meses siguientes a la adquisición del bien se sumara al impuesto calculado sobre la renta imponible ordinaria y se pagara en el mismo plazo en que el contribuyente deba presentar la declaración jurada del impuesto sobre la

renta del correspondiente ejercicio anual o periodo de imposición, adjuntándose a dicha declaración el formulario de cálculo de ganancia de capital o de la pérdida en su caso, que deberá llenarse con los requisitos que disponga la Dirección General.

2.3.5 Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Además el artículo 16 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, establece la forma de determinar los años de posesión de un bien para calcular la ganancia de capital. Este artículo ha sido derogado en parte por las reformas del artículo 42 de la citada ley 11, quedando en vigencia únicamente el último inciso, el cual establece que: se tendrá como valor de la transacción, el precio estipulado por las partes en el contrato respectivo y en los casos de arrendamiento con promesa de venta, se tendrá como valor de la transacción, el precio total del arriendo más el precio de venta si este no estuviere incluido en aquel”.

2.3.6 Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

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

Concepto de bienes muebles corporales.

Art. 5- En el concepto de bienes muebles corporales se comprende cualquier bien tangible que sea transportable de un lugar a otro por sí mismo o por una fuerza o energía externa.

Concepto de transferencia

Art. 6- Para los efectos de esta ley se entiende como transferencia de dominio de bienes muebles corporales, no sólo la que resulte del contrato de compraventa por el cual el vendedor se obliga a transferir el dominio de un bien y el comprador a pagar su precio, sino también las que resulten de todos los actos, convenciones o contratos en general que tengan por objeto, transferir o enajenar a título oneroso el total o una cuota del dominio de esos bienes, cualquiera que sea la calificación o denominación que le asignen las partes o interesados, las condiciones pactadas por ellos o se realice a nombre y cuenta propia o de un tercero.

Enunciación de actos y hechos comprendidos en el concepto de transferencia

Art. 7- En el concepto de transferencia de dominio, como hecho generador del impuesto se entienden comprendidos, entre otros, los siguientes actos, convenciones o contratos que se refieran a bienes muebles corporales provenientes de:

b) Permutas;

g) Transferencias de bienes muebles corporales propias del giro con ocasión de la modificación, ampliación, transformación, fusión u otras formas de reorganización de sociedades;

k) Promesa de venta seguida de la transferencia de la posesión; y

l) En general, toda forma de entrega onerosa de bienes que da a quien los recibe la libre facultad de disponer económicamente de ellos, como si fuere propietario.

Art. 11- Constituye hecho generador del impuesto, el retiro o desafectación de bienes muebles corporales del activo realizable de la empresa, aún de su propia producción, efectuados por el contribuyente con destino al uso o consumo propio, de los socios, directivos o personal de la empresa. Asimismo constituye hecho generador del impuesto asimilado a transferencia, los retiros de bienes muebles corporales destinados a rifas, sorteos o distribución gratuita con fines promocionales, de propaganda o publicitarios, sean o no del giro de la empresa, realizados por los contribuyentes de este impuesto. Se considerarán retirados o desafectados todos los bienes que faltaren en los inventarios y cuya salida de la empresa no se debiere a caso fortuito o fuerza mayor o a causas inherentes a las operaciones, modalidades de trabajo o actividades normales del negocio.

No se entienden como retirados de la empresa ni gravados como tales aquellos bienes que sean trasladados desde el activo realizable al activo fijo, siempre que sean necesarios para el giro del negocio; al igual que los bienes donados por el contribuyente a las entidades a que se refiere el Art. 6 literal c) inciso segundo de la Ley de Impuesto sobre la Renta, calificadas previamente según lo dispone dicho artículo, y cumplan además los requisitos que establezca la Dirección General.

Art. 14- Constituye hecho generador del impuesto la importación e internación definitiva al país de bienes muebles corporales y de servicios.

Transferencia y retiro de bienes.

Art. 22- Son contribuyentes del impuesto quienes en carácter de productores, comerciantes mayoristas o al por menor, o en cualesquiera otras calidades realizan dentro de su giro o actividad en forma habitual, por si mismos o a través de mandatarios a su nombre, ventas u otras operaciones que signifiquen la transferencia onerosa del dominio de los respectivos bienes muebles corporales, nuevos o usados.

Art. 45- Estarán exentas del impuesto las siguientes importaciones e internaciones definitivas:

h) De maquinarias efectuadas por los sujetos pasivos debidamente inscritos en el Registro de Contribuyentes del Impuesto, destinada a su activo fijo para ser utilizado directamente en la producción de bienes y servicios no contemplados en los artículos 44 y 46 ni los exceptuados en el artículo 174 de esta ley.

Para poder gozar de esta exención, el contribuyente deberá registrar los bienes específicos que se importaran, en un registro que llevara la Dirección General, por lo menos con 30 días de antelación a la fecha en que ella tenga lugar. La Dirección General establecerá los requisitos documentación y procedimientos necesarios para registrar dichos bienes. El precio al que se registraran los bienes importados será el vigente a nivel internacional a la fecha de la importación definitiva, el cual estará sujeto a fiscalización.

i) Autobuses, microbuses y vehículos de alquiler dedicados al transporte público de pasajeros. Estos dos últimos deberán reunir las características que, para efectos de su distinción, señale el Reglamento. Asimismo, en cuanto a la propiedad sobre estos únicamente podrán ser transferidos hasta después de cinco años de la legalización de la internación y permisos de circulación correspondiente

Requisitos para deducir el crédito fiscal. Impuestos retenidos

Art. 65- Únicamente será deducible el crédito fiscal trasladado en los comprobantes de crédito fiscal en la forma indicada en el artículo 64 de esta ley, en los casos siguientes:

1-Adquisiciones de bienes muebles corporales destinados al activo realizable;

2-Adquisiciones de bienes muebles corporales destinados al activo fijo, cuando en éste conserven su individualidad y no se incorporen a un bien inmueble.

3-Desembolsos efectuados para la utilización de servicios en el giro del negocio, siempre que no se destinen a la construcción o edificación de bienes inmuebles, así como la reconstrucción, remodelación o modificación, ya sea total o parcial de bienes inmuebles sean propiedad o no del contribuyente; indistintamente que dichos servicios se contraten por precio alzado, por administración de obra o cualquier otra modalidad.

4-Gastos generales destinados exclusivamente a los fines de la realización del objeto, giro o actividad del contribuyente, tales como fletes o acarreos, energía eléctrica, teléfono o agua.

Las operaciones mencionadas en los numerales anteriores deberán ser indispensables para el objeto, giro o actividad del contribuyente y para la generación de operaciones gravadas con este impuesto y que por lo tanto generen débito fiscal, o de operaciones gravadas con tasa cero por ciento, caso contrario no será deducible el crédito fiscal.

Las adquisiciones de bienes o de servicios que no se enmarquen y no cumplan lo dispuesto en los incisos precedentes deberán ser documentadas por medio de Factura. Para ese efecto, los contribuyentes adquirentes de bienes o de servicios, no deberán solicitar la emisión o la entrega de Comprobante de Crédito Fiscal sino que de Factura y los proveedores de bienes o de servicios estarán obligados a emitirla y entregarla.

Para efectos de la deducibilidad a que se refiere este artículo se requerirá en todo caso, que la operación que origina el crédito fiscal esté documentada con el Comprobante de Crédito Fiscal original y que figure la cantidad trasladada como

crédito fiscal en forma separada del precio de los bienes o remuneración de los servicios, o se compruebe documentalmente el monto del impuesto pagado en la importación o internación de los bienes o de los servicios. Además, todo ello debe estar debidamente registrado en el libro de compras que establece el artículo 141 del Código Tributario y en la contabilidad formal o en libros especiales, en este último caso, según se trate de contribuyentes obligados o no a llevar contabilidad formal.

Cuando se trate de bienes muebles corporales, también constituirá requisito para la deducción que trata este artículo, que la compra de dichos bienes esté debidamente asentada en el Registro de Control de Inventarios a que aluden los artículos 142 y 142-A del Código Tributario, haciendo referencia al documento legal correspondiente y bajo los requisitos establecidos por los citados artículos.

Los impuestos retenidos por los agentes de retención, de conformidad a lo establecido en el artículo 162 del Código Tributario, constituirán crédito fiscal para el agente, en el mismo período que corresponda a la fecha de emisión del Comprobante de Retención a que se refiere el artículo 112 del Código Tributario. Asimismo, las cantidades retenidas de conformidad al artículo 161 del Código Tributario, constituirán crédito fiscal para los agentes de retención, amparados por el mandamiento de ingreso donde conste el pago del impuesto. En ambos casos se reconocerá dicho crédito, siempre y cuando se declare y entere íntegramente en el mismo período de emisión de los referidos documentos y se registre separadamente el impuesto retenido de los comprobantes de crédito fiscal recibidos de los proveedores.

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

adquisiciones a que se refiere este artículo deberá entenderse comprendidos las compras locales, las importaciones y las internaciones.

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

2.3.7 Ley del Impuesto Sobre Transferencia de Bienes Raíces.

En el artículo 4 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de bienes Raíces se establece la cantidad a pagar por la transferencia de bienes inmuebles de la siguiente manera:

Si el valor del inmueble es hasta ¢ 250,000.00 está exento, si el valor es de ¢250,000.01 en adelante, el impuesto a pagar será el 3% sobre el exceso de ¢250,000.00.

2.4 NORMATIVA CONTABLE

2.4.1 Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES).

Reconocimiento

Una entidad aplicara los criterios de reconocimientos para determinar si reconocer o no una partida de propiedades, planta o equipo. Por lo tanto, la entidad reconocerá el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo como un activo si, y solo si:

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

Medición del Costo

El costo de un elemento de propiedades planta y equipo, será el precio equivalente en efectivo en la fecha de reconocimiento si el pago se aplaza mas allá de los términos normales de crédito, el costo es el valor presente de todos los pagos futuros.

2.4.2 Norma Internacional de Contabilidad 1.- Presentación de Estados Financieros.

Con el fin de establecer el marco global para la presentación de estados financieros para uso general, incluyendo directrices sobre su estructura y el contenido mínimo, a continuación se presentan algunos puntos importantes en esta norma.

Finalidad de los estados financieros.

Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del desempeño financiero de una entidad. El objetivo de los estados financieros con propósitos de información general es suministrar información acerca de la situación financiera, del desempeño financiero y de los flujos de efectivo de la entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas. Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que se les han confiado. Para cumplir este objetivo, los estados financieros suministrarán información acerca de los siguientes elementos de la entidad:

- (a) activos;
- (b) pasivos;
- (c) patrimonio neto;
- (d) gastos e ingresos, en los que se incluyen las pérdidas y ganancias;
- (e) otros cambios en el patrimonio neto; y
- (f) flujos de efectivo.

Esta información, junto con la contenida en las notas, ayudará a los usuarios a predecir los flujos de efectivo futuros y, en particular, la distribución temporal y el grado de certidumbre de los mismos.

Componentes de los estados financieros.

Un juego completo de estados financieros comprende:

- (a) un balance;
- (b) un estado de resultados;
- (c) un estado de cambios en el patrimonio neto que muestre:
 - (i) todos los cambios habidos en el patrimonio neto; o bien

- (ii) los cambios en el patrimonio neto distintos de los procedentes de las transacciones con los propietarios que actúan como tales;
- (d) un estado de flujo de efectivo; y
- (e) notas, comprendiendo un resumen de las políticas contables significativas y otras notas explicativas.

2.4.3 Norma Internacional de Contabilidad 16.- Propiedades, planta y equipo.

En esta norma veremos algunos aspectos para Establecer los principios para el reconocimiento inicial y la valoración posterior de las Propiedades, planta y equipo como puntos de énfasis.

Medición en el Reconocimiento.

Un elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se medirá por su costo. El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo será el precio equivalente al efectivo en la fecha de reconocimiento. Si el pago se aplaza mas allá de los términos normales de crédito, la diferencia entre el precio equivalente al efectivo y el total de los pagos se reconocerá como intereses a lo largo del periodo del crédito a menos que tales intereses se capitalicen.

Un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y solo si:

- a) Sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y
- b) El costo del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad.

El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprenden:

- a) Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja de precios;
- b) Todos los activos directamente relacionados con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia;
- c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituya obligaciones en las que incurre la entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo, con propósitos distinto del de la producción de inventarios durante tal periodo.

2.4.4 Norma Internacional de Contabilidad 23.- Costos por Préstamos.

Con esta norma se busca establecer el tratamiento contable de los costes por intereses, en la cual se hace mención sobre los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de algún activo apto forman parte del costo de ese activo. Los demás costos por préstamos se reconocen como un gasto.

Reconocimiento.

Una entidad capitalizará los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos aptos como parte

del costo de dichos activos. Una entidad deberá reconocer otros costos por préstamos como un gasto en el período en que se haya incurrido en ellos.

Los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto, se incluyen en el costo de dichos activos. Estos costos por préstamos se capitalizarán, como parte del costo del activo, siempre que sea probable que den lugar a beneficios económicos futuros para la entidad y puedan ser medidos con fiabilidad.

Las actividades necesarias para preparar el activo para su uso deseado o para su venta implican más que la construcción física del mismo. Incluyen también los trabajos técnicos y administrativos previos al comienzo de la construcción física, tales como las actividades asociadas con la obtención de permisos anteriores a la construcción física propiamente tal. No obstante, tales actividades excluyen la mera tenencia del activo, cuando no se están efectuando actividades de producción o desarrollo que modifican la condición del activo.

2.4.5 Norma Internacional de Contabilidad 36.- Deterioro del Valor de los Activos.

Los activos deteriorados en una entidad no deben estar registrados a un importe superior a su importe recuperable, en esta norma establece los procedimientos que aplicara la entidad para efecto de la información a revelar en cuanto al reconocimiento y medición de los activos deteriorados.

Medición del importe recuperable.

Esta Norma define el importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo como el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso. En los párrafos siguientes se establecen los requisitos para la determinación del importe recuperable.

