

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE CONTADURIA PÚBLICA**



Trabajo de Graduación

“TRATAMIENTOS TRIBUTARIO Y CONTABLE EN LA NIIF PARA LAS PYMES DEL
DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS EN LAS EMPRESAS FARMACÉUTICAS”

Presentado por:

CASTELLANOS GONZÁLEZ JOSÉ ALFREDO
MARTÍNEZ GÓMEZ DOUGLAS ERNESTO

Para optar al grado de:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

Mayo de 2018

San Salvador, El Salvador, Centroamérica

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

RECTOR : MASTER ROGER ARMANDO ARIAS ALVARADO

SECRETARIO GENERAL : LIC. CRISTÓBAL HERNÁN RÍOS BENÍTEZ

DECANO DE LA FACULTAD
DE
CIENCIAS ECONÓMICAS : LIC. NIXON ROGELIO HERNÁNDEZ VÁZQUEZ

SECRETARIA DE LA
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS : LICDA. VILMA MARISOL MEJÍA TRUJILLO

DIRECTORA DE LA ESCUELA
DE CONTADURÍA PÚBLICA : LICDA. MARÍA MARGARITA DE JESÚS
MARTÍNEZ DE HERNÁNDEZ

COORDINADOR GENERAL DE : LIC. MAURICIO ERNESTO MAGAÑAMENÉNDEZ
PROCESOS DE GRADUACIÓN
FACULTAD DE CIENCIAS
ECONÓMICAS

COORDINADOR DE : LIC. DANIEL NEHEMÍAS REYES LÓPEZ
SEMINARIO

DOCENTE DIRECTOR : LIC. JORGE LUIS MARTÍNEZ BONILLA

JURADO EVALUADOR : LIC. DANIEL NEHEMÍAS REYES LÓPEZ
LIC. ROBERTO CARLOS JOVEL JOVEL

AGRADECIMIENTOS

En primer lugar, agradezco a Dios por permitirme obtener un logro más en mi vida y por la sabiduría brindada para poder culminar mi carrera universitaria, a mi madre por sus consejos, ejemplo y apoyo incondicional, a mis amigos por apoyarme y brindarme palabras de ánimo para seguir adelante, a los catedráticos que han contribuido en nuestra formación profesional y a mi compañero Douglas Martínez por su esfuerzo, dedicación, paciencia y perseverancia para poder culminar con éxito esta investigación.

José Alfredo Castellanos González

Primeramente, quiero dar gracias a Dios por la bendición, la salud y la sabiduría que me brindó en todo momento para culminar mi trabajo, a mi madre por todo su invaluable apoyo y sacrificio durante toda mi formación académica, a mi padre (Q.E.P.D.) por todos sus consejos, a mi esposa por su paciencia, comprensión y apoyo durante todo este tiempo, a mi compañero de tesis Alfredo Castellanos por el esfuerzo, dedicación y el trabajo en equipo para poder lograr la culminación de nuestro trabajo de graduación, a nuestro asesor por el apoyo y enseñanza que nos brindó.

Douglas Ernesto Martínez Gómez

INDICE

Contenido	Pág.
RESUMEN EJECUTIVO	i
INTRODUCCIÓN	iii
CAPÍTULO I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	1
1.1 SITUACIÓN PROBLEMÁTICA	1
1.2 ENUNCIADO DEL PROBLEMA	4
1.3 JUSTIFICACIÓN DEL TEMA	4
1.4 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	6
1.4.1 Objetivo general	6
1.4.2 Objetivos específicos	6
1.5 HIPÓTESIS	6
CAPÍTULO II. MARCO TEORICO, CONCEPTUAL, LEGAL Y TÉCNICO.	7
2.1. ESTADO ACTUAL DEL HECHO O SITUACIÓN	7
2.1.1 Antecedentes de las Empresas Farmacéuticas.	7
2.1.2 Importancia de Evaluar y Reconocer Deterioro del Valor de los Activos.	8
2.2. MARCO CONCEPTUAL.	9
2.3. LEGISLACIÓN APLICABLE.	11
2.3.1. Ley del impuesto sobre la renta.	11
2.4. NORMATIVA TÉCNICA APLICABLE.	12
2.4.1. Sección 11 Instrumentos financieros básicos	12
2.4.2. Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos	13
2.4.2.1. Reversión de la Pérdida por Deterioro del Valor:	14
2.4.2.2. Información a Revelar en los Estados Financieros	15
2.4.2 Sección 29 Impuesto a las ganancias.	15
2.4.2.1 Tipos de Diferencias Reconocidas en los Estados Financieros.	16
2.4.3 Diferencias entre la Base Técnica y la Base Fiscal.	17
CAPÍTULO III. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN	18
3.1. ENFOQUE Y TIPO DE INVESTIGACIÓN	18
3.1.1. Enfoque	18
3.1.2. Tipo	18
3.2. DELIMITACIÓN ESPACIAL Y TEMPORAL	18

3.2.1.	Espacial	18
3.2.2.	Temporal	18
3.3.	SUJETOS Y OBJETO DE ESTUDIO	19
3.3.1.	Unidades de análisis	19
3.3.2.	Población y marco muestral	19
3.3.3.	Variables e indicadores.	20
3.3.3.1.	Hipótesis del trabajo.	20
3.3.3.2.	Determinación de variables.	20
3.4.	TÉCNICAS, MATERIALES E INSTRUMENTOS	21
3.4.1.	Técnicas y procedimientos para la recopilación de la información.	21
3.4.2.	Instrumentos de medición.	21
3.5.	PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN	22
3.5.1	Tabulación y análisis de datos	22
3.5.2.	Cruce de variables	22
3.5.3.	Diagnóstico	26
3.5.3.1.	Identificación del problema	26
3.5.3.2.	Existencia de la problemática	27
3.5.3.3.	Necesidad de una propuesta de solución	27
3.6.	CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES	28
	CAPÍTULO IV PROPUESTA DE SOLUCIÓN	29
4.1.	PLANTEAMIENTO DEL CASO	29
4.2.	ESTRUCTURA DEL PLAN DE SOLUCIÓN	29
4.3.	BENEFICIOS Y LIMITANTES	32
4.3.1.	Beneficios	32
4.3.2.	Limitantes	33
4.4.	DESARROLLO DE CASO PRÁCTICO	36
4.4.1.	INTRODUCCIÓN	36
4.4.2.	OBJETIVOS	36
4.4.2.1.	General	36
4.4.2.2.	Específicos	37
4.4.3.	ESTRUCTURA DE LA GUIA	37
4.4.4.	DETERIORO DEL VALOR DE LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	38

4.4.4.1. Enunciado del caso práctico	38
4.4.4.2. Políticas contables	39
4.4.4.3. Procedimientos y desarrollo	41
4.4.4.4. Análisis fiscal	60
4.4.5. DETERIORO DEL VALOR DE LOS INVENTARIOS	63
4.4.5.1. Enunciado del caso practico	63
4.4.5.2. Políticas contables	64
4.4.5.3. Procedimientos y desarrollo	66
4.4.5.4. Análisis fiscal	70
DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS	72
4.4.6. INTANGIBLES	72
4.4.6.1. Enunciado del caso practico	72
4.4.6.2. Políticas contables	73
4.4.6.3. Procedimiento y desarrollo	73
4.4.6.4. Análisis fiscal	74
4.4.7. DETERIORO DEL VALOR EN UNIDADES GENERADORAS DE EFECTIVO	75
4.4.7.1. Enunciado del caso practico	75
4.4.7.2. Políticas contables	77
4.4.7.3. Procedimientos y desarrollo	78
4.4.7.4. Análisis fiscal	83
CONCLUSIONES	84
RECOMENDACIONES	85
BIBLIOGRAFÍA	86
ANEXOS	88

RESUMEN EJECUTIVO

En El Salvador, luego de haberse aprobado como obligatoria la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) así como también las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF Completas), por parte del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, las empresas hacen su mayor esfuerzo para poder aplicar la normativa contable que les sea aplicable y con esto cumplir los requisitos establecidos por el ente regulador de la contaduría pública y auditoría en el país.

Una parte esencial para cualquier empresa son los activos que ésta posee, ya que de ellos depende el desarrollo de sus actividades comerciales de ahí la importancia de efectuar el correcto reconocimiento de éstos en los estados financieros, lo cual conlleva según normativa contable a una evaluación para determinar si éstos han sufrido decrementos en su valor y poder así registrarlos a su valor razonable reconociendo una pérdida por deterioro de valor.

Debido a dicha situación surge la necesidad del presente estudio, cuyo objetivo es facilitar la determinación de las variables que inciden en el cálculo del deterioro del valor de los activos, mediante la elaboración de una propuesta de solución que indica la creación de un guía que facilite la comprensión del cálculo y aplicación del deterioro. Esto se lograra a través de la creación de políticas contables y procedimientos claros, precisos y ejemplificados desde el indicio del deterioro hasta la incorporación de este a los estados financieros.

La propuesta aporta mejoras en los procesos contables, al mismo tiempo que facilita la aplicación de los lineamientos establecidos en la NIIF para PYMES, lo cual contribuiría a

mostrar la realidad de la empresa a través de la información financiera para la correcta y oportuna toma de decisiones.

La investigación se desarrolló a través del método hipotético deductivo partiendo de lo más general a lo más específico en cuanto a los aspectos relacionados con el tratamiento contable y tributario de la pérdida por deterioro del valor de los activos. La unidad de análisis fueron los contadores de las empresas del sector farmacéutico ubicadas en el municipio de Antigua Cuscatlán, el universo lo constituyen las 11 empresas que se encuentran en dicho municipio y por ser una cantidad pequeña se tomaron como muestra en su totalidad, a quienes se les facilitó un cuestionario que constaba de preguntas enfocadas a determinar si aplican o no el deterioro así como también la forma de medirlo y reconocerlo, todo con el fin de sustentar nuestra propuesta.

En conclusión con el desarrollo de la investigación, se logró recolectar la suficiente información para demostrar las causas por las cuales las empresas farmacéuticas del municipio de Antigua Cuscatlán no aplican el deterioro del valor de los activos, entre las cuales están los costos que supone el reconocimiento del mismo, así como también la apatía de las empresas para aplicarlo ya que a pesar de contar con una política al respecto no la ponen en práctica.

Luego de haber recolectado la información y de haberla analizado, se procedió a la elaboración del instrumento propuesto que oriente sobre la determinación, el reconocimiento, el tratamiento tributario y contable aplicable al deterioro del valor los activos.

INTRODUCCIÓN

El deterioro del valor de los activos tratado en la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) en su sección número 27, se produce cuando el valor recuperable de éste es menor al valor registrado en libros, por tal motivo las empresas deben efectuar en cada ejercicio contable una evaluación en sus activos para determinar si existen factores que indiquen una pérdida de valor en los mismos y si los hay, aplicar el respectivo tratamiento contable y tributario, sin embargo hoy en día existen muchas empresas que no efectúan esta evaluación, produciéndose en muchos casos una sobrevaloración en sus activos en detrimento de la razonabilidad en sus estados financieros.

Atendiendo a esta situación la investigación se basa en el tratamiento tributario y contable financiero del deterioro del valor de los activos, de las empresas del sector farmacéutico, así pues, este trabajo contiene cuatro capítulos. En el primero se especifica la situación problemática, justificación del tema, objetivos de la investigación e hipótesis con sus respectivas variables.

El segundo capítulo aborda el marco teórico acompañado de su respectivo marco conceptual, legal y normativo los cuales ayudan a sustentar esta investigación. El capítulo tres presenta la metodología de la investigación, tabulación, análisis e interpretación de los datos obtenidos. En el capítulo cuatro se desarrolló la propuesta, la cual consiste en una guía para los contadores en la cual se detallan los tratamientos contable y tributario del deterioro del valor de los activos. Finalmente se muestran las conclusiones, recomendaciones, bibliografía y los anexos respectivos.

CAPÍTULO I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1 SITUACIÓN PROBLEMÁTICA

El deterioro de valor de un activo es una condición que se da cuando el valor recuperable de éste es menor a su valor registrado en libros y se determina al cierre del ejercicio cuando las entidades efectúan la respectiva evaluación de sus activos o en cualquier momento que se identifiquen causas que indiquen que los activos han perdido valor.

En un mundo globalizado del cual El Salvador no se queda fuera, se hace necesaria la aplicación de la normativa contable que cumpla los estándares internacionales por lo cual el ente regulador de la profesión contable en El Salvador denominado Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA), declaró mediante resolución No. 113/2009, como obligatoria la adopción ya sea de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) así como las Normas Internacionales de Información Financiera en su versión completa (NIIF completas), además de la presentación de los primeros estados financieros en base a ésta normativa a partir del ejercicio que inició el 01 de enero de 2011.

Por tal razón los contadores deben ser capaces de identificar los factores que afectan el valor los activos de la entidad. La NIIF para las PYMES en su sección 27 “Deterioro del Valor de los Activos”, establece la forma de medir, valorar, reconocer y revelar la información referente a este tipo de operaciones.

La falta de aplicación de la sección 27 es un problema que ha venido ocurriendo prácticamente desde que el CVPCPA, estableció como obligatoria la adopción de estas normas.

Todo este cambio tuvo repercusiones en las empresas que están catalogadas según la NIIF para las PYMES como pequeñas y medianas entidades, ya que para ellas se vuelve obligatoria la aplicación de la sección 27 para la determinación del deterioro del valor de los activos, por tal motivo los contadores deben poseer los conocimientos, la capacidad de análisis y los criterios necesarios para una correcta interpretación y aplicación de la misma y poder así medir los Activos de las empresas basados en la normativa vigente y presentar estados financieros que reflejen cifras razonables y libres de error y sesgo.

La complejidad del tema radica en cómo obtener de manera correcta los valores que se utilizan para comparar y determinar la existencia o no del deterioro, ya que implícitos en ellos se encuentran: cálculos de valores presentes de flujos de efectivo, valores razonables con o sin mercados activos, valor en uso, depreciaciones, revaluaciones, entre otros.

Aunado a esto, también se debe considerar que la base financiera difiere con la base fiscal vigente, debido a que financieramente el deterioro constituye una pérdida que se debe reflejar como gasto en el ejercicio y fiscalmente éste no representa un gasto deducible para efectos del impuesto sobre la renta, de tal forma que se vuelve necesario elaborar una conciliación financiera – fiscal al final del ejercicio para poder determinar el correspondiente impuesto sobre la renta a pagar.

Actualmente los marcos regulatorios del deterioro del valor de los activos a nivel técnico y tributario se podrían resumir de la siguiente forma:

Base tributaria

- Ley del impuesto sobre la renta.
- Reglamento de la ley del impuesto sobre la renta.
- Código tributario.
- Reglamento de aplicación del código tributario.

Base técnica:

- NIIF para las PYMES con mayor énfasis en las secciones 27 Deterioro del valor de los activos y sección 29 Impuesto a las ganancias.
- Módulos de la NIIF para las PYMES de las secciones anteriormente mencionadas.

El principal problema es qué al observar la estructura de los estados financieros y las notas a los mismos, éstos no contemplan la información que la norma exige revelar acerca del deterioro del valor de los activos, lo anterior deja en evidencia que los contadores no aplican la Sección 27 de la NIIF para las PYMES, los factores que causan esto podrían ser muchos y variados, entre ellos los siguientes:

- Desconocimiento de la normativa por parte del contador.
- Tendencia a confundir los términos “Depreciación” y “Pérdida de Valor”.
- Falta de un ente regulador que controle la correcta aplicación de la normativa contable en el país.

- Elevados costos para realizar la evaluación del deterioro.

Por tal razón el contador necesita no solo del conocimiento de la normativa aplicable al deterioro del valor de los activos, sino también de un documento que le sirva de base para la creación de guías, políticas y procedimientos a la medida de cada entidad y así lograr una correcta aplicación de la norma.

1.2 ENUNCIADO DEL PROBLEMA

Para el contador es obligación la aplicación de la normativa contable para medir el deterioro del valor en los activos de la empresa, siempre que éstos muestren indicios de que se han visto afectados negativamente ya sea por factores internos o externos y que dichos activos puedan ser valuados y presentados razonablemente en los estados financieros; sin embargo, actualmente podrían haber muchas empresas que no aplican esta medición a sus activos, provocando así que éstos puedan estar sobrevalorados contablemente. Debido a esto cabe plantearse la siguiente interrogante:

¿De qué forma se puede facilitar que las empresas del sector farmacéutico del municipio de Antiguo Cuscatlán, apliquen la sección 27 “Deterioro del Valor de los Activos” de la NIIF para las PYMES?

1.3 JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

En lo que corresponde a la aplicación de la NIIF para las PYMES en El Salvador hay mucho por hacer, debido a la poca aplicación de ésta; a pesar de la obligatoriedad de la adopción de esta normativa internacional.

Algunas secciones de la NIIF para las PYMES no son del todo claras al momento de establecer la forma y métodos de cálculo, criterios de reconocimiento, entre otras y por lo general la norma es abstracta y difícil de entender para aquellas personas que no están involucradas de lleno con la parte contable dentro de las empresas.

En el caso en particular de la sección 27 denominada “*Deterioro del valor de los activos*”, no se establece de manera clara o comprensible para el lector, los procedimientos, métodos, modelos o técnicas para calcular el deterioro de los activos. Por tal motivo es importante establecer los procedimientos y cálculos contables de manera detallada de tal forma que cualquier usuario pueda entender de donde provienen cada uno de los valores y variables que se toman en cuenta al momento de evaluar la existencia del deterioro y su respectivo cálculo.

El resultado de la investigación desarrollada será de ayuda para todos los contadores que deban aplicar el deterioro del valor de los activos en las empresas del sector farmacéutico del municipio de Antigua Cuscatlán, ya que en éste se establecerá de una forma clara y concisa los pasos a seguir desde el reconocimiento de indicios de deterioro hasta la contabilización según la sección 27 de la NIIF para las PYMES, procedimientos y controles internos que permitan poner en práctica el deterioro del valor de los activos .

1.4 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.4.1 Objetivo general

Diseñar políticas, procedimientos y controles que permitan la correcta determinación del deterioro del valor de los activos en las empresas farmacéuticas del municipio de Antigua Cuscatlán.

1.4.2 Objetivos específicos

- i.** Estructurar una guía de aplicación del deterioro del valor de los rubros propiedad, planta y equipo, inventarios, unidades generadoras de efectivo e intangibles.
- ii.** Diseñar políticas contables que establezcan la forma de identificación, cálculo, y registro contable del deterioro de valor.
- iii.** Elaborar procedimientos que detallen paso a paso el camino a seguir cuando exista el deterioro o reversión de este.
- iv.** Modelar ejercicios prácticos para incorporar en la guía.
- v.** Identificar las causas por las que el deterioro del valor de los activos no es aplicado por los contadores en el país.

1.5 HIPÓTESIS

La creación de una guía que oriente sobre la determinación de las variables que inciden en el cálculo del deterioro del valor de los activos, facilitará la medición y aplicación del mismo en las empresas farmacéuticas del municipio de Antigua Cuscatlán.

CAPÍTULO II. MARCO TEORICO, CONCEPTUAL, LEGAL Y TÉCNICO.

2.1. ESTADO ACTUAL DEL HECHO O SITUACIÓN

2.1.1 Antecedentes de las Empresas Farmacéuticas.

La industria farmacéutica es un sector empresarial dedicado a la fabricación, preparación y comercialización de productos químicos para el tratamiento y la prevención de enfermedades.

En El Salvador tuvo sus inicios en los años cuarenta a través de farmacias en las que se preparaban y comercializaban ciertas formulaciones simples de recetario médico, llevando a instalar pequeños laboratorios dentro de las mismas; sin embargo, conforme creció el consumo de estos productos, surgió la necesidad de instalar laboratorios por separado y en lugares más espaciosos, así como la inversión en la compra de nuevos equipos y maquinaria más moderna, de tal forma que así se crearon los laboratorios y se dedicaron en una forma más adecuada a la formulación y preparación de medicamentos en serie.

Conforme ha pasado el tiempo el sector farmacéutico ha venido creciendo y evolucionando hasta convertirse en un rubro muy importante para la economía de El Salvador, a tal punto que según la Presidenta de la Asociación de Industriales Químico – Farmacéuticos de El Salvador (Inquifar) Carmen Estela Pérez, la industria crece año con año entre 10 y 12 puntos porcentuales. En el año 2016 las exportaciones de este sector alcanzaron los \$138.5 millones, un 11.6% más en relación al año 2015. (Guzman, 2017)

2.1.2 Importancia de Evaluar y Reconocer Deterioro del Valor de los Activos.

El deterioro de valor de un activo es una condición que se da cuando el valor recuperable de éste es menor a su valor registrado en libros y se determina al cierre del ejercicio cuando las entidades efectúan la respectiva evaluación de sus activos.

El propósito de llevar a cabo esta evaluación es para que los valores presentados en los estados financieros sean fiel reflejo de la realidad, evitando así presentar activos sobrevalorados respecto al valor que se espera recuperar por medio de su uso o venta. Esta evaluación se realiza cuando existen indicios de la existencia de una pérdida de valor.

Uno de los objetivos de la aplicación de la NIIF para las PYMES en la elaboración de los estados financieros de las entidades, es garantizar que la aplicación de la misma sirva para reflejar cifras que sean razonables, lo que implica que las transacciones y eventos sean contabilizados de acuerdo a los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en dicha normativa.

Para las empresas del sector farmacéutico se vuelve imperante la aplicación del deterioro de valor en sus activos, puesto que es un sector que se ha vuelto sumamente importante para la economía del país, lo que hace que este rubro se expanda a otros países y por ende sus estados financieros deben cumplir con la normativa contable internacional, considerando que por el rubro al que se dedican, requieren de activos que estén a la vanguardia de la tecnología lo que implica que el monto de sus activos se vuelve considerable y por lo tanto requieren que sean medidos razonablemente.

2.2. MARCO CONCEPTUAL.

En este apartado se definen los conceptos teóricos más importantes para entender el tema del deterioro del valor de los activos.

Activo: es un recurso controlado por una entidad, que es el resultado de sucesos pasados y del cual la entidad espera obtener beneficios económicos futuros.(Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2015)

Propiedad, Planta y Equipo: son activos tangibles que:

- a) Se mantienen para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, con propósitos administrativos o para arrendarlos a terceros siempre y cuando este sea el giro de la empresa, en caso que el giro no sea el arrendamiento estos serán parte de las propiedades de inversión.
- b) Se espera que sean utilizados más de un año. (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2015)

Deterioro: Cantidad en que el importe en libros de un activo excede a su importe recuperable. (Navia, 2017)

Inventarios: los inventarios son activos:

- a) Que se mantienen para la venta en el curso normal de sus operaciones;
- b) En proceso de producción con vistas a esa venta; o
- c) En forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.(Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2015)

Revaluación: es el procedimiento que se lleva a cabo para adecuar los valores reales y los reflejados en libros, cuando el valor en libros es menor al que realmente tienen los activos en el mercado.(Kiyota)

Depreciación: es la pérdida de valor que sufre un activo a consecuencia del uso o el paso del tiempo mismo, cuando un activo es usado para generar ingresos para la entidad y por ende sufre un desgaste normal durante el lapso de su vida útil.(Gerencie.com, 2017)

Valor residual de un activo: es el valor de un activo al final de su vida útil, después de deducidas su depreciación o amortización.(Key and cloud, 2015)

Valor de mercado: es el valor de un producto, bien o servicio determinado por la oferta y demanda del mercado, ya que es el importe neto que un vendedor podría obtener de la venta de dicho producto, bien o servicio en condiciones estándares de comercio en el mercado. (Bembibre, 2009)

Valor en libros: Lo comprende el costo de adquisición de un activo.

Valor en libros neto: es el costo por el que se reconoce un activo en el estado de situación financiera luego de deducir las cuentas complementarias de depreciación o amortización acumulada y sus pérdidas por deterioro acumuladas.(Ladarola, 2009)

Política contable: son principios, bases, reglas y procedimientos que son adoptados por una entidad para preparar y presentar sus estados financieros.(Descuadrando.com, 2011)

Estimación contable: se define como la determinación por parte de una entidad del importe de una partida cuando hay una ausencia de normas o criterios que sean precisos para calcularla.(Flores, 2012)

Control interno: es el conjunto de acciones, actividades, políticas y normas establecidas por las entidades con el fin de prevenir posibles riesgos que puedan afectar la efectividad y eficiencia en sus operaciones, la confiabilidad de la información financiera y el cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables a la entidad.(Seguil, 2015)

Manual de procedimientos: es un medio escrito que sirve para registrar y dar información clara respecto a una actividad específica en una organización; coordina de forma ordenada las actividades a seguir para lograr los objetivos específicos, mostrando claramente los lineamientos e instrucciones necesarios para la mejora del desempeño; lo anterior significa que este documento contiene los pasos a seguir para realizar una o más funciones.(Diamond, 1983)

2.3. LEGISLACIÓN APLICABLE.

Debido a la incidencia que tiene el deterioro del valor de los activos sobre las pérdidas y ganancias del ejercicio es importante tener claro cuál es el tratamiento tributario que se debe de dar a este tema.

