

**PROPUESTA METODOLOGIA PARA DOCUMENTAR, VALORAR,
CONTABILIZAR Y REVELAR LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN DE LA
PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO, E INTANGIBLES; DE ACUERDO CON LAS
NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA
PYMES, EN LAS ENTIDADES MANUFACTURERAS DE BORDADOS DEL
MUNICIPIO DE CARTAGO VALLE DEL CAUCA.**

JAIME ALBERTO CHAVARRIAGA AGUILAR

**UNIVERSIDAD DEL VALLE
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACION
PROGRAMA ACADEMICO CONTADURIA PÚBLICA
CARTAGO VALLE DEL CAUCA**

2015

**PROPUESTA METODOLOGIA PARA DOCUMENTAR, VALORAR,
CONTABILIZAR Y REVELAR LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN DE LA
PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO, E INTANGIBLES; DE ACUERDO CON LAS
NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA
PYMES, EN LAS ENTIDADES MANUFACTURERAS DE BORDADOS DEL
MUNICIPIO DE CARTAGO VALLE DEL CAUCA**

JAIME ALBERTO CHAVARRIAGA AGUILAR

Proyecto de grado para optar al título de Contador Público

Trabajo de grado, en la modalidad de monografía, presentado como requisito para
optar al título de Contador Publico

Asesor

Wilson Renán Molina

**UNIVERSIDAD DEL VALLE
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACION
PROGRAMA ACADEMICO CONTADURIA PÚBLICA
CARTAGO VALLE DEL CAUCA**

2015

Nota de aceptación.

Firma del presidente del jurado

Firma del jurado

Firma del jurado

Cartago diciembre del 2015

AGRADECIMIENTOS

A Dios que me dio las fuerzas para avanzar por el camino y me llenó de vida, salud y no me dejó desfallecer en el camino.

A mis padres, y mi familia por siempre apoyarme, dándome palabras de aliento cuando las necesitaba y por siempre estar a mi lado durante mis años de estudio y la realización de este proceso.

A mi esposa Maricel Yusti, mi mayor inspiración. Mi hijo Jose Miguel Chavarriaga Yusti, que es el motor que me impulsa a salir adelante y ser mejor cada día.

Porque ellos han sido la causa de mis motivaciones para llevar a término este recorrido, por sus esfuerzos, apoyo y comprensión que me brindaron. Al término de esta etapa de mi vida, quiero expresar un profundo y sincero agradecimiento porque me alentaron a lograr esta realidad.

A la universidad del valle, por abrir sus puertas y darme la oportunidad de crecer como profesional en sus aulas, convirtiéndose en la segunda casa.

A los docentes y asesores que formaron parte de este trabajo y que durante mi formación profesional compartieron sus conocimientos y experiencias.

A mis amigos, compañeros a los que estuvieron junto a nosotros en este proceso, aquellos que nos ayudaron a que el recorrido por este largo camino estuviera lleno de alegrías y sobretodo de recuerdos muy agradables.

TABLA DE CONTENIDO.

1	INTRODUCCIÓN.	1
2	ANTECEDENTES	2
3	EL PROBLEMA.	3
3.1	PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.	3
3.2	FORMULACIÓN DEL PROBLEMA.	4
3.3	SISTEMATIZACIÓN DEL PROBLEMA.	6
4	OBJETIVOS	7
4.1	GENERAL.	7
4.2	ESPECÍFICOS.	7
5	JUSTIFICACIÓN	8
6	MARCO DE REFERENCIA	10
6.1	MARCO TEÓRICO	10
6.1.1	Análisis de la investigación contable.	10
6.1.2	La contabilidad en Colombia.	12
6.1.3	Concepto de la depreciación y amortización.	17
6.1.4	Efecto de la depreciación y amortización	17
6.1.5	Enfoque de la depreciación y amortización.	18
6.1.6	Políticas de depreciación.	18
6.1.7	Diferencia entre depreciación y amortización.	19
6.1.8	Características de la depreciación de la propiedad planta y equipo.	19
6.1.9	Características de la amortización.	20
6.1.10	Métodos de depreciación.	20
6.1.11	Métodos de amortización.	21
6.1.12	Normas internacionales de información financieras (NIIF).	21
6.1.13	¿Que son las NIIF?	22
6.1.14	Las NIIF para pymes.	22