Sería posible calcular el valor razonable del activo menos los costos de venta, incluso si éste no se negociase en un mercado activo. Sin embargo, en ocasiones no es posible determinar el valor razonable del activo menos los costos de venta, por la inexistencia de bases para realizar una estimación fiable del importe que se podría obtener, por la venta del activo en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas. En este caso, la entidad podría utilizar el valor en uso del activo como su importe recuperable.

Si no hubiese razón para creer que el valor en uso de un activo excede de forma significativa a su valor razonable menos los costos de venta, se considerará a este último como su importe recuperable. Este será, con frecuencia, el caso de un activo que se mantiene para disposición. Esto es así porque el valor en uso de un activo que se mantiene para disposición consistirá, principalmente, en los ingresos netos de la disposición, tales como los flujos de efectivo futuros, derivados de su utilización continuada hasta la disposición, probablemente resulten insignificantes a efectos del cálculo.

Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor.

El importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe recuperable si, y sólo si, este importe recuperable es inferior al importe en libros. Esta reducción se denomina pérdida por deterioro del valor. La pérdida por deterioro del valor se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo, a menos que el activo se contabilice por su valor revaluado de acuerdo con otra Norma. Cualquier pérdida por deterioro del valor, en los activos revaluados, se tratará como un decremento de la revaluación efectuada de acuerdo con esa otra Norma.

Una pérdida por deterioro del valor asociada a un activo no revaluado se reconocerá en el resultado del periodo. No obstante, la pérdida por deterioro del valor correspondiente a un activo revaluado se reconocerá directamente como un cargo contra los superávits de revaluación, hasta el límite del importe de la reserva de revaluación para ese activo. Cuando el importe estimado de una pérdida por deterioro del valor sea mayor que el importe en libros del activo con el que se relaciona, la entidad reconocerá un pasivo si, y sólo si, estuviese obligada a ello por otra Norma.

Información a revelar.

La entidad revelará, para cada clase de activos, la siguiente información:

- a) el importe de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo, así como la partida o partidas del estado de resultados en las que tales pérdidas por deterioro del valor estén incluidas.

- b) el importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo, así como la partida o partidas del estado de resultados en que tales reversiones estén incluidas.

- c) el importe de las pérdidas por deterioro del valor de activos revaluados reconocidas directamente en el patrimonio neto durante el periodo.

- d) el importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor de activos revaluados reconocidas directamente en el patrimonio neto durante el periodo.

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO.

3.1 Metodología.

La metodología de la investigación es cualicuantitativa, porque lo que se hará es describir y analizar las variables de un área de contabilidad.

3.1.1 Tipo de Estudio

Esta investigación es considerada de tipo Descriptivo sin intervención, a través del cual se logró describir el fenómeno de la deficiencia de los estudiantes en cuanto a la comprensión de las Normas Internacionales de Información Financiera y en particular de la NIIF 5, así como analizar en qué forma afecta el hecho de no disponer de material de consulta para profundizar en estos temas a los estudiantes de contaduría pública de la facultad de ciencias económicas.

3.2 Universo y muestra

3.2.1 Universo

La población objeto de estudio es:

- Los estudiantes de quinto año de Licenciatura en Contaduría Pública, de la Universidad de El Salvador – Facultad Multidisciplinaria Oriental; que alcanza un número de 54 estudiantes.

3.2.2 Muestra

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

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

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

Dónde:

n= Tamaño de la muestra = ?

N= Tamaño del universo = 48 estudiantes

Z= Nivel de confianza³⁰ = 1.96

P= Probabilidad de ocurrencia = 0.95

Q= Probabilidad de no ocurrencia = 0.05

E= Error muestral = 0.05

$$n = \frac{1.96^2 (0.95)(0.05)54}{[(54 - 1) (0.05)^2] + [(1.96)^2(0.95)(0.05)]}$$

$$n = \frac{(3.8416) (0.95)(2.7)}{(53) (0.0025) + (3.8416)(0.0475)}$$

$$n = \frac{9.8537}{0.3149}$$

³⁰ Z fue calculada a través de la tabla estadística normal y corresponde a un nivel de confianza de (1-alfa) donde alfa es un valor de 0.05 dando un nivel de confianza de 0.95 que dividido entre 2 es igual a 0.475 dando en la tabla un nivel de confianza numérico de 1.96

$$n = 31.26$$

$$n \approx 31 \text{Estudiantes}$$

3.3 Método de Muestreo

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

3.4 Tipo de Muestreo

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

3.5 Técnicas de Recolección de Datos de la Investigación

La técnica a utilizada en la investigación es la encuesta, y es administrada a los estudiantes de quinto año de Licenciatura en Contaduría Pública, de la Universidad de El Salvador – Facultad Multidisciplinaria Oriental.

3.6 Instrumentos

El instrumento de investigación utilizada es el cuestionario, el cual es dirigido a la muestra tomada de los estudiantes de quinto año de Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador Facultad Multidisciplinaria Oriental. Dicho instrumentos consta de preguntas cerradas y abiertas con el objetivo de que este sea de fácil entendimiento.

3.7 Formas en que se analizaron e interpretaron los resultados

Una vez que se obtuvo la información requerida a través del cuestionario, el procesamiento de la información se hizo en forma manual; utilizando diversas técnicas estadísticas como lo son las agrupaciones de datos, de acuerdo a la complejidad de la interrogante.

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

CAPITULO IV

ANALISIS E INTERPRETACION DE RESULTADOS

Resultados de las encuestas realizadas a los estudiantes de quinto año de la Licenciatura en Contaduría pública de la Universidad de El Salvador – Facultad Multidisciplinaria Oriental.

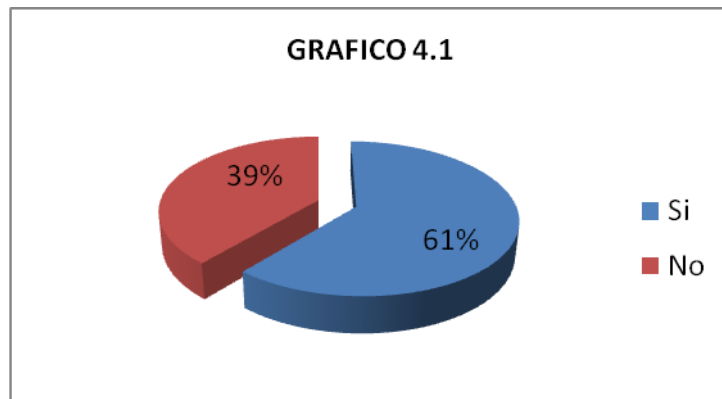
Pregunta n° 1.

¿Tiene conocimiento de la existencia de una normativa contable que regule los activos no corrientes mantenidos para la venta y Operaciones Discontinuas?

Objetivo: Conocer si la población encuestada sabe de la existencia de la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la venta y Operaciones Discontinuas.

Tabla N° 4.1

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	19	61
NO	12	39
TOTAL	31	100



Análisis:

Del 100% de los estudiantes encuestados un 61% conoce de la existencia de una normativa contable que regula los activos no corrientes mantenidos para la venta, pero el 39% desconoce la existencia de dicha normativa.

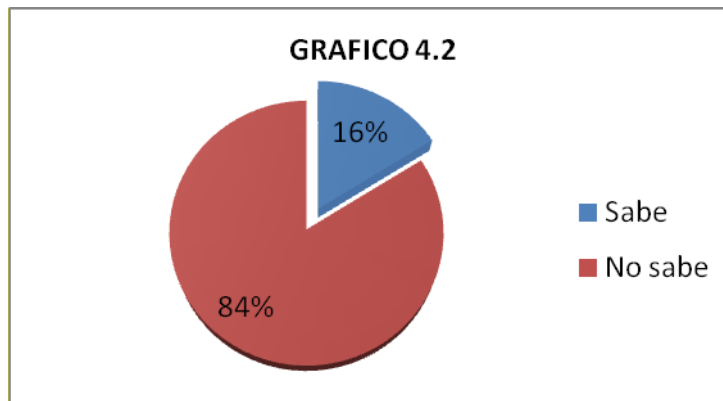
Pregunta N° 2

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

Objetivo: Saber si los encuestados conocen cual es la Norma Internacional de Información Financiera que regula los Activos no Corrientes Mantenidos para la venta y Operaciones discontinuadas.

Tabla N° 4.2

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
Sabe	5	16
No sabe	26	84
TOTAL	31	100



Análisis:

Del 100% de los estudiantes un 84% no conoce el nombre de la norma Internacional de Información Financiera que regula los Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas, aunque en la pregunta anterior un 39% dijo conocerla y al indagar sobre dicho conocimiento solo el 16% conoce la normativa contable. Se puede observar que la mayoría de los estudiantes encuestados desconocen la normativa.

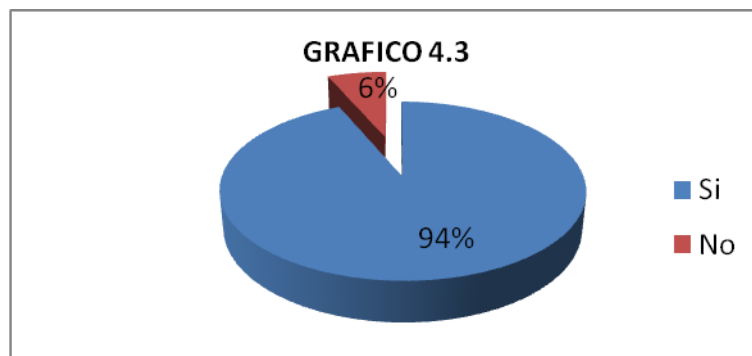
Pregunta N° 3

¿Considera usted necesario el contenido y aplicación de la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas?

Objetivo: Saber si la población encuestada le interesa el contenido y la aplicación de esta norma.

Tabla N° 4.3

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	29	94
NO	2	6
TOTAL	31	100



Análisis:

Del total de los encuestados un 94% dijo que es necesario aplicar la normativa contable para poder presentar información fiable y relevante, pero el 6% restante no consideran de importancia la aplicación de la normativa para que la información sea fiable y relevante.

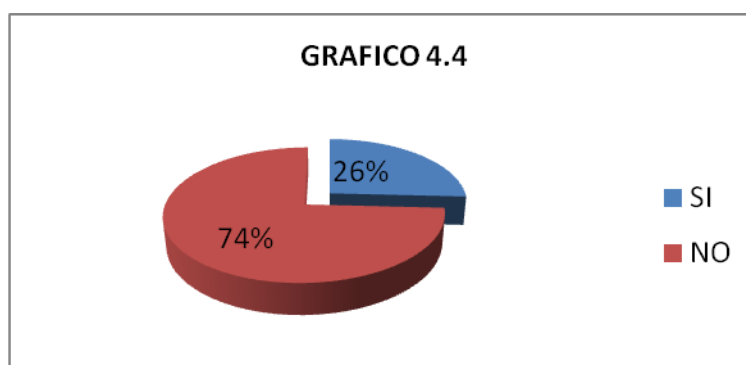
Pregunta N° 4

¿Conoce los elementos que intervienen en la medición de un activo no corriente clasificado como mantenido para la venta y operaciones discontinuadas?

Objetivo: Saber si los encuestados conocen cuales son los elementos que intervienen en la medición de un activo no corriente mantenido para la venta y operaciones discontinuadas.

Tabla N° 4.4

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	8	26
NO	23	74
TOTAL	31	100



Análisis:

De los estudiantes encuestados solo un 26% manifiesta conocer los elementos que intervienen en la medición de un activo no corriente mantenido para la venta y operaciones discontinuadas, mientras que el 74% dijeron no conocer los elementos.

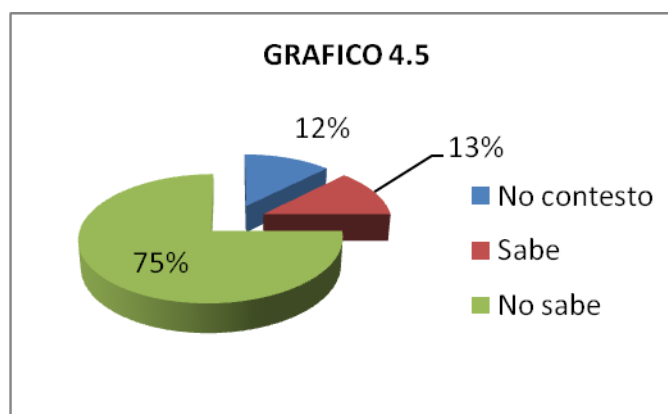
Pregunta N° 5.

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

Objetivo: Indagar si la población encuestada conoce realmente los elementos que intervienen en la medición de los activos no corriente clasificado como mantenido para la venta y operaciones discontinuadas.

Tabla N° 4.5

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
No contesto	1	12
Sabe	1	13
No sabe	6	75
TOTAL	8	100



Análisis:

En la pregunta N° 4, 8 estudiantes que representan un 26% de los encuestados manifestó conocer los elementos que intervienen en la medición de un Activo no Corriente Mantenido para la Venta y Operaciones Discontinuas. pero al preguntarles cuales son estos elementos el 12% no contesto, demostrando desconocimiento, un 13% menciono algunos de ellos, y el 75% nada mas conoce todos los elementos, por lo que podemos observar que la población encuestada no

tiene conocimiento acerca de los activos no corrientes clasificado como mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas.

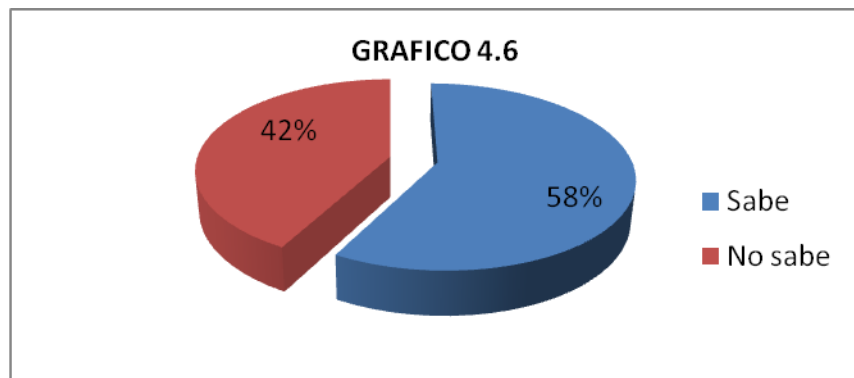
Pregunta N° 6.