2.3.1. Ley del impuesto sobre la renta.

El deterioro del valor de los activos es un concepto que para la legislación tributaria de El Salvador no tienen mayor incidencia, ya que ésta lo considera como un gasto no deducible para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta, como se puede evidenciar en el Artículo 29-A numeral 22, el cual expresa que no serán deducibles los gastos o provisiones de cualquier naturaleza que estén contenidos en principios o normas contables cuya deducción no sea permitida expresamente por la Ley.

En el caso de los ingresos que pudiesen registrarse como consecuencia de una reversión del deterioro del valor, estos no estarían sujetos a pago del anticipo a cuenta del impuesto sobre la renta que se computa y entera al fisco mensualmente, ya que la ley no los considera como rentas gravadas.

2.4. NORMATIVA TÉCNICA APLICABLE.

En este apartado se detallan aquellos criterios que están plasmados en la NIIF para las Pymes los cuales son esenciales para comprender el deterioro de valor de los activos.

2.4.1. Sección 11 Instrumentos financieros básicos

La medición del valor razonable está basada en las condiciones del mercado y no en los criterios de una entidad específica. Por lo tanto, una medición de valor razonable utiliza los supuestos que los participantes del mercado usarían cuando valorizan el activo o el pasivo.

Métodos de medición utilizados para determinar el valor razonable

Cuando se valorizan activos a valor razonable la aplicación de este concepto puede hacerse por medio de la aplicación de diversos métodos de medición, entre los más usados se encuentra el valor de mercado de un activo o el valor descontado de los flujos que se espera genere dicho activo.

Con respecto a los métodos de medición utilizados, se observa que dependiendo del tipo de activo, se recomienda el uso de los siguientes criterios:

- (i) Valor de mercado.

- (ii) Costo de reposición.
- (iii) Valor actual de los flujos futuros esperados.(Palavecinos, 2011)

2.4.2. Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos

Determinación del deterioro del valor en Inventarios

Se compara el valor en libros de cada partida del inventario con respecto al precio de venta menos los costos de terminación y venta, si el valor en libros es menor, existe un deterioro y se debe reflejar en resultados.

Determinación del deterioro del valor en propiedad, planta y equipo

Se compara el importe en libros del activo con respecto a su importe recuperable, si el valor en libros es menor, existe un deterioro y se debe reflejar en resultados.

Indicadores externos de Deterioro del valor

- El valor de mercado del activo ha disminuido debido al uso normal de este.
- Durante el periodo o en un futuro pueda haber cambios o efectos adversos en el entorno legal, tecnológico o económico de la empresa o en el mercado de este activo.
- Incremento en las tasas de interés que afectan el cálculo del valor en uso.
- El valor en libros de los activos sea superior al valor estimado de toda la empresa ante una posible venta de esta.

Indicadores internos de Deterioro del valor

- Se tiene evidencia de la obsolescencia o deterioro del activo.
- Durante el periodo o en el futuro habrá cambios en la forma en que se usa el activo y que afectará la productividad de este.
- Se tiene evidencia que el rendimiento económico del activo disminuirá

Revisión de vida útil, depreciación y valor residual

Si un activo ha deteriorado su valor, esto es indicativo que debe revisarse tanto su vida útil, depreciación y valor residual tal como lo plantea el párrafo 27.10 de la sección 27 y ajustarlo al nuevo valor, siguiendo el procedimiento para los cambios en las estimaciones contables descrito en los párrafos 10.15 a 10.17 de la sección 10 de la NIIF para las PYMES, el cual establece que dichos ajustes se deben realizar en el periodo que tuvo lugar el cambio.

2.4.2.1. Reversión de la Pérdida por Deterioro del Valor:

Aun cuando es poco probable la existencia de la reversión del deterioro, la normativa establece que al cierre de cada ejercicio debe verificarse si hay indicios de esta.

Una reversión de una pérdida de valor reconocida se da cuando las condiciones que dieron lugar al reconocimiento de dicha estimación desaparecen, por lo que se toman en cuenta las siguientes consideraciones:

- a) Se estimará el importe recuperable del activo a la fecha de cierre del ejercicio.
- b) Si el importe recuperable estimado es mayor al valor en libros, se debe realizar el ajuste para incrementar el valor en libros al importe recuperable, originando así una

reversión del deterioro reconocido en ejercicios anteriores, afectando directamente el resultado del ejercicio.

c) La reversión de la pérdida por deterioro del valor en ningún momento incrementará el importe en libros por encima del que le correspondería tener al activo si nunca se hubiese reconocido la pérdida por deterioro del valor.

d) Luego de la reversión de la pérdida por deterioro del valor, deberá ajustarse la depreciación para los periodos futuros y así distribuir el nuevo importe en libros. (IASB, 2015)

2.4.2.2. Información a Revelar en los Estados Financieros

Para las partidas de Inventarios y propiedad, planta y equipo, los cuales han sido afectados por el deterioro, se deberá revelar por medio de una nota explicativa a los estados financieros, lo siguiente:

- El importe de las pérdidas por deterioro de valor reconocidas en el periodo que se informa.
- El importe de las reversiones de pérdidas por deterioro reconocidas en resultados en el periodo

2.4.2 Sección 29 Impuesto a las ganancias.

La aplicación de la NIIF para las PYMES, muchas veces genera diferencias con lo que establece la legislación tributaria y conllevan a obtener utilidades totalmente diferentes para efectos financieros y tributarios respectivamente. Originando diferencias las cuales pueden liquidarse o no en periodos futuros.

2.4.2.1 Tipos de Diferencias Reconocidas en los Estados Financieros.

a) **Diferencias permanentes:** son las que se caracterizan por no revertirse en el ejercicio que se reconocen y tampoco en los periodos futuros. Normalmente este tipo de diferencias son causadas por el reconocimiento de ingresos y gastos, los cuales la legislación tributaria no los reconoce como tales, para efectos del cálculo del impuesto a las ganancias. Ejemplo: El reconocimiento de gastos por multas de cualquier tipo, ya que estos no son deducibles para efectos fiscales.

b) **Diferencias temporales:** se originan cuando el reconocimiento de ingresos y gastos se registran contablemente en un periodo y fiscalmente en otro generando así un activo por impuesto diferido.(Fundacion IFRS, 2016).

Ejemplo: Los gastos en concepto de depreciación originados por métodos acelerados que superen los porcentajes legales máximos establecidos por la ley.

c) **Diferencias temporarias:** surgen entre un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su respectiva base fiscal. Estas diferencias pueden ser de dos tipos:

- Diferencias temporarias imponibles: en el cálculo del impuesto en el presente, dan lugar a cantidades a pagar en periodos futuros, estas siempre generan un pasivo por impuesto diferido.(BORDA, Agosto, 2013)

Ejemplo: Depreciaciones cuyo valor en libros sea mayor a la base fiscal.

- Diferencias temporarias deducibles: en el cálculo del impuesto en el presente, dan lugar a cantidades deducibles que se podrán liquidar en el futuro, estas siempre generan un activo por impuesto diferido.(BORDA, Agosto, 2013)

Ejemplo: las provisiones laborales por retiro, las cuales se deducen en un periodo determinado, pero que fiscalmente no pueden deducirse hasta que la empresa haga efectivo el pago de estas.

2.4.3 Diferencias entre la Base Técnica y la Base Fiscal.

La principal diferencia entre la base contable y tributaria del deterioro del valor de los activos, radica en el tratamiento contable, debido a que según la sección 27 de la NIIF para las PYMES contablemente debe de registrarse directamente contra los resultados del periodo, es decir que debe de reconocerse un gasto y para efectos fiscales según el artículo 29-A de la ley del impuesto sobre la renta en los numerales 10 y 22 establece que cualquier provisión contable derivada del uso de normas que no sea contemplada expresamente por la ley no es deducible para efectos del impuesto sobre la renta.

Todo lo anterior conlleva al análisis que todo gasto por deterioro reconocido contablemente generará una diferencia permanente entre la base fiscal y técnica.

Adicionalmente todo cambio en las vidas útiles y depreciaciones de los activos a los cuales se les ha reconocido deterioro del valor, también originaran diferencias entre la base fiscal y financiera, pero en este caso podrían ser diferencias permanentes o temporales.

Por ello al aplicar el deterioro del valor de los activos, se vuelve necesario efectuar una conciliación financiera – fiscal para eliminar las distorsiones que surgen de dicha aplicación y así eliminar cualquier posibilidad de caer en incumplimientos tributarios.

CAPÍTULO III. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

3.1. ENFOQUE Y TIPO DE INVESTIGACIÓN

3.1.1. Enfoque

La investigación se desarrolló obteniendo datos cualitativos debido a la no aplicación del deterioro del valor de los activos, en cuanto a la dificultad para obtener los datos o las variables utilizadas para la determinación del mismo.

3.1.2. Tipo

En el desarrollo de la investigación se utilizó el método hipotético-deductivo, con el cual se analizaron los aspectos generales y específicos de tal manera que, por medio de la investigación de campo y con la investigación teórica, se logró identificar y delimitar aquellos aspectos que afectan la aplicación del deterioro del valor de los activos, de modo que se obtuvo evidencia suficiente y apropiada que servirá de base para elaborar la propuesta de solución.

3.2. DELIMITACIÓN ESPACIAL Y TEMPORAL

3.2.1. Espacial

La investigación se realizó en empresas del sector farmacéutico del municipio de Antiguo Cuscatlán, del departamento de La Libertad.

3.2.2. Temporal

Dado que la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board) IASB, en el año 2015 efectuó modificaciones a la NIIF para las PYMES que fue emitida inicialmente en julio de 2009 y el Consejo de Vigilancia de la Profesión de

Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA) considera dichas modificaciones como parte integrante al adoptarlas, la investigación se realizó a partir de esa modificación, la cual se hizo efectiva para los periodos que inicien el 01 de enero de 2017, así mismo se tomó como referencia para efectos de comparación la información contable correspondiente al periodo del año 2016.

3.3. SUJETOS Y OBJETO DE ESTUDIO

Sujeto de estudio: Las empresas farmacéuticas del municipio de Antigua Cuscatlán.

Objeto de estudio: Procedimientos contables y de control interno, que permitan la correcta obtención de los elementos necesarios para determinar el deterioro del valor de los activos.

3.3.1. Unidades de análisis

La unidad de análisis para la investigación fueron los contadores que laboran para las empresas farmacéuticas del municipio de Antigua Cuscatlán del departamento de La Libertad.

3.3.2. Población y marco muestral

El universo está conformado once empresas farmacéuticas, las cuales están ubicadas en el municipio de Antigua Cuscatlán. Debido a la cantidad mínima de entidades, fueron consideradas en su totalidad para la investigación desarrollada.

3.3.3. Variables e indicadores.

3.3.3.1. Hipótesis del trabajo.

La creación de una guía que oriente sobre la determinación de las variables que inciden en el cálculo del deterioro del valor de los activos, facilitará la medición y aplicación del mismo en las empresas farmacéuticas del municipio de Antigua Cuscatlán.

3.3.3.2. Determinación de variables.

- **Variable Independiente.**

Guía de aplicación contable y tributaria del deterioro del valor de los activos.

Indicadores de la variable independiente

a) Aplicación de políticas internas

De acuerdo a los datos obtenidos mediante la tabulación de la encuesta, se verificó que las empresas cuentan con la política de reconocimiento de deterioro del valor, sin embargo, no todas lo aplican.

b) Implementación de procedimientos.

Se determinó que los contadores consideran de gran ayuda la creación de un documento que les oriente sobre la determinación del deterioro del valor de los activos.

c) Capacitación técnica

Según los resultados obtenidos se pudo verificar que los encuestados sí han recibido capacitaciones, incluyendo capacitaciones en normativa contable lo que ayudará a una mejor comprensión de cómo determinar el deterioro de los activos.

- **Variable dependiente.**

Determinación y aplicación del deterioro de valor de los activos.

Indicadores de la variable dependiente

- a) Conocimiento de la normativa contable para el cálculo del deterioro de valor. de los activos.

Los contadores de las empresas farmacéuticas saben que la normativa contable establece que se debe evaluar la presencia de deterioro en el valor de sus activos pero aun así algunos no efectúan este tipo de mediciones y por ende no lo reconocen en los estados financieros.

3.4. TÉCNICAS, MATERIALES E INSTRUMENTOS

3.4.1. Técnicas y procedimientos para la recopilación de la información.

Para la obtención de la información se utilizó la técnica de la encuesta con preguntas cerradas y de respuestas múltiples, para soportar las conclusiones obtenidas de la investigación y por medio de la tabulación de datos dar una solución a la problemática que presentan los contadores al momento de aplicar el deterioro de valor de los activos según NIIF para PYMES en las empresas farmacéuticas.

3.4.2. Instrumentos de medición.

El instrumento de medición utilizado para ejecutar la técnica de la encuesta y tener un mejor acercamiento a la problemática para extraer los datos de ella fue el cuestionario, el cual fue dirigido de forma directa a los contadores de las empresas farmacéuticas ubicadas en Antigua Cuscatlán.

3.5. PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN

3.5.1 Tabulación y análisis de datos

Posteriormente a la ejecución del cuestionario, se procedió a la tabulación de los datos, los cuales fueron procesados en el programa IBM SPSS Statistics, para luego elaborar las respectivas representaciones gráficas de los resultados obtenidos y posteriormente proceder a la interpretación con el fin de que ayuden a la conclusión de su respectiva interrogante, dicha información se presenta de acuerdo a la siguiente estructura:

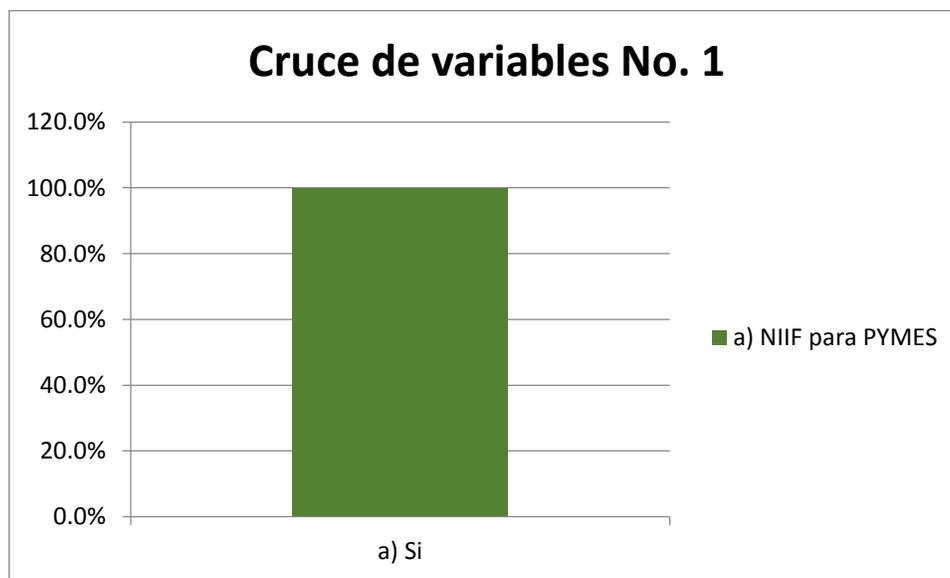
- a) Interrogante.
- b) Objetivo de la pregunta.
- c) Cuadro resumen de los resultados.
- d) Gráfico para la comprensión de los valores tabulados.
- e) Interpretación de los valores representados en los gráficos.

3.5.2. Cruce de variables

a) Cruce de variables 1

<p>Pregunta 1 ¿Qué marco de referencia contable se utiliza en la compañía para la elaboración de los estados financieros?</p>	<p>Pregunta 4 En la empresa donde usted labora ¿tienen políticas contables relacionadas con deterioro del valor de los activos?</p>
--	--

		¿Tienen políticas relacionadas con deterioro del valor de los activos? ^a
		a) Si
¿Qué marco de referencia contable utiliza?	a) NIIF para PYMES	100.0%

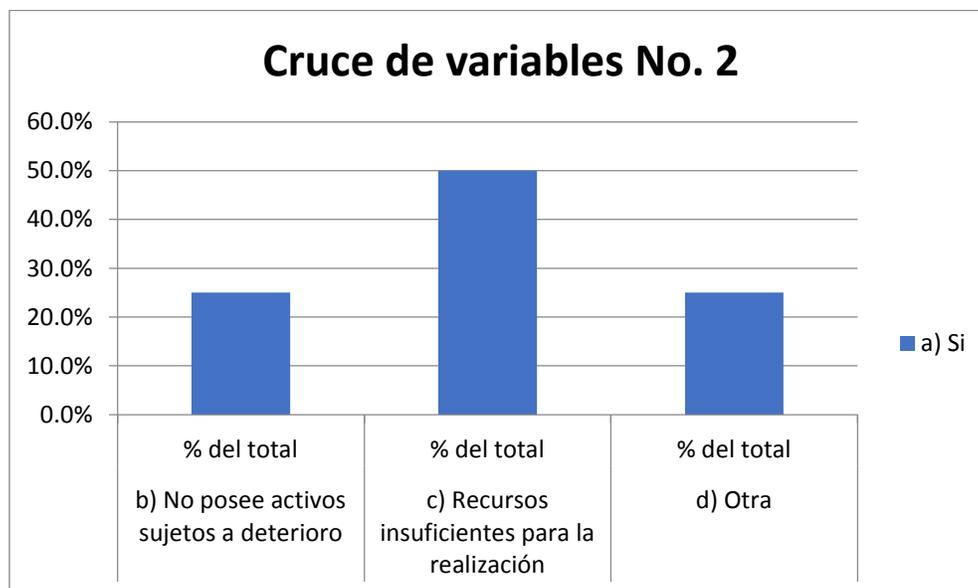


Con base en los resultados obtenidos en el cruce de variables de la pregunta 1, referente al marco de referencia contable utilizado por la compañía con relación a la pregunta 4 respecto a si se cuenta con la política de determinación del deterioro de valor, el total de los encuestados, manifiesta que la normativa técnica contable utilizada es la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) y además cuentan con la política respectiva para el deterioro de valor de los activos.

b) Cruce de variables 2

<p>Pregunta 3 Si el caso fuera que no reconoce contablemente el deterioro de activos, señale la principal causa de ello</p>	<p>Pregunta 4 En la empresa donde usted labora ¿tienen políticas contables relacionadas con deterioro del valor de los activos?</p>
--	--

			¿Tienen políticas sobre deterioro? ^a
			a) Si
¿Porqué no reconoce deterioro del valor? ^a	b) No posee activos sujetos a deterioro	% del total	25.0%
	c) Recursos insuficientes para la realización	% del total	50.0%
	d) Otra	% del total	25.0%
Total		% del total	100.0%

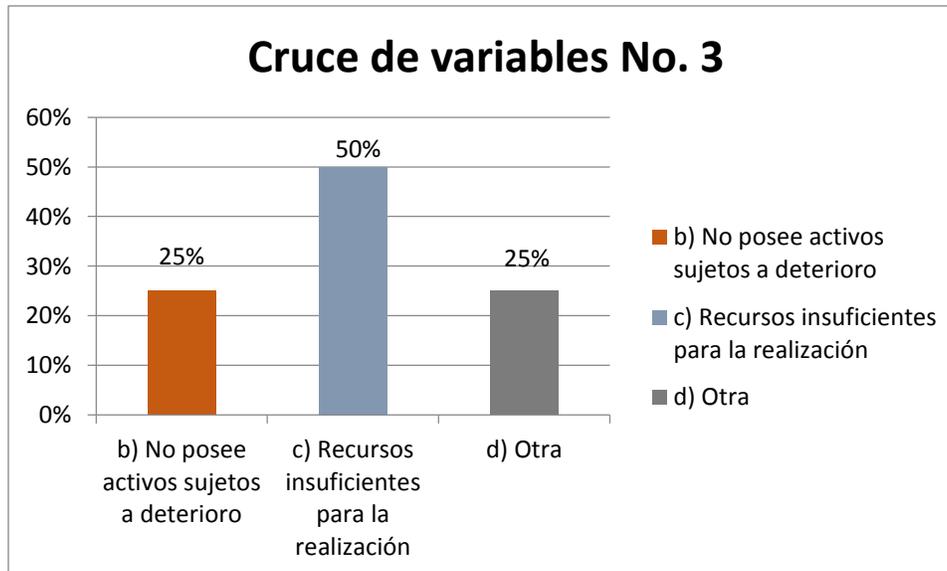


Según resultados de relacionar la interrogante 3 con la número 4, se determina que la totalidad de los encuestados tiene políticas relacionadas con el deterioro del valor de los activos, sin embargo el 50% manifiesta no aplicarlo por el costo que eso implica, esto implica que los contadores tienen el conocimiento y cuentan con políticas contables más sin embargo no ponen en práctica lo estipulado tanto en la normativa como en sus políticas internas.

c) Cruce de variables 3

Pregunta 2 ¿Para cuáles de las siguientes cuentas de activo reconocen deterioro de valor?	Pregunta 3 Si el caso fuera que no reconoce contablemente el deterioro de activos, señale la principal causa de ello
---	--

		¿Para cuáles rubros reconoce deterioro? ^a	Total
		e) Otra (No se aplica)	
¿Porqué no reconoce deterioro del valor de los activos? ^a	b) No posee activos sujetos a deterioro	1 25.0%	1 25.0%
	c) Recursos insuficientes para la realización	2 50.0%	2 50.0%
	d) Otra	1 25.0%	1 25.0%



Con base en los resultados obtenidos en el cruce de variables de la pregunta 2, referente a los activos para los cuales reconocen deterioro del valor con relación a la pregunta 3 respecto de cuál es la principal causa por la que no aplican el deterioro del valor de los

activos, el 50% de los encuestados, manifiesta que la razón principal por la que no aplican el deterioro, se debe a los recursos insuficientes para la realización de esta medición posterior y como se pudo determinar en el primer cruce de variables, todos los encuestados tienen políticas para esta medición pero eso no asegura la aplicación efectiva de ésta en los estados financieros.

3.5.3. Diagnóstico

Las principales causas y efectos de la problemática para los 11 contadores tomados como muestra, se detallan a través de los resultados obtenidos del cuestionario y se presentan de la siguiente manera:

3.5.3.1. Identificación del problema

Para identificar la problemática es de suma importancia determinar el conocimiento que los contadores poseen sobre las regulaciones con relación al reconocimiento financiero y tributario del deterioro del valor de los activos para las empresas del sector farmacéutico.

Con las encuestas y en base a los resultados obtenidos determinó lo siguiente:

- a) Se comprobó que la mayoría de los contadores tiene el conocimiento básico sobre el deterioro del valor de los activos; sin embargo, no lo aplican ya sea por la falta de recursos para efectuar esa medición, o por la complejidad para determinar los factores que inciden en el cálculo del deterioro.
- b) De los 11 encuestados 8 han sido capacitados en áreas para la prevención del lavado de dinero, 4 ha sido capacitados en materia NIIF para las PYMES y 1 en materia tributaria, lo que puede influir en la falta de experiencia de los contadores para

poder establecer los valores que se utilizan para la determinación del deterioro, ya que la normativa es bastante escueta en cuanto a la obtención de estas variables..

3.5.3.2.Existencia de la problemática

Por medio de la investigación realizada se pudo evidenciar lo siguiente:

Los activos como parte importante en los estados financieros de cualquier entidad, deben ser presentados a su valor razonable lo que conlleva a realizar una medición posterior al final de cada ejercicio y a efectuar la correspondiente aplicación del deterioro del valor según corresponda, logrando con esto presentar estados financieros que sean razonables y libres de error o sesgo.

De acuerdo a los resultados obtenidos por medio de la encuesta se determinó que la totalidad de los encuestados utiliza como marco de referencia contable las NIIF para PYMES y todos poseen políticas relacionadas al reconocimiento del deterioro de valor de los activos sin embargo al preguntar sobre la aplicación de este se determinó que no se está realizando la respectiva medición posterior de los activos y son muy pocos quienes lo aplican a cabalidad.

3.5.3.3.Necesidad de una propuesta de solución

Según los resultados obtenidos, los contadores consideran de mucha utilidad la elaboración de un documento teórico y práctico que les oriente sobre determinación del deterioro del valor, pues consideran que servirá de apoyo para elaborar los procedimientos respectivos de acuerdo a las políticas contables establecidas, para presentar estados financieros con la información fiable y necesaria para la toma de decisiones.