6.1.15	Diferencias entre NIIF completas y NIIF para pymes.....	23
6.2	MARCO CONCEPTUAL	24
6.3	MARCO CONTEXTUAL	27
6.4	MARCO LEGAL	30
6.4.1	LEY 1314 DE 2009.....	30
6.4.2	Nueva regulación sobre la implementación de las NIIF-NIC en Colombia. ...	31
7	ASPECTOS METODOLÓGICOS	34
7.1	Población y muestra.	35
7.1.1	Población.....	35
7.1.2	Muestra.....	35
8	CAPITULO I.....	38
8.1	CONCEPTUALIZACIÓN Y APLICACIÓN DE LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN EN LA PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO E INTANGIBLES PARA PYMES	38
8.1.1	NIIF para PYMES.....	38
8.1.2	Conceptos fundamentales	40
8.2	Generalidades de las propiedades planta y equipo.	41
8.2.1	Importancia.	41
8.2.2	Clasificación.....	41
8.2.3	Características.....	42
8.3	Ventajas del tratamiento contable de las propiedades, planta y equipo de acuerdo a NIIF para las PYMES.....	42
8.4	Aspectos técnicos relacionados con la propiedad, planta y equipo.	42
8.4.1	Medición inicial.	42
8.4.2	Reconocimiento.	43
8.4.3	Medición posterior al reconocimiento inicial de las propiedades planta y equipo. 45	
8.4.4	Activos intangibles.	49
8.4.5	Clasificación de los activos intangibles.	50
8.4.6	Reconocimiento y medición de activos intangibles.....	50

8.4.7	Amortización.	51
8.4.8	Períodos y métodos para calcular la amortización.	52
8.4.9	Medición del importe recuperable.	52
8.4.10	Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor:.....	53
8.4.11	Reversión de una pérdida por deterioro del valor.	53
8.5	Identificación de diferencias entre la base técnica y base legal.....	53
8.5.1	Diferencias permanentes.	54
8.5.2	Diferencias temporales.	54
8.5.3	Medición del importe recuperable para determinar una pérdida por deterioro de valor.	55
8.5.4	Transferencia de propiedad, planta y equipo a propiedades de inversión. ...	55
8.5.5	Baja en cuentas	56
8.5.6	Información a revelar.	56
8.6	GENERALIDADES DEL SECTOR MANUFACTURERO DE BORDADOS DEL MUNICIPIO DE CARTAGO VALLE DEL CAUCA.....	58
9	CAPÍTULO II.....	60
9.1	SITUACIONES FISCALES QUE RESULTAN DE LA APLICACIÓN DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO-CONTABLE E INCIDENCIA EN LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN PARA LAS PYMES.....	60
9.1.1	En los negocios.	62
9.1.2	Comparabilidad de la información y amplio uso del juicio en la determinación de las políticas contables.	66
9.1.3	En lo jurídico.....	71
9.1.4	Sector público.	81
9.1.5	¿Estamos preparados para una adopción?.....	87
9.1.6	EL IMPACTO DE LAS NIIF Y SU COMPARATIVO EN EL TRATAMIENTO CONTABLE FISCAL.	88
10	CAPÍTULO III.....	95
10.1	EJEMPLOS PRÁCTICOS DE LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN EN LA APLICACIÓN DE LAS POLÍTICAS Y PROCEDIMIENTO DE	

VALUACIÓN, REGISTRO Y PRESENTACIÓN DE ACUERDO CON LAS PYMES, DE LA PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO.....	95
10.1.1 Medición y reconocimiento inicial.....	95
10.1.2 Medición posterior al reconocimiento.	106
10.1.3 Cambio en las estimaciones.....	112
10.1.4 Deterioro y reversión del deterioro del valor.	115
10.1.5 Sustituciones, reparaciones y mantenimiento.	118
10.1.6 Adquisición de propiedad planta y equipo por arrendamiento financiero.	122
10.1.7 Adquisición de propiedad planta y equipo por medio de permuta.	125
10.1.8 Traslado de Elemento de PPYE a Propiedades de Inversión.....	127
10.2 POLÍTICA CONTABLE PARA LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN DE LA PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO, PARA LAS EMPRESAS DE MANUFACTURAS DE BORDADO.....	131
10.3 Resultado de la encuesta, gráficas y análisis.	141
11 . CONCLUSIONES.	159
12 . RECOMENDACIONES.	162
13 . BIBLIOGRAFÍA	163
14 . PAGINAS WEB.....	165
15 . ANEXOS.	166