¿Sabe como mide los activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta la NIIF 5?

Objetivo: Saber si los encuestados conocen la medición de un activo no corriente clasificado como mantenido para la venta.

Tabla N° 4.6

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
Sabe	18	58
No Sabe	13	42
TOTAL	31	100



Análisis:

El 100% de los estudiantes encuestados 58% manifiesta saber como la NIIF 5 mide los activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta, mientras q el 42% no sabe.

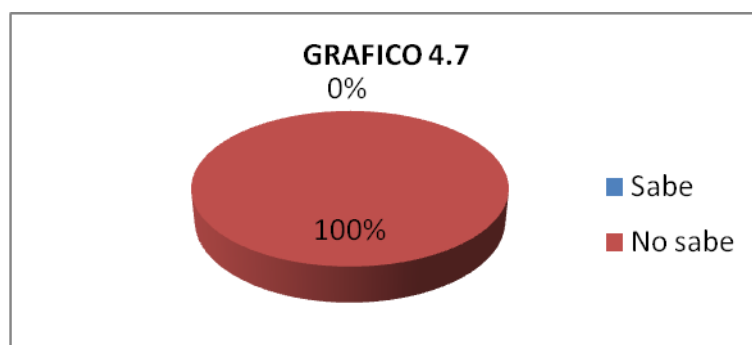
Pregunta N° 7

Si la respuesta anterior fue positiva mencione como mide un activo no corriente clasificado como mantenido para la venta la NIIF5.

Objetivo: Indagar si la población encuestada conoce realmente como mide los activos no corrientes clasificados como mantenidos para venta la NIIF 5.

Tabla N° 4.7 E

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
Sabe	0	3
No sabe	18	97
TOTAL	18	100



Análisis:

En la pregunta N° 6, 18 estudiantes que representan un 58% de los encuestados manifestó conocer como es la medición de un Activo no Corriente Mantenido para la Venta y Operaciones Discontinuas, pero al indagar y preguntarles como es el 100% manifestó no saber cómo mide los activos no corrientes mantenidos para venta la NIIF 5

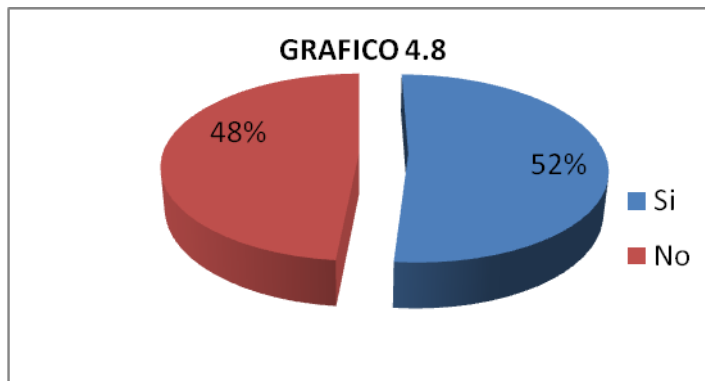
Pregunta N° 8

¿Considera usted que las leyes tributarias vigentes en El Salvador regulan las transacciones de los activos no corrientes clasificado como mantenido para la venta y operaciones discontinuadas?

Objetivo: Conocer si la población encuestada tiene conocimiento acerca del área tributaria en relación a los activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas.

Tabla N° 4.8

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	16	52
NO	15	48
TOTAL	36	100



Análisis:

El 52% de los estudiantes consideran que la Legislación Tributaria vigente regula las transacciones de los activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas; y el 48% considera que no es regulado por la legislación tributaria.

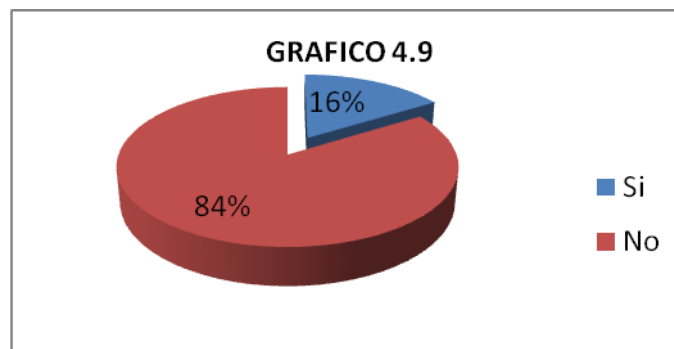
Pregunta N° 9

¿Sabe usted como contabilizar los activos no corrientes clasificados como mantenido para la venta y operaciones discontinuadas?

Objetivo: Conocer si los estudiantes saben contabilizar los activos no corrientes clasificado como mantenido para la venta y operaciones discontinuadas.

Tabla N° 4.9

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
SI	7	16
NO	24	84
TOTAL	31	100



Análisis:

Del 100% de los estudiantes encuestados el 84% no sabe cómo contabilizar los activos no corrientes clasificados como mantenido para la venta y operaciones discontinuadas, mientras que un 16% sabe cómo hacerlo.

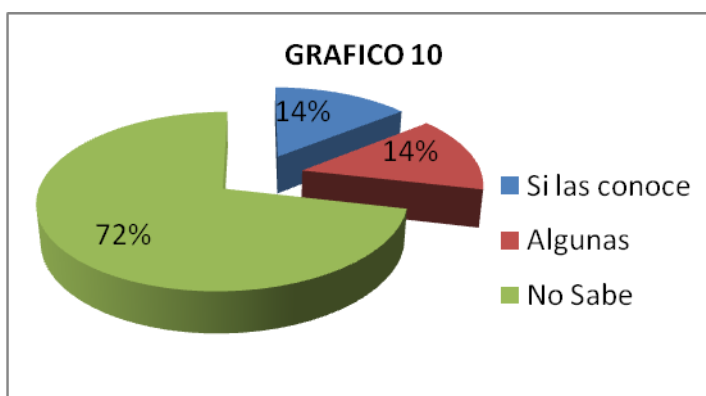
Pregunta N° 10

¿Qué cuentas intervienen en el registro contable de los activos no corrientes clasificados como mantenido para la venta y operaciones discontinuadas?

Objetivo: Verificar si la población encuestada sabe cómo contabilizar los activos no corrientes clasificados como mantenido para la venta y operaciones discontinuadas.

Tabla N° 4.10

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	%
Si conoce todas las cuentas	1	14
Algunas	1	14
No sabe	5	72
TOTAL	7	100



Análisis:

En la pregunta N° 9 un 16% que representa a 7 encuestados dice saber cómo contabilizar los activos no corrientes clasificados como mantenido para la venta y operaciones discontinuadas, pero al pedirles que mencionen las cuentas que intervienen en el registro contable del 100% de los estudiantes encuestados solo un 14% conoce las cuentas que intervienen en el registro contable, un 14% conoce algunas de las cuentas, pero el 72% dice no saber cuáles son las cuentas que se utilizan en dicho registro.

ANÁLISIS GENERAL

Las respuestas anteriores indican, que si se hace necesario elaborar un trabajo de graduación sobre el análisis y aplicación de NIIF 5 activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas, enfocado a la partida propiedades, planta y equipo, y su incidencia tributaria, ya que en el transcurso de la investigación se ha constatado que los estudiantes de quinto año de la Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador – Facultad Multidisciplinaria Oriental la gran mayoría muestra desconocimiento hacia dicho tema, por lo que es de mucha trascendencia la realización de esta investigación ya que permitirá a los estudiantes adquirir más conocimientos sobre la contabilización de los activos de propiedades, planta y equipo clasificados como mantenidos para la venta.

CAPITULO V

ANALISIS Y APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACION FINANCIERA 5 ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y OPERACIONES DISCONTINUADAS, ENFOCADO A LA PARTIDA PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, Y SU INCIDENCIA TRIBUTARIA.

5.1 Introducción al tema-

Con el paso del tiempo las grandes entidades con el fin de mantenerse competitivas, van necesitando de herramientas que sean de gran utilidad para estar actualizadas en los avances tecnológicos, sin olvidar los cambios que provocan la globalización; esto ha llevado a que se actualicen y administren los recursos, para una mejor adopción de decisiones.

Es por ello que en el campo de la Contaduría Pública se han desarrollado y a la vez evolucionado una serie de normas como lo son las Normas Internacional de Información Financiera, las cuales establecen las bases para la preparación y presentación de la información financiera.

La presente investigación tiene como finalidad presentar en su primer tema dentro del capítulo IV, la clasificación de activos, dentro de ellos están los activos corrientes y no corrientes.

Después de este primer tema se abordan los criterios que se utilizan para la clasificación de un activo no corriente mantenido para la venta o como mantenido

para distribuir a los propietarios, específicamente enfocado a la partida de propiedades, planta y equipo.

Se analiza posteriormente la medición de los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta y los elementos que intervienen en la misma, y a través de un caso práctico se detalla la contabilización de dichos activos, de igual manera se aborda la pérdida por deterioro de valor de un activo clasificado como mantenido para la venta y los factores internos y externos a considerar para el reconocimiento del deterioro de valor de tales activos.

Luego se desarrolla el reconocimiento y medición a través de un caso práctico de la reversión de pérdida por deterioro de valor de un activo no corriente mantenido para la venta. Los factores internos y externos a considerar para el registro de la reversión por deterioro.

Por último se detalla la información a revelar de un activo no corriente o grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta, y operaciones discontinuadas, así como la incidencia tributaria en la aplicación de esta NIIF 5.

5.2 Clasificación de activos.

Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener en el futuro, beneficios económicos. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la empresa. Este potencial puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la empresa. Puede también

tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras partidas equivalentes, o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción.³¹

Usualmente, una entidad emplea sus activos para producir bienes o servicios capaces de satisfacer deseos o necesidades de los clientes. Puesto que estos bienes o servicios satisfacen tales deseos o necesidades los clientes están dispuestos a pagar por ellos y, por tanto, a contribuir a los flujos de efectivo de la empresa. El efectivo por si mismo, rinde un servicio a la entidad por la posibilidad de obtener, mediante su utilización, otros recursos.³²

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo pueden llegar a la entidad por diferentes vías. Por ejemplo, un activo puede ser:

- a) Utilizado aisladamente, o en combinación con otros activos, en la producción de bienes y servicios a vender por la empresa;
- b) Intercambiado por otros activos;
- c) Utilizados para satisfacer un pasivo; o
- d) Distribuidos a los propietarios de la empresa.³³

Muchos activos, como por ejemplo las propiedades, planta y equipo, son elementos tangibles. Sin embargo la tangibilidad no es esencial para la existencia del activo, así las patentes y los derechos de autor, por ejemplo, tienen la cualidad de

³¹ Marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros, párrafos 49 y 53.

³² Marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros, párrafos 54

³³ Marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros, párrafos 55

activos si se espera que produzca beneficios económicos para la entidad y son, además, controlados por ella.³⁴

Algunos activos, como por ejemplo las cuentas por cobrar y los terrenos están asociados con derechos legales, incluido el derecho de propiedad. Al determinar la existencia o no de un activo, el derecho de propiedad no es esencial. Así, por ejemplo, los terrenos que se disfrutan en régimen de arrendamiento financiero son activos si la entidad controla los beneficios económicos que se espera obtener de ellos.

Aunque la capacidad de una entidad para controlar estos beneficios sea, normalmente, el resultado de determinados derechos legales, una partida determinada podría incluso cumplir la definición de activo cuando no se tenga control legal sobre ella. Por ejemplo, los procedimientos tecnológicos, producto de actividades y desarrollo llevados a cabo por la empresa, pueden cumplir la definición de activo cuando, aunque se guarden en secreto sin patentar, la entidad controla los beneficios económicos que se esperan de ello³⁵

Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. La entidad obtiene los activos mediante su compra o producción, pero también pueden generarse activos mediante otro tipo de transacciones. Son ejemplos de ellos los terrenos recibidos por la entidad del gobierno, dentro de un programa de fomento del desarrollo económico de un área geográfica, o en descubrimiento de yacimientos minerales. Las transacciones o sucesos que se esperan ocurran en el futuro, no dan lugar por sí mismo a activos; así,

³⁴ Marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros, párrafos 56

³⁵ Marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros, párrafos 57

por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma la definición de activo.³⁶

Existe una asociación muy estrecha entre la realización de un determinado desembolso y la generación de un activo aunque uno y otro no tienen porque coincidir necesariamente. Por tanto, si la entidad realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de que pueden obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de que se esté ante una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso relacionado no impide que se esté ante una partida que satisfaga la definición de activo, y que se convierta por tanto en una cantidad para el reconocimiento como tal en el balance.³⁷

La clasificación de activos está constituida por activo corriente y activo no corriente, a continuación detallamos cada uno de los elementos de dicha clasificación.

5.2.1 Activo corriente.

Una entidad clasificará un activo como corriente cuando:

- (a) espera realizar el activo, 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 después del periodo sobre el que se informa; o

³⁶ Marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros, párrafos 58

³⁷ Marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros, párrafos 59

(d) el activo es efectivo o equivalente al efectivo (como se define en la NIC7) a menos que este se encuentre restringido y no pueda ser intercambiado ni utilizado para cancelar un pasivo por un ejercicio mínimo de doce meses después del ejercicio sobre el que se informa.³⁸

El ciclo normal de la operación de una entidad es el periodo comprendido entre la adquisición de los activos que se entran en el proceso productivo, y su realización en efectivo o equivalentes al efectivo. Cuando el ciclo normal de la operación no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de doce meses.

Los activos corrientes incluyen activos (tales como inventarios y deudores comerciales) que se venden, consumen o realizan, dentro del ciclo normal de la operación, incluso cuando no se espere su realización dentro del periodo de doce meses a partir de la fecha del periodo del que se informa. Los activos corrientes también incluyen activos que se mantienen fundamentalmente para negociar (por ejemplo algunos activos financieros clasificados como mantenidos para negociar.)