CAPÍTULO IV PROPUESTA DE SOLUCIÓN

4.1. PLANTEAMIENTO DEL CASO

En el presente capítulo se detalla la propuesta diseñada a partir de la investigación realizada y que consiste en una guía de aplicación del deterioro del valor de inventarios y propiedad, planta y equipo en base a la sección 27 de la NIIF para las PYMES en las empresas farmacéuticas.

Con el objetivo de establecer los procesos y procedimientos a seguir para el reconocimiento, medición, registro, control y monitoreo del deterioro del valor de los activos antes mencionados.

La finalidad de diseñar una guía de aplicación del deterioro del valor, radica en que las empresas farmacéuticas prevengan y detecten posibles errores en el reconocimiento, medición y registro del deterioro del valor y que dichos errores impacten directamente en los estados financieros comprometiendo la fiabilidad de estos.

La importancia radica en que se proporcionan los lineamientos necesarios para una correcta aplicación de la normativa.

4.2. ESTRUCTURA DEL PLAN DE SOLUCIÓN

En el desarrollo del caso práctico se tomaron de base las siguientes secciones de la NIIF para las PYMES:

Sección 10 “Políticas, estimaciones y errores contables”,

Sección 11 “Instrumentos financieros básicos”

Sección 13 “Inventarios”,

Sección 17 “Propiedad, planta y equipo” y

Sección 27 “Deterioro del valor de los activos”.

Dichas secciones anteriormente mencionadas fueron parte esencial en la redacción de las políticas contables, así como también para diseñar los procedimientos que se deben seguir paso a paso para reconocer el deterioro.

Así mismo para el análisis fiscal del deterioro, se tomaron de base los artículos 91 del código tributario, artículo 67 de su reglamento y el artículo 29-A de la ley del impuesto sobre la renta.

El contenido de la guía presenta el desarrollo de los lineamientos que la sección 27 de la NIIF para las PYMES establece para el reconocimiento, medición y registro del deterioro del valor de los activos.

La guía está diseñada de tal forma que el usuario pueda controlar en todo momento las operaciones relacionadas con el deterioro y su respectiva reversión en el caso de que hubiese.

Para efectos prácticos y de fácil comprensión, la guía parte de lo general a lo específico, ya que se inicia con una parte explicativa y posteriormente sigue una parte numérica y contable y por último está el análisis fiscal de la operación.

En el desarrollo de la propuesta se explica y profundiza a detalle aquellos conceptos, políticas, procesos contables y desarrollos numéricos que están directamente relacionados con el deterioro, mas no así en aquellos conceptos, procedimientos y tratamientos contables

relacionados con temáticas que los contadores, es decir los usuarios de la guía, ya deben de conocer como por ejemplo, revaluaciones, depreciaciones, costeo de inventarios, valores residuales de activos, entre otros, así como los efectos en los impuestos diferidos de estas temáticas.

En el desarrollo del caso práctico se trabajará con dos rubros en específico de activos, los cuales son los inventarios y la propiedad, planta y equipo.

El proceso de reconocimiento del deterioro es diferente en cada rubro, pero a su vez el procedimiento es exactamente igual cuando se trata de activos que pertenecen al mismo rubro, es por esta razón que solo se desarrolla un caso práctico para inventarios y otro de propiedad, planta y equipo.

De modo que el procedimiento para reconocer del deterioro es igual en todos los activos clasificados como propiedad, planta y equipo, ya sean edificios, mobiliario, equipo tecnológico, equipo de transporte, entre otros.

Así mismo para todos los tipos de inventarios, el procedimiento es exactamente igual.

Los casos prácticos que se plantean en la guía están estructurados de la siguiente manera:

- Enunciado del caso práctico

Es el planteamiento del problema y establece las operaciones que se deben realizar en torno al ejercicio.

- Políticas contables

Contiene todas las políticas que se deben implementar para poder controlar de manera satisfactoria todo el proceso del reconocimiento del deterioro.

- Procedimientos y desarrollo

Detalla de manera ordenada cada uno de los pasos que se deben seguir desde el momento que hay un indicio de deterioro, hasta la respectiva revelación en los estados financieros.

Al mismo tiempo se muestra el desarrollo numérico y las aplicaciones contables de las políticas y procedimientos mencionados con anterioridad.

- Análisis fiscal

Contiene el análisis y los cálculos numéricos a los cuales se deberán llegar al final del ejercicio en el momento que se deba calcular el respectivo impuesto sobre la renta.

Al final del desarrollo de los dos ejercicios, se encuentra ejemplificado el modelo de la conciliación fiscal con base al artículo 91 del Código Tributario.

4.3. BENEFICIOS Y LIMITANTES

Con el desarrollo de esta guía, el usuario de la misma debería esperar los siguientes beneficios:

4.3.1. Beneficios

- Aporta una mejora en los procesos contables.
- Propone el establecimiento de nuevas políticas contables.

- Contribuye al cumplimiento de los lineamientos establecidos en la NIIF para las PYMES.
- Permite minimizar e identificar errores en el reconocimiento del deterioro del valor.
- Facilita la correcta aplicación de la normativa técnica que se traduce en mostrar a través de los estados financieros la situación real de la empresa.

Así mismo la guía no trata ciertas variantes por las cuales se puede ver limitada su efectividad las cuales son las siguientes:

4.3.2. Limitantes

- Falta de dedicación y tiempo para cumplir los procesos planteados en la guía.
- Confusión o pocos conocimientos técnicos a cerca de los conceptos.
- Desconocimiento de la importancia de reconocer el deterioro.
- Renuencia a cambiar procedimientos previamente establecidos.
- Procedimientos internos demasiados engorrosos para cambiar o actualizar las políticas y procedimientos contables.
- Falta de presupuesto para la creación de una guía de aplicación del deterioro a la medida de la empresa.
- Altos costos que conlleva establecer el valor razonable de un activo.

Guía de aplicación del deterioro del valor de Inventarios y Propiedad, Planta y Equipo con base en la sección 27 de la NIIF para las PYMES y su efecto tributario en el cálculo del impuesto sobre la renta en las empresas farmacéuticas.

ÍNDICE

	Contenido	Pág.
4.4.	DESARROLLO DE CASO PRÁCTICO	1
4.4.1.	INTRODUCCIÓN	1
4.4.2.	OBJETIVOS	1
4.4.2.1.	General	1
4.4.2.2.	Específicos	2
4.4.3.	ESTRUCTURA DE LA GUIA	2
4.4.4.	DETERIORO DEL VALOR DE LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	3
4.4.4.1.	Enunciado del caso práctico	3
4.4.4.2.	Políticas contables	4
4.4.4.3.	Procedimientos y desarrollo	6
4.4.4.4.	Análisis fiscal	25
4.4.5.	DETERIORO DEL VALOR DE LOS INVENTARIOS	28
4.4.5.1.	Enunciado del caso practico	28
4.4.5.2.	Políticas contables	29
4.4.5.3.	Procedimientos y desarrollo	31
4.4.5.4.	Análisis fiscal	35
4.4.6.	DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES	37
4.4.6.1.	Enunciado del caso practico	37
4.4.6.2.	Políticas contables	38
4.4.6.3.	Procedimiento y desarrollo	38
4.4.6.4.	Análisis fiscal	39
4.4.7.	DETERIORO DEL VALOR EN UNIDADES GENERADORAS DE EFECTIVO	40
4.4.7.1.	Enunciado del caso practico	40
4.4.7.2.	Políticas contables	42
4.4.7.3.	Procedimientos y desarrollo	43
4.4.7.4.	Análisis fiscal	48

4.4. DESARROLLO DE CASO PRÁCTICO

4.4.1. INTRODUCCIÓN

Para comprender la importancia de la correcta aplicación del deterioro del valor se debe plantear la siguiente interrogante: ¿Es necesario mostrar la situación financiera real en los estados financieros? La respuesta claramente es sí. Las empresas son creadas con la finalidad de producir ganancias para sus accionistas, y estos esperan que la información financiera sea exacta, confiable y libre de sesgo, por tal motivo las empresas adoptan Normas Internacionales de Información Financiera como marco normativo para preparar su contabilidad, ya que estas al ser creadas por el IASB, garantizan la transparencia de la información financiera. Pero para lograr esto, conlleva la aplicación y reconocimiento de gastos, ingresos, activos y pasivos que la normativa a su vez no detalla a cabalidad de manera sencilla y comprensible los procedimientos, métodos de cálculo y formas de registro de dichos elementos de los estados financieros.

En consecuencia, es importante establecer políticas contables y controles internos que permitan conocer los procedimientos adecuados a través de los cuales se pueda identificar, calcular, registrar y presentar en los estados financieros, aquellas operaciones fruto del deterioro del valor de los activos.

4.4.2. OBJETIVOS

4.4.2.1. General

- Proporcionar los elementos claves para que los contadores de las empresas farmacéuticas tengan un control idóneo y efectivo sobre el deterioro del valor, a través de políticas

contables basadas en la normativa técnica que posibiliten establecer procedimientos paso a paso para el reconocimiento del deterioro.

4.4.2.2. Específicos

- Proponer una metodología práctica, sencilla y con acciones específicas para los distintos escenarios que se pueden presentar, la cual pueda ser fuente de consultas al momento de realizar las operaciones relacionadas con el deterioro.

- Establecer los criterios bajo los cuales se deberá reconocer el deterioro y su respectiva reversión en periodos posteriores en el caso que exista.

- Establecer procedimientos que permitan minimizar y detectar los errores al momento de realizar los cálculos necesarios para determinar o no la existencia del deterioro.

4.4.3. ESTRUCTURA DE LA GUIA

Esta guía fue diseñada tomando en cuenta los estándares planteados en el cuerpo de la sección 27 de las NIIF para las PYMES, por lo que las políticas y procedimientos, así como la periodicidad con que estos se realizan, pueden ser adoptados total o parcialmente al momento de diseñar un guía a la medida de cada empresa, dependiendo de la capacidad económica y técnica que estas posean.

La guía está estructurada según los siguientes apartados:

- Enunciado del caso

- Políticas contables aplicadas al caso práctico

- Procedimientos a seguir para la resolución de la problemática y desarrollo numérico y contable de dichos procedimientos
- Análisis fiscal

Al final del desarrollo de los dos ejercicios propuestos, se encuentra el ejemplo ilustrativo de la conciliación fiscal en el caso que se den operaciones de deterioro y/o reversión del mismo.

4.4.4. DETERIORO DEL VALOR DE LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

4.4.4.1. Enunciado del caso práctico

La Farmacia La Salud, S.A. de C.V. posee un inmueble en el cual funcionan las oficinas administrativas, sala de ventas y las bodegas, dicho edificio fue adquirido el 1 de enero del año 2012 a un costo de \$645,580.00, se le dio una vida útil de 25 años y se deprecia según las políticas contables por medio del método de línea recta, además se le asignó un valor residual de \$25,000.00

En el mes de septiembre de 2016 el edificio sufrió daños considerables debido a un terremoto. Atendiendo a la política del deterioro del valor, al cierre del ejercicio del año 2016 se evaluó que existían indicios de que el edificio habría sufrido deterioro, razón por la cual se procedió a contratar un peritaje a fin de conocer el valor razonable de dicho inmueble, dicho peritaje estableció el valor del edificio en \$425,780.00

Los ingresos esperados relacionados directamente con el activo para el año 2017 son \$140,000.00 y se espera que disminuyan un 5% anualmente a partir del año 2018, así mismo los gastos asociados a este se espera que para el año 2017 asciendan a \$25,000.00 con un incremento del 5% anual a partir del 2018.

Para el año 2017 se dinamizó el desarrollo inmobiliario y vial de la zona donde está ubicado el edificio, razón por la cual se presume que el valor del edificio ha incrementado.

Por lo que se decide contratar el servicio de valúo de dicho inmueble en el mes de Diciembre de 2017, el cual arrojó que a esa fecha el valor del edificio es de \$501,850.00

4.4.4.2. Políticas contables

4.4.4.2.1. Deterioro del valor

- La empresa deberá medir posterior a su reconocimiento inicial los activos de propiedad, planta y equipo al costo menos la depreciación acumulada y la pérdida por deterioro del valor acumulada. Es decir que para determinar si existe deterioro éste se debe calcular sobre un valor en libros neto, de manera que al valor del activo se le debe deducir todas las cuentas complementarias relacionadas a éste.(IASB, Seccion 17 Parrafo 17.15A, 2015)
- Se deberá efectuar una evaluación en cada fecha de presentación de estados financieros, si existen indicios de deterioro del valor en algún activo.(IASB, Seccion 27 Parrafo 27.5, 2015). Como lineamiento general la norma establece que por lo menos se debe evaluar el deterioro a la fecha que se informa, pero esto no es restrictivo ya que, si existen indicios de deterioro, este se podrá reconocer en cualquier momento.
- Si existe deterioro en algún activo, se debe de reconocer inmediatamente la pérdida en resultados a menos que el activo este revaluado, en tal caso la pérdida deberá afectar directamente la revaluación. (IASB, Seccion 27 Párrafo 27.6, 2015)
- Posterior al reconocimiento del deterioro, se deberá ajustar la depreciación de manera prospectiva para distribuir el nuevo valor en libros del activo a lo largo de la vida útil

restante del activo. Los ajustes deberán ser prospectivos, es decir sin afectar los datos del pasado(IASB, Sección 27 Párrafo 27.10, 2015)

4.4.4.2.2. Reversión del deterioro del valor

- Se deberá evaluar en la fecha sobre la que se informa si existen indicios de que una pérdida por deterioro de valor reconocida en periodos anteriores puede haber desaparecido o disminuido. Generalmente el deterioro del valor es la pérdida permanente de la capacidad de generar flujos de efectivo para la entidad, pero en ciertas ocasiones este deterioro podría desaparecer.

- Si se determina que existe una reversión del deterioro del valor se deberá reconocer inmediatamente en resultados, excepto si el activo ha sufrido alguna revaluación, en este caso la reversión se deberá tratar como un aumento a la revaluación de ese activo.

- Después de reconocer una reversión de pérdida por deterioro de valor, se deberá ajustar de manera prospectiva, la cuota de depreciación para distribuir el nuevo importe en libros del activo en lo que resta de su vida útil. El término prospectivo se refiere a que no se debe hacer ningún ajuste o modificación a los valores reconocidos en el pasado, si no que la nueva cuota de depreciación se aplicará al ejercicio siguiente al cual se dio la reversión.

4.4.4.2.3. Tratamiento fiscal

- El deterioro del valor por constituir un gasto no deducible del impuesto sobre la renta, implica que los gastos registrados en la contabilidad bajo este concepto sean cuantificados y sumados a la base del cálculo del referido impuesto, para así lograr el efecto cero con los gastos registrados en la contabilidad.
- Se deberá realizar una conciliación entre la utilidad financiera y la fiscal con la finalidad de determinar el impuesto sobre la renta a pagar.

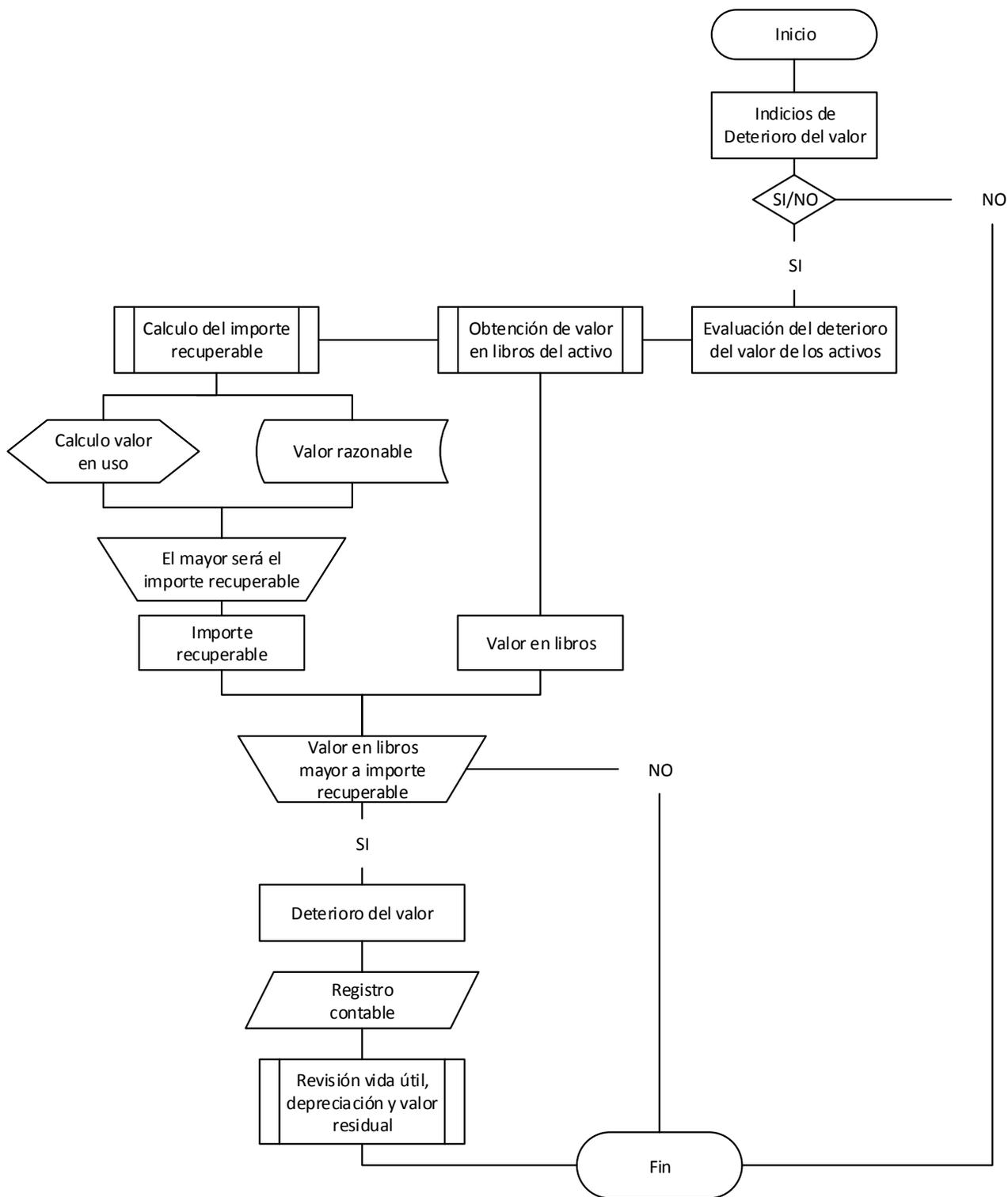
4.4.4.3. Procedimientos y desarrollo

En este apartado se detalla los pasos a seguir de manera detallada, los cálculos, registros contables, aspectos tributarios y presentación del caso práctico planteando con anterioridad.

Los procedimientos se desarrollan a partir de los mas simple hasta llegar a la determinación de si existe o no deterioro en el activo

De forma gráfica el proceso para reconocer el deterioro del valor en la propiedad planta y equipo se puede resumir de la siguiente manera:

Flujograma del proceso de determinación del deterioro del valor en la propiedad, planta y equipo.



4.4.4.3.1. Cálculo del valor en libros

- Calcular el valor en libros neto del activo el cual se puede tomar en primera instancia de los datos registrados en la contabilidad, así mismo también se puede obtener de los registros extracontables por medio de cuadros de depreciación que posea dicho activo o en su defecto se podría calcular teniendo los datos de costo histórico del activo, valor residual del mismo, vida útil, fecha de compra y de inicio de depreciación de este.

A continuación se presenta a manera de ejemplo como calcular el valor en libros, ya que estos valores deberían estar claramente identificables en la contabilidad.

Para determinar el valor en libros se hace por medio del cálculo de la depreciación acumulada a la fecha 31/12/16:

$$\frac{\text{Importe depreciable}}{\text{Años de vida útil}} = \text{Cuota de depreciación}$$

Al costo de adquisición se le debe restar el valor residual para obtener el importe sujeto a depreciación, para este caso en particular la administración estableció que el bien se depreciará en 25 años. Los porcentajes o tiempo de depreciación de los activos son establecidos por la administración de cada empresa y no obedecen a un estándar establecido en la norma.

Costo de adquisición - valor residual = importe depreciable

$$\$645,580.00 - \$25,000.00 = \$620,580.00 \rightarrow \text{Importe depreciable}$$

Importe depreciable / años de depreciación = Cuota de depreciación Anual

$$\$620,580.00 / 25 \text{ años} = \$24,823.20 \rightarrow \text{Cuota depreciación anual}$$

El valor en libros será el resultado de restar el costo de adquisición menos la depreciación acumulada a la fecha que se está evaluando el deterioro.

Costo de adquisición – (cuota depreciación anual * años transcurridos) = Valor en libros

$\$645,580.00 - (\$24,823.20 * (5 \text{ años})) = \mathbf{\$521,464.00} \Rightarrow 2012 \text{ a } 2016 \text{ se ha depreciado } 5 \text{ años}$

Por lo tanto, el valor en libros al 31/12/2016 Ascende a \$521,464.00

El costo de adquisición como su nombre lo indica es aquel importe que se pagó inicialmente por el activo sin deducir el valor residual, ni tampoco ninguna cuenta complementaria relacionada con este activo, como podría ser la depreciación y deterioro.

De igual manera el valor en libros se puede obtener directamente de la tabla de depreciación que para efectos de control interno se llevará de cada uno de los activos que posee la empresa.

A continuación, se muestra la tabla de depreciación del edificio:

Año		Depreciación Anual	Depreciación Acumulada	Valor libros
2012	\$645,580.00			\$645,580.00
2012	\$645,580.00	\$24,823.20	\$24,823.20	\$620,756.80
2013	\$620,756.80	\$24,823.20	\$49,646.40	\$595,933.60
2014	\$595,933.60	\$24,823.20	\$74,469.60	\$571,110.40
2015	\$571,110.40	\$24,823.20	\$99,292.80	\$546,287.20
2016	\$546,287.20	\$24,823.20	\$124,116.00	\$521,464.00
2017	\$521,464.00	\$24,823.20	\$148,939.20	\$496,640.80
2018	\$496,640.80	\$24,823.20	\$173,762.40	\$471,817.60
2019	\$471,817.60	\$24,823.20	\$198,585.60	\$446,994.40
2020	\$446,994.40	\$24,823.20	\$223,408.80	\$422,171.20
2021	\$422,171.20	\$24,823.20	\$248,232.00	\$397,348.00

2022	\$397,348.00	\$24,823.20	\$273,055.20	\$372,524.80
2023	\$372,524.80	\$24,823.20	\$297,878.40	\$347,701.60
2024	\$347,701.60	\$24,823.20	\$322,701.60	\$322,878.40
2025	\$322,878.40	\$24,823.20	\$347,524.80	\$298,055.20
2026	\$298,055.20	\$24,823.20	\$372,348.00	\$273,232.00
2027	\$273,232.00	\$24,823.20	\$397,171.20	\$248,408.80
2028	\$248,408.80	\$24,823.20	\$421,994.40	\$223,585.60
2029	\$223,585.60	\$24,823.20	\$446,817.60	\$198,762.40
2030	\$198,762.40	\$24,823.20	\$471,640.80	\$173,939.20
2031	\$173,939.20	\$24,823.20	\$496,464.00	\$149,116.00
2032	\$149,116.00	\$24,823.20	\$521,287.20	\$124,292.80
2033	\$124,292.80	\$24,823.20	\$546,110.40	\$99,469.60
2034	\$99,469.60	\$24,823.20	\$570,933.60	\$74,646.40
2035	\$74,646.40	\$24,823.20	\$595,756.80	\$49,823.20
2036	\$49,823.20	\$24,823.20	\$620,580.00	\$25,000.00

Como se puede observar en la tabla de depreciación anterior, el valor en libros al 31/12/16 asciende a **\$521,464.00**

4.4.4.3.2. Cálculo del valor en uso

- Este procedimiento implica traer al presente a una tasa de mercado los flujos de efectivo asociados a este, los flujos de efectivo están compuestos por los ingresos y gastos relacionados directamente con el activo. Cabe destacar que no son los ingresos totales de la empresa, sino que son aquellos que dependen directamente del activo y que sin este no se podrían obtener. Así mismo los gastos son aquellos relacionados con el mantenimiento de ese activo en particular

Nota: En la práctica, el dato de los flujos de efectivo proyectados se debió calcular por parte del gerente financiero o en su defecto los encargados de las proyecciones y análisis financieros de la empresa antes de tomar la decisión de invertir o no en la compra del

activo, ya que era necesario tener la certeza que el activo generaría beneficios para la empresa, esta información debe servir de base para calcular el valor en uso del activo.