LISTA DE CUADROS

Cuadro 1. Formula de depreciación.....	47
Cuadro 2. Formula de método de saldo decreciente.....	48
Cuadro 3. Formula del método de depreciación basado en uso.....	48
Cuadro 4. Medición y reconocimiento inicial de los terrenos.....	95
Cuadro 5. Componentes de la propiedad planta y equipo y su vida útil.....	96
Cuadro 6. Medición y reconocimiento inicial de vehículos.....	96
Cuadro 7. Detalles de la compra del vehículo.....	97
Cuadro 8. Componentes del montacargas.....	98
Cuadro 9. Descripción de la compra del terreno.....	101
Cuadro 10. Registro de la partida contable del terreno.....	102
Cuadro 11. Contabilización del desembolso inicial de la construcción del edificio.	102
Cuadro 12. Contabilización del reconocimiento financiero de los intereses	102
Cuadro 13. Partida de reconocimiento de edificios.....	103
Cuadro 14. Registro de la adquisición del montacargas.....	104
Cuadro 15. Información de la compra del vehículo.....	104
Cuadro 16. partida contable de la compra del vehículo.....	105
Cuadro 17. Información sobre la compra de módulos de oficina.....	105
Cuadro 18. Registro de la adquisición de los módulos de oficina.....	106
Cuadro 19. Componentes del montacargas y su vida útil.....	107
Cuadro 20. Responsabilidad y procedimientos para la medición posterior.....	108
Cuadro 21. Datos de la depreciación acumulada del edificio.....	110
Cuadro 22. Datos de la depreciación acumulada del montacargas.....	110
Cuadro 23. La depreciación acumulada para los componentes del montacargas.	110
Cuadro 24. Datos de la depreciación acumulada del vehículo.....	111
Cuadro 25. Datos de la depreciación acumulada de los módulos de oficina.....	111
Cuadro 26. Registro contable por deterioro de los módulos de oficina.....	112
Cuadro 27. Responsabilidad y procedimientos para la evaluación y revisión de la depreciación.....	113
Cuadro 28. Responsabilidad y procedimiento aplicados al deterioro.....	116
Cuadro 29. Asientos de registro del deterioro del edificio.....	117
Cuadro 30. Registro del deterioro del valor del vehículo.....	118
Cuadro 31. Responsabilidad y procedimiento a las sustituciones, reparaciones y mantenimiento.....	119

Cuadro 32. Registros por la baja en cuenta de los componentes sustituidos y la venta del techo sustituido.	121
Cuadro 33. Responsabilidad y procedimiento sobre la adquisición de la propiedad planta y equipo por arriendo financiero.	122
Cuadro 34. Contabilización de la propiedad, planta y equipo en arriendo financiero.	124
Cuadro 35. Responsabilidad y procedimientos para la adquisición de propiedad planta y equipo por medio de permutas.	126
Cuadro 36. Responsabilidad y procedimientos para el traslado a propiedad de inversión.....	129
Cuadro 37. Indicadores internos de deterioro.	135
Cuadro 38. Indicadores externos de deterioro.	136

LISTA DE GRÁFICAS.

Grafica 1. Incidencia tributaria de las Niif, sobre la vida útil.....	89
Grafica 2. Incidencia tributaria de las Niif, sobre el valor residual.	91
Grafica 3. Incidencia tributaria de las Niif, sobre los componentes de los activos .	92
Grafica 4. Identificación de componentes de un activo.	92
Grafica 5. Incidencia tributaria de las Niif, sobre los costos por desmantelamiento.	95
Grafica 6. Incidencia tributaria de las Niif, de los costos por desmantelamiento....	95
Grafica 7. Incidencia tributaria de las Niif, de los costos computables.	96
Grafica 8. Resultado obtenido sobre si se tienen los activos bien clasificados. ...	142
Grafica 9. Resultado obtenido clase de activos de la propiedad planta y equipo	143
Grafica 10. Resultado obtenido de cómo se contabiliza un elemento de la propiedad planta y equipo.....	144
Grafica 11. Resultado obtenido sobre si se realizan estimaciones para el cálculo de la vida útil.	145
Grafica 12. Resultados obtenidos sobre los procesos de la realización de la estimación de la vida útil.	146
Grafica 13. Resultado obtenido sobre las consideraciones para estimar la vida útil de los activos.	147
Grafica 14. Resultados obtenidos para saber el método de depreciación usado.	148
Grafica 15. Resultado obtenido sobre el método de depreciación utilizado.....	149
Grafica 16. Resultado obtenido sobre los registros detallados e individualizados por cada activo.	150
Grafica 17. Resultado obtenido sobre si se hace diferencia entre activos nuevos y mantenimiento	151
Grafica 18. Resultado obtenido de cómo se registran esas operaciones.....	152