5.2.2 Activo no corriente.

El término no corriente incluye activos tangibles, intangibles y financieros que por su naturaleza sean a largo plazo. No está prohibido el uso de descripciones alternativas siempre que su significado quede claro.³⁹

También NIC 38 Activos intangibles menciona que dentro del activo no corriente se puede encontrar algunos intangibles como:

³⁸ Presentación de Estados Financieros (NIC1) Párrafo 66

³⁹ Presentación de Estados Financieros (NIC1) Párrafo 67

- El crédito mercantil;
- Derecho de llave;
- Patentes y marcas;
- Y software.

Con respecto a los activos no corrientes la NIC 16 Propiedades, planta y equipo nos hace mención de una clase de elementos pertenecientes a propiedades, planta y equipo, y dice que es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso de operaciones de una entidad.

Los siguientes son ejemplos de clases separadas:

- Terrenos;
- Terrenos y edificios;
- Maquinaria;
- Buques;
- Aeronaves;
- Mobiliario y enseres y
- Equipo de Oficina.

Los elementos pertenecientes a una clase, de las que componen las propiedades, planta y equipo, se revaluarán simultáneamente con el fin de evitar revaluaciones selectivas, y para evitar la inclusión en los estados financieros de partidas que serían una mezcla de costos y valores referidos a diferentes fechas. No obstante, cada clase de activos puede ser revaluada de forma periódica, siempre que la revaluación de esa clase se realice en un intervalo corto de tiempo y que los valores se mantengan constantemente actualizados.

5.3 Clasificación de un activo no corriente (o grupos de activos para su disposición) como mantenido para la venta o como mantenido para distribuir a los propietarios.

El párrafo 5-A de la NIIF 5, establece que: “Los requerimientos de clasificación, presentación y medición aplicables a un activo no corriente (o grupos de activos para su disposición), que se clasifique como mantenido para la venta, se aplicara también a un activo no corriente (o grupo de activo para su disposición) que se clasifique como mantenido para distribuir a los propietarios cuando actúan como tales, (mantenidos para distribuir a los propietarios)”.

5.3.1 Criterios para determinar o reconocer un activo no corriente mantenido para la venta.

Una entidad clasificará a un activo no corriente (o un grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta, cuando cumpla continuado. El término mantenidos para la venta, quiere decir que cuando ciertos activos no corrientes reúnan los siguientes requisitos descritos en los párrafos 6,7 y 8 de la NIIF 5 los cuales se detallan.

- Una entidad clasificara a un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta, si su importe en libros se recuperara fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado.
- Que el activo debe estar en sus condiciones actuales disponible para su venta (disponible de inmediato);

- Que su venta debe ser altamente probable;
- Para que se considere altamente probable su venta debe haber un plan a cumplir para vender el activo; y
- Debe haberse iniciado de forma activa un programa para encontrar un comprador y completar el plan de venta;
- El activo debe tener un precio razonable de venta;
- Debe esperarse que la venta cumpla las condiciones para su reconocimiento como venta finalizada dentro del año siguiente a la fecha de clasificación.

Sin embargo puede darse el caso que se alargue el periodo para completar la venta más allá de un año, esto no impide que el activo o grupo de activos a venderse sean clasificados como mantenido para la venta, si el retraso viene causado por hechos o circunstancias fuera del control de la entidad, y existan evidencias suficientes de que la entidad se mantiene comprometida con su plan para vender el activo (o grupo de activos para su disposición). En consecuencia, se eximirá a la entidad de aplicar el requisito de un año, establecido, en las siguientes situaciones en las cuales se pongan de manifiesto estos hechos o circunstancias:

(a) En la fecha en que la entidad se comprometa con un plan para vender un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición), exista una expectativa razonable de que otros terceros impondrán condiciones sobre la transferencia del activo (o grupo de activos para su disposición) que ampliarán el periodo necesario para completar la venta; y:

(i) Las acciones necesarias para responder a esas condiciones no puedan ser iniciadas hasta después de que se haya obtenido el compromiso firme de compra, y

(ii) Sea altamente probable un compromiso firme de compra en el plazo de un año.

(b) La entidad obtenga un compromiso firme de compra y, como resultado, el comprador u otros terceros hayan impuesto de forma inesperada condiciones sobre la transferencia del activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) clasificado previamente como mantenido para la venta, que extenderán el periodo exigido para completar la venta, y:

(i) Han sido tomadas a tiempo las acciones necesarias para responder a las condiciones impuestas, y

(ii) Se espera una resolución favorable de los factores que originan el retraso.

(c) Durante el periodo inicial de un año, surgen circunstancias que previamente fueron consideradas improbables y, como resultado, el activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) previamente clasificado como mantenido para la venta no se ha vendido al final de ese periodo, y:

(i) Durante el periodo inicial de un año, la entidad emprendió las acciones necesarias para responder al cambio de las circunstancias,

(ii) Los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) están siendo comercializados de forma activa a un precio razonable, dado el cambio en las circunstancias, y

(iii) se cumplen los criterios establecidos en los párrafos 7 y 8.

Una variante que se puede mencionar con relación a las transacciones de venta de un activo o grupo de activos, es que se realice a través de una permuta, por ejemplo un intercambio de activos no corrientes por otros activos no corrientes y

cuando estas tengan carácter comercial. Con respecto a esto el párrafo 25 de la NIC 16 propiedades, planta y equipo, establece lo siguiente.

Una entidad determinara 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 si:

- a) La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo de la activo transferido; o
- b) el valor específico para la entidad, de la parte de sus actividades afectada por la permuta, se ve modificado 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 intercambiados.

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

Cuando una entidad adquiera un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) exclusivamente con el propósito de su posterior venta, clasificará dicho activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta, en la fecha de adquisición, sólo si se cumple el requisito de un año (con las excepciones permitidas antes mencionadas) y sea altamente probable que cualquier otro requisito de los contenidos en esta NIIF, que no se cumplan a esa fecha, sean cumplidos dentro de un corto periodo tras la adquisición (por lo general, en los tres meses siguientes).

A continuación se presenta un caso sobre la adquisición de un activo no corriente que se clasifica directamente como mantenido para la venta.

La empresa La Mayor, S.A de C.V que se dedica a la elaboración de estructuras metálicas, el 15 de marzo de 2010 adquiere un vehículo pick up marca Nissan año 2008 a la empresa Los Grandes S.A de C.V, por un valor de \$10,000.00 más IVA, dicho activo se compra con la intención venderlo y se elabora un plan para su venta cumpliendo así con los requisitos de clasificación establecidos en NIIF 5, en los párrafos 6,7 y 8 y los requisitos de medición establecidos en el párrafo 16 de la misma.

El registro contable es el siguiente.

Fecha	<u>Partida 1</u>	Parcial	Debe	Haber
15-03-2010	<u>Activos no corriente mantenidos para la venta</u> Vehículo <u>IVA Crédito Fiscal</u> <u>Efectivo y Equivalentes</u> Por la adquisición de un vehículo Pick up usado marca Nissan año 2008.		\$10,000.00 \$ 1,300.00	\$11,300.00
			<u>\$11,300.00</u>	<u>\$11,300.00</u>

En esta transacción se da una transferencia de dominio a título oneroso y en la ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, encontramos el hecho generador del impuesto de una transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales en el artículo 4.

El artículo 7 menciona algunos casos en los cuales se da la transferencia de dominio, comprendiendo entre otros: permutas, transferencias de bienes muebles

corporales del giro de la empresa, promesa de venta, toda forma de entrega onerosa de bienes en general. Si la empresa que vende el vehículo usado, lo tenía registrado como un elemento de propiedades planta y equipo.

El artículo 71 de esta ley establece que por tener menos de cuatro años de estar afectado a este rubro, constituye hecho generador de IVA.

Si se cumplen los criterios para que un activo no corriente sea clasificado como mantenido para la venta después del final del periodo sobre el que se informa, una entidad no clasificará un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta en los estados financieros que emita. No obstante, cuando esos criterios se cumplan después del final del periodo sobre el que se informa pero antes de la autorización para la emisión de los estados financieros, la entidad revelará en las notas lo siguiente:

- Una descripción del activo no corriente (o grupo de activos para su disposición);
- Una descripción de los hechos y circunstancias de la venta, o de los que hayan llevado a decidir la venta o disposición esperada, así como la forma y momento esperados para dicha disposición;
- Si fuera aplicable, el segmento dentro del cual se presenta el activo no corriente (o grupo de activos para su disposición), de acuerdo con la NIIF 8 *Segmentos de Operación*.⁴⁰

⁴⁰ Norma Internacional de Información Financiera (NIIF 5) Activos no Corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas párrafo 41.

Cuando la entidad se comprometa a distribuir el activo (o grupo de activos para su disposición) a los propietarios, dicho activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) se clasificará como mantenido para distribuir a los propietarios. Para que este sea el caso, los activos deben estar disponibles para la distribución inmediata en sus actuales condiciones, y la distribución debe ser altamente probable. Para que la distribución sea altamente probable, debe de haberse iniciado las actividades para completar la distribución y debe esperarse que estén completadas en un año a partir de la fecha de clasificación. Las actividades requeridas para completar la distribución deberían indicar que es improbable que puedan realizarse cambios significativos en la distribución o que esta puede cancelarse.

5.3.2 Activos no corrientes no clasificados como mantenido para la venta.

Un activo no corriente no clasificado como mantenido para la venta es aquel que por alguna razón una entidad ha dejado de utilizar temporalmente para generar ingresos, o bien su importe en libros será recuperado a través de su uso continuado. A este último la NIIF 5 les denomina Activos no corrientes que van a ser abandonados.

Los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) que van a ser abandonados comprenderán tanto activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) que vayan a utilizarse hasta el final de su vida económica, como activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) que vayan a cerrarse definitivamente, en lugar de ser vendidos.

5.4 Medición de los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta.

En su análisis la Norma Internacional de Información Financiera 5, establece que una entidad medirá los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta, se deben medir al menor valor de su importe en libros y el valor razonable menos los costos de venta, así como que cese la depreciación de dichos activos.

5.4.1 Elementos que intervienen en la medición de activos no corrientes mantenidos para la venta.

La medición al menor del valor en libros y el valor razonable menos los costos de venta debe hacerse ya sea que, el activo forme parte de un componente de la empresa que se decide poner a la venta, o que haya sido comprado por la empresa con la intención de venderlo; en cambio, si el activo o grupo de activos hubiera sido adquirido como parte de una combinación de negocios, se medirá por su valor razonable menos los costos de venta.

Al proceder a medir un grupo de activos para su disposición con posterioridad al reconocimiento inicial, el importe en libros de cualquier activo y pasivo que no entren dentro del alcance de los requisitos de medición establecidos en esta NIIF, pero que estén incluidos en un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenidos para la venta, se determinará de acuerdo con las NIIF aplicables, antes de volver a medir el valor razonable menos los costos de venta del grupo de activos para su disposición.

5.4.2 Caso práctico para contabilizar un activo de Propiedades Planta y Equipo, como mantenido para la venta.

En el desarrollo de este caso práctico se abordaran tres situaciones diferentes:

- 1) Adquisición de un activo de propiedades, planta y equipo y su clasificación como mantenido para la venta, el cual se abordara de dos formas, cuando su importe en libros sea menor que el valor razonable neto y cuando su valor razonable sea menor que su importe en libros.
- 2) Que el activo adquirido se revalúe y posteriormente se clasifique como mantenido para la venta.
- 3) Que el activo adquirido tenga perdida por deterioro y posteriormente sea clasificado como mantenido para la venta.

Caso I

El 01 de marzo de 2007 la empresa Plásticos S.A de C.V adquiere una maquina inyectora de plástico, Fushun Shin mod-FT-220 por el valor de \$60,111.75 con IVA incluido, la compra se hizo al contado. La empresa le estableció un porcentaje de depreciación conforme a la legislación tributaria y se aplicara el método de línea recta.

Fecha	<u>Partida 1</u>	Debe	Haber
01-03-2007	<u>Propiedades, planta y equipo</u> Maquinaria Inyectora de Plástico Fushun Shin <u>IVA Crédito Fiscal</u> <u>Efectivo y Equivalentes</u> Por la adquisición de una maquinaria inyectora de plástico.	\$53,196.24 \$ 6,915.51 <u>\$60,111.75</u>	 <u>\$60,111.75</u>

Es importante aclarar que de acuerdo a la hipótesis de devengo, la depreciación debe registrarse mes a mes, pero para efectos de aprendizaje el registro contable de la depreciación de esta maquinaria se hará al 31 de diciembre de 2007.

$$\text{Valor a depreciar } \$ 53,196.24 \times 20\% = \$ 10,639.25 / 12 = 886.60$$

Total de depreciación desde 01 de marzo al 31 de diciembre de 2007 es de $\$886.60 \times 10$ meses = $\$8,886.04$ y se contabiliza de la siguiente manera:

Fecha	<u>Partida 2</u>	Parcial	Debe	Haber
31-12-2007	Costos Indirectos de Fabricación		\$8,886.04	
	Depreciación			
	<u>Depreciación Acumulada</u>			\$8,886.04
	Maquinaria Fushun Shin			
	Por la depreciación de maquinaria			
	Fushun Shin al 31 de diciembre de			
	2007.			
			<u>\$8,886.04</u>	<u>\$8,886.04</u>

En la adquisición, como la empresa espera utilizar la maquinaria como fuente generadora de renta, a la hora de hacer las deducciones de la renta obtenida, la empresa restará de la renta; la depreciación aplicada al costo de adquisición de este activo, porque son bienes aprovechados por el contribuyente para la generación de la renta computable, de acuerdo a lo dispuesto en este artículo 30 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El 01 de abril de 2010, la empresa decide clasificar la maquinaria Fushun Shin como activo no corriente mantenido para la venta, cumpliendo para ello con los requisitos que establecen los párrafos 6, 7 y 8 de la NIIF 5, los cuales se detallan brevemente:

- Que el activo debe estar en sus condiciones actuales disponible para su venta;
- dicha venta debe ser altamente probable;
- debe tener un precio razonable de venta, y
- que la venta cumpla las condiciones para su reconocimiento como venta finalizada dentro del año siguiente a la fecha de clasificación.

Cumplidos los requisitos la gerencia de la empresa realiza el estudio para determinar el valor razonable menos los costos de vender. Los resultados obtenidos reflejan un valor razonable de \$ 24,000 y la empresa tendrá que incurrir en costos para venderlo por un monto de \$1,200.