Se debe proceder a traer al presente los flujos de efectivo de los años de vida útil restante, asociados directamente al activo al que se está evaluando si ha sufrido deterioro del valor.

Al obtener los datos descontados tanto de ingresos como gastos, se deben restar de los ingresos a valor presente, los gastos a valor presente, con lo cual se obtendría el valor de uso del edificio.

Cálculo del valor presente de ingresos proyectados

Según los datos del enunciado del caso práctico del edificio, los ingresos proyectados por la administración para el año 2017 son \$140,000.00, además dichos ingresos tendrán una disminución anual del 5% para los años siguientes.

Nota: En la práctica los ingresos asociados a los activos pueden ser crecientes o decrecientes y no seguir ningún patrón de comportamiento ordenado. Si no que estos se basan en registros históricos y proyecciones establecidas por la administración para cada activo en particular.

En el caso del enunciado del presente ejercicio, los ingresos asociados al activo establecidos por la administración son las ventas originadas por la sucursal que se ubica en el edificio. En el caso de tratarse de una propiedad de inversión los ingresos a considerar son aquellos producto de los contratos de alquiler del activo, si se trata de intangibles, como por ejemplo una marca, los ingresos los constituirán las proyecciones de ingresos que esta marca en específico origina, cuando se trata de una unidad generadora de efectivo los ingresos los constituirán aquellos ingresos que genera directamente dicha unidad, en términos generales, los ingresos proyectados

deben de ser aquellos que se relacionen directamente con el activo o que dependan directamente de él, es decir que sin la existencia del activo estos ingresos serian cero.

Utilizando la fórmula del valor presente se descontarán los flujos de ingresos y gastos. La tasa a utilizar según establece la normativa técnica puede ser la tasa de interés de préstamos tomados por la empresa o en su defecto la tasa de mercado de otros préstamos, para el cálculo del presente ejercicio se utilizará la segunda opción y se tomará como referencia la tasa de interés activa autorizada por la Superintendencia del Sistema Financiero a la fecha que se realice el cálculo.

Formula del valor presente

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

Dónde:

K = Valor futuro

i = Tasa de interés

n = Años

Detalle de las columnas que conforman la tabla

Las tablas para calcular el valor presente son exactamente iguales para ingresos y gastos, por tal motivo esta explicación de las columnas servirá para los dos elementos antes mencionados.

Año: Se deberá iniciar en el año inmediato siguiente al cual se está evaluando el deterioro, hasta el último año que le corresponde según la vida útil asignada por la administración, Para este caso en particular se comenzará el cálculo en el año 2017 hasta llegar al 2036, es decir cubriendo los 20 años de vida que le restan al activo.

Ingreso/gasto base y disminución: Estas dos columnas se usan únicamente para este ejercicio ya que según el enunciado de este, los ingresos van disminuyendo en un porcentaje fijo con los pasar de los años. En el caso de los gastos según el enunciado sufren un aumento del 5% anual. Al contar con datos reales de ingresos y gastos proyectados, estas columnas no existirán

Ingresos/gastos proyectados: Aquí se detallan los ingresos/gastos que se esperan obtener a lo largo de la vida útil.

Fórmula: En este apartado se muestra la sustitución de los valores en la fórmula del valor presente.

El valor futuro lo constituye el ingreso/gasto proyectado del año,

El número “1” en la fórmula es un valor fijo,

La tasa de interés es la activa de mercado a la fecha, como se mencionó con anterioridad y esta permanecerá fija para todos los años en este cálculo, ya que todos se deben descontar a la misma tasa.

El valor de $-n$ está representado por los años de vida útil del activo.

Valor presente: Muestra el resultado de la fórmula y representa el valor actual de los ingresos/gastos proyectados anuales.

Al final de la tabla se muestra totalizados todos los importes anuales que representan el valor presente de los ingresos/gastos asociados al activo, este es el dato que se busca con todo el procedimiento antes detallado, el cual servirá para calcular el valor en uso del activo.

A continuación se muestra la tabla de los flujos de ingresos:

Tasa utilizada (i): 16.21%

Tiempo (n): 20 años (Vida útil restante al momento de la evaluación del deterioro)

Año	Ingreso Base	Disminución 5% anual	Ingreso proyectado	Cálculo valor presente	
				Formula	Valor presente
2017	\$140,000.00		\$140,000.00	$VP=\$140,000.00(1+0.1621)^{-1}$	\$120,471.56
2018	\$140,000.00	\$7,000.00	\$133,000.00	$VP=\$133,000.00(1+0.1621)^{-2}$	\$98,483.76
2019	\$133,000.00	\$6,650.00	\$126,350.00	$VP=\$126,350.00(1+0.1621)^{-3}$	\$80,509.06
2020	\$126,350.00	\$6,317.50	\$120,032.50	$VP=\$120,032.50(1+0.1621)^{-4}$	\$65,814.99
2021	\$120,032.50	\$6,001.63	\$114,030.88	$VP=\$114,030.88(1+0.1621)^{-5}$	\$53,802.81
2022	\$114,030.88	\$5,701.54	\$108,329.33	$VP=\$108,329.33(1+0.1621)^{-6}$	\$43,983.02
2023	\$108,329.33	\$5,416.47	\$102,912.86	$VP=\$102,912.86(1+0.1621)^{-7}$	\$35,955.49
2024	\$102,912.86	\$5,145.64	\$97,767.22	$VP=\$97,767.22(1+0.1621)^{-8}$	\$29,393.09
2025	\$97,767.22	\$4,888.36	\$92,878.86	$VP=\$92,878.86(1+0.1621)^{-9}$	\$24,028.43
2026	\$92,878.86	\$4,643.94	\$88,234.92	$VP=\$88,234.92(1+0.1621)^{-10}$	\$19,642.89
2027	\$88,234.92	\$4,411.75	\$83,823.17	$VP=\$83,823.17(1+0.1621)^{-11}$	\$16,057.78
2028	\$83,823.17	\$4,191.16	\$79,632.01	$VP=\$79,632.01(1+0.1621)^{-12}$	\$13,127.01
2029	\$79,632.01	\$3,981.60	\$75,650.41	$VP=\$75,650.41(1+0.1621)^{-13}$	\$10,731.14
2030	\$75,650.41	\$3,782.52	\$71,867.89	$VP=\$71,867.89(1+0.1621)^{-14}$	\$8,772.55
2031	\$71,867.89	\$3,593.39	\$68,274.50	$VP=\$68,274.50(1+0.1621)^{-15}$	\$7,171.43
2032	\$68,274.50	\$3,413.72	\$64,860.77	$VP=\$64,860.77(1+0.1621)^{-16}$	\$5,862.54
2033	\$64,860.77	\$3,243.04	\$61,617.73	$VP=\$61,617.73(1+0.1621)^{-17}$	\$4,792.55
2034	\$61,617.73	\$3,080.89	\$58,536.85	$VP=\$58,536.85(1+0.1621)^{-18}$	\$3,917.84
2035	\$58,536.85	\$2,926.84	\$55,610.00	$VP=\$55,610.00(1+0.1621)^{-19}$	\$3,202.77
2036	\$55,610.00	\$2,780.50	\$52,829.50	$VP=\$52,829.50(1+0.1621)^{-20}$	\$2,618.22
Totales	\$1,883,409.91	\$87,170.50	\$1,796,239.42		\$648,338.94

Por lo tanto el valor presente de los ingresos proyectados es **\$648,338.94**

Cálculo del valor presente de Gastos proyectados

Según los datos del enunciado del caso práctico del edificio, los gastos proyectados para el año 2017 son \$25,000.00, dichos gastos tendrán un incremento anual del 5% para los años siguientes.

Nota: En la práctica los gastos asociados a los activos pueden incrementar, disminuir o no sufrir ningún cambio.

En el caso del enunciado del presente ejercicio, los gastos asociados al activo son los mantenimientos que el edificio necesita para estar en óptimas condiciones de funcionamiento. Para cada activo en particular es necesario identificar aquellos gastos los cuales ayudaran a mantener el activo en condiciones óptimas para que siga generando ingresos para la empresa.

Al igual que los ingresos, los gastos se deben traer al presente, descontados a una tasa de mercado.

A continuación, se muestra la tabla de los flujos de gastos:

El detalle de lo que conforma cada columna se describió con anterioridad en la tabla de ingresos.

Tasa utilizada (i): 16.21%

Tiempo (n): 20 años (Vida útil restante al momento de la evaluación del deterioro)

Año	Gasto Base	Incremento % anual	Gasto Anual	Cálculo valor presente	
				Formula	Valor presente
2017	\$25,000.00		\$25,000.00	$VP=\$25,000.00(1+0.1621)^{-1}$	\$21,512.78
2018	\$25,000.00	\$1,250.00	\$26,250.00	$VP=\$26,250.00(1+0.1621)^{-2}$	\$19,437.58
2019	\$26,250.00	\$1,312.50	\$27,562.50	$VP=\$27,562.50(1+0.1621)^{-3}$	\$17,562.57
2020	\$27,562.50	\$1,378.13	\$28,940.63	$VP=\$28,940.63(1+0.1621)^{-4}$	\$15,868.43
2021	\$28,940.63	\$1,447.03	\$30,387.66	$VP=\$30,387.66(1+0.1621)^{-5}$	\$14,337.71
2022	\$30,387.66	\$1,519.38	\$31,907.04	$VP=\$31,907.04(1+0.1621)^{-6}$	\$12,954.64
2023	\$31,907.04	\$1,595.35	\$33,502.39	$VP=\$33,502.39(1+0.1621)^{-7}$	\$11,705.00
2024	\$33,502.39	\$1,675.12	\$35,177.51	$VP=\$35,177.51(1+0.1621)^{-8}$	\$10,575.89
2025	\$35,177.51	\$1,758.88	\$36,936.39	$VP=\$36,936.39(1+0.1621)^{-9}$	\$9,555.71
2026	\$36,936.39	\$1,846.82	\$38,783.21	$VP=\$38,783.21(1+0.1621)^{-10}$	\$8,633.93
2027	\$38,783.21	\$1,939.16	\$40,722.37	$VP=\$40,722.37(1+0.1621)^{-11}$	\$7,801.08
2028	\$40,722.37	\$2,036.12	\$42,758.48	$VP=\$42,758.48(1+0.1621)^{-12}$	\$7,048.56
2029	\$42,758.48	\$2,137.92	\$44,896.41	$VP=\$44,896.41(1+0.1621)^{-13}$	\$6,368.63
2030	\$44,896.41	\$2,244.82	\$47,141.23	$VP=\$47,141.23(1+0.1621)^{-14}$	\$5,754.29
2031	\$47,141.23	\$2,357.06	\$49,498.29	$VP=\$49,498.29(1+0.1621)^{-15}$	\$5,199.21
2032	\$49,498.29	\$2,474.91	\$51,973.20	$VP=\$51,973.20(1+0.1621)^{-16}$	\$4,697.68
2033	\$51,973.20	\$2,598.66	\$54,571.86	$VP=\$54,571.86(1+0.1621)^{-17}$	\$4,244.53
2034	\$54,571.86	\$2,728.59	\$57,300.46	$VP=\$57,300.46(1+0.1621)^{-18}$	\$3,835.09
2035	\$57,300.46	\$2,865.02	\$60,165.48	$VP=\$60,165.48(1+0.1621)^{-19}$	\$3,465.14
2036	\$60,165.48	\$3,008.27	\$63,173.75	$VP=\$63,173.75(1+0.1621)^{-20}$	\$3,130.88
Totales	\$788,475.10	\$38,173.75	\$826,648.85		\$193,689.33

Por lo tanto el valor presente de los gastos proyectados es **\$193,689.33**

Cálculo del valor en uso del edificio

Con los datos de los de ingresos y gastos a valor presente, se procede a calcular el valor en uso del activo, el cual se calcula de la siguiente forma:

Valor en uso = Total flujo de ingresos descontados – Total flujo de gastos descontados

Valor en uso = \$648,338.94 - \$193,689.33

Valor en uso = \$454,649.61

La siguiente tabla se elabora a partir de los datos obtenidos en las dos tablas anteriores de ingresos y gastos y no es más que una simple operación aritmética de restar los ingresos y gastos a valor presente año con año desde el año 2017 hasta el final de la vida útil del activo.

Inicialmente se encuentra la columna año indicando a fecha pertenecen los cálculos, posteriormente se muestran dos columnas con los ingresos y gastos proyectados, en las siguientes dos columna se muestran los valores a valor presente de los elementos antes mencionados y por último se muestra el resultado de restar los datos de las dos columnas anteriores a esta.

Nota: En los cálculos del valor en uso de este ejercicio, en los dos últimos años de vida útil del edificio, se presentan flujos negativos, este implica que en estos años los gastos superan a los ingresos, que para el supuesto del ejercicio con el paso del tiempo decrecen, en la práctica como anteriormente se menciona en reiteradas ocasiones los ingresos y gastos pueden variar de lo que son en realidad ya que lo que aquí se presenta son estimaciones a futuro que pueden cambiar en cualquier momento.

Al final se encuentra totalizado todos los flujos de efectivo a valor presente que componen el calor en uso del activo que asciende a **454,649.61**

Año	Flujo de ingresos futuros	Flujo de gastos futuros	Flujo de ingresos descontados	Flujo de gastos descontados	Flujo de efectivo descontado neto
2017	\$140,000.00	\$25,000.00	\$120,471.56	\$21,512.78	\$98,958.78
2018	\$133,000.00	\$26,250.00	\$98,483.76	\$19,437.58	\$79,046.18
2019	\$126,350.00	\$27,562.50	\$80,509.06	\$17,562.57	\$62,946.49
2020	\$120,032.50	\$28,940.63	\$65,814.99	\$15,868.43	\$49,946.57
2021	\$114,030.88	\$30,387.66	\$53,802.81	\$14,337.71	\$39,465.10
2022	\$108,329.33	\$31,907.04	\$43,983.02	\$12,954.64	\$31,028.38
2023	\$102,912.86	\$33,502.39	\$35,955.49	\$11,705.00	\$24,250.49
2024	\$97,767.22	\$35,177.51	\$29,393.09	\$10,575.89	\$18,817.20
2025	\$92,878.86	\$36,936.39	\$24,028.43	\$9,555.71	\$14,472.72
2026	\$88,234.92	\$38,783.21	\$19,642.89	\$8,633.93	\$11,008.96
2027	\$83,823.17	\$40,722.37	\$16,057.78	\$7,801.08	\$8,256.71
2028	\$79,632.01	\$42,758.48	\$13,127.01	\$7,048.56	\$6,078.45
2029	\$75,650.41	\$44,896.41	\$10,731.14	\$6,368.63	\$4,362.51
2030	\$71,867.89	\$47,141.23	\$8,772.55	\$5,754.29	\$3,018.26
2031	\$68,274.50	\$49,498.29	\$7,171.43	\$5,199.21	\$1,972.22
2032	\$64,860.77	\$51,973.20	\$5,862.54	\$4,697.68	\$1,164.86
2033	\$61,617.73	\$54,571.86	\$4,792.55	\$4,244.53	\$548.02
2034	\$58,536.85	\$57,300.46	\$3,917.84	\$3,835.09	\$82.75
2035	\$55,610.00	\$60,165.48	\$3,202.77	\$3,465.14	-\$262.37
2036	\$52,829.50	\$63,173.75	\$2,618.22	\$3,130.88	-\$512.66
Valor en uso edificio					\$454,649.61

4.4.4.3.3. Importe recuperable

Si cualquiera de los importes ya sea valor en uso o valor razonable es mayor al valor en libros, no existe deterioro. En caso contrario, se procede a calcular el importe recuperable que será el mayor entre el valor razonable y el valor en uso.

Valor razonable

En el supuesto del ejercicio el valor razonable se obtuvo de la valuación que realizó un perito experto en el tema, pero es necesario aclarar que esa no es la única forma de determinar el valor razonable de un activo.

La forma de determinar el valor razonable de un activo como tal no se encuentra contenida en la sección 27 de la NIIF para las PYMES, sino que se debe consultar la sección 11, en específico los párrafos 11.27 a 11.32 de esta, en los cuales se establece tres niveles con un orden jerárquico, es decir primero se deben agotar las posibilidades de los niveles anteriores para poder pasar a evaluar criterios de acuerdo al siguiente nivel, para poder encontrar el valor razonable de un activo. Los niveles que establece la norma son los siguientes:

1. La existencia de un mercado activo para el bien que se está evaluando, bajo estas circunstancias el valor razonable será el precio cotizado para activos idénticos o similares. Para que funcione un mercado activo, es necesario que existan compradores y vendedores fijando los precios y bienes similares al cual se está evaluando su valor razonable. Normalmente en estos mercados existen valuadores que pueden establecer con relativa facilidad y sin costos desproporcionados el precio de un bien.

El mercado activo es el nivel ideal y el primero que se debe agotar en la búsqueda de un valor razonable.

2. Cuando no existan precios actuales para bienes similares en el mercado, se deberá tomar el precio de la última transacción de activos idénticos, siempre y cuando se pueda demostrar que ese precio no ha sufrido cambios significativos a lo largo del tiempo o por efecto del entorno económico.

3. Por último, si no existe un mercado activo y tampoco un precio histórico por un bien similar, se deberá estimar el precio del activo por medio de una de las técnicas de valoración siguientes:
- a) Valor presente de los flujos de efectivo que se espera genere el activo a lo largo de su vida útil; este método es exactamente igual a la forma en que se calcula el valor un uso de un activo explicado con anterioridad en esta guía.
 - b) Costo de reposición; implica hacer un análisis de los costos económicos en los cuales se incurrirían si se construyese el activo nuevamente a precios actuales

Para el caso del enunciado del caso práctico, el valor razonable fue establecido por medio de un perito valuador a precios de mercado.

Determinación del importe recuperable

Para el caso del edificio del enunciado, el mayor de los importes antes mencionado es el valor en uso que se calculó en base a los flujos de efectivo a valor presente.

Análisis importe recuperable:

Valor razonable	\$ 425,780.00	→	Menor
Valor en uso	\$ 454,649.61	→	Mayor → Importe Recuperable

4.4.4.3.4. Determinación del deterioro

Al enfrentar los valores de importe recuperable y valor en libros, pueden suceder dos escenarios:

- Si el valor en libros es menor al importe recuperable, no existe deterioro y no se debe hacer ningún registro para incrementar el valor de este al valor razonable.

- Si el valor en libros es mayor al importe recuperable, existe deterioro y se debe reconocer en el estado de situación financiera la disminución en el valor de ese activo y a la vez se debe afectar los resultados del ejercicio para reconocer la pérdida por deterioro del activo.

Según los datos calculados hasta este punto del caso práctico que se está desarrollando, el importe recuperable es menor al valor en libros, por lo tanto se concluye que existe deterioro del valor en el edificio.

Valor en libros al 31/12/16	\$521,464.00
(-) Importe recuperable	\$454,649.61
Deterioro del valor del edificio	\$ 66,814.39

De modo que se debe reconocer un gasto por la pérdida del valor y un incremento a la cuenta complementaria de activo del deterioro del valor.

El registro contable del deterioro se detalla a continuación:

FECHA	CODIGO	RUBRO	DETALLE	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2016	420401	Gasto	Deterioro del Valor de los Activos		\$ 66,814.39	
	42040101		Propiedad, planta y equipo	\$ 66,814.39		\$ 66,814.39
	120104	Activo	Deterioro del Valor de Propiedades, Planta y Equipo			
	12010401		Edificaciones	\$ 66,814.39		
			V/Deterioro del valor del edificio al 31/12/16			

Determinación del nuevo valor en libros

Luego de reconocer el deterioro del valor en la contabilidad, se deberá de proceder a calcular el nuevo valor en libros del activo deteriorado el cual comprende: Costo histórico, menos la depreciación acumulada al cierre del ejercicio del deterioro menos el deterioro del valor., el cual servirá de base para calcular la nueva cuota de depreciación anual.

Costo del edificio	\$645,580.00
(-) Depreciación acumulada al 31/12/16	\$124,116.00
(=) Importe en libros antes deterioro al 31/12/16	\$521,464.00
(-) Deterioro al 31/12/16	\$ 66,814.39
Nuevo valor en libros al 31/12/16	\$454,649.61

Cabe destacar que, para efectos del caso práctico el deterioro se reconoció en los últimos días del año 2016, es por esa razón que se contabilizó la depreciación sin ningún cambio por el deterioro a esa fecha.

Es importante resaltar que el reconocimiento del deterioro del valor no se dará exclusivamente al final del período contable, lejos de eso este se puede reconocer en cualquier fecha del año y a partir de ese punto se empieza a reconocer la nueva cuota de depreciación.

Cálculo de la nueva cuota de depreciación

Posterior al reconocimiento del deterioro se procedió a revisar la cuota de depreciación que será utilizada a partir del año 2017.

La administración en base al valor razonable determinado del edificio consideró un nuevo valor residual de \$20,000.00 y la vida útil restante del edificio al año 2016:

Nuevo valor en libros	\$454,649.61
Valor Residual	\$20,000.00
Importe depreciable	\$434,649.61
Vida útil restante	20
Nueva cuota depreciación	\$21,732.48

A continuación se presenta el registro contable por la nueva cuota de depreciación, la cual se estaría reconociendo a partir del periodo inmediato siguiente al deterioro.

FECHA	CODIGO	RUBRO	DETALLE	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2017	4105	Gasto	Gastos de Administración		\$ 21,732.48	
	410513		Depreciación Edificios	\$ 21,732.48		
	120103	Activo	Depreciación Acumulada Propiedad, Planta y Equipo			\$ 21,732.48
	12010301		Edificaciones	\$ 21,732.48		
			V/Depreciacion de edificio año 2017			

Reversión del deterioro

Aunque es poco probable que el deterioro del valor se pueda revertir en periodos futuros ya que depende que las condiciones que lo generaron desaparezcan o disminuyan. Se debe hacer una evaluación de este al final del ejercicio.

A continuación se muestran el procedimiento y los cálculos para determinar si existe una reversión del deterioro reconocido con anterioridad.

Si hay indicios que este ha desaparecido o disminuido es necesario conocer el valor razonable del activo para poder confrontarlo con el importe en libros a la fecha.

Si el valor razonable es mayor que el importe en libros a la fecha, se procede a calcular el importe en libros que tendría el activo como si nunca se hubiese reconocido el deterioro, con el objetivo de conocer hasta que monto se puede revertir el deterioro.

- Valor del edificio al 31/12/17 si no se hubiese reconocido deterioro del valor

Valor en libros 31/12/16	Depreciación al 31/12/17	Valor en libros al 31/12/17
\$521,464.00	\$24,823.20	\$496,640.80

- Valor del edificio al 31/12/17 con el deterioro aplicado

Valor menos deterioro al 31/12/16	Nueva depreciación 2017	Valor en libros al 31/12/17
\$454,649.61	\$21,732.48	\$432,917.13

Entonces la reversión al 31/12/17 solo podría hacer llegar el valor del edificio a \$496,640.80 y no al valor razonable de \$501,850.00, debido a que la empresa no podrá incrementar el valor neto del activo por encima del importe en libros que habría sido determinado a la fecha sin el deterioro. Es decir, el valor que tendría si solamente se hubiese descontado la depreciación anual sin haber reconocido pérdida por deterioro en periodos anteriores.

Cálculo de la reversión

Valor razonable al 31/12/17	\$501,850.00
Valor sin deterioro al 31/12/17	\$496,640.80
<u>Valor con deterioro al 31/12/17</u>	<u>\$432,917.13 -</u>
Deterioro a revertir	\$63,723.67

El monto a revertir es \$63,723.67, debido a que, con este se iguala al valor que el activo le correspondía tener sin el reconocimiento del deterioro a la fecha 31/12/17.

A continuación se muestra el registro contable de la reversión del deterioro del valor donde se estaría disminuyendo la cuenta complementaria de activo y se estaría reconociendo un ingreso por deterioro.

FECHA	CODIGO	RUBRO	DETALLE	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2017	120104	Activo	Deterioro del Valor de Propiedades, Planta y Equipo		\$ 63,723.67	
	12010401		Edificaciones	\$ 63,723.67		
	5204	Ingreso	Ingresos por reversión de deterioro y ganancias en activos			\$ 63,723.67
	520401		Reversión del Deterioro del Valor de los Activos	\$ 63,723.67		
			V/Reversión del deterioro del valor del edificio			

4.4.4.4. Análisis fiscal

4.4.4.4.1. Reconocimiento del deterioro del valor

Tomando como base el artículo 29-A numeral 22 se puede llegar a la conclusión que el deterioro no es deducible para efectos fiscales bajo ninguna circunstancia y por lo tanto no afecta el cálculo del impuesto.