LISTA DE ANEXOS.

Anexo 1: Metodología y diagnóstico de la investigación.	166
Anexo 2: Tabulación de la encuesta.	169
Anexo 3: Amortización de arrendamiento financiero.....	175

GLOSARIO

Activos comunes de la compañía: Son los activos, diferentes de la plusvalía comprada, que contribuyen a la obtención de flujos de efectivos futuros de la unidad generadora de efectivo que se está considerando y en las demás unidades existentes en la empresa.

Activo intangible: Activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física. Este activo es identificable cuando: (a) es separable, esto es, es susceptible de ser separado o dividido de la entidad y vendido, transferido, explotado, arrendado o intercambiado, bien individualmente junto con un contrato, un activo o un pasivo asociado; (b) surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones.

Costo: El importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada para comprar un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando sea aplicable, el importe atribuido a ese activo cuando se lo reconozca inicialmente de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF

Costos de disposición: Costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo, excluyendo los gastos financieros y los impuestos a las ganancias.

Cambio de estimación contable : Ajuste al importe en libros de un activo o de un pasivo, o al importe del consumo periódico de un activo, procedente de la evaluación de su situación actual, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con dichos activos y pasivos. Los cambios de estimaciones contables son el resultado de nueva información o de nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.

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

Costos de su desmantelamiento: eliminación o restauración, obligación en los que una entidad incurre como consecuencia de instalar el elemento.

Depreciación (amortización): es la distribución del valor depreciable de un activo entre los años de su vida útil estimada.

Importe depreciable: El costo de un activo o el importe que lo sustituya (en los estados financieros) previa deducción de su valor residual.

Importe en libros: El importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación (amortización) acumulada y las pérdidas de valor por deterioro acumuladas que le correspondan.

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

Los Costos Posteriores: son añadidos en el proceso de remplazarlo o, en parte del mantenimiento del el elemento de propiedad planta y equipo, también llamados Costos Subsiguientes.

Los costos de desmantelamiento: en un activo de Propiedad Planta y Equipo Constarán de los retiros y rehabilitación de la ubicación, solo cuando estas obligaciones en las que incurre la entidad, son consecuencia de la instalación del mismo elemento

La pérdida por deterioro: es la cantidad en que excede el valor registrado de un activo, a su importe recuperable...

Mercado activo: Un mercado en el que se dan todas las condiciones siguientes: (a) las partidas negociadas en el mercado son homogéneas; (b) normalmente se pueden encontrar en todo momento compradores y vendedores; y (c) los precios están disponibles al público.

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

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

Propiedades, planta y equipo: Activos tangibles que: (a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y (b) se esperan usar durante más de un periodo.

Prudencia: Inclusión de un cierto grado de precaución al realizar los juicios necesarios para hacer las estimaciones requeridas bajo condiciones de incertidumbre, de tal manera que los activos o los ingresos no se midan en exceso y que las obligaciones o los gastos no se midan en defecto.

Políticas contables: Principios específicos, bases, convencionalismos reglas y procedimientos adoptados por una entidad para la elaboración y presentación de sus estados financieros.

Reconocimiento: Proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado del resultado integral de una partida que cumpla la definición de un elemento y que satisfaga los siguientes criterios: a) que sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a, o salga, de la entidad, y b) que la partida tenga un costo o un valor que pueda ser medido con fiabilidad.

Relevancia: La cualidad de la información que permite a ésta influir en las decisiones económicas de quienes la utilizan, ayudándoles a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente.