En la fecha de clasificación del activo han transcurrido 37 meses desde su adquisición y hasta la fecha el total de la depreciación es de \$ 32,804.35. A continuación se obtiene su valor en libros.

Costo de adquisición	= \$ 53,196.24
(-)Depreciación acumulada	= <u>\$ 32,804.35</u> (37 meses)
Valor en libros	= \$ 20,391.89

Al momento de clasificar la maquina se hará por \$ 20,391.89 ya que la NIIF establece que los activos que cumplan los requisitos para ser clasificados como mantenidos para la venta, sean valorados al menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de venta. De ahí que:

Valor en libros	\$20,391.89
Valor Razonable =\$24,000	
(-) Costos de venta = \$ 1,200	\$22,800.00

Se contabiliza al menor valor de la siguiente manera.

Fecha	Partida 3	Debe	Haber
01-04-2010	<u>Activos no Corrientes mantenidos para la venta</u>	\$20,391.89	
	Maquinaria		
	Inyectora de Plástico Fushun Shin		
	<u>Depreciación Acumulada</u>	\$32,804.35	
	Maquinaria		
	<u>Propiedades, Planta y Equipo</u>		\$53,196.24
	Maquinaria		
	Inyectora de Plástico Fushun Shin		
	Por la clasificación de la máquina Inyectora de Plástico Fushun Shin mod-FT-220 al activo no corriente mantenido para la venta.		
		<u>\$53,196.24</u>	<u>\$53,196.24</u>

Con los mismos datos de la adquisición y depreciación de este activo, se presentará el registro contable del traslado de la máquina a activo no corriente mantenido para la venta, considerando que el valor razonable menos los costos de vender sean menor que el importe en libros.

Después de 37 meses de depreciación el valor en libros es el siguiente:

Valor en libros		= \$20,391.89
Valor razonable	\$20,200	
(-)Costos de venta	<u>\$ 1,200</u>	= \$19,000.00
Perdida por la reclasificación de activo		
No corriente mantenido para la venta		= \$ 1,391.89

El registro contable queda de la siguiente manera:

Fecha	Partida 4	Debe	Haber
31-03-2010	<u>Activos no Corrientes mantenidos para la venta</u>	\$19,000.00	
	Maquinaria		
	Inyectora de Plástico Fushun Shin		
	<u>Depreciación Acumulada</u>	\$32,804.35	
	Maquinaria		
	<u>Perdida por reclasificación de activo no corriente</u>	\$ 1,391.89	
	<u>mantenido para la venta.</u>		
	<u>Propiedades, Planta y Equipo</u>		\$53,196.24
	Maquinaria Fushun Shin		
	Por la clasificación de la maquinaria Inyectora de Plástico Fushun Shin mod-FT-220 al activo no corriente mantenido para la venta.		
		<u>\$53,196.24</u>	<u>\$53,196.24</u>

La cuenta pérdida por reclasificación de activo no corriente mantenido para la venta es cuenta de resultado deudor que debe eliminarse al final del ejercicio con pérdidas y ganancias, por tanto debe aparecer en el estado de resultados integral. Sobre esto la ley de Impuesto Sobre la Renta no contempla esta pérdida como gasto deducible. Esto significa que el gasto por impuesto será menor que el impuesto corriente (impuesto por pagar) pero la diferencia de acuerdo con el párrafo 34 de la NIC 12, Impuesto a las Ganancias, no debe reconocerse como activo por impuesto diferido; pero de acuerdo al párrafo 33 literal b) debe detallarse el gasto por impuesto a las ganancias.

Caso II

Contabilización de un activo de Propiedades, Planta y Equipo revaluado y que se clasificará como activos mantenidos para la venta.

A continuación con los datos del caso anterior se verá la contabilización de la revaluación que hace la empresa, de la maquinaria adquirida. En tal caso se hizo el cálculo de depreciación desde la fecha de adquisición hasta el momento de clasificación como mantenido para la venta, para este caso empezaremos con el nuevo valor en libros (Después de 37 meses de depreciación)

Costo de adquisición	= \$ 53,196.24
(-) Depreciación acumulada	= <u>\$ 32,804.35</u>
Valor en libros	= \$ 20,391.89

La empresa realiza un estudio en el que determina que el valor razonable a esta fecha 31/03/2010 de la maquinaria inyectora es de \$ 25,000. Por lo que decide revalorarla, ya que la empresa utiliza el método de revaluación.

El registro contable es el siguiente:

Fecha	<u>Partida 1</u>	Debe	Haber
31-03-2010	<u>Propiedades, Planta y Equipo</u> Maquinaria Fushun Shin <u>Superávit por revaluación</u> Maquinaria Fushun Shin Por la revaluación de la Inyectora de Plástico Fushun Shin mod-FT-220 de la empresa.	\$4,608.11	
			\$4,608.11
		<u>\$4,608.11</u>	<u>\$4,608.11</u>

La NIC 16 establece en el párrafo 35 que cuando se revalúe un activo de propiedad planta y equipo, la depreciación acumulada en la fecha de la revaluación puede ser tratada de cualquiera de las siguientes maneras.

- a) Reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la revaluación sea igual a su importe revaluado. Este método se utiliza a menudo cuando se revalúa el activo por medio de la aplicación de un índice para determinar su costo de reposición depreciado.
- b) Eliminada contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el importe neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo. Este método se utiliza habitualmente en edificios.

Por lo que de acuerdo a lo anteriormente expresado se aplicará únicamente el literal a) y se hace el registro contable anterior en el cual se refleja la revaluación de la maquinaria Fushun Shin.

Al aplicar el literal a), se partirá del supuesto de que el valor de la revaluación surgió de la aplicación de un índice que se utilizo para determinarlo.

A continuación veremos la solución a esto:

Para hacer llegar la maquina al valor de \$25,000.00 se hace necesario sumarle al valor en libros a esa fecha (\$20,391.89) \$4,608.11, por tanto al aplicar el literal a) este es el valor que disminuirá el saldo de la depreciación acumulada.

Registro contable.

Fecha	<u>Partida 1</u>	Debe	Haber
31-03-2010	<u>Depreciación acumulada</u> Maquinaria Fushun Shin <u>Superávit por revaluación</u> Maquinaria Fushun Shin Asiento para registrar la revaluación de la Inyectora de Plástico Fushun Shin mod-FT- 220 de la empresa.	\$4,608.11	\$4,608.11
		<u>\$4,608.11</u>	<u>\$4,608.11</u>

Después de este registro contable, la cuenta depreciación acumulada disminuye en \$4,608.11, a continuación se presenta esta situación:

Costo de adquisición	= \$ 53,196.24
(-) Depreciación acumulada	= <u>\$ 28,196.24</u>
Valor en libros	= \$ 25,000.00

Es importante con relación a este caso, hacer referencia a lo que establece el párrafo 15 de la sección 17 NIIF PYMES, el cual determina que en la medición posterior al reconocimiento inicial de un elemento de propiedades, planta y equipo, debe realizarse al costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro de valor acumulada. Esto significa que para las PYMES, no deben revaluarse los activos de propiedades, planta y equipo.

El Código de Comercio en el Art. 30, inciso tercero establece que el aumento del activo por revalorización del patrimonio es lícito, y su importe puede pasar a la cuenta de capital de la sociedad o a una reserva especial, la que no podrá repartirse entre los socios sino cuando se enajenen los bienes revalorizados y se perciba en efectivo el importe de la plusvalía.

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

Al 01 de junio de 2011 la empresa decide clasificar la maquinaria como mantenido para la venta.

Solución:

Para determinar el valor en libros del activo a la fecha de su clasificación como mantenido para la venta, es necesario registrar la depreciación sobre la base del valor revaluado desde el 01/04/10 hasta el 31/05/11. Al activo se le fijó una vida útil

de 5 años (60 meses) y hasta el 31 de marzo de 2010 se ha depreciado 37 meses, quedando 23 meses por depreciar.

Activo revaluado \$ 25,000 /23 meses = \$1,086.96 depreciación mensual
 Para la depreciación de 01 de abril de 2010 a mayo 2011 serian 14 meses
 $\$1,086.96 \times 14 \text{ meses} = \$15,217.44$

Para efectos de una mayor comprensión se harán 2 registros contables de depreciación. (Uno con fecha 31/12/10 y el otro el 31/05/11)
 $\$1,086.96 \times 9 \text{ meses} = \$9,782.64$

Registro contable de depreciación 01 de abril al 31 de diciembre de 2010.

Fecha	Partida 2	Debe	Haber
31-12-2010	<u>Costos Indirectos de Fabricación</u> Depreciación <u>Depreciación Acumulada</u> Por la depreciación de la maquinaria Fushun Shin del 01 de abril al 31 de diciembre de 2010.	\$9,782.64	\$9,782.64
		<u>\$9,782.64</u>	<u>\$9,782.64</u>

Registro contable de depreciación del 01 de enero al 31 de mayo de 2011.

$\$1,086.96 \times 5 \text{ meses} = \$5,434.80$

Fecha	Partida 3	Debe	Haber
31-05-2011	<u>Costos Indirectos de Fabricación</u> Depreciación <u>Depreciación Acumulada</u> Por la depreciación de la maquinaria Fushun Shin del 01 de enero al 31 mayo de 2011.	\$5,434.80	\$5,434.80
		<u>\$5,434.80</u>	<u>\$5,434.80</u>

Con respecto a los asientos contables, en los cuales se registra la depreciación de un bien revaluado; el Art. 30 inciso tercero numeral 4) establece que el gasto en concepto de depreciación de un bien revaluado, no es deducible de la renta obtenida. Esta diferencia entre la normativa contable y la legal constituye una diferencia temporaria, que da origen a un impuesto diferido.

A continuación se presenta de dos formas el valor en libros al 31 de mayo de 2011 del activo de propiedades, planta y equipo revaluado.

1)

	Activo Revaluado	= \$ 25,000.00	01 de abril de 2011
(-)	Depreciación acumulada	= <u>\$ 15,217.44</u>	31 de mayo de 2011
	Valor en libros	= \$ 9,782.56	

2)

	Costo de adquisición	= \$53,196.24	01 de marzo de 2007
+	Revaluación	= \$ 4,608.11	01 de abril de 2010
(-)	Depreciación Acumulada	= <u>\$48,021.79</u>	(51 meses)
	Valor el libros	= \$ 9,782.56	

Teniendo estos datos se procederá a la clasificación de la maquinaria a activo no corriente mantenido para la venta. Como lo establece la NIIF 5 se procede a determinar el valor razonable menos los costos de vender. Para ello la empresa hace uso de un perito, quien después del estudio realizado establece un valor razonable de \$11,000.00 y costos de vender de \$1,200.00.

Valor razonable	= \$11,000.00
(-) Costos de vender	= \$ <u>1,200.00</u>
Valor razonable neto	= \$ 9,800.00
Valor en libros	= \$ 9,782.56

El activo se clasificara con el menor valor entre el importe en libros y el valor razonable neto.

Una vez determinado el importe con el cual se medirá el activo calificado como mantenido para la venta, se procede al registro contable.

Fecha	<u>Partida 4</u>	Debe	Haber
01-06-2011	<u>Activos no Corrientes mantenidos para la venta</u>	\$9,782.56	
	Maquinaria Fushun Shin		
	<u>Depreciación Acumulada</u>	\$48,021.79	
	Maquinaria		
	<u>Propiedades, Planta y Equipo</u>		\$57,804.35
	Maquinaria Fushun Shin		
	Por la clasificación de la maquina Inyectora de Plástico Fushun Shin mod-FT-220 a activo no corriente mantenido para la venta.		
		<u>\$57,804.35</u>	<u>\$57,804.35</u>

Caso III

Que el activo adquirido tenga perdida por deterioro y posteriormente sea clasificado como mantenido para la venta.

El importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe recuperable si, y solo si, este importe recuperable es inferior al importe en libros. Esa reducción es una pérdida por deterioro de valor.⁴¹

La pérdida por deterioro del valor se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo, a menos que el activo se contabilice por su valor revaluado de acuerdo con otra norma (por ejemplo de acuerdo con el modelo de revaluación previsto en la NIC 16). Cualquier pérdida por deterioro del valor, en los activos revaluados, se tratara como decremento de la revaluación efectuada de acuerdo con esa otra norma.⁴²

Una pérdida por deterioro del valor asociada a un activo no revaluado se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, una pérdida por deterioro del valor de un activo revaluado se reconocerá en otro resultado integral, en la medida en que el deterioro de valor no exceda el importe del superávit de revaluación para ese activo. Esta pérdida por deterioro del valor correspondiente a un activo revaluado reduce el superávit de revaluación de ese activo.⁴³

La empresa Plásticos S.A de C.V, dándole cumplimiento a la normativa contable, la cual establece que debe determinar al final de cada periodo sobre el que se informe, si existe indicio de pérdida por deterioro (en las páginas 79 y 80 se

⁴¹ Norma Internacional de Contabilidad (NIC36) párrafo 12

⁴² Norma Internacional de Contabilidad (NIC36) párrafo 13

⁴³ Norma Internacional de Contabilidad (NIC36) párrafo 14

mencionan las fuentes, internas y externas que permiten evaluar si existe un indicio de pérdida por deterioro), realiza el estudio correspondiente al 31 de diciembre de 2010 enfocada a la maquina Fushun Shin.

En el estudio a realizar deberán considerarse tres elementos que intervienen en el registro contable de una pérdida por deterioro de valor de un activo, estos son los siguientes:

- ✓ Importe en libros.
- ✓ Valor razonable neto.
- ✓ Valor en uso e importe recuperable.