En el momento que es reconocido financieramente como gasto, este origina una diferencia permanente con respecto a la base fiscal, que se debe sumar (debido a que los gastos disminuyen la utilidad) a la base del cálculo del impuesto sobre la renta para que así se logre el efecto cero con los gastos reconocidos durante el ejercicio, en otras palabras, se estarían anulando los gastos que la ley no permite deducirse para el cálculo de dicho impuesto.

Las partidas reconocidas en concepto de deterioro, por ser una diferencia permanente no originan ningún registro contable por impuesto diferido, debido a que este tipo de diferencias no van a revertir en el futuro.

En términos generales el cálculo del impuesto sobre la renta se muestra a continuación:

	<i>Sin deterioro al 31 de diciembre de 2016</i>	<i>Con deterioro al 31 de diciembre de 2016</i>
<i>Utilidad bruta</i>	\$587,998.25	\$587,998.25
<i>(-) Gastos operativos</i>	\$178,970.86	\$245,785.25
<i>(+) Gastos no deducibles(Deterioro)</i>	\$0.00	\$66,814.39
<i>Utilidad antes de impuesto</i>	\$409,027.39	\$409,027.39
<i>(-) Impuesto sobre la renta</i>	\$122,708.22	\$122,708.22

La tasa del impuesto utilizada es 30% sobre las utilidades

Como se puede observar el reconocimiento del deterioro, no origina ningún cambio en el cálculo del impuesto sobre la renta, es decir que el deterioro del valor de los activos no origina un escudo fiscal por los gastos reconocidos bajo este concepto.

4.4.4.2. Reversión del deterioro del valor reconocido en periodos anteriores

Para efectos fiscales, el ingreso por reversión del deterioro del valor, no constituye renta y por consiguiente no afecta el cálculo del impuesto sobre la renta, es decir que estos ingresos se deben restar del cálculo de dicho impuesto.

La reversión del deterioro del valor por ser una diferencia permanente no origina ningún registro contable por impuesto diferido, debido a que este tipo de diferencias no van a revertir en el futuro.

En términos generales el cálculo del impuesto sobre la renta se muestra a continuación:

	<i>Sin reversión del deterioro al 31 de diciembre de 2017</i>	<i>Con reversión del deterioro al 31 de diciembre de 2017</i>
<i>Utilidad bruta</i>	\$460,550.91	\$524,274.58
<i>(-) Ingresos no gravados (Reversión deterioro)</i>	0	\$63,723.67
<i>(-) Gastos operativos</i>	\$178,970.86	\$178,970.86
<i>Utilidad antes de impuesto</i>	\$281,580.05	\$281,580.05
<i>(-) Impuesto sobre la renta</i>	\$84,474.02	\$84,474.02

La tasa del impuesto utilizada es 30% sobre las utilidades

Como se puede observar, la aplicación de la reversión del deterioro no origina ningún cambio en el cálculo del impuesto, debido a que el ingreso que se reconoce con este no constituye renta para efectos tributarios

4.4.5. DETERIORO DEL VALOR DE LOS INVENTARIOS

4.4.5.1. Enunciado del caso practico

La empresa realizó al cierre del ejercicio 2016 la evaluación del deterioro del valor de los inventarios debido a la aparición de nuevos y más efectivos medicamentos para el tratamiento de enfermedades, que generan menos efectos adversos para los pacientes. Adicional a esto los medicamentos están próximos a la fecha de caducidad.

Debido a esto los precios de dichos productos en el mercado se redujeron un 40% con respecto al precio de venta anterior.

Las líneas de productos afectadas por los nuevos medicamentos fueron:

Producto	Precio Unitario	Existencias al 31/12/16	Costo Total	Precio de venta unitario	Precio de venta Total
CARDIOASPIRINA 81MG	\$3.87	500	\$1,935.00	\$5.46	\$2,728.35
GERIATRIC PHARMATON	\$4.56	3451	\$15,736.56	\$6.43	\$22,188.55
PANADOL ALLERGY X 16	\$2.59	1785	\$4,623.15	\$3.65	\$6,518.64
GINKGO BILOBA RODIM	\$2.02	2457	\$4,963.14	\$2.85	\$6,998.03
ACCU-CHEK ACTIVE TIR	\$6.87	1897	\$13,032.39	\$9.69	\$18,375.67
TOTALES			\$40,290.24		\$56,809.24

La empresa paga comisión del 5% sobre el precio de venta de los productos.

Posterior al reconocimiento del deterioro, en el mes de diciembre de 2017, se efectuó una devolución del 100% de los medicamentos deteriorados al laboratorio al cual se le compraron, por lo que el laboratorio emitió una nota de crédito por dichos productos y abonó el valor del 50% total de la nota de crédito a la cuenta bancaria de la empresa y el otro 50% lo entregó en productos nuevos de las mismas marcas y presentaciones.

4.4.5.2. Políticas contables

4.4.5.2.1. Deterioro del valor

- Se deberá efectuar una evaluación en cada fecha de presentación de estados financieros, si existen indicios de deterioro del valor en los inventarios.(IASB, Sección 27 Párrafo 27.3, 2015)

- La evaluación se realizará efectuando una comparación del importe en libros de cada partida del inventario con el precio de venta menos los costos de terminación y venta de estas.(IASB, Sección 27 Párrafo 27.3, 2015)

- Si no es viable determinar el precio de venta menos los costos de terminación y venta de cada partida del inventario, se podrán agrupar partidas similares o relacionadas a fin de evaluar si estas están deterioradas. (IASB, Sección 27 Párrafo 27.3, 2015)

- Si se determina que existe deterioro en alguna o algunas partidas del inventario, se debe de reconocer inmediatamente la pérdida en resultados. (IASB, Sección 27 Párrafo 27.3, 2015)

4.4.5.2.2. Reversión del deterioro del valor

Se deberá evaluar en cada fecha sobre la que se informa si existen indicios de que una pérdida por deterioro de valor recocida en periodos anteriores puede haber desaparecido o disminuido. (IASB, Sección 27 Párrafo 27.4, 2015)

Se deberá revertir el deterioro reconocido en periodos anteriores, hasta el monto reconocido como deterioro originalmente, de tal forma que el nuevo importe en libros sea el menor entre el costo y el precio de venta revisado menos costos de terminación y venta. (IASB, Sección 27 Párrafo 27.4, 2015)

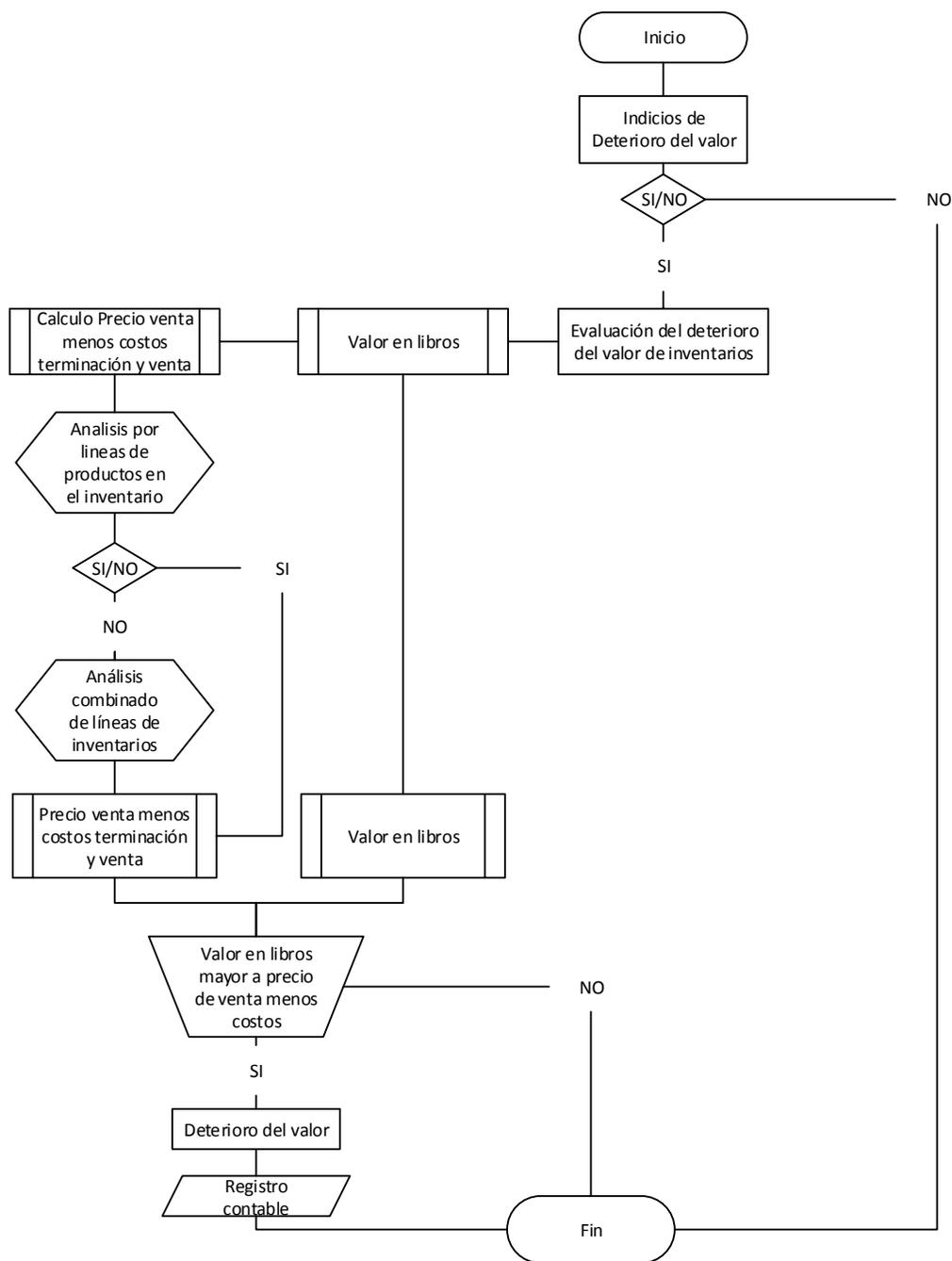
4.4.5.2.3. Tratamiento fiscal

El reconocimiento del deterioro del valor constituye un gasto no deducible del impuesto sobre la renta y a su vez generan una diferencia permanente entre la base financiera y la base fiscal, esto implica que los gastos registrados en la contabilidad bajo este concepto sean cuantificados y sumados a la base del cálculo del referido impuesto.

4.4.5.3. Procedimientos y desarrollo

A manera gráfica los procedimientos que conllevan al reconocimiento del deterioro del valor se pueden resumir en el siguiente flujograma que muestra el proceso para reconocer el deterioro del valor de los inventarios, ya que este es distinto a como se calculan para los demás activos sujetos a deterioro, debido a que toma en cuenta otras variables inherentes al tipo de activo.

Procedimientos para el reconocimiento del deterioro del valor en inventarios:



Debido a la aparición de un nuevo medicamento los nuevos precios de mercado de los productos afectados son los siguientes:

<i>Producto</i>	<i>Precio de venta Total</i>	<i>Disminución 40%</i>	<i>Valor de mercado</i>
<i>CARDIOASPIRINA 81MG</i>	\$2,728.35	\$1,091.34	\$1,637.01
<i>GERIATRIC PHARMATON</i>	\$22,188.55	\$8,875.42	\$13,313.13
<i>PANADOL ALLERGY X 16</i>	\$6,518.64	\$2,607.46	\$3,911.18
<i>GINKGO BILOBA RODIM</i>	\$6,998.03	\$2,799.21	\$4,198.82
<i>ACCU-CHEK ACTIVE TIR</i>	\$18,375.67	\$7,350.27	\$11,025.40
<i>TOTALES</i>	\$56,809.24	\$22,723.70	\$34,085.54

4.4.5.3.1. Determinación del deterioro

Conociendo el importe en libros y el precio de venta en el mercado menos los costos de terminación y ventas de los productos afectados, se procede a confrontar estos dos y así determinar si existe o no pérdida por deterioro.

Si de la comparación resulta que el importe en libros es mayor que el precio de venta, existe deterioro y se debe proceder a calcularlo y reconocerlo en los resultados del ejercicio. Y si por el contrario se determina que el precio de venta es mayor al valor en libros, no existe deterioro y no se debe realizar ningún registro contable.

En la siguiente tabla se detalla el listado de productos afectados, con su respectivo importe en libros, además de mostrar el precio de venta menos los costos de venta y finalmente se muestra la

columna del deterioro en la cual se encuentra el resultado de la resta de las dos columnas anteriores a ella.

<i>Producto</i>	<i>Costo Total</i>	<i>Precio de venta - Costo para la venta</i>	<i>Deterioro</i>
<i>CARDIOASPIRINA 8IMG</i>	\$1,935.00	\$1637.01 - \$136.42 = \$1,500.59	\$434.41
<i>GERIATRIC PHARMATON</i>	\$15,736.56	\$13313.12 - \$1,109.43 = \$12,203.69	\$3,532.87
<i>PANADOL ALLERGY X 16</i>	\$4,623.15	\$3911.18 - \$325.93 = \$3,585.25	\$1,037.90
<i>GINKGO BILOBA RODIM</i>	\$4,963.14	\$4198.81 - \$349.90 = \$3,848.91	\$1,114.23
<i>ACCU-CHEK ACTIVE TIR</i>	\$13,032.39	\$11025.4 - \$918.78 = \$10,106.62	\$2,925.77
	\$40,290.24		Deterioro \$9,045.18

Para los datos presentados en el enunciado del caso práctico, se tiene que para los productos antes detallados si existe pérdida por deterioro y asciende a \$9,045.18.

A continuación se ejemplifica el registro contable del deterioro en el cual debe reconocerse en resultados por medio de un gasto y a su vez se reconoce el efecto de esta pérdida en la cuenta complementaria de saldo acreedor del inventario.

FECHA	CODIGO	RUBRO	DETALLE	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2016	420401	Gasto	Deterioro del Valor de los Activos		\$ 9,045.18	
	42040102		Inventarios	\$ 9,045.18		
	110508	Activo	Deterioro del Valor acumulado			\$ 9,045.18
	11050801		Deterioro del Valor de los Inventarios	\$ 9,045.18		
			V/deterioro del valor de inventarios al 31/12/16			

4.4.5.3.2. Reversión del deterioro de inventarios en el año 2017

Aunque es poco probable que exista una reversión del deterioro reconocido con anterioridad, la empresa debe evaluar si las condiciones que originaron el deterioro han disminuido o desaparecido o que por algún motivo los precios de los productos deteriorados han sufrido un incremento en el mercado. La reversión se da cuando el precio de venta menos los costos de terminación y venta es mayor al importe en libros de dichos productos.

La reversión únicamente se podrá realizar como máximo hasta el monto del deterioro reconocido anteriormente y no podrá exceder dicho valor.

El supuesto del caso práctico, se logró revertir el 100% del deterioro debido a que el laboratorio que provee los medicamentos, acepto la devolución de los productos deteriorados

Cálculo de la reversión del deterioro.

Debido a que el proveedor asumirá la pérdida por los medicamentos caducados y que se devolverán al valor del costo de la compra, se procede a revertir el valor que había sido reconocido como deterioro, ya que se estaría recuperando el valor que se reconoció como pérdida.

<i>Producto</i>	<i>Valor en libros al 31/12/16</i>	<i>Reversión de Deterioro 100%</i>	<i>Valor en libros al 31/12/17</i>
<i>CARDIOASPIRINA 8IMG</i>	\$1,500.59	\$434.41	\$1,935.00
<i>GERIATRIC PHARMATON</i>	\$12,203.69	\$3,532.87	\$15,736.56
<i>PANADOL ALLERGY X 16</i>	\$3,585.25	\$1,037.90	\$4,623.15
<i>GINKGO BILOBA RODIM</i>	\$3,848.91	\$1,114.23	\$4,963.14
<i>ACCU-CHEK ACTIVE TIR</i>	\$10,106.62	\$2,925.77	\$13,032.39
	\$31,245.06	\$9,045.18	\$40,290.24

A continuación se muestra el registro contable de la reversión del deterioro al cierre del año 2017, el cual disminuye directamente la cuenta complementaria de activo del deterioro del valor y a la misma vez se reconoce un ingreso por dicha reversión.

FECHA	CODIGO	RUBRO	DETALLE	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2017	110508	Activo	Deterioro del Valor acumulado		\$ 9,045.18	
	11050801		Deterioro del Valor de los Inventarios	\$ 9,045.18		
	5204	Ingreso	Ingresos por reversión de deterioro y ganancias en activos			\$ 9,045.18
	520401		Reversión del Deterioro del Valor de los Activos	\$ 9,045.18		
			V/Reversión del deterioro del valor de inventarios			

4.4.5.4. Análisis fiscal

Para efectos fiscales, tanto el deterioro del valor de los activos como la reversión de este, deben de ser claros y fácilmente identificables en la contabilidad en todo momento, ya sea en cuentas contables especiales o en registros extra contables que se lleven para tal fin. Debido a que al final del periodo es necesario conocer fielmente y sin errores el dato de los gastos e ingresos reconocidos en relación al deterioro y su reversión, para que estos sean excluidos del cálculo del impuesto sobre la renta.

4.4.5.4.1. Efecto fiscal del reconocimiento deterioro del valor

El artículo 29-A numeral 21 de la Ley del impuesto sobre la renta establece que ninguna pérdida o deterioro en los activos realizables será aceptada como gasto deducible, por tal razón el deterioro del valor no debe incidir en el cálculo de dicho impuesto. La reversión del deterioro del valor por ser una diferencia permanente no origina ningún registro contable por impuesto diferido, debido a que este tipo de diferencias no van a revertir en el futuro.

En términos generales el cálculo del impuesto sobre la renta se muestra a continuación:

	<i>Sin deterioro al 31 de Diciembre de 2016</i>	<i>Con deterioro al 31 de Diciembre de 2016</i>
<i>Utilidad bruta</i>	\$587,998.25	\$587,998.25
<i>(-) Gastos operativos</i>	\$236,740.07	\$245,785.25
<i>(+) Gastos no deducibles (Deterioro del valor)</i>	\$0.00	\$9,045.18
<i>Utilidad antes de impuesto</i>	\$351,258.18	\$351,258.18
<i>(-) Impuesto sobre la renta</i>	\$105,377.45	\$105,377.45

La tasa del impuesto utilizada es 30% sobre las utilidades

4.4.5.4.2. Efecto fiscal de la reversión del deterioro del valor.

Para efectos fiscales, el ingreso por reversión del deterioro del valor, no constituye renta y por consiguiente no afecta el cálculo del impuesto sobre la renta.

En términos generales el cálculo del impuesto sobre la renta se muestra a continuación:

	<i>Sin reversión del deterioro al 31 de Diciembre de 2017</i>	<i>Con reversión del deterioro al 31 de Diciembre de 2017</i>
<i>Utilidad bruta</i>	\$515,229.40	\$524,274.58
<i>(-) Ingresos no gravados (Reversión deterioro)</i>	0	\$9,045.18
<i>(-) Gastos operativos</i>	\$178,970.86	\$178,970.86
<i>Utilidad antes de impuesto</i>	\$336,258.54	\$336,258.54
<i>(-) Impuesto sobre la renta</i>	\$100,877.56	\$100,877.56

La tasa del impuesto utilizada es 30% sobre las utilidades

4.4.6. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES

4.4.6.1. Enunciado del caso practico

Laboratorios Médicos S.A de C.V. decidió adquirir el 1 de Enero de 2013 la marca de medicamentos Dofinal a un valor de \$120,000.00 y con la cual se espera obtener flujos efectivos a lo largo de diez años, fijando de esta manera su vida útil, así mismo la administración considero que el valor residual de esta marca al final de su vida útil seria cero. Con el respecto a la amortización se estableció el método de línea recta.

Así mismo al momento de adquirir la marca la administración efectuó un análisis para decidir si se debería invertir en esta, de lo cual se proyectó los siguientes valores en cuanto a ingresos y gastos que esta marca produciría a lo largo de su vida útil:

	Año	Ingresos	Gastos
1	2013	\$ 50,000.00	\$ 5,000.00
2	2014	\$ 52,000.00	\$ 5,100.00
3	2015	\$ 48,000.00	\$ 5,150.00
4	2016	\$ 49,000.00	\$ 5,250.00
5	2017	\$ 46,000.00	\$ 5,400.00
6	2018	\$ 45,500.00	\$ 5,450.00
7	2019	\$ 44,000.00	\$ 5,600.00
8	2020	\$ 43,500.00	\$ 5,700.00
9	2021	\$ 44,800.00	\$ 5,900.00
10	2022	\$ 40,100.00	\$ 6,000.00
	Total	\$ 462,900.00	\$ 54,550.00

En el año 2013 la dirección general de medicamentos encontró un compuesto dentro del medicamento Dofinal, el cual es dañino para la salud, razón por la cual se dio a conocer ampliamente a la población y se recibió notificación por parte de este ente que se debía detener la producción de este y retirar todo el producto de las distintas farmacias.

4.4.6.2. Políticas contables

En lo referente a políticas contables de deterioro y reversión de este, con relación a activos intangibles, se deben aplicar exactamente las mismas que se utilizan con la propiedad, planta y equipo que se detallan en el apartado 4.4.4.2 de esta guía.

4.4.6.3. Procedimiento y desarrollo

Con lo que respecta a procedimientos y desarrollo, los activos intangibles se desarrollan de igual manera a la propiedad, planta y equipo, razón por la cual no se detallará en este apartado.

Para este caso en particular, que por mandato de un ente regulador la producción de ese medicamento se va a discontinuar, este ya no posee un valor de mercado ya que nadie está dispuesto a comprar la marca de un medicamento señalado como nocivo para la salud y tampoco se esperan flujos de efectivo futuros debido a que no se podrá producir más bajo esta marca, porque aunque se cambien los componentes para la elaboración del medicamento, será muy difícil lograr posicionar nuevamente la marca señalada como dañina para el ser humano, por tal razón la administración decidió discontinuar esta marca y por consiguiente no habría necesidad

de establecer el valor en uso y calcular el deterioro, porque este lo constituiría del valor en libros que muestra la contabilidad al 31/12/2017.

De modo que se procede a obtener el valor en libros de la marca para así proceder a realizar el registro contable.

A manera de ejemplo se muestra como obtener el valor en libros a partir de los datos brindados en el caso práctico, el cual no difiere en la forma de calcular el valor en libros de cualquier activo en general.

Activo Intangible: Marca Dofinal

Valor compra	Valor residual	Valor depreciable	Depreciación anual	Años transcurridos	Depreciación al 31/12/2017	Valor en libros
\$120,000.00	\$0.00	\$120,000.00	\$12,000.00	5	\$ 60,000.00	\$60,000.00

4.4.6.4. Análisis fiscal

El tratamiento tributario del deterioro del valor en los activos intangibles, es exactamente igual a los otros casos prácticos que se han visto hasta ahora en esta guía, es decir que el deterioro y su correspondiente reversión no constituyen gasto deducible ni renta gravada respectivamente para efectos del impuesto sobre la renta.

Por tal motivo estos deben estar plenamente identificables en la contabilidad para poder considerarlos en la conciliación fiscal que se debe elaborar al final de cada ejercicio.

4.4.7. DETERIORO DEL VALOR EN UNIDADES GENERADORAS DE EFECTIVO

4.4.7.1. Enunciado del caso practico

En el año 2015 se decidió introducir al mercado una nueva línea de medicamentos denominada Tilex-Flu y para lo cual se compró maquinaria nueva para poder producirlos, el detalle de los activos es el siguiente:

Maquinaria	Precio	Fecha compra
Maquina Contador de tabletas	\$ 60,000.00	01/01/2016
Maquina etiquetadora	\$ 90,000.00	01/01/2016
Maquina compactadora	\$100,00.00	01/01/2016

Dicha maquinaria se compró única y exclusivamente para la producción de la nueva línea de productos, debido a que estas máquinas están fabricadas para producir únicamente estos medicamentos.