Reconocimiento: aplica a la piezas de repuestos importantes y equipo de sustitución siempre que cumpla con las condiciones anteriores y se esperen usar por más de un período.

Unidad generadora de efectivo: Es el grupo identificable de activos más pequeño, cuyo funcionamiento continuado genera entradas de efectivo a favor de la entidad que son, en buena medida, independiente de los flujos de efectivo derivadas de otros activos o grupos de activos.

Vida útil: según las normas Internacionales de Información Financiera se entiende como el periodo durante el cual se espera utilizar el activo depreciable por parte de la empresa o bien y el número de unidades de producción que se espera obtener del mismo por parte de la empresa.

Valor residual: es la cantidad neta que la empresa espera obtener de un activo al final de su vida útil, después de haber deducido los eventuales costos de la desapropiación.

Valor razonable: es la cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor debidamente informados, en una transacción libre.

Valor en libros: de un activo es el importe por el que tal elemento aparece en el balance de situación general, una vez deducida la depreciación acumulada y las pérdidas del valor por deterioro que eventualmente le correspondan.

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

Valor específico para la entidad: El valor actual de los flujos de efectivo que una entidad espera recibir por el uso continuado de un activo y por la venta o disposición por otra vía del mismo al término de su vida útil. En el caso de un pasivo, es el valor actual de los flujos de efectivo en que se espera incurrir para cancel

1 INTRODUCCIÓN.

Debido a la globalización la economía está creciendo a grandes pasos, por tal razón la contabilidad se encuentra en un proceso de cambio ante el surgimiento de nuevas necesidades de información para ser utilizadas no solo por los contadores o personas involucradas en los procesos productivos de una entidad, sino por una variedad de usuarios de diferentes ámbitos que utilizan la información para la toma de decisiones.

Ante la problemática observada sobre la poca diversidad de bibliografía o material de apoyo que existe sobre el tema del tratamiento contable de la propiedad, planta y equipo de acuerdo a la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, y como respuesta a la necesidad de los contadores y demás usuarios de los estados financieros de conocer de forma más amplia sobre la forma de aplicación de dicha normativa en las operaciones de las empresas del sector Manufacturero, se efectuó este trabajo de grado que tiene por finalidad la de cubrir la insuficiencia de material, y cuyo contenido está enfocado a la medición, registro, valuación y presentación de la depreciación y amortización de la propiedad, planta y equipo de acuerdo a la NIIF para las PYMES.

Producto de esta necesidad de especialización profesional, se ha elaborado esta investigación, en donde encontramos temas como el marco teórico, el cual muestra de forma general la teoría relacionada con la propiedad planta y equipo, los métodos utilizados para su medición y reconocimiento inicial, valuación y revelación en los estados financieros y otros aspectos técnicos relacionados. También se tratan algunas generalidades de las propiedades, planta y equipo.

Adicional a esto se presenta la propuesta, la cual desarrolla en forma práctica y sencilla eventos que pueden surgir en el registro tratamiento contable de la propiedad, planta y equipo basado en NIIF para PYMES.

Para una mejor comprensión, se realiza el estudio de los casos prácticos de la siguiente forma: primero el planteamiento del caso, el cual se desglosa en: política (aplicada a cada evento en estudio) y procedimiento aplicado según la política. Segundo la solución del caso, que se divide en: solución descriptiva, donde se hace un análisis de la forma en que se va a abordar la problemática; y solución contable de acuerdo a lo expuesto en la NIIF para las PYMES.

2 ANTECEDENTES

La exploración en fuente primaria y secundaria de trabajos relacionados con la depreciación y amortización de la propiedad planta y equipo se encuentro en internet un trabajo de grado de la Universidad de el Salvador, arrojo que en el año 2011, se realizó una monografía titulado: EL TRATAMIENTO CONTABLE DE LA PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO, BASADO EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA PARA LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES.