De acuerdo al estudio realizado la empresa determino que una maquina con similares características que la que ella tiene, se estaría adquiriendo en el mercado a un valor razonable neto de \$11,840.00. Según las proyecciones estimadas el valor presente de los flujos de efectivo esperados por su funcionamiento continuo a lo largo de su vida útil, es decir, su valor en uso seria de \$10,500.00

Solución:

Se procederá a calcular el valor en libros del activo al 31 de diciembre de 2010.

$$\text{Costo de Adquisición} = \$53,196.24$$

Desde la fecha de adquisición el 01 de marzo de 2007 hasta 31 de diciembre de 2010, han transcurrido 46 meses y la depreciación es la siguiente:

$$\text{Depreciación acumulada} = \$53,196.24 \times 20\% = \$10,639.25 / 12 = \$886.60$$

$$\$886.60 \times 46 \text{ meses} = \underline{\$40,783.78} \text{ seria la depreciación hasta esta fecha.}$$

Costo de Adquisición	= \$53,196.24
(-) Depreciación Acumulada	<u>= \$40,783.78</u>
Valor en libros	= \$12,412.46

La NIC 36 establece que el **importe recuperable** es el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta y el valor en uso. Para este caso el importe recuperable es el \$10,500.00

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	\$12,412.46
(-) Importe Recuperable	<u>\$10,500.00</u>
Pérdida por deterioro	\$ 1,912.46

El registro contable es de la siguiente manera:

Fecha	<u>Partida N° 1</u>	Debe	Haber
31/12/2010	<u>Pérdida por deterioro</u>	\$ 1,912.46	
	Maquina Fushun Shin		
	<u>Deterioro acumulado</u>		\$ 1,912.46
	Maquina Fushun Shin		
	Asiento para reconocer la pérdida de valor por deterioro que ha sufrido la maquina Fushun Shin	<u>\$ 1,912.46</u>	<u>\$ 1,912.46</u>

La cuenta perdida por deterioro es una cuenta de resultado deudor cuyo saldo se elimina al final del periodo contable con la cuenta liquidadora. Esta pérdida no es deducible para efectos tributarios, según el artículo 14 de la Ley del impuesto sobre la renta. Esto significa que el gasto por impuesto será menor que el impuesto corriente (impuesto por pagar) y la diferencia de acuerdo con el párrafo 34 de la NIC 12, Impuesto a las Ganancias, no debe reconocerse como activo por impuesto diferido.

Ahora, es necesario calcular el nuevo valor en libros al 31 de diciembre de 2010.

Valor en libros = Costo de adquisición – Depreciación Acumulada – Deterioro Acumulado

Costo de Adquisición	\$53,196.24
(-) Depreciación acumulada	\$40,783.78
(-) Deterioro Acumulado	<u>\$ 1,912.46</u>
Valor en libros	\$10,500.00

El 01 de abril de 2011 la empresa decide clasificar la maquina Fushun Shin como activo no corriente mantenido para la venta. La depreciación desde el 01 de enero al 31 de marzo de 2011 es necesario determinarla sobre el nuevo valor en libros, el activo fijo se le fijó una vida útil de 5 años (60 meses) y hasta 31 de diciembre de 2010 se ha depreciado 46 meses, quedando 14 meses por depreciar.

Nuevo valor en libros \$10,500 /14 = \$750

Por la depreciación del 01 de enero al 31 de marzo 2011 serian 3 meses,

\$750 X 3 meses = \$2,250.00

El registro contable de la depreciación es el siguiente:

Fecha	Partida 2	Parcial	Debe	Haber
31-03-2011	<u>Costos Indirectos de Fabricación</u> Depreciación <u>Depreciación Acumulada</u> Por la depreciación de la maquinaria Fushun Shin al 31 marzo de 2011.		\$2,250.00	\$2,250.00
			<u>\$2,250.00</u>	<u>\$2,250.00</u>

Valor en libros	\$10,500.00	31-12-2010
(-) Depreciación Acumulada	<u>\$ 2,250.00</u>	
Valor en libros	\$ 8,250.00	31-03-2011

Como lo establece NIIF 5, un activo no corriente mantenido para la venta, se contabilizará al menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de venta, el cual a través de un estudio se determino que es de \$10,000.00, por lo tanto se procede al registro contable.

Fecha	Partida 3	Debe	Haber
01-04-2011	<u>Activos no Corrientes mantenidos para la venta</u>	\$ 8,250.00	
	Maquinaria Fushun Shin		
	<u>Depreciación Acumulada</u>	\$43,033.78	
	Maquinaria		
	<u>Deterioro Acumulado</u>	\$ 1,912.46	
	<u>Propiedades, Planta y Equipo</u>		\$53,196.24
	Maquinaria Fushun Shin		
	Por la clasificación de la maquina Inyectora de Plástico Fushun Shin mod-FT-220 a activo no corriente mantenido para la venta.		
		<u>\$53,196.24</u>	<u>\$53,196.24</u>

5.4.3 Reclasificación de un activo no corriente clasificado como mantenido para la venta a un activo como Propiedades, Planta y Equipo.

Pueden suceder circunstancias que un activo que ha sido clasificado como mantenido para la venta deja de cumplir los criterios de clasificación de la NIIF 5, por ejemplo que la entidad por alguna razón decida no vender, esto haría que se dejara de cumplir los requisitos para que los activos o grupo de activos estén clasificados como mantenidos para la venta. La entidad medirá el activo no corriente que deje de esta clasificado como mantenidos para la venta (o que deje de formar parte de un grupo de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta), se medirá al menor de su importe en libros antes que el activo hubiese sido clasificado como mantenido para la venta, ajustado por cualquier depreciación, amortización o revaluación que se dejó de aplicar mientras el activo o grupo de activos estuvo clasificado como mantenido para la venta, y su importe recuperable en la fecha de la decisión posterior de no venderlo.

Caso.

Para mejor comprensión retomaremos los datos de la máquina inyectora de plástico Fushun Shin, en el caso I en la página 17. Al momento de su clasificación a activo no corriente mantenido para la venta el 01 de abril de 2010, el valor en libros era de \$20,391.89, sin embargo 6 meses después hay sucesos que hacen cambiar los planes de la empresa y decide no vender. Por lo que la máquina se reclasificará al activo no corriente propiedades, planta y equipo, ajustándolo al valor que tendría el activo si no se hubiese clasificado como mantenido para la venta; esto significa que se harán cálculos para determinar la depreciación desde el momento en que se clasifico como mantenido para la venta hasta el momento en que vuelve a ser propiedades, planta y equipo.

Al activo se le fijó una vida útil de 5 años (60 meses) y hasta el momento de su clasificación a activo no corriente mantenido para la venta el 01 de abril de 2010 se ha depreciado 37 meses, quedando 23 meses por depreciar.

Valor en libros al momento de su clasificación a activo no corriente mantenido para la venta \$ 20,391.89 /23 meses = \$886.60 depreciación mensual
 $\$886.60 \times 6 \text{ meses} = \underline{\$5,319.62}$ depreciación a la fecha.

Valor en libros	\$20,391.89
(-) Depreciación Acumulada	<u>\$ 5,319.62</u> (6 meses de depreciación.)
Valor en libros 30-09-2010	\$15,072.27

A esa fecha se establece que la máquina tiene su importe recuperable de \$22,800.00, por lo tanto como lo establece la NIIF 5, al momento de reclasificar se

5.4.4 Pérdida por deterioro de valor de un activo clasificado como mantenido para la venta, factores externos e internos a considerar para el reconocimiento del deterioro de valor.

La entidad reconocerá una pérdida por deterioro debida a las reducciones iniciales o posteriores del valor del activo (o grupo de activos para su disposición) hasta el valor razonable menos los costes de venta.

Al evaluar si existe algún indicio de que pueda haberse deteriorado el valor de un activo, una entidad considerara, como mínimo, los siguientes indicios:

Fuentes externas de información

- Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

- Durante el periodo han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, referentes al entorno, legal, económico, tecnológico o de mercado en los que esta opera, o bien en el mercado al que está destinado el activo.

- Durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han sufrido incrementos que probablemente afecten a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que disminuyan su importe recuperable de forma significativa.

- El importe en libros de los activos netos de la entidad, es mayor que su capitalización bursátil.

Fuentes internas de información

- Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo.
- Durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el alcance o manera en que se usa o se espera usar el activo, que afectaran desfavorablemente a la entidad. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo este 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, y la reconsideración como finita de la vida útil de un activo como finita, en lugar de indefinida.
- Se dispone de evidencia procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, peor que el esperado.⁴⁴

5.4.5 Caso práctico de la pérdida por deterioro de valor.

La empresa Procol S. A. tenía operaciones en Usulután, donde estaba una fábrica de Fibras Metálica que operaba desde el año 2004 pero por razones económicas decidió comprar en San Salvador una planta. La actividad productiva paulatinamente se fue trasladando a San Salvador hasta el cierre de la operación en Usulután el 30 de abril 2009. Dicha empresa tiene activos claramente identificables como un camión marca Mercedes Benz, edificio y el terreno que ha decidido

⁴⁴ Norma Internacional de Contabilidad (NIC36) párrafo 12

venderlos a partir del 01 de mayo de 2009, cumpliendo para ello los requisitos de los párrafos 6,7 y 8 de la NIIF 5 que se encuentran detallados en el presente trabajo en la página 9.

Como primer paso, la empresa retira los activos de la propiedad, planta y equipo y lo traslada a la cuenta de activos no corrientes mantenidos para la venta, por lo cual es necesario comparar el valor en libros de cada activo con el valor razonable menos los costos de vender de cada uno de los activos que se desean vender y se trasladara a la cuenta activos no corriente mantenidos para la venta con el menor valor de ellos.

Calculo de depreciación del Camión.

Fecha de adquisición 01 de marzo de 2007.

Costo de adquisición \$56,000

Vida útil 5 años

Depreciación acumulada = $\frac{\$56,000}{5 \text{ años}} = \$11,200.00/12 = \underline{\$933.33}$ depreciación mensual

Han transcurrido 26 meses desde la fecha de adquisición (01-03-2007 al 30-04-2009)

Depreciación mensual = $\$933.33 \times 26 \text{ meses} = \underline{\$24,266.58}$ depreciación al 30 de abril de 2009.

Costo de adquisición	\$56,000.00
(-) Depreciación Acumulada	<u>\$24,266.58</u>
Valor en libros	\$31,733.42

Calculo de depreciación del Edificio.

Fecha de adquisición 01 de mayo de 2004.

Costo de adquisición \$45,000.00

Depreciación acumulada = $\$45,000.00 \times 5\% = \$2,250.00 / 12 = \underline{\$187.50}$ depreciación mensual.

Han transcurrido 59 meses desde la fecha de adquisición (01-05-2004 al 30-04-2009)

Depreciación mensual = $\$187.50 \times 59 \text{ meses} = \underline{\$11,062.50}$ depreciación al 30 de abril de 2009.

Costo de adquisición	\$45,000.00
(-) Depreciación Acumulada	<u>\$11,062.50</u>
Valor en libros	\$33,937.50

Datos del Terreno

Fecha de adquisición: 01 de mayo de 2004

Costo de adquisición \$20,000.00

La empresa realiza un estudio en el que determino que el valor razonable menos los costos de vender de un camión de características similares es de \$33,000.00, el edificio por \$35,000.00 y el terreno valorado en \$23,000.00 por lo tanto el registro contable es el siguiente:

Fecha	Partida 2	Parcial	Debe	Haber
01-05-2009	<u>Activos no Corrientes</u> <u>mantenidos para la venta</u>		\$85,670.92	
	Edificio	\$33,937.50		
	Terreno	\$20,000.00		
	Camión	<u>\$31,733.42</u>		
	<u>Depreciación Acumulada</u>		\$35,329.08	
	Edificio	\$11,062.50		
	Camión	<u>\$24,266.58</u>		
	<u>Propiedades, Planta y Equipo</u>			\$121,000.00
	Edificio	\$45,000.00		
	Terreno	\$20,000.00		
	Camión	<u>\$56,000.00</u>		
	Por la clasificación de activo de propiedades, planta y equipo a activo no corriente mantenido para la venta.			
			<u>\$121,000.00</u>	<u>\$121,000.00</u>

Como la NIIF 5 estipula que el activo debe registrarse al menor entre el valor en libros y valor razonable menos los costos de vender, los activos continúan con su valor en libros pues estos resultaron menor. Una vez clasificados como mantenidos para la venta, tanto al camión como el edificio dejara de aplicársele depreciación.

La NIIF 5 también exige la revelación de pérdida por deterioro del activo, El párrafo 20 de dicha norma establece que la entidad reconocerá una pérdida por deterioro debido a las reducciones iniciales o posteriores del valor del activo o grupo de activos para su disposición, hasta el valor razonable menos los costos de venta.

El 31 de diciembre de 2009 la empresa Procol, S.A decide comprobar si el camión que se clasifico como mantenido para la venta tiene indicio de perdida por deterioro, por lo que realiza un estudio en el mercado y determina que el valor razonable de un camión de similares características es de \$31,250.00, y la empresa incurriría en costos de venta por \$250.00.

En este caso la empresa presenta una pérdida por deterioro del activo (Camión), porque al comparar el valor en libros que es de \$31,733.58 con el valor razonable menos los costos de vendas que es de \$31,000.00 se obtiene una pérdida por deterioro.

Valor en libros	\$31,733.58	31-12-2009
Valor Razonable menos costos de venta	<u>\$31,000.00</u>	31-12-2009
Perdida por deterioro de valor	\$ 733.58	

En vista de que el valor en libros es mayor que el valor razonable menos los costos de vender existe una pérdida por deterioro, por lo cual hay que proceder a su reconocimiento.

Fecha	<u>Partida 3</u>	Debe	Haber
31-12-2009	<u>Perdida por Deterioro</u> Camión <u>Activo no Corriente Mantenido para la Venta</u> Camión Por la perdida por deterioro de valor de activo no corriente clasificado como mantenido para la venta.	\$733.58	
		<u>\$733.58</u>	<u>\$733.58</u>

El párrafo 24 de la NIIF 5 establece que, la pérdida o ganancia no reconocida previamente en la fecha de la venta de un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición), se reconocerá en la fecha en que se produzca su baja en cuenta.

Para entender mejor lo escrito en el párrafo anterior supongamos que la empresa Procol, S.A haya llevado a cabo la venta del Camión Mercedes Benz el 30 de septiembre de 2010 con valor en libros de \$31,733.58 y la venta haya sido por un valor de \$28,500.00 este valor es menor al de su valor en libros por lo tanto la empresa Procol S.A tendría que reconocer ésta pérdida como pérdida de capital.