La administración les asignó las siguientes vidas útiles, valores residuales y métodos de depreciación:

Maquinaria	Vida útil	Valor residual	Método deprecación
Maquina Contador de tabletas	5 Años	\$ 5,000.00	Línea recta
Maquina etiquetadora	5 Años	\$ 5,000.00	Línea recta
Maquina compactadora	5 Años	\$ 5,000.00	Línea recta

Así mismo al momento de adquirir las maquinas la administración efectuó un análisis para decidir si se invertiría en estas, de lo cual se proyectó los siguientes valores en cuanto a ingresos y gastos que estas maquinarias producirían a lo largo de su vida útil:

Unidad generadora de efectivo Medicamento Tilex-Flu

Maquinaria	Ingresos	Gastos
Año 1	\$170,000.00	\$ 8,000.00
Año 2	\$180,000.00	\$10,000.00
Año 3	\$175,000.00	\$11,500.00
Año 4	\$170,000.00	\$12,300.00
Año 5	\$168,800.00	\$14,000.00

En el año 2017 apareció en el mercado un producto similar a Tilex-Flu a un menor precio, por tal motivo se prevé que las ventas de éste disminuyan. La administración al percibir estos indicios de deterioro en sus maquinarias procedió a contratar perito valuador para que éste establezca el precio actual de las tres máquinas los cuales fueron los siguientes:

Maquinaria	Valor razonable
Maquina Contador de tabletas	\$24,508.00
Maquina etiquetadora	\$33,707.00
<u>Maquina compactadora</u>	<u>\$46,789.00</u>
Total	\$105,004.00

4.4.7.2. Políticas contables

4.4.7.2.1. Deterioro del valor

Las políticas contables aplicadas a las unidades generadoras de efectivo (UGE) son exactamente las mismas que se le aplican a la propiedad, planta y equipo, las cuales se encuentran detalladas en el apartado “4.4.4 Deterioro del valor de los activos” de esta guía.

La única política distinta a las detalladas anteriormente es la siguiente:

La distribución de la pérdida por deterioro del valor en la UGE se distribuirá de la siguiente manera:

- a) Prioritariamente se disminuirá el importe en libros de cualquier plusvalía asociada a la UGE, de no existir plusvalía se deberá aplicar el apartado b) que se detalla a continuación.
- b) En segunda instancia la pérdida se distribuirá disminuyendo el valor en libros de los activos de manera proporcional a la participación que tienen estos en la unidad generadora de efectivo. La cual se obtendrá al dividir el valor en libros de cada activo entre el valor en libros total de la unidad generadora de efectivo. La única restricción que existe es que la pérdida por deterioro no podrá disminuir por debajo de su valor razonable, su valor en uso o dejar el importe en libros en valor cero de estos activos.

4.4.7.2.2. Reversión del deterioro

Cuando existan indicios de reversión del deterioro, se deberá calcular el importe recuperable de la UGE a la fecha y compararlo con el valor en libros y si esta última es menor, se deberá reconocer la reversión del deterioro del valor inmediatamente en resultados y proporcionalmente entre los activos que pertenecen a esta a excepción de la plusvalía, debido a que la norma establece que las pérdidas reconocidas para la plusvalía no se podrán revertir.

4.4.7.3. Procedimientos y desarrollo

4.4.7.3.1. Valor en libros

El valor en libros se puede obtener directamente de la contabilidad o en su defecto de las tablas de depreciación que se deberían de llevar de cada activo que compone la UGE.

A continuación se muestra mediante una tabla la determinación del valor en libros de la UGE, que no es más que la suma de todos los valores en libros de los activos que la componen.

Activo	Valor compra	Valor residual	Valor depreciable	Cuota depreciación anual	Años depreciado	Depreciación acumulada al 31/12/2017	Valor en libros
Maquina Contador de tabletas	\$60,000.00	\$5,000.00	\$55,000.00	\$11,000.00	2	\$ 22,000.00	\$33,000.00
Maquina etiquetadora	\$90,000.00	\$5,000.00	\$85,000.00	\$17,000.00	2	\$ 34,000.00	\$51,000.00
Maquina compactadora	\$100,000.00	\$5,000.00	\$95,000.00	\$19,000.00	2	\$ 38,000.00	\$57,000.00
Valor en libros UGE al 31/12/2017							\$141,000.00

Para el caso del ejercicio en desarrollo, el valor de la UGE asciende a **\$141,000.00**

4.4.7.3.2. Importe recuperable

Valor en uso

Para mayor explicación acerca del cálculo del valor en uso, remitirse a la página 10 de esta guía, ya que por ser un procedimiento repetitivo y exactamente igual a como se calcula para propiedad, planta y equipo, no se ahondará en este. Solo aclarar que para este cálculo del valor

en uso de la UGE, los ingresos y gastos asociados se tratará esta como un activo individual y no como los activos separados que componen esta.

	Año	Flujo de ingresos futuros	Flujo de gastos futuros	Flujo de ingresos descontados	Flujo de gastos descontados	Flujo de efectivo descontado neto
1	2018	\$72,000.00	\$11,500.00	\$61,956.80	\$9,895.88	\$52,060.92
2	2019	\$71,500.00	\$12,300.00	\$52,944.28	\$9,107.90	\$43,836.38
3	2020	\$68,750.00	\$14,000.00	\$43,806.87	\$8,920.67	\$34,886.20
	Totales	\$212,250.00	\$37,800.00	\$158,707.95	\$27,924.45	\$130,783.50

El valor en uso para la UGE es **\$130,783.50**

Valor razonable

Según el enunciado del problema el valor razonable de los activos se obtuvo por medio de valúo realizado por un perito experto en el tema el cual fijó los valores de mercado de manera individual para cada activo según el siguiente detalle:

Activo	Valor razonable
Maquina Contador de tabletas	\$ 24,508.00
Maquina etiquetadora	\$ 33,707.00
Maquina compactadora	\$ 46,789.00
Total UGE	\$ 105,004.00

Por tanto el valor razonable para la UGE lo constituye la suma de los activos que la conforman, que para este caso es \$105,004.00

Importe recuperable

Al conocer el valor en uso y el valor razonable, se procede a compararlos para determinar cuál es el mayor, y de esta manera utilizarlo en el cálculo del deterioro.

Valor en uso	\$	130,783.50	→	Mayor
Valor razonable	\$	105,004.00	→	Menor

Como se puede observar el valor en uso es mayor al valor razonable y por lo tanto el importe recuperable es **\$ 130,783.50**

4.4.7.3.3. Determinación del deterioro

Si el valor en libros es mayor al importe recuperable se concluye que existe deterioro y se procede a calcularlo restando al valor en libros el importe recuperable.

Valor en libros al 31/12/17	\$141,000.00
Importe recuperable	(\$130,783.50)
Deterioro UGE	\$10,216.50

Según los datos anteriores el deterioro en la UGE asciende a \$10,216.50 y se debe reconocer directamente en resultados y distribuirlo de manera proporcional entre los activos que forman esta UGE

Según los datos del ejercicio la UGE no posee ninguna plusvalía asociada, razón por la cual en la siguiente tabla se puede identificar qué porcentaje de la pérdida por deterioro del valor disminuirá cada activo en particular.

Activo	Valor en libros antes del deterioro	%	Perdida por deterioro del valor proporcional	Nuevo valor en libros
Maquina Contador de tabletas	\$33,000.00	23.40%	\$ 2,391.10	\$ 30,608.90
Maquina etiquetadora	\$51,000.00	36.17%	\$ 3,695.33	\$ 47,304.67
Maquina compactadora	\$57,000.00	40.43%	\$ 4,130.07	\$ 52,869.93
Valor en libros UGE	\$141,000.00		\$ 10,216.50	\$ 130,783.50

Como anteriormente se mencionó, para obtener el porcentaje de participación de la pérdida para cada activo, se debe de dividir el valor en libros de cada uno entre el valor en libros total de la UGE.

En cuanto al registro contable, es exactamente igual a como se registra el deterioro en la propiedad, planta y equipo, es decir afectando los resultados a través de un gasto y a la misma vez aumentando la cuenta complementaria de activo del deterioro.

A continuación el registro contable a manera de ejemplo:

FECHA	CODIGO	DETALLE	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2017	420401	Deterioro del Valor de los Activos		\$ 10,216.50	
	42040101	Unidad Generadora de efectivo -Tilexflu-	\$ 10,216.50		
	120104	Deterioro del Valor de Propiedades, Planta y Equipo			\$ 10,216.50
	12010403	Unidad Generadora de efectivo -Tilexflu-	\$ 10,216.50		
		V/Deterioro del valor del edificio al 31/12/17			

4.4.7.3.4. Revisión de la cuota de depreciación

Posterior al reconocimiento del deterioro, se debe proceder a revisar la vida útil y la cuota de depreciación, de modo que estas reflejen el nuevo valor en libros de los activos.

Para el caso de este ejercicio en desarrollo, la administración decidió mantener los años de vida útil restantes de los activos deteriorados y se establecieron nuevos valores residuales, asignándoles un valor de \$2,000.00 a cada uno.

Conociendo estos datos proporcionados por la administración se procede a calcular la nueva cuota de depreciación, detallándose a continuación:

Nuevo valor en libros		\$130,783.50
Valor Residual		(\$6,000.00)
Maquina Contador de tabletas	\$2,000.00	
Maquina etiquetadora	\$2,000.00	
Maquina compactadora	\$2,000.00	
Importe depreciable		\$124,783.50
Vida útil restante	3 Años	
Nueva cuota depreciación Anual		\$41,594.50
Maquina Contador de tabletas	\$ 9,536.30	
Maquina etiquetadora	\$ 15,101.56	
Maquina compactadora	\$ 16,956.64	

El cálculo anterior se resume en dividir el importe depreciable entre los años de vida útil, dando como resultado la nueva cuota de depreciación anual la cual asciende a **\$ 41,594.50**

A manera de ejemplificación el registro contable de la nueva cuota de depreciación sería:

FECHA	CODIGO	DETALLE	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2017	4105	Gastos de Administración		\$ 41,594.50	
	410513	Depreciación Edificios	\$ 41,594.50		
	120103	Depreciación Acumulada Propiedad, Planta y Equipo			\$ 41,594.50
	12010301	Unidad Generadora de efectivo -Tilexflu-	\$ 41,594.50		
		V/Depreciacion de edificio año 2018			

4.4.7.3.5. Reversión del deterioro del valor

A pesar de ser poco probable, la normativa establece que para los bienes que anteriormente han sido deteriorados en su valor, se debe efectuar una evaluación por lo menos al final de cada ejercicio de si los factores que influyeron en el deterioro de estos, han desaparecido y por lo tanto determinar si el deterioro se ha revertido. Para el caso de las unidades generadoras de efectivo los indicios de reversión del deterioro son exactamente los mismos que están contenidos en la sección 27 de las NIIF para las PYMES y que se detallan en el desarrollo del caso práctico de la propiedad, planta y equipo de este guía.

De existir indicios, se debe establecer el valor razonable de cada activo que pertenece a la UGE y compararlo con el valor en libros de este, si el valor razonable es mayor, existe una reversión del deterioro del valor para esta UGE y por lo tanto se debe de reconocer inmediatamente en resultados, cabe aclarar que dicha reversión solo afectará a los activos que componen esta UGE y nunca a la plusvalía asociada a esta.

4.4.7.4. Análisis fiscal

En lo que respecta al tratamiento fiscal del deterioro de las unidades generadoras de efectivo, este es exactamente igual a todos los deterioros reconocidos en base a la sección 27, es decir constituyen gasto no deducible para efectos del impuesto sobre la renta.

CONCLUSIONES

Como resultado de la investigación realizada se determinó lo siguiente:

1. Un gran porcentaje de los contadores de las empresas farmacéuticas del municipio de Antigua Cuscatlán, a pesar de trabajar bajo los lineamientos de la NIIF para las PYMES, no aplican o aplican de manera incorrecta el deterioro del valor de los activos.
2. Existe una sobrevaloración de las cifras de los activos que se presentan en los estados financieros, debido a la no aplicación del deterioro de dichos activos, lo cual puede ocasionar que se tomen decisiones equivocadas sobre el rumbo de las empresas.
3. Se encontraron deficiencias en lo referente a las políticas y procedimientos relacionados con el deterioro del valor y su tratamiento fiscal, lo que dificulta la aplicación de este y eventualmente puede conllevar a la errónea aplicación tributaria que a su vez implica cometer infracciones que acarrearán cargas financieras para la empresa.

RECOMENDACIONES

Proponemos los siguientes puntos de mejora:

1. Las empresas podrían capacitar a los contadores para que estén a la vanguardia de los cambios en la normativa técnica y sean capaces de aplicar la norma de manera correcta y respetando las disposiciones tributarias. Para evitar una carga financiera excesiva por capacitaciones existe la opción de coordinarse con el INSAFORP para que este asuma un porcentaje de la formación de los empleados, Ministerio de Hacienda y gremiales de contadores para coordinarse acerca de planes de capacitaciones vigentes.
2. Se deben fortalecer los mecanismos de control que permitan evaluar y recolectar información que será utilizada en la evaluación para determinar si un activo ha sufrido pérdida en su valor. Esto se puede lograr identificando, designando y capacitando colaboradores que puedan ayudar a determinar si un activo ha sufrido deterioro de su valor y así comunicarlo a la instancia correspondiente, estos colaboradores deben ser aquellos que estén en contacto con los activos o que ejercen algún tipo de control o vigilancia del activo.
3. Construir políticas y procedimientos contables relacionados con el deterioro del valor de los activos, las cuales vayan orientadas a minimizar errores en el reconocimiento y registro del deterioro. La elaboración de dichos documentos, ya sea en forma de guías o manuales, pueden ser preparados por agentes externos contratados para tal fin o por personal interno debidamente capacitado en el tema.

BIBLIOGRAFÍA

- Bembibre, V. (26 de 01 de 2009). *https://efxto.com*. Obtenido de <https://efxto.com>:
<https://efxto.com/diccionario/valor-de-mercado>
- Borda, J. L. (2013). Suplemento enfoque contable. *Análisis Tributario*, 42, 43, 44, 45.
- BORDA, J. L. (Agosto, 2013). ¿Diferencia temporaria o diferencia temporal? *Analisis Tributario*, págs 42 a 45.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). (2015). *Párrafo 13.1 de la NIIF para las PYMES*.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). (2015). *Párrafo 17.2 de la NIIF para las PYMES*.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). (2015). *Párrafo 2.15 de la NIIF para las PYMES*.
- Descuadrando.com. (15 de 12 de 2011). *Descuadrando.com*. Obtenido de [Descuadrando.com](http://descuadrando.com):
http://descuadrando.com/Pol%C3%ADtica_contable
- Diamond, S. (1983). *Cómo preparar manuales administrativos*.
- Flores, D. E. (1 de 6 de 2012). *Actualícese.com*. Obtenido de [Actualícese.com](http://actualicese.com):
<https://actualicese.com/respuestas/estimacion-contable-segun-niif/>
- Fundacion IFRS. (2016). *NIIF para las PYMES parrafo 29.15*.
- Gerencie.com. (04 de 10 de 2017). *Gerencie.com*. Obtenido de [Gerencie.com](http://www.gerencie.com):
<https://www.gerencie.com/depreciacion.html>
- Guzman, J. (17 de Abril de 2017). La industria farmacéutica creció 12% en 2016. *El diairo de hoy*, pág. Web.
http://descuadrando.com/Pol%C3%ADtica_contable. (s.f.). Obtenido de [Descuadrando](http://descuadrando.com).
- IASB. (2015). *NIIF para las PYMES parrafo 27.30*.
- IASB. (2015). Seccion 17 Parrafo 17.15A. En IASB, *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)* (pág. 104).
- IASB. (2015). Sección 27 Párrafo 27.10. En IASB, *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)* (pág. 179).
- IASB. (2015). Seccion 27 Parrafo 27.29. En IASB, *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)*.

- IASB. (2015). Sección 27 Párrafo 27.3. En IASB, *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)*.
- IASB. (2015). Sección 27 Párrafo 27.3. En IASB, *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)*.
- IASB. (2015). Sección 27 Párrafo 27.30. En IASB, *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)*.
- IASB. (2015). Sección 27 Párrafo 27.4. En IASB, *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)*.
- IASB. (2015). Sección 27 Párrafo 27.4. En IASB, *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)*.
- IASB. (2015). Sección 27 Párrafo 27.5. En IASB, *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)*.
- IASB. (2015). Sección 27 Párrafo 27.6. En IASB, *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)* (pág. 178).
- Key and cloud. (13 de 01 de 2015). *Key and cloud*. Obtenido de Key and cloud:
<https://www.keyandcloud.com/valor-residual/>
- Kiyota, E. E. (s.f.). <http://heza.com.mx/blog/103/revaluacion-de-activos>. Obtenido de Revaluación de Activos, aspecto fiscal y contable: <http://heza.com.mx/blog/103/revaluacion-de-activos>
- Ladarola, F. M. (27 de 10 de 2009). *Trading Center*. Obtenido de Trading Center:
<https://tradingcenter.wordpress.com/2009/10/27/%C2%BFque-significa-el-%E2%80%9Cbook-value%E2%80%9D-o-valor-de-libro/>
- Navia, J. C. (01 de 2017). www.icesi.edu.co. Obtenido de www.icesi.edu.co:
https://www.icesi.edu.co/departamentos/finanzas_contabilidad/images/NIIF/pymes/2011/pymes_deterioro.pdf
- Palavecinos, B. S. (2011). *VALOR RAZONABLE: UN MODELO DE VALORACIÓN INCORPORADO EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA*.
- Seguil, W. T. (15 de 3 de 2015). *Monografías*. Obtenido de Monografías:
<http://www.monografias.com/trabajos69/control-nterno-ejecutivo/control-nterno-ejecutivo2.shtml>
- Wikipedia. (09 de 03 de 2016). *Wikipedia*. Obtenido de Wikipedia:
https://es.wikipedia.org/wiki/Precio_de_mercado

ANEXOS

ÍNDICE

Contenido

- Anexo N°1 Listado de las empresas farmacéuticas en el municipio de Antiguo Cuscatlán.
- Anexo N°2 Modelo de encuesta dirigida a los contadores.
- Anexo N°3 Análisis e interpretación de resultados de la encuesta enfocada a los contadores.
- Anexo N°4 Formatos para cálculo del deterioro y del valor en uso.
- Anexo N°5 Formato de Conciliación fiscal.

Anexo 1: Listado de las empresas farmacéuticas en el municipio de Antigua Cuscatlán

INSTALACIONES INSPECCIONADAS ENERO - MARZO AÑO 2017			
MES	TIPO DE ESTABLECIMIENTO	NOMBRE DEL ESTABLECIMIENTO	MUNICIPIO
Febrero	Droguería	DROGUERÍA C. IMBERTON, S.A. DE C.V.	Antigua Cuscatlán
Enero	Droguería	DROGUERIA GLAXOSMITHKLINE EL SALVADOR, S.A.	Antigua Cuscatlán
Febrero	Droguería	DROGUERIA PISA DE EL SALVADOR	Antigua Cuscatlán
Febrero	Droguería	DROGUERIA SAIMED	Antigua Cuscatlán
Marzo	Laboratorio Farmacéutico	GAMMA LABORATORIES S.A. DE C.V.	Antigua Cuscatlán
Marzo	Laboratorio Farmacéutico	LABORATORIO ANCALMO	Antigua Cuscatlán
Febrero	Laboratorio Farmacéutico	LABORATORIOS CAROSA, S.A. DE C.V.	Antigua Cuscatlán
Marzo	Laboratorio Farmacéutico	LABORATORIOS COFASA	Antigua Cuscatlán
Febrero	Laboratorio Farmacéutico	LABORATORIOS SUIZOS, S.A. DE C.V.	Antigua Cuscatlán
Enero	Laboratorio Farmacéutico	LABORATORIOS TERAMED	Antigua Cuscatlán
Febrero	Laboratorio Farmacéutico	LABORATORIOS VIJOSA	Antigua Cuscatlán

Anexo 2: Modelo de encuesta dirigida a los contadores



**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE CONTADURIA PÚBLICA**



Cuestionario de investigación

DIRIGIDO A: Los profesionales de la contaduría pública de las empresas del sector farmacéutico del municipio de Antigua Cuscatlán.

OBJETIVO: Obtener un diagnóstico de la situación actual sobre la temática “TRATAMIENTO TRIBUTARIO Y CONTABLE EN LA NIIF PARA LAS PYMES DEL DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS EN LAS EMPRESAS FARMACÉUTICAS”.

PROPOSITO: Sustentar el trabajo de investigación del “TRATAMIENTO TRIBUTARIO Y CONTABLE EN LA NIIF PARA LAS PYMES DEL DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS EN LAS EMPRESAS FARMACÉUTICAS”.

INDICACIONES: Solicitamos contestar los más objetivamente posible cada una de las siguientes preguntas, marcado con una “X” o complementando las interrogantes que se le planteen. De antemano le agradecemos su colaboración y le garantizamos la confidencialidad de la información revelada en este cuestionario.

1. ¿Qué marco de referencia contable se utiliza en la compañía para la elaboración de los estados financieros?
 - a) NIIF para PYMES
 - b) NIIF completas
 - c) Base fiscal
 - d) PCGA
 - e) Otra (especifique) _____

2. ¿Para cuáles de las siguientes cuentas de activo reconocen deterioro de valor?

(Puede marcar más de una casilla)

- a) Inventarios
- b) Plusvalías
- c) Propiedad, planta y equipo
- d) Activos Intangibles
- e) Otra (especifique) _____

3. Si el caso fuera que no reconoce contablemente el deterioro de activos, señale la principal causa de ello.

- a) No existe una política de medición posterior de los activos.
- b) No posee activos sujetos a deterioro
- c) Recursos insuficientes para la realización
- d) Otra. (Especifique) _____

4. En la empresa donde usted labora ¿tienen políticas contables relacionadas con deterioro del valor de los activos?

- a) Sí
- b) No

5. ¿Qué tratamiento contable le da al deterioro del valor de los activos para efectos del impuesto sobre la renta?

- a) Costo y/o Gasto deducible
- b) Gasto no deducible
- c) Inversión Amortizable.
- d) Pérdida con afectación al patrimonio
- e) Otro (especifique) _____

6. ¿Considera que el reconocimiento de deterioro le generaría diferencias temporarias y/o permanentes, relacionadas con el diferimiento del impuesto sobre la renta?

- a) Sí
- b) No

7. ¿De qué manera elimina las distorsiones que pueden surgir como consecuencia del reconocimiento del deterioro del valor de los activos?

- a) Ajuste contable
- b) Conciliación financiera – fiscal
- c) Ningún ajuste
- d) Otra (especifique)_____

8. ¿En cuáles de las siguientes temáticas ha sido capacitado durante el último año?

(Puede marcar más de una casilla)

- a) NIIF para las PYMES
- b) NIIF completas
- c) Control Interno
- d) Impuestos diferidos
- e) Ley contra el Lavado de Dinero y Activos
- f) Otra (especifique)_____
- g) No he sido capacitado

9. En caso no haya recibido capacitaciones, señale cuál de las siguientes circunstancias puede ser la causa de ello.

- a) No existe un programa de capacitaciones en la empresa
- b) El costo es muy elevado
- c) No se considera necesario
- d) Otra (Especifique)_____
- e) Sí, me han capacitado

10. ¿Por cuáles de las siguientes causas considera usted que el deterioro del valor, la depreciación y la obsolescencia en los activos tienden a confundirse?

(Puede marcar más de una casilla)

- a) Están relacionados con la disminución del valor de los activos
- b) Las definiciones de la normativa técnica son similares
- c) Se reconocen contablemente como gasto.
- d) Otra (especifique) _____

11. ¿Es correcto afirmar que el deterioro del valor de los activos afecta de alguna manera la base imponible del impuesto al valor agregado IVA?

- a) Sí
- b) No

12. ¿Considera usted que la aplicación del deterioro del valor de los activos afecta de alguna manera la ganancia o pérdida de capital por la venta de éstos y en consecuencia el impuesto sobre la renta determinado?

- a) Sí
- b) No

13. En la empresa donde usted labora ¿De qué forma se determina si los inventarios han sufrido deterioro de valor?

- a) Únicamente cuando hay indicadores externos (desgaste por paso del tiempo, cambios en entorno legal, tecnológico o económico)
- b) Únicamente cuando hay indicadores internos (evidencia de deterioro físico, cambios en el uso del activo, el rendimiento económico es bajo)
- c) Cuando exista una combinación de indicadores externos e internos
- d) Al cierre de cada ejercicio
- e) Otra (especifique) _____

14. En la empresa donde usted labora ¿De qué forma determina si los activos intangibles han sufrido deterioro de valor?

- a) Únicamente cuando hay indicadores externos (avances tecnológicos, decremento de valor de mercado por el uso)
- b) Únicamente cuando hay indicadores internos (activo ocioso, reestructuración de operaciones, cambios en la forma de uso del activo, decremento de flujos de efectivo que genera el activo)
- c) Cuando exista una combinación de indicadores externos e internos
- d) Al cierre de cada ejercicio
- e) Otro (especifique) _____

15. En la empresa donde usted labora ¿De qué forma determina si la propiedad, planta y equipo ha sufrido deterioro de valor?