Otra de las exploraciones realizadas en el curso de los preliminares del anteproyecto arrojo como resultado el siguiente trabajo de grado titulado:

“PROPUESTA PARA LA IMPLEMENTACION DE UN MARCO GENERAL DE GESTION CONTABLE Y FINANCIERA EN LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS DE BORDADOS DE CARTAGO”, desarrollado por la estudiante de contaduría pública de la universidad del valle, en el año 2013, PAULA ANDREA HENAO COLLAZOS, cuyo objetivo central es “proponer una guía de medición, evaluación y control de gestión contable y financiera para las pequeñas y medianas empresas de bordados de Cartago con el propósito de elevar el nivel de eficacia en la toma de decisiones gerenciales y establecer los indicadores de medición de la gestión financiera”

Vale la pena mencionar que hasta la presente no hay estudios especializados a nivel local que referencien el tratamiento sobre los temas aquí escogidos como objeto de estudio.

Dentro de la búsqueda bibliográfica y de estudios referentes no se ha encontrado material que de alguna manera referencia sobre el tema propuesto para esta monografía, por lo cual cabe desde los espacios investigativos su desarrollo y por el otro lado aportar este documento guía y estudio de la amortización y depreciación del sector de los bordados, esperando que de esta manera se convierta en un aporte de interés para el sector y los profesionales que desean incursionar en este campo y llevar otros propuestas relacionadas.

3 EL PROBLEMA.

3.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

La actividad económica, ahora bajo un esquema de globalización e internacionalización de las economías; y el surgimiento de nuevos elementos que guían el reconocimiento, medición, presentación, y revelación de las partidas en los estados financieros, han sido el mejor indicador de las limitaciones técnicas contenidas en nuestra normativa nacional para que haya una verdadera integración a los mercados exponiendo como elemento primordial, información financiera transparente y comparable para la toma de decisiones; sin embargo esta información debe ser sustentada bajo estándares mundialmente aceptados.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) surgieron de las dificultades de comparar los informes financieros entre un país y otro, dado que cada uno tenía sus propias normas contables lo que hace complejo tomar decisiones de negocio y de inversión al no contar con información homogénea.

Las normas internacionales de contabilidad NIC y las normas internacionales de información financiera NIIF conforman el compendio técnico contable de rango internacional, que contiene el conjunto de reglas, guías y criterios relacionados con el tratamiento contable de los componentes o rublos de los estados financieros que se deben manejar en la elaboración y presentación de la información financiera

Colombia para acceder al proceso de globalización hacia las normas internacionales emitió la ley 1314 de 2009, con la cual se regula los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, además se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.

Esta adopción a las, normas internacionales de contabilidad NIC, y las normas internacionales de información financiera NIIF implican cambios sobre el tratamiento contable de muchos rubros de los estados financieros, por lo que existe un gran desafío , no tan solo para el gremio de la contaduría públicas que requiere de un mayor esfuerzo de todas sus competencias, si no a todas universidades que imparten la carrera de contaduría pública en el país, a fin de actualizar su currículo y programas a la nueva realidad existente, así como la elaboración de material de instrucción sobre el tema que permita guiar a los estudiantes, contadores y todo usuario interesado al estudio de las mismas.

3.2 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA.

En vista de la realidad antes expuesta, el propósito de esta investigación es crear un documento de apoyo que sirva como consulta a las empresas manufactureras de bordados del municipio de Cartago, a la aplicación práctica de la amortización y depreciación de la Propiedad Planta y Equipo e intangibles, con base en la normas internacionales de información financiera NIIF, para pymes sección 17 y 18 y las leyes tributarias, lo cual servirá como herramienta a los estudiantes, contadores, administradores o cualquier persona interesada, contribuyendo a cubrir la falta de biografía relacionada con el tema.

Debido a que las NIIF para pymes apenas se están implementando en nuestro país, no se tienen suficientes herramientas administrativas que posibiliten la dirección contable de los conceptos estudiados, ya que en las NIIF, solo se indican los conceptos generales, pero no los procedimientos contables y los cargos por depreciación, amortización y pérdidas por deterioro que deben reconocerse con relación a los mismos.

Son pocas las empresas que presentan políticas y procedimientos contables por escrito, y de estas, no todas están conforme a los requerimientos de la normativa NIIF para las PYMES. Las políticas y procedimientos se deben contextualizar bajo 3 marcos de referencia:

- Bajo NIIF para PYMES.
- Bajo requerimientos locales de organismos reguladores, como Superintendencia de sociedades y la DIAN.
- Bajo criterios administrativos propios de cada empresa.