Dicha perdida debe ser reconocida al momento de la venta con un valor de \$3,233.58 que resulta de la diferencia de valor en libros menos valor de la venta (\$31,733.58 - \$28,500.00 = \$3,233.58). El registro contable queda de la siguiente manera:

Fecha	<u>Partida 4</u>	Debe	Haber
31-10-2009	<u>Efectivo y Equivalente</u>	\$28,500.00	
	<u>Perdida en venta de Activo no Corriente</u>	\$ 2,500.00	
	<u>Mantenido para la Venta.</u>		
	Camión		
	<u>Activo no Corriente Mantenido para la Venta</u>		\$31,000.00
	Camión		
	Por la venta de activo no corriente clasificado como mantenido para la venta.		
		<u>\$31,000.00</u>	<u>\$31,000.00</u>

La cuenta perdida por deterioro es una cuenta de resultado deudor cuyo saldo se elimina al final del periodo contable con la cuenta liquidadora. Esta pérdida no es deducible para efectos tributarios.

5.5 Reversión de pérdida por deterioro de valor de un activo no corriente mantenido para la venta.

La entidad reconocerá una ganancia por cualquier incremento posterior derivado de la valoración del valor razonable menos los costes de venta de un activo, aunque no por encima de la pérdida por deterioro del valor acumulada que hubiera sido reconocida, ya sea de acuerdo con esta NIIF o previamente, de acuerdo con la NIC 36 Deterioro del valor de los activos.

5.5.1 Factores externos e internos a considerar para la reversión de la pérdida por deterioro.

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

Fuentes externas de información:

- Durante el ejercicio el valor de mercado ha aumentado significativamente

- Durante el ejercicio han ocurrido cambios significativos favorables para la entidad referente al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado.
- Durante el periodo las tasa de interés o tasas de rendimiento de mercado han experimentado decrementos que probablemente afecten al tipo de descuento utilizado para calcular el valor en uso del activo.⁴⁵

Fuentes internas de información:

- Durante el ejercicio han ocurrido o van a ocurrir cambios significativos que ayuden a mejorar o desarrollar el rendimiento del activo o reestructurar la actividad a la que dicho activo pertenece.
- Se cuenta con informes que indican que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, mejor que el esperado.
- La empresa puede optar por otras fuentes ya sean internas o externas que les permitan hacer la comparación del valor neto en libros con su valor de recuperación.⁴⁶

Se dará una reversión de pérdida por deterioro de un activo no corriente mantenido para la venta cuando después de registrada una pérdida se compara al final del siguiente ejercicio contable el valor razonable menos lo costos de vender con su valor en libros y este ultimo resulte menor que el primero (valor razonable menos los costos de vender es mayor que el valor en libros).

⁴⁵ Norma Internacional de Contabilidad (NIC36) párrafo 111

⁴⁶ Norma Internacional de Contabilidad (NIC36) párrafo 111

5.5.2 Caso práctico por la reversión de la pérdida por deterioro de un activo no corriente mantenido para la venta.

Siguiendo con el mismo ejemplo del camión de la empresa Procol S. A que no logró concretar la venta del camión debido a factores ajenos a la empresa, esta decide establecer nuevo valor razonable menos costos de vender. Al 31 de diciembre de 2010 de acuerdo a un estudio realizado un camión de similares características en el mercado cuesta \$31,900.00. Por lo cual es necesario comparar el valor en libros del camión.

Valor Razonable menos costos de venta	\$31,900.00	31-12-2010
Valor en libros	<u>\$31,000.00</u>	31-12-2010
Ganancia	\$ 900.00	

Se registra una ganancia en concordancia a la NIIF en estudio que dice: La entidad reconocerá una ganancia por cualquier incremento posterior derivado de medición del valor razonable menos los costos de venta de un activo, aunque sin superar la pérdida por deterioro acumulada que haya sido reconocida, por esta razón se registra con el mismo valor de la pérdida del periodo anterior.

El registro contable queda de la siguiente manera:

Fecha	<u>Partida 5</u>	Debe	Haber
31-12-2010	<u>Activo no Corriente Mantenido para la Venta</u> Camión <u>Ganancia de Perdida por Deterioro</u> Camión Por la ganancia del activo no corriente clasificado como mantenido para la venta.	\$733.58	\$733.58
		<u>\$733.58</u>	<u>\$733.58</u>

En el Art. 13 literal d) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, menciona que cada ejercicio o período de imposición se liquidará de manera independiente del que le precede y del que le siga, a fin de que los resultados de ganancias o de pérdidas no puedan afectarse por eventos anteriores o posteriores en los negocios o actividades de la entidad. Esta ganancia originada por el incremento posterior en la medición del activo al valor razonable menos los costos de vender se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo en el que se dio.

5.6 Operaciones Discontinuas

Acerca de operaciones discontinuadas la NIIF 5 en el párrafo 31 menciona que un componente de una entidad comprende las operaciones y flujos de efectivo que pueden ser distinguidos claramente del resto de la entidad, tanto desde un punto de vista operativo como a efectos de información financiera. En otras palabras, un componente de una entidad habrá constituido una unidad generadora de efectivo o un grupo de unidades generadoras de efectivo mientras haya estado en uso.

Una operación discontinuadas es un componente de la entidad que ha sido dispuesto, o bien que ha sido clasificado como mantenido para la venta, y

- (a) representa una línea de negocio o un área geográfica, que es significativa y puede considerarse separadas del resto;
- (b) forma parte de un único plan coordinado para disponer de una línea de negocio o de un área geográfica de la operación que sea significativa y pueda considerarse separada del resto; o
- (c) es una entidad subsidiaria adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla.

5.6.1 Casos Prácticos de Operaciones Discontinuadas.

En ocasiones, una entidad dispone de un grupo de activos, posiblemente con algunos pasivos directamente asociados, de forma conjunta y en una sola transacción. La NIIF 5 menciona que un grupo de activos para su disposición puede ser un grupo de unidades generadoras de efectivo, una única unidad generadora de efectivo, o parte de una unidad generadora de efectivo.

Caso I

Poniendo en práctica lo que establece esta normativa, veremos una transacción que concierne a una operación discontinuada relacionada con la disposición de una línea de negocio.

El 1 de julio del año 2010 la empresa La Diversificada S.A. que fabrica varias líneas de productos decide dejar de fabricar la línea de chocolates, y esta decide poner a la venta todos los activos relacionados con esa actividad los cuales no puede reubicar en sus otras áreas de fabricación, dentro de estos activos están: la bodega, la maquinaria y herramientas, la empresa decide vender una línea de actividad por lo que la empresa decide clasificarlo como mantenido para la venta, cumpliendo con lo que establecen los párrafos 6,7 y 8 de NIIF 5, los cuales se detallan a continuación:

- Una entidad clasificara a un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta, si su importe en libros se recuperara fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado.
- Que el activo debe estar en sus condiciones actuales disponible para su venta (disponible de inmediato);
- Que su venta debe ser altamente probable;
- Para que se considere altamente probable su venta debe haber un plan a cumplir para vender el activo; y
- Debe haberse iniciado de forma activa un programa para encontrar un comprador y completar el plan de venta;
- El activo debe tener un precio razonable de venta;

- Debe esperarse que la venta cumpla las condiciones para su reconocimiento como venta finalizada dentro del año siguiente a la fecha de clasificación.

Detalle del grupo de activos para su disposición al 01 de julio de 2010.

Fecha de Adquisición	Concepto	Costo de adquisición	Depreciación acumulada	Importe en libros
01-03-2008	Bodega	\$ 53,228.00	\$ 63,280.00	\$ 89,948.00
01-05-2008	Maquinaria	\$ 76,275.00	\$ 36,562.50	\$ 39,712.50
01-03-2009	Herramientas	\$ 25,990.00	\$ 15,333.44	\$ 10,656.56
	Total	<u>\$255,493.00</u>	<u>\$115,175.94</u>	<u>\$140,317.06</u>

Al 01 de Julio de 2010 aun se tiene una deuda de \$ 10,000.00 que está relacionada con la adquisición de la maquinaria.

En esta misma fecha la empresa realiza un estudio en el mercado, en el que determinó que por la bodega puede obtener \$91,000.00, por la maquinaria \$40,100.00 y por sus demás herramientas podría obtener \$ 10,800.00, en total el grupo tendría un valor razonable de \$141,900.00 y los costos de vender la bodega son \$200.00, por la maquinaria \$190.00 y por las demás herramientas \$178.00, el total es de \$ 568.00 el valor a tomar en cuenta seria \$141,332.00, (\$141,900.00-\$568.00) Todos estos valores se obtuvieron a través del estudio realizado por un perito.

Fecha	Partida 1	Parcial	Debe	Haber
01-07-2010	<u>Activos no Corrientes mantenidos para la venta</u>		\$140,317.06	
	Bodega	\$89,948.00		
	Maquinaria	\$39,712.50		
	Herramientas	<u>\$10,656.56</u>		
	<u>Depreciación Acumulada</u>		\$115,175.94	
	Bodega	\$63,280.00		
	Maquinaria	\$36,562.50		
	Herramientas	<u>\$15,333.44</u>		
	<u>Propiedades, Planta y Equipo</u>			\$255,493.00
	Bodega	\$153,228.00		
	Maquinaria	\$ 76,275.00		
	Herramientas	<u>\$ 25,990.00</u>		
	Por la clasificación de activo de propiedades, planta y equipo a activo no corriente mantenido para la venta.			
			<u>\$255,493.00</u>	<u>\$255,493.00</u>

La NIIF 5 establece en el párrafo 38 que “los pasivos que formen parte de un grupo en desapropiación clasificado como mantenido para la venta, se presentarán también en el balance de forma separada de los otros pasivos”, haremos el registro de este pasivo que tienen relación con la maquinaria.

El registro quedaría de la siguiente manera.

Fecha	<u>Partida N° 2</u>	Debe	Haber
01-07-2010	<u>Cuentas por pagar</u> Compañía X <u>Pasivos directamente asociados con activos</u> <u>clasificados como mantenidos para la venta</u> Compañía X Registro por la reclasificación de los pasivos asociados con los activos no corrientes mantenidos para la venta.	\$10,000.00	\$10,000.00
		<u>\$10,000.00</u>	<u>\$10,000.00</u>

Caso II

En el literal a) del párrafo 32, la NIIF 5 establece que una operación discontinuada representa una línea de negocio o un área geográfica, que es significativa y puede considerarse separada del resto. Para una mejor comprensión de este párrafo veremos el siguiente caso

La Sociedad S.A. tiene dos líneas de negocios; en San Miguel tiene el hotel Karisma y en San Salvador posee una empresa de manufactura. Esta empresa ha considerado dedicarse únicamente al negocio de manufactura y ha decidido discontinuar la línea del hotel en San Miguel. Al 30 de junio se presenta la siguiente información relacionado con el hotel:

Concepto	Costo de adquisición	Depreciación	Importe en libros
Terreno	\$ 50,000.00	\$ 0.00	\$ 50,000.00
Edificio	\$ 125,000.00	\$ 25,000.00	\$ 100,000.00
Set de camas	\$ 8,300.00	\$ 3,000.00	\$ 5,300.00
Mesas de noche	\$ 1,800.00	\$ 300.00	\$ 1,500.00
Mobiliario	\$ 2,500.00	\$ 500.00	\$ 2,000.00
Equipo de Cómputo	\$ 3,000.00	\$ 500.00	\$ 2,500.00
TOTAL	\$ 190,600.00	\$ 29,300.00	\$ 161,300.00

La empresa realiza el estudio correspondiente y determina los valores razonables menos los costos de vender de cada uno de los activos en el mercado y estos se detallan a continuación:

- Edificio \$111,500.00
- Set de camas \$ 5,450.00
- Mesas de noche \$ 1,700.00
- Mobiliario \$ 2,300.00
- Equipo de cómputo \$ 2,600.00

El registro contable de esta operación discontinuada es el siguiente:

Fecha	Partida 1	Parcial	Debe	Haber
01-07-2010	<u>Activos no corriente mantenidos para la venta</u>		\$161,300.00	
	Edificio	\$100,000.00		
	Terreno	\$ 50,000.00		
	Set de cama	\$ 5,300.00		
	Mesas de noche	\$ 1,500.00		
	Mobiliario	\$ 2,000.00		
	Equipo de computo	\$ 2,500.00		
	<u>Depreciación Acumulada</u>		\$ 29,300.00	
	Edificio	\$ 25,000.00		
	Set de cama	\$ 3,000.00		
	Mesas de noche	\$ 300.00		
	Mobiliario	\$ 500.00		
	Equipo de computo	\$ 500.00		
	<u>Propiedades, Planta y Equipo</u>			\$190,600.00
	Edificio			
	Terreno	\$125,000.00		
	Set de cama	\$ 50,000.00		
	Mesas de Noche	\$ 8,300.00		
	Mobiliario	\$ 1,800.00		
	Equipo de computo	\$ 2,500.00		
		\$ 3,000.00		
	Asiento para clasificar como mantenido para la venta la operación discontinuada correspondiente a la línea de hotel del área geográfica de San Miguel.			
			\$190,600.00	\$190,600.00

Grupo de activos mantenidos para la venta

La pastelería La Más Dulce S.A. tiene 20 sucursales en la zona oriental y una casa matriz en San Miguel, en la cual se distribuye la mercadería en 9 pick-up repartidores.

La empresa tiene como política disponer de sus activos propiedades, planta y equipo, después de tres años de haberlos utilizado el 01 de marzo decide clasificar los 9 pick-up como mantenidos para la venta.

A continuación se tiene el detalle de los activos a disponer:

Fecha de adquisición de los pick-up : 01 de marzo de 2007

Costo de adquisición: \$ 21,000.00 cada pick-up.

Vida útil: 5 años

Calculo de la depreciación.

Han transcurrido 36 meses desde la fecha en que fueron adquiridos (01 de marzo del 2007 al 28 de febrero del 2010) a continuación se procederá a detallar los cálculos de la depreciación.