- a) Únicamente cuando hay indicadores externos de que se ha producido un deterioro del valor (avances tecnológicos, decremento de valor de mercado por el uso)
- b) Únicamente cuando hay indicadores internos (Deterioro físico, activo ocioso, reestructuración de operaciones, discontinuación de operaciones)
- c) Cuando exista una combinación de indicadores externos e internos
- d) Al cierre de cada ejercicio
- e) Otro (especifique) _____

16. ¿Qué grado de utilidad le atribuiría a un documento teórico que oriente sobre el tratamiento tributario y contable del deterioro del valor de los activos?

- a) Muy útil
- b) Útil
- c) Poco útil
- d) Nada Útil

Agradecemos la participación y colaboración para la realización de nuestro trabajo de investigación.

Anexo 3: Análisis e interpretación de resultados de la encuesta

Pregunta No. 1

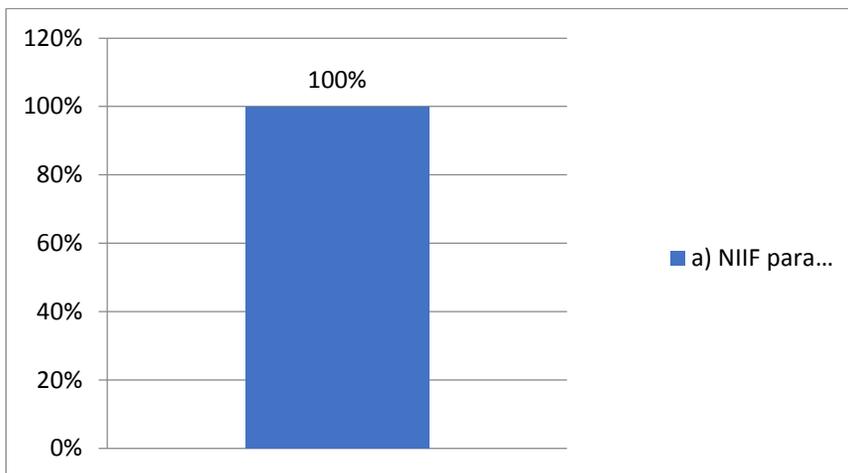
¿Qué marco de referencia contable se utiliza en la compañía para la elaboración de los estados financieros?

Objetivo 1: Conocer la base sobre la cual se elaboran los estados financieros y determinar la aplicabilidad del deterioro del valor de los activos.

Cuadro No. 1

Opciones de respuesta	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
a) NIIF para PYMES	11/11	100%
b) NIIF Completas	0	0
c) Base Fiscal	0	0
d) PCGA	0	0
e) Otra (especifique)	0	0
Totales	11	100%

Gráfico No. 1



Análisis

El total de la muestra fue de 11 empresas del sector farmacéutico, de las cuales cuando se les preguntó a los contadores de cada una de ellas, acerca de la base sobre la cual se elaboran los estados financieros, el 100% aplica la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES)

Pregunta No. 2

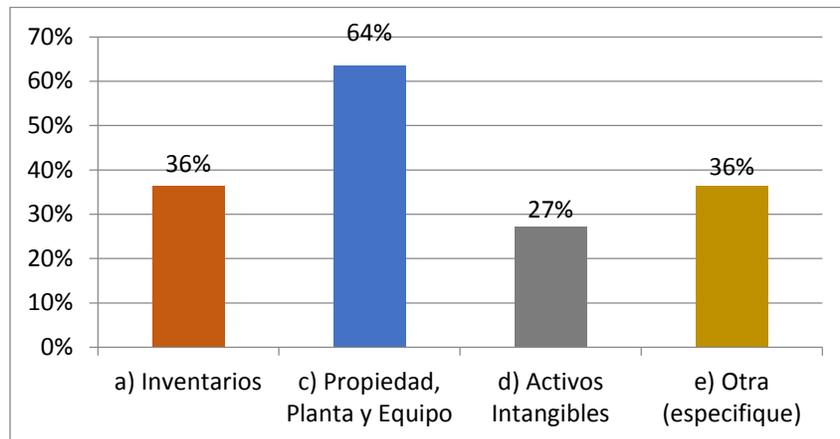
¿Para cuáles de las siguientes cuentas de activo reconocen deterioro de valor?

Objetivo 2: Identificar los activos sujetos a deterioro del valor en las empresas

Cuadro No. 2

Opciones de respuesta	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
a) Inventarios	4/11	36%
b) Plusvalías	0/11	0%
c) Propiedad, Planta y Equipo	7/11	64%
d) Activos Intangibles	3/11	27%
e) Otra (especifique)	4/11	36%

Gráfico No. 2



Análisis

De la muestra seleccionada el 64% manifiesta reconocer deterioro de valor para la propiedad, planta y equipo, el 36% para inventarios y en igual porcentaje aquellos que manifiestan que no lo aplican,

Pregunta No. 3

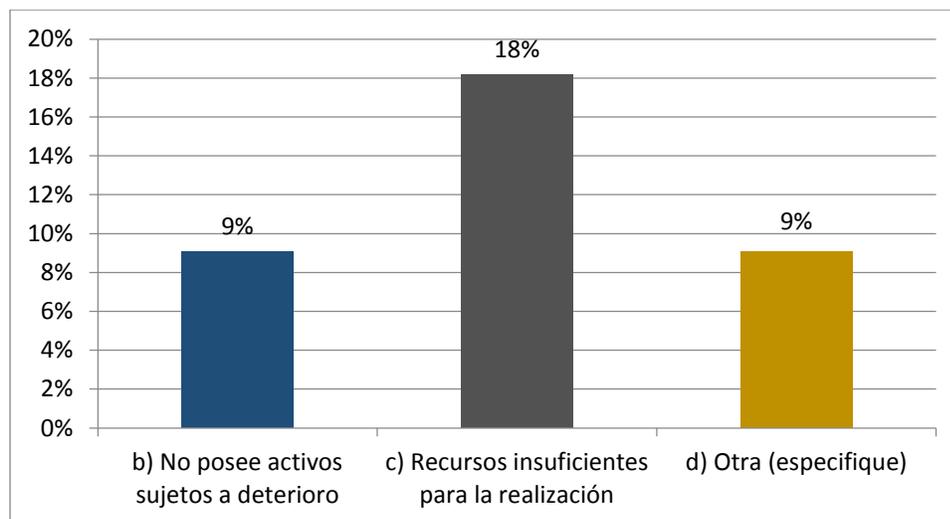
Si el caso fuera que no reconoce contablemente el deterioro de activos, señale la principal causa de ello.

Objetivo 3: Determinar cuáles son las causas que dificultan la aplicación del deterioro del valor de los activos.

Cuadro No. 3

RESPUESTAS	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
a) No existe una política de medición posterior de los activos	0	0%
b) No posee activos sujetos a deterioro	1/11	9%
c) Recursos insuficientes para la realización	2/11	18%
d) Otra (especifique)	1/11	9%

Gráfico No. 3



Análisis

Del total de la muestra seleccionada el 18% manifiesta que un motivo por el cual no aplica el deterioro de valor de los activos es por la falta de recursos, mientras que el 9% manifiesta que no posee activos que sean sujetos a la evaluación de deterioro.

Pregunta No. 4

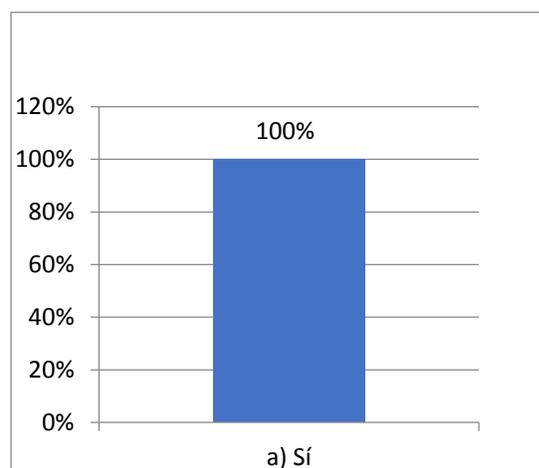
En la empresa donde usted labora ¿tienen políticas contables relacionadas con deterioro del valor de los activos?

Objetivo 4: Conocer si en la empresa hay políticas establecidas con relación al tema en estudio.

Cuadro No. 4

RESPUESTAS	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
a) Sí	11/11	100%
b) No	0	0%

Gráfico No. 4



Análisis

El 100% de la muestra seleccionada manifiesta que poseen políticas para la evaluación del deterioro de valor de los activos.

Pregunta No. 5

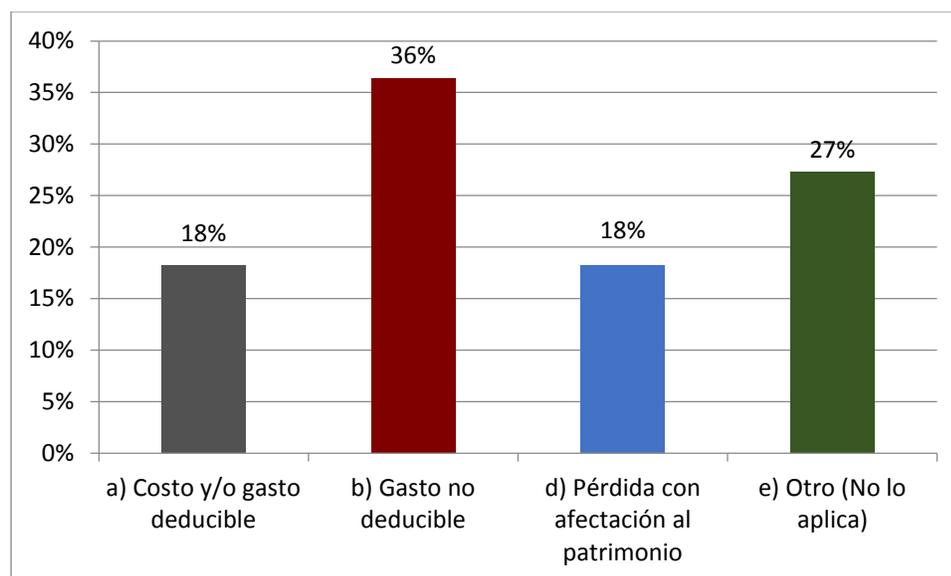
¿Qué tratamiento contable le da al deterioro del valor de los activos para efectos del impuesto sobre la renta?

Objetivo 5: Conocer el grado de interpretación y conocimiento relacionado con el tema.

Cuadro No. 5

RESPUESTAS	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
a) Costo y/o gasto deducible	2/11	18%
b) Gasto no deducible	4/11	36%
c) Inversión amortizable	0	0%
d) Pérdida con afectación al patrimonio	2/11	18%
e) Otro (especifique)	3/11	27%

Gráfico No. 5



Análisis:

El 38% de los encuestados manifiesta que reconoce el deterioro del valor de los activos como un gasto no deducible, mientras que el 27% expresa que no aplica el deterioro de valor.

Pregunta No. 6

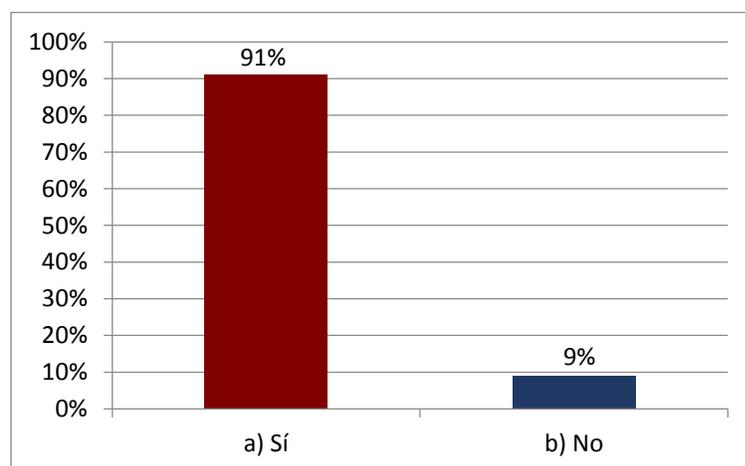
¿Considera que el reconocimiento de deterioro le generaría diferencias temporarias y/o permanentes, relacionadas con el diferimiento del impuesto sobre la renta?

Objetivo 6: Conocer si en las empresas utilizan impuestos diferidos por la aplicación de normativa técnica que difiere con respecto a la base fiscal.

Cuadro No. 6

RESPUESTAS	Frecuencia	
	Relativa	Absoluta
a) Sí	10	91%
b) No	1	9%

Gráfico No. 6



Análisis:

El 91% del total de los encuestados sabe que la aplicación del deterioro del valor le genera una diferencia temporaria originando un impuesto diferido.

Pregunta No. 7

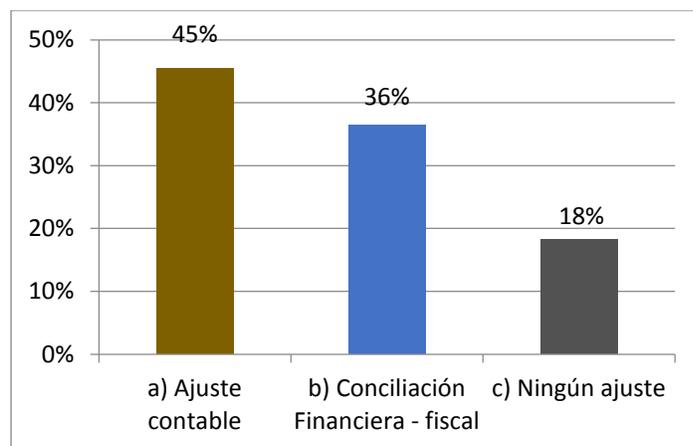
¿De qué manera elimina las distorsiones que pueden surgir como consecuencia del reconocimiento del deterioro del valor de los activos?

Objetivo 7: Conocer el procedimiento para eliminar distenciones entre la base técnica y fiscal.

Cuadro No. 7

RESPUESTAS	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
a) Ajuste contable	5/11	45%
b) Conciliación Financiera - fiscal	4/11	36%
c) Ningún ajuste	2/11	18%
d) Otra (especifique)	0	0%

Gráfico No. 7



Análisis:

El 45% de los encuestados efectúa un ajuste contable para eliminar las distorsiones que surgen de aplicar el deterioro de valor de los activos, mientras tanto el 36% realiza una conciliación financiera – fiscal.

Pregunta No. 8

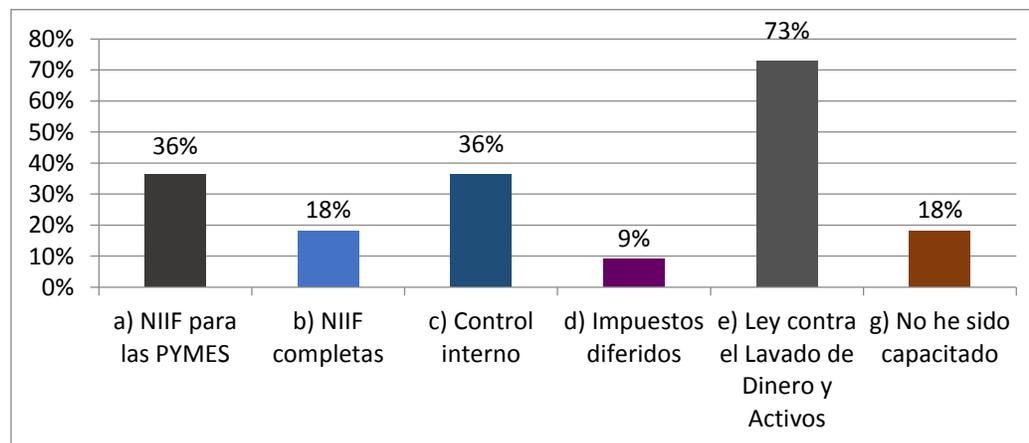
¿En cuáles de las siguientes temáticas ha sido capacitado durante el último año?

Objetivo 8: Identificar causas de la errónea aplicación del deterioro del valor..

Cuadro No. 8

RESPUESTAS	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
a) NIIF para las PYMES	4/11	36%
b) NIIF completas	2/11	18%
c) Control interno	4/11	36%
d) Impuestos diferidos	1/11	9%
e) Ley contra el Lavado de Dinero y Activos	8/11	73%
f) Otra (especifique)	0	0%
g) No he sido capacitado	2/11	18%

Gráfico No. 8



Análisis:

La Ley contra el Lavado de Dinero y Activos, es el tema en el que más han sido capacitados los encuestados con un 73%, seguido por las NIIF para las PYMES y el tema de control interno ambas con el 36%.

Pregunta No. 9

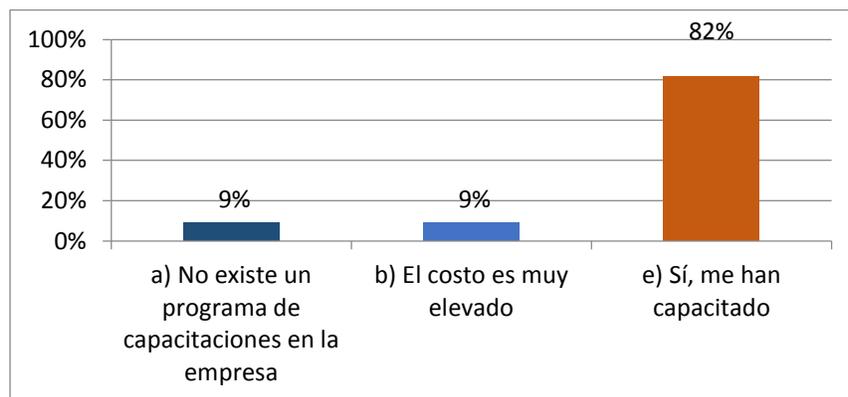
En caso no haya recibido capacitaciones, señale cuál de las siguientes circunstancias puede ser la causa de ello.

Objetivo 9: Identificar carencias de conocimiento como causa de la errónea aplicación del deterioro del valor.

Cuadro No. 9

RESPUESTAS	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
a) No existe un programa de capacitaciones en la empresa	1/11	9%
b) El costo es muy elevado	1/11	9%
c) No se considera necesario	0	0%
d) Otra (especifique)	0	0%
e) Sí, me han capacitado	9/11	82%

Gráfico No. 9



Análisis:

Del total de los encuestados que no han sido capacitados, manifiestan que los motivos son que no existe un programa de capacitaciones en la empresa para la que laboran y el costo de éstas es muy elevado, ambas opciones con un 9%, el resto si ha sido capacitado.

Pregunta No. 10

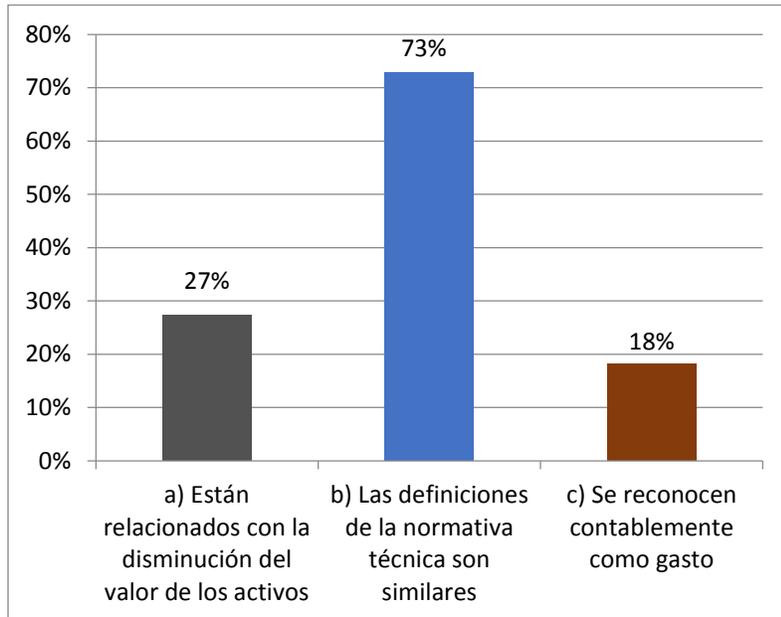
¿Por cuáles de las siguientes causas considera usted que el deterioro del valor, la depreciación y la obsolescencia en los activos tienden a confundirse?

Objetivo 10: Conocer el grado de interpretación y conocimiento relacionado con el tema.

Cuadro No. 10

RESPUESTAS	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
a) Están relacionados con la disminución del valor de los activos	3/11	27%
b) Las definiciones de la normativa técnica son similares	8/11	73%
c) Se reconocen contablemente como gasto	2/11	18%
d) Otra (especifique)	0	0%

Gráfico No. 10



Análisis:

La mayor causa de confusión entre la depreciación y deterioro del valor según los encuestados es que ambas definiciones son muy similares con un porcentaje de 73%, mientras que un 27% lo asocian con que ambas definiciones están relacionadas con una disminución en el valor de los activos.

Pregunta No. 11

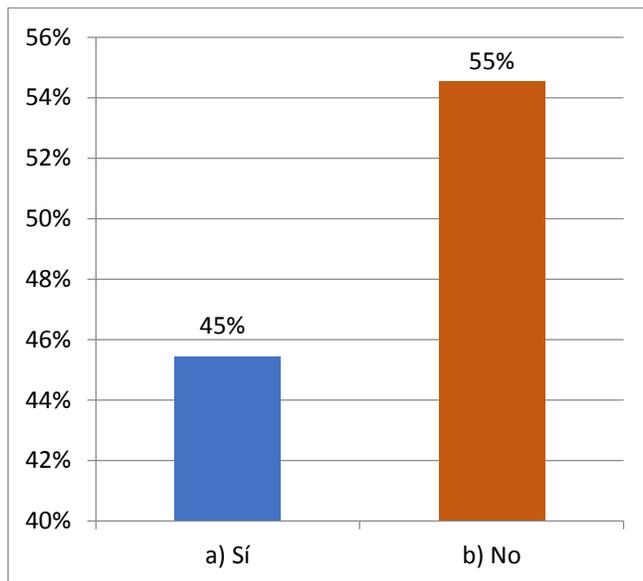
¿Es correcto afirmar que el deterioro del valor de los activos afecta de alguna manera la base imponible del impuesto al valor agregado IVA?

Objetivo 11: Conocer si en la empresa hay políticas establecidas con relación al tema en estudio

Cuadro No. 11

RESPUESTAS	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
a) Sí	5/11	45%
b) No	6/11	55%

Gráfico No. 11



Análisis:

El 52% de los encuestados opinan que la aplicación del deterioro del valor de los activos no afecta en ninguna manera la base imponible del impuesto al valor agregado IVA, en cambio el 45% opina lo contrario.

Pregunta No. 12

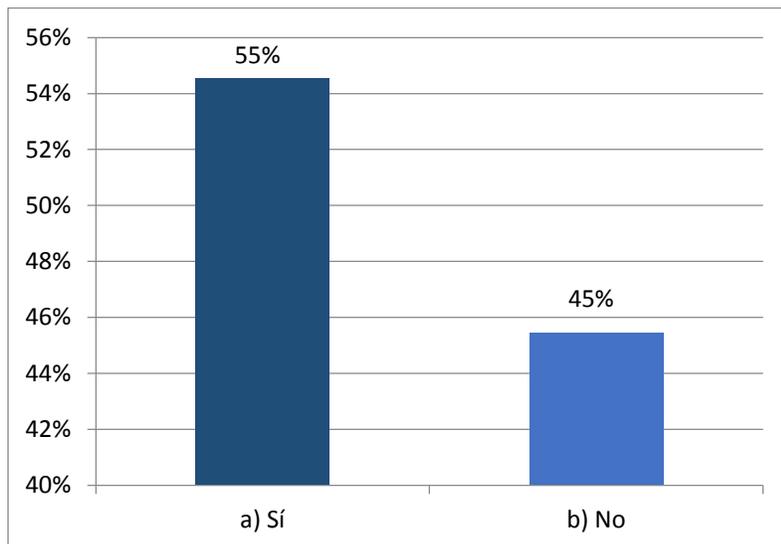
¿Considera usted que la aplicación del deterioro del valor de los activos afecta de alguna manera la ganancia o pérdida de capital por la venta de éstos y en consecuencia el impuesto sobre la renta determinado?

Objetivo 12: Conocer si el deterioro de valor afecta el valor de venta de los activos cuando ésta decide venderlos.

Cuadro No. 12

RESPUESTAS	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
a) Sí	6/11	55%
b) No	5/11	45%

Gráfico No. 12



Análisis:

El deterioro del valor de los activos afecta el valor de la ganancia o pérdida de capital según el 55% de los encuestados a diferencia del 45% que opina que el deterioro de valor no tiene ninguna incidencia en ésta.