Depreciación acumulada a la fecha:

$$\$21,000.00 \times 20\% = \$4,200.00/12 = \$350.00$$

$$\$ 350.00 \times 36 \text{ meses} = \underline{\$ 12,600.00} \text{ por cada pick-up}$$

$$\$ 12,600.00 \times 9 = \underline{\$ 113,400.00} \text{ por el grupo de activos a disponer.}$$

El valor en libros del grupo de activos sería $\$21,000.00 \times 9$ pick-up = \$189,000.00.

$$\$189,000.00 - \$ 113,400.00 = \underline{\$ 75,600.00} \text{ es el valor en libros.}$$

La empresa realiza un estudio en el mercado, en el que determinó que por un pick-up similar a los de la empresa obtendrían un valor de \$ 9,000.00 por cada uno, para el grupo de activos el total sería de \$ 12,000.00 X 9 = \$108,000.00 y los costos de vender por este grupo ascienden a \$ 540.00 esta cifra fue obtenida por un perito valuador.

El valor razonable menos los costos de vender: \$81,000.00 - \$ 540.00 = \$80,460.00

El registro contable es el que sigue:

Fecha	Partida 4	Debe	Haber
01-04-2010	<u>Activo no Corriente Mantenido para la Venta</u> pick-up	\$75,600.00	
	<u>Depreciación acumulada</u> pick-up	\$113,400.00	
	<u>Propiedades, planta y equipo</u> pick-up		\$189,000.00
	Por la clasificado de los pick-up como mantenido para la venta.		
		<u>\$189,000.00</u>	<u>\$189,000.00</u>

5.7 Presentación e información a revelar de operaciones discontinuadas.

Una entidad presentara y revelara información que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar los efectos financieros de las operaciones

discontinuadas y las disposiciones de los activos no corrientes (o grupo de activos para su disposición).

5.7.1 Ganancias o pérdidas relacionadas con las operaciones discontinuadas.

La preparación y presentación de información contable es de importancia porque se dirigen a cubrir las necesidades comunes de información de una amplia gama de usuarios. Algunos de estos usuarios pueden exigir, y tienen el poder de obtener, otra información adicional a la contenida en los estados financieros. Para estos usuarios es necesario prepararse y presentarse información financiera teniendo en cuenta las necesidades de ellos. En las normas encontramos el principal objetivo de los estados financieros que es suministrar información acerca de la situación financiera, desempeño y cambios en la posición financiera. Se pretende que tal información sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones económicas.

El párrafo 15 del Marco Conceptual también hace mención que las decisiones económicas que toman los usuarios de los estados financieros requieren una evaluación de la capacidad que la entidad tiene de generar efectivo u otros recursos equivalentes al efectivo. Dentro de este análisis, los usuarios deben considerar las operaciones discontinuadas de una entidad, de tal manera que obtengan una información financiera más completa relacionada con la capacidad que posee la entidad para generar flujos de efectivo.

Para que la información y revelación sea relevante para la comprensión del desempeño financiero de la entidad, en la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuadas se especifica la presentación e información a revelar sobre las operaciones discontinuadas, y menciona que una

entidad presentará y revelará información que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar los efectos financieros de las operaciones discontinuadas y la venta o disposición por otra vía de los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición).⁴⁷

Hay operaciones y flujos de efectivo que pueden ser distinguidos claramente del resto de la entidad, tanto desde un punto de vista de la operación como a efectos de información financiera, esta NIIF les llama componente de la entidad. Una operación discontinuada es un componente que puede constituir una unidad generadora de efectivo estando en uso, pero se da el caso que puede ser dispuesto, o clasificarse como mantenido para la venta, representando éste en algunos casos una línea de negocio que es significativa y puede considerarse separada del resto.

La NIIF 5 establece en el párrafo 33 que una entidad presentará la información para todos los periodos anteriores sobre los que informe en los estados financieros, de manera que la información para esos periodos se refiera a todas las operaciones que tienen el carácter de discontinuadas, a continuación se detalla la información a presentar.

La entidad revelará:

(a) En el estado de resultado integral, un importe único que comprenda el total de:

(i) el resultado después de impuestos de las operaciones discontinuadas; y

(ii) las ganancias o pérdidas después de impuestos reconocida por causa de la medición a valor razonable menos los costos de venta, o bien por causa de la

⁴⁷ Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas. NIIF 5. Párrafo 30.

venta o disposición por otra vía de los activos o grupos de activos para su disposición que constituyan la operación discontinuada.

En relación al literal anterior el párrafo 81, literal e) da un lineamiento similar al literal anterior haciendo mención que en el estado de resultados se incluirán, como mínimo, rúbricas específicas con los importes que correspondan a las partidas para el periodo, dentro de las cuales están las que detallamos anteriormente.

(b) Una descomposición del importe recogido en el apartado (a) anterior, detallando:

(i) los ingresos de actividades ordinarias, los gastos y el resultado antes de impuestos de las operaciones discontinuadas;

(ii) el gasto por impuesto a las ganancias relativo al anterior resultado, como requiere el apartado (h) del párrafo 81 de la NIC 12;

(iii) el resultado que se haya reconocido por causa de la medición a valor razonable menos los costos de venta, o bien por causa de la venta o disposición por otra vía de los activos o grupos de activos para su disposición que constituyan la operación discontinuada; y

(iv) el gasto por impuesto a las ganancias relativo al anterior resultado, como requiere el apartado (h) del párrafo 81 de la NIC 12.⁴⁸

Con respecto al gasto por impuestos, el literal h), de la NIC 12 Impuestos a las Ganancias establece lo siguiente:

(i) la pérdida o la ganancia derivada de la discontinuación;

⁴⁸ Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas, NIIF 5, párrafo 33.

- (ii) la pérdida o la ganancia por las actividades ordinarias, que la operación discontinuada ha proporcionado en el periodo, junto con los correspondientes importes para cada uno de los periodos sobre los que se informa.⁴⁹

En el estado de resultado integral deberá separar la información relacionada con las operaciones discontinuadas de las operaciones que continúan.

- (c) Los flujos netos de efectivo atribuibles a las actividades de operación, de inversión y financiación de las operaciones discontinuadas. Estas revelaciones podrían presentarse en las notas o en el cuerpo de los estados financieros.

5.7.2 Presentación e información a revelar de un activo no corriente o grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta.

En cuanto a la presentación e información que se revela sobre un grupo o activo no corriente clasificados para vender, la NIIF establece que se presenta de forma separada del resto de los activos como se observa a continuación:

La entidad presentará en el balance, de forma separada del resto de los activos, tanto los activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta como los activos correspondientes a un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta. Los pasivos que formen parte de un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta, se presentarán también en el balance de forma separada de los otros pasivos.

⁴⁹ Impuesto a las Ganancias, NIC 12, párrafo 81, literal h).

Estos activos y pasivos no se compensarán, ni se presentarán como un único importe. Se revelará información, por separado, de las principales clases de activos y pasivos clasificados como mantenidos para la venta, ya sea en el balance o en las notas, salvo con la excepción que redacta, si el grupo de activos para su disposición es una entidad dependiente adquirida recientemente, que cumple los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta en el momento de la adquisición, no se requiere revelar información sobre las principales clases de activos y pasivos.

. Una entidad presentará de forma separada los importes acumulados de los ingresos y de los gastos que se hayan reconocido directamente en el patrimonio neto y se refieran a los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta.⁵⁰ Para nuestro caso esto no aplica, pues los ingresos y gastos ocasionados por la clasificación de activos de propiedad planta y equipo como mantenidos para la venta se reconocen en el estado de resultado integral.

Además menciona que una entidad no reclasificará ni presentará nuevamente importes ya presentados de activos no corrientes, o de activos y pasivos de grupos de activos para su disposición, que hayan estado clasificados como mantenidos para la venta en el balance en periodos anteriores, a fin de reflejar la misma clasificación que se les haya dado en el balance del último periodo presentado, salvo cuando uno de estos activos no corrientes o grupos de activos para su disposición dejen de cumplir los criterios establecidos en esta NIIF, mencionando que un activo no corriente deberá estar disponible en sus condiciones actuales para su venta inmediata y de esta manera recuperará su importe en libros, como también la alta probabilidad de vender el activo a través de un plan de venta.

⁵⁰ Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas, NIIF 5, párrafo 38.

5.7.3 Información a revelar adicional.

Cuando el activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) se clasifique como mantenido para la venta o vendido, en ese mismo periodo la entidad revelará en las notas la siguiente información:

(a) una descripción del activo no corriente (o grupo de activos para su disposición);
(b) una descripción de los hechos y circunstancias de la venta, o de los que hayan llevado a decidir la venta o disposición esperada, así como la forma y momento esperados para dicha disposición;

(c) la ganancia o pérdida reconocida que provenga de un incremento posterior, o de una pérdida por deterioro se presentará por separado, si no se presentase de forma separada en el estado de resultados, la partida de dicha cuenta donde se incluya ese resultado;

(d) si fuera aplicable, el segmento dentro del cual se presenta el activo no corriente (o grupo de activos para su disposición)

En el literal anterior habla sobre un segmento de operación y en la NIIF 8 lo define como un componente de una empresa:

- (i) que desarrolla actividades de negocio de las que puede obtener ingresos de las actividades ordinarias e incurrir en gastos,
- (ii) cuyos resultados de operación son regularmente examinados por la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación de la empresa, para decidir sobre los recursos que deben asignarse al segmento y evaluar su rendimiento y

(iii) en relación con el cual se dispone de información financiera diferenciada.

Si se dejasen de cumplir las condiciones establecidas para clasificar un activo no corriente como mantenido para la venta, o se retirase un activo que forma parte de un grupo de activos, la entidad revelará en el periodo en el que se decida cambiar el plan de venta del activo no corriente (o grupo de activos para su disposición), una descripción de los hechos y circunstancias que hayan llevado a tomar tal decisión, así como el efecto de la misma sobre los resultados de las operaciones, tanto para dicho periodo como para cualquier periodo anterior sobre el que se presente información.

CAPITULO VI

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

6.1 Conclusiones.

La información contable y financiera es de suma importancia en el mundo empresarial, por lo cual es necesario comprenderla para ejecutarla de una mejor manera, la temática en general estuvo basada esencialmente en realizar una investigación bibliográfica, que consistía en la recopilación y análisis de la correspondiente documentación que aborda los puntos relacionados con la contabilización, presentación y revelación de los activos no corrientes mantenidos para la venta y de las actividades discontinuadas con base a NIIF 5, que es el tema en que nos enfocamos como grupo.

En cuanto a la aplicación de la NIIF 5, cuyo objetivo es especificar el tratamiento contable de los activos mantenidos para la venta, así como la presentación e información a revelar sobre las operaciones discontinuadas, se determinó que los argumentos contenidos en ella son lineamientos a seguir de mucha importancia en la aplicación técnica y financiera de las empresas, pero en algunos puntos es difícil su comprensión por lo que los usuarios de esta información no logran una armonización y efectiva aplicación de esta norma, además que el material bibliográfico existente que aborda la temática en cuestión es limitado.

Concluimos que hay necesidad de adoptar soluciones contables de alta calidad, encaminada a cubrir las necesidades de disponer de un material de consulta para profundizar en este tema de importancia para los estudiantes de contaduría pública de la Facultad de Ciencias Económicas y profesionales en la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública.

6.2 Recomendaciones.

Referente a la enseñanza de Las Normas Internacionales de Información Financiera, es necesario que se establezca un programa sistemático de estudio, con casos prácticos y no estudiarlas de forma aislada en la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública, porque de esta enseñanza depende la buena formación del profesional.

Con relación a las causas del deficiente aprendizaje de los estudiantes, se recomienda la creación de documentos actualizados para facilitar la comprensión del tema, y correcta aplicación, para que estos puedan ser utilizados por los estudiantes como una herramienta y material de apoyo en el proceso de aprendizaje, para que a través de estos se contribuya a una formación profesional del estudiante.

Se recomienda además, un mayor estudio y orientación de la normativa técnica y legal aplicable al registro, medición y presentación de los Activos no Corrientes mantenidos para la venta y Operaciones Discontinuas, para un mejor desempeño en el mercado laboral, ya que la información contable es de importancia a la hora de ejecutarla ya que son normativas que tratan de amoldar y desarrollar estándares contables de calidad.

Se determinó que el presente trabajo de investigación será de mucho provecho a los usuarios lectores, ya que esta información orientará en alguna medida los criterios necesarios y útiles para la integración de una información eficaz para la toma de decisiones; reconocemos como estudiantes, que la búsqueda de la educación continua es la que debemos seguir, como profesionales de la Contaduría Pública, para lograr el éxito.

BIBLIOGRAFIA

- Código de Comercio de El Salvador, Diario Oficial: 140 , Tomo: 228, Publicación DO: 31/07/1970, Reformas: Decreto Legislativo No. 641, de fecha 26 de junio de 2008, publicado en el Diario Oficial No. 120, Tomo 379 de fecha 27 de junio de 2008.
- Código Tributario Diario Oficial: 241 Tomo: 349 Publicación DO: 22/12/2000 Reformas: Decreto Legislativo No. 233 de fecha 16 de diciembre de 2009, publicado en el Diario Oficial No. 239, Tomo 385 de fecha 21 de diciembre de 2009.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta, D. Oficial: 242 Tomo: 313 Publicación DO: 21/12/1991, Reformas: Decreto Legislativo No. 236 de fecha 17 de diciembre de 2009, publicado en el Diario Oficial No. 239, Tomo 385 de fecha 21 de diciembre de 2009.
- Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública y Auditoría, Decreto Legislativo. No. 828, del 26 de enero del 2000, publicado en el Diario Oficial. No. 42, Tomo 346, del 29 de febrero del 2000.
- Reglamento de Aplicación del Código Tributario, Diario Oficial. N° 234, Tomo 353, de fecha 11 de diciembre de 2001.
- Normas Internacionales de Contabilidad.
 - NIC 1: “Presentación de Estados Financieros”
 - NIC 16: “Propiedad Planta y Equipo”
 - NIC 36: “Deterioro del Valor de los Activos”

- Norma Internacional de Información Financiera 5 Activos no Corrientes Mantenido para la venta y Operaciones Discontinuadas,
- www.monografías.com, Proceso de adopción de NIC_NIIF El Salvador