Pregunta No. 13

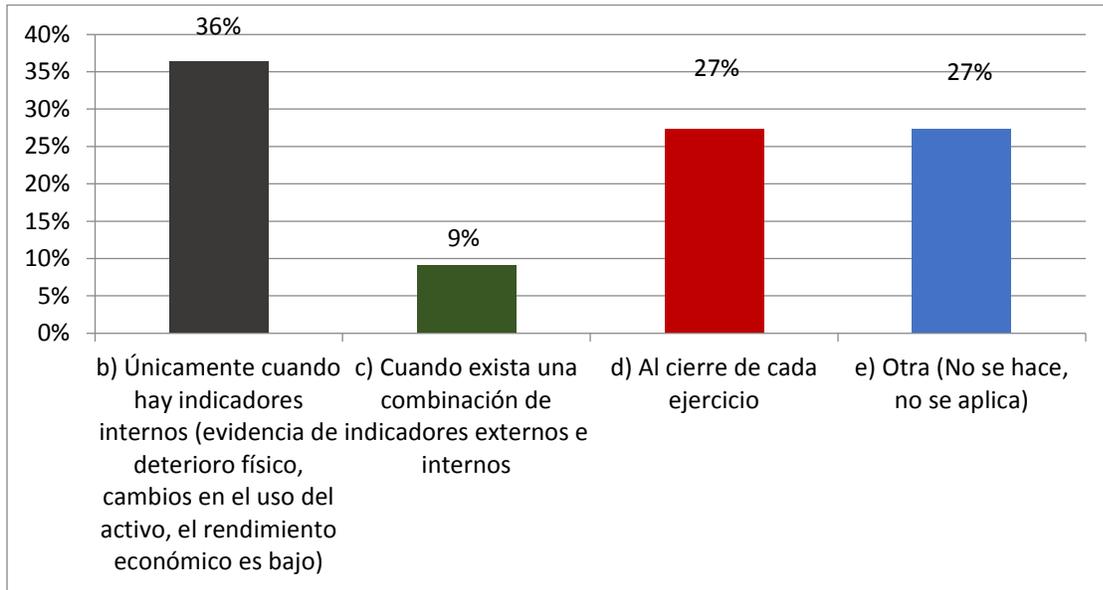
En la empresa donde usted labora ¿De qué forma se determina si los inventarios han sufrido deterioro de valor?

Objetivo 13: Conocer los criterios para reconocer el deterioro en los inventarios

Cuadro No. 13

RESPUESTAS	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
a) Únicamente cuando hay indicadores externos (desgaste por paso del tiempo, cambios en entorno legal, tecnológico o económico)	0/11	0%
b) Únicamente cuando hay indicadores internos (evidencia de deterioro físico, cambios en el uso del activo, el rendimiento económico es bajo)	4/11	36%
c) Cuando exista una combinación de indicadores externos e internos	1/11	9%
d) Al cierre de cada ejercicio	3/11	27%
e) Otra (No se hace, no se aplica)	3/11	27%

Gráfico No. 13



Análisis:

El deterioro de valor de los inventarios se determina tomando en cuenta únicamente con la existencia de indicadores internos según el 36% de los encuestados, el 27% lo hace al cierre del ejercicio y otro 27% no lo aplica.

Pregunta No. 14

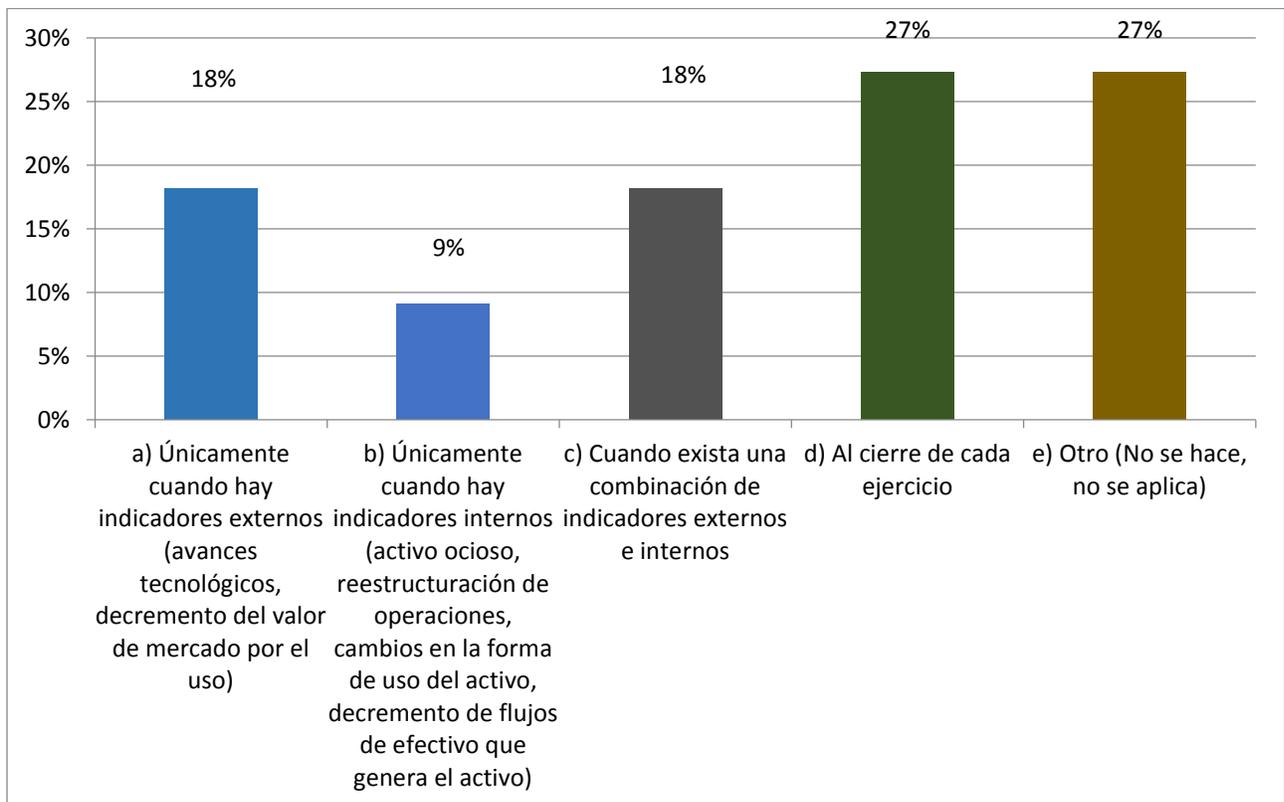
En la empresa donde usted labora ¿De qué forma determina si los activos intangibles han sufrido deterioro de valor?

Objetivo 14: Conocer los criterios para reconocer el deterioro en los activos intangibles

Cuadro No. 14

RESPUESTAS	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
a) Únicamente cuando hay indicadores externos (avances tecnológicos, decremento del valor de mercado por el uso)	2/11	18%
b) Únicamente cuando hay indicadores internos (activo ocioso, reestructuración de operaciones, cambios en la forma de uso del activo, decremento de flujos de efectivo que genera el activo)	1/11	9%
c) Cuando exista una combinación de indicadores externos e internos	2/11	18%
d) Al cierre de cada ejercicio	3/11	27%
e) Otro (especifique)	3/11	27%

Gráfico No. 14.



Análisis:

El 27% del total de los encuestados manifiesta que no efectúa evaluación de deterioro de valor a sus intangibles, otro 27% lo hace al cierre del ejercicio.

Pregunta No. 15

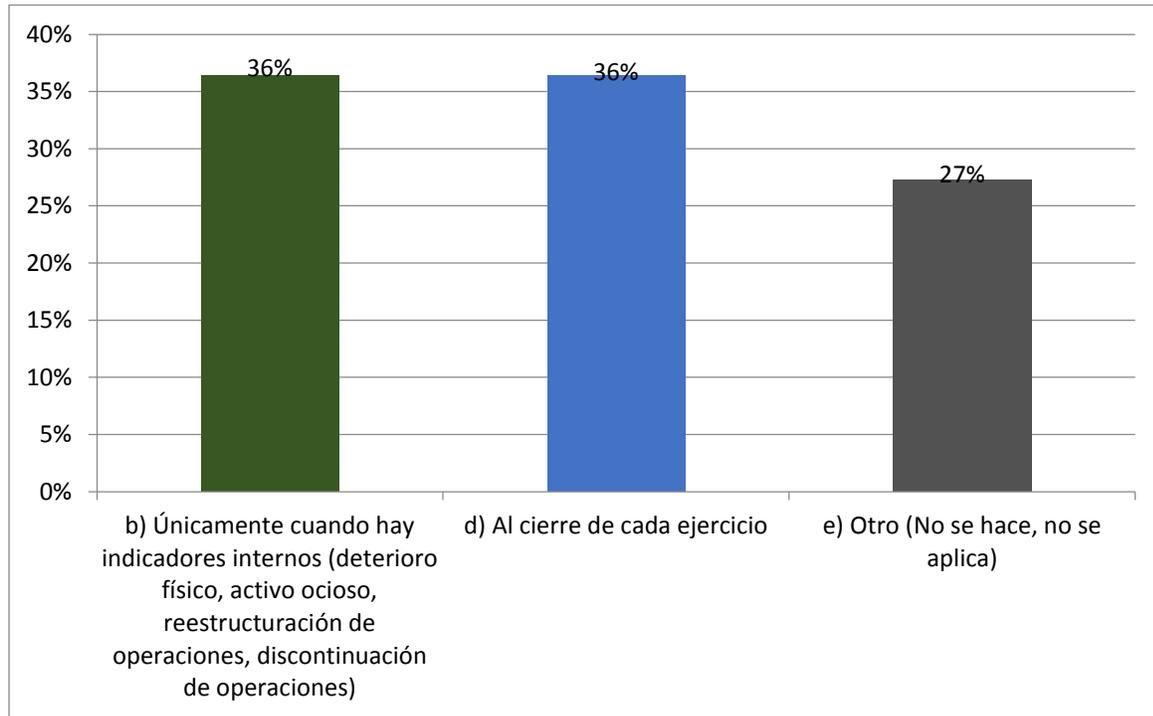
En la empresa donde usted labora ¿De qué forma determina si la propiedad, planta y equipo ha sufrido deterioro de valor?

Objetivo 15: Conocer los criterios para reconocer el deterioro en la propiedad, planta y equipo.

Cuadro No. 15

RESPUESTAS	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
a) Únicamente cuando hay indicadores externos de que se ha producido un deterioro del valor (avances tecnológicos, decremento del valor de mercado por el uso)	0/11	0%
b) Únicamente cuando hay indicadores internos (deterioro físico, activo ocioso, reestructuración de operaciones, discontinuación de operaciones)	4/11	36%
c) Cuando exista una combinación de indicadores externos e internos	0/11	0%
d) Al cierre de cada ejercicio	4/11	36%
e) Otro (especifique)	3/11	27%

Gráfico No. 15



Análisis:

Para medir el deterioro de valor de la propiedad, planta y equipo el 27% del total de los encuestados lo hace únicamente cuando hay indicadores internos, y en igual porcentaje lo hacen al cierre del ejercicio a diferencia del 27% que no hace evaluación alguna.

Pregunta No. 16

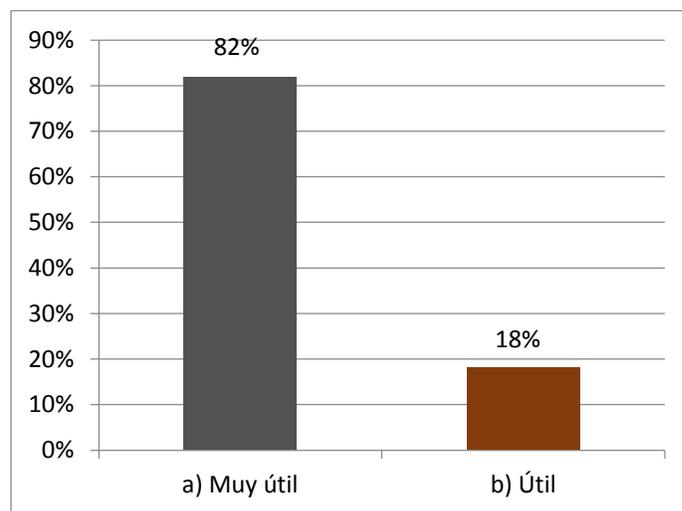
¿Qué grado de utilidad le atribuiría a un documento teórico que oriente sobre el tratamiento tributario y contable del deterioro del valor de los activos?

Objetivo 16: Determinar la utilidad de la investigación

Cuadro No. 16

RESPUESTAS	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
a) Muy útil	9/11	82%
b) Útil	2/11	18%
c) Poco útil	0	0%
d) Nada útil	0	0%

Gráfico No. 16



Análisis:

De un total de 11 encuestados el 82% considera que la elaboración de un documento de orientación sobre el tratamiento tributario y contable del deterioro del valor de los activos sería muy útil y un 18% considera útil la elaboración de este documento.

Anexo 4: Formatos para cálculo del deterioro y del valor en uso

Matriz para determinación del deterioro

Inventarios

Nº	Producto	Importe en Libros	Precio de Venta	Costos de Terminación y Venta				Importe Recuperable	Deterioro	Condición
				Mano de Obra	Materiales	Almacenaje	Comisión Vta.			
01								\$0.00		
02								\$0.00		
03								\$0.00		
04								\$0.00		
05								\$0.00		
06								\$0.00		
07								\$0.00		
08								\$0.00		
09								\$0.00		
10								\$0.00		
Total del deterioro									\$0.00	

Matriz para determinación del deterioro

Propiedades, Planta y Equipo

Nº	Elemento de PP&E	Importe en Libros	Condiciones de Deterioro					Ajuste	Valor Razonable del Activo en Fecha E/F	Valor en uso del Activo	Deterioro	Condición
			↓ Valor Mercado	Efectos del entorno	% que afecta Valor en Uso	Obsolescencia o deterioro físico	Cambios en uso de activos					
01												
02												
03												
04												
05												
Total del deterioro												

Efectos del entorno

- Dejar De producir un bien por requerimiento legal
- Pérdidas recurrentes de la compañía
- Hay en el mercado activos con mejor tecnología y más eficientes
- El mercado desapareció o tiene tendencia a reducir

Cambios en uso de activos

- Forma en que se usa el activo
- Retiro y ocio del activo
- Descontinuación del activo
- Planes de venta del activo
- Evaluación De vida útil a finita

Cálculo de Valor en uso de un activo

Valor del bien:

Depreciación Acumulada: _____

Valor en libros

Período	Entradas	Salidas	Flujo Neto	Tasa de descuento	Valor Actual
1					
2					
3					
4					
5					
6					
Valor en uso					

Salidas

- Salidas de efectivo por la generación de las entradas de efectivo
- Flujos que se espera pagar por la disposición del activo

Anexo 5 Formato de Conciliación fiscal

CONCILIACIÓN ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y EL RESULTADO FISCAL PARA EFECTOS DEL (EXPRESADO EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA)			
	CONCEPTO	DETALLE	2016
	Por el ejercicio terminado al 31 de diciembre de 2016		
1	Utilidad (pérdida neta) antes de Impuesto sobre la Renta y Reserva Legal		\$ -
2	(+) Ingresos gravados no registrados en contabilidad		\$ -
	Sueldos, salarios, gratificaciones, comisiones y otros (para persona natural)	\$ -	
	Cánones arrendamiento de inmuebles o muebles (para persona natural)	\$ -	
	Canones devengados por el arrendador en contrato de arrendamiento financiero		
	Intereses por préstamos otorgados a terceros (persona natural)	\$ -	
	Valor ajuste de renta gravada por aplicación de precios de transferencia (Art. 62-A CT)		
3	(+) Costos y Gastos no deducibles fiscalmente (no incluye por aplicación de NIIF u otros principios contables):		\$ -
	Gastos de viaje o viáticos no necesarios. (Art. 29-A, Nral. 4, LISR).	\$ -	
	Donaciones no deducibles por no cumplir con requisitos o exceder del límite legal. (Art. 29-A, Nral. 9, LISR).	\$ -	
	Contribuciones no comprendidas en la Ley. (Art. 29-A, Nral. 9, LISR).		
	Pérdidas de capital por robos, siniestros u otros casos de fuerza mayor o casos fortuitos. (Art. 29-A, Nral. 10, LISR).	\$ -	
	Otros costos o gastos no indispensables para la producción de la renta o la conservación de la fuente. (Art. 29-A, Nral. 11, LISR).	\$ -	
	Costos y gastos sin efectuar retención de ISR o habiéndola efectuado no ha sido enterada. (Art. 29-A, Nral. 12, LISR).	\$ -	
	Costos y gastos sin efectuar retenciones de seguridad social o previsional, o efectuándolas no han sido enteradas. (Art. 29-A, Nral. 13, y Art. 29 Nral. 2, LISR)	\$ -	
	Depreciaciones o amortizaciones por revaluaciones. (Arts. 29-A, Nral. 24, 30 Nral. 4 y 30-A Lit. b), LISR)	\$ -	
	Amortización o depreciación de derechos de llave, marcas y otros activos intangibles similares. (Art. 29-A, Nral. 19 LISR)	\$ -	
	Otros costos o gastos no deducibles establecidos en el Art. 29-A LISR.	\$ -	
	Costos y gastos no contenidas expresamente en la Ley. (Art. 29-A, Nral. 24 LISR)		
	Costos y gastos efectuados en paraísos fiscales por servicios utilizados en el país o intangibles, sin retención. (Art. 29-A, Nral. 12, LISR)		
	Costos y gastos relacionados con rentas no gravadas. (Art. 28. LISR)	\$ -	
	Costos y gastos relacionados con ingresos, productos o utilidades excluidos o que no constituyen renta. (Art. 28, LISR)	\$ -	
	Costos y gastos relacionados con ingresos no sujetos. (Art. 29-A, Nrls. 11 y 16 LISR)		
	Gastos no deducibles por aplicación del Art. 127 de la LISR	\$ -	
	Valor ajuste por objeción al costo o gasto al aplicar precios de transferencia (Art. 62-A CT).		
	Valor ajuste por exceso de costo o gasto al aplicar subcapitalización (Art. 29-A Num. 14) LISR).		
	Proporción de reserva legal no deducible	\$ -	

4	(+) Costos y Gastos no deducibles fiscalmente por aplicación de NIIF u otros principios contables:		\$ -
	Depreciación de Bienes en arrendamiento financiero (Arrendatario)		
	Gasto por intereses incurridos en contrato de arrendamiento financiero (Arrendatario)		
	Valor gasto en concepto de provisiones de deterioro	\$ -	
	Valor gasto no deducible por aplicación de valor neto de realización o valor razonable	\$ -	
	Valor provisiones de incobrabilidad reservas de saneamiento no deducibles (Art. 31 Num 3) LISR)		
	Diferencia en aplicación de depreciación fiscal y financiera	\$ -	
	Gastos por intereses reconocidos a valor presente de préstamos otorgados a compañías relacionadas	\$ -	
5	(-) Rentas no Gravadas, Excluidas, no sujetas o que no constituyen renta (no incluye las del exterior)		\$ -
	Indemnización por seguros	\$ -	
	Rentas no gravadas por Convenio internacional	\$ -	
	Ingresos registrados de acuerdo a principios contables que no son renta gravada	\$ -	
	Otros ingresos excluidos o que no constituyen renta	\$ -	
6	(-) Deducciones Legales no registradas en contabilidad		\$ -
	Gastos médicos y colegiaturas documentadas hasta el límite legal (Persona Natural)	\$ -	
	Cotizaciones de seguridad social persona natural (ISSS, IPSFA, entre otros)		
	Cotizaciones previsionales (AFP)		
	AFP cuota voluntaria (Persona Natural)	\$ -	
	Cotizaciones de seguridad social Bienestar Magisterial. (Persona Natural)	\$ -	
	Donaciones deducibles legalmente (Persona Natural)	\$ -	
	Reserva legal relacionada con rentas gravadas	\$ -	
	Gasto por cánones devengados en contrato de arrendamiento financiero (Arrendatario)		
	Depreciación de bien en contrato de arrendamiento financiero. (Arrendador)	\$ -	
	Deudas incobrables (Art. 31 Num. 2, LISR)		
	Donaciones no contabilizadas	\$ -	
7	(-) Ingresos generados en el exterior		\$ -
	Renta por créditos o financiamientos otorgados o colocados en el exterior, gravadas con ISR extranjero.		
	Renta por créditos o financiamientos otorgados o colocados en el exterior, no gravadas con ISR extranjero.		
	Renta por depósitos en instituciones financieras en el exterior, gravadas con ISR extranjero.		
	Renta por depósitos en instituciones financieras en el exterior, no gravadas con ISR extranjero.		
	Renta por inversiones en Valores y demás instrumentos financieros en el exterior, gravadas con ISR extranjero.		
	Renta por inversiones en Valores y demás instrumentos financieros en el exterior, no gravadas con ISR extranjero.		
	Renta por ganancias en negociaciones de inmuebles o muebles en el exterior.		
	Rentas por servicios prestados en el exterior.		
8	(+) Costos, gastos y deducciones relacionados con ingresos generados en el exterior:		\$ -
	Costos relacionados con ingresos en el exterior		
	Gastos relacionados con ingresos en el exterior		

9	(-) Ingresos objetos de retención definitiva:		\$ -
	Premios o ganancias de concursos, loterías, rifas, sorteos o juegos de azar o de habilidad. (Art. 160 CT)		
	Utilidades o dividendos distribuidas (Art. 72 LISR)		
	Intereses, premios y otras utilidades provenientes de depósitos bancarios (persona natural) (Art.159 CT)		
	Rentas obtenidas por personas naturales, de Valores que no fueron objeto de retención (Art. 159 CT)		
10	(+) Costos y gastos relacionados con ingresos objeto de retención definitiva:		\$ -
	Costos y gastos relacionados con intereses, premios y otras utilidades de depósitos bancarios		
	Costos y gastos relacionados con títulos valores		
11	(-) Ingresos registrados por aplicación de NIIF y otros principios contables que no constituyen renta gravada		\$ -
	Ingreso por intereses devengados en contrato de arrendamiento financiero (Arrendador)		
	Valor liberación de provisión o reserva de saneamiento no deducida para efectos fiscales		
	Valor comisiones por otorgamiento de préstamos bancarios ya gravados para efectos fiscales		
	Ingresos por intereses futuros	\$ -	
	Ingreso por impuesto sobre la renta diferido	\$ -	
12	(+/-)Efecto operaciones de capital		\$ -
	(-) Ganancias de capital por transacciones contabilizadas	\$ -	
	(+) Perdidas de capital por transacciones contabilizadas	\$ -	
	(+) Gastos de transacción por operaciones de ganancia o pérdida de capital	\$ -	
13	(=) Renta Neta sujeta a impuesto con tasa ordinaria		
14	(=) Pérdida fiscal o neta		
15	(+) Renta neta proveniente de créditos o financiamientos otorgados en el exterior (Art. 16 inc. 7° LISR)		\$ -
16	(+) Ganancia netas de capital en bienes realizados cuya posesión es menor o igual a 12 meses (Art. 42 LISR)		\$ -
17	(=) Renta neta o imponible ordinaria		\$ -
18	Impuesto sobre la renta computado a la tasa ordinaria (Artículos 37 y 41 de la LISR)		\$ -
19	(+) Impuesto ganancia neta de capital (operaciones mayor a 12 meses, Art. 42 LISR)		\$ -
20	(+) Impuesto por operaciones con títulos valores y demás instrumentos financieros en el exterior (Art. 14-A LISR)		\$ -
21	(+) Impuesto por rentas provenientes de depósitos en el exterior (art. 27 LISR)		\$ -
22	(+) Impuesto por disminución de reserva legal (art. 31 num 1 LISR)		\$ -
23	(+) Impuesto por rentas que no fueron objeto de retención de impuesto, definitiva		\$ -
	Premios o ganancias provenientes de concursos, loterías, rifas, sorteos o juegos de azar o de habilidad (Art. 160 CT)	\$ -	
	Utilidades o dividendos distribuidas (Art. 72 LISR)	\$ -	
	Rentas obtenidas por personas naturales de depósitos en Instituciones Financieras que no fueron objeto de retención (Art. 159 CT)	\$ -	
	Rentas obtenidas por personas naturales de valores que no fueron objeto de retención (Art. 159 CT)	\$ -	
24	(=)TOTAL IMPUESTO		\$ -
Los Anexos Tributarios han sido preparados bajo Responsabilidad del Contribuyente, conforme a los formatos proporcionados por la Administración Tributaria, los cuales han sido examinados para propósitos Fiscales.			