En la mayoría de las empresas, no realizan un procedimiento adecuado al momento de medir y evaluar un elemento de propiedades, planta y equipo ni tampoco en el establecimiento de estimaciones para estos no utilizando técnicas razonables para la implementación de un sistema que permita un adecuado control de su activo fijo.

Esta investigación se ha enmarcado en lo que es una investigación documental, por lo que el insumo principal se basa en revisión, análisis e interpretación de las NIIF para pymes sección 17 y 18, con referencia a la depreciación, amortización y leyes tributarias que aplican actualmente en Colombia.

Las decisiones sobre a qué entidades se les requiere o permite utilizar las Normas del IASB recaen en las autoridades legislativas y reguladoras y en los emisores de normas en cada jurisdicción.

Otro aspecto importante es que se tiende a crear confusión en la aplicación fiscal-contable, en el sentido de que se generan diferencias en el tratamiento establecido por las Leyes Tributarias y por las NIIF PYMES, provocando situaciones en las cuales las empresas colombianas pueden utilizar tratamientos contables

incorrectos, o lo más delicado, caer en situaciones de carácter fiscal aplicadas incorrectamente e incurrir en multas.

Por otra parte, el profesional de la Contaduría Pública debe revisar si los porcentajes de depreciación o amortización que la Ley del Impuesto Sobre Renta le establece aplicar, son en realidad la vida útil que se espera obtener del activo o aplicar el porcentaje correcto en base a la experiencia o análisis del uso de los activos.

Ante estas problemáticas surgió la necesidad de proveer un documento que de forma exclusiva aborde el tratamiento de la depreciación y amortización de la Propiedad Planta y Equipo e Intangibles sin dejar de lado lo fiscal, de tal forma que las empresas puedan brindar información financiera razonable, fiable, transparente, comparable y comprensible en base a NIIF para las PYMES y al finalizar el periodo contable elaborar la consecuente conciliación fiscal-financiera, para cumplir con los preceptos fiscales y no caer en violaciones con la ley.

Es por eso que el gremio de contadores de Colombia tiene la necesidad de capacitarse y estudiar, estar atento a la *Aclaración de los Métodos Aceptables de Depreciación y Amortización* (Modificaciones a las NIC 16 y NIC 38) que es publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Para pymes sección 17 y 18, de mayo 2014. En donde nos encontramos con los principales problemas que presenta el reconocimiento contable de la depreciación y amortización de los activos en la Propiedad Planta y Equipo, y la determinación de su importe en libros, por lo tanto se requiere de un procedimiento para su aplicación, que se centre en guías administrativas, partiendo desde las políticas contables establecidas en la empresa, y su posterior desarrollo al final de cada periodo contable donde se hace necesario documentar un procedimiento acorde con dichas políticas y que sea claro, fácil de desarrollar, que ayude a calcular los importes por los cuales serán reconocidas las partidas de depreciación y amortización, y como serán detallados en las revelaciones, que sirven de base para su determinación.

La elección de un método de depreciación y la estimación de la vida útil de los activos serán debates que requieren de la realización de juicios de valor. Por tanto, las revelaciones sobre los métodos adoptados, así como sobre las vidas útiles estimadas o sobre los porcentajes de depreciación, suministrarán a los usuarios de los estados financieros información que les permita revisar los criterios seleccionados por la gerencia de la entidad, a la vez que hacen posible la comparación con otras entidades. En este contexto, es importante destacar que la información en la búsqueda de modelos y procedimientos que se tienen con este desarrollo específico, es muy limitado debido a que las grandes compañías que aplican las NIIF plenas (grupo I), son muy celosas con la información.

3.3 SISTEMATIZACIÓN DEL PROBLEMA

- ¿Tienen los contadores, administradores y demás responsables de preparar y presentar la información financiera, los elementos necesarios para el buen entendimiento de las normas internacionales de información financiera NIIF para PYMES y su aplicación?
- ¿Es útil para los estudiantes de contaduría pública y para los contadores públicos, un documento guía de referencia para aplicar los procedimientos contables sobre depreciación y amortización, conforme al marco conceptual de las NIIF para PYMES?
- ¿En la contabilidad se manejan conceptos y usos sobre la amortización y la depreciación?, ¿las normas internacionales de información financiera NIIF para PYMES son claras en sus características y diferencias con respecto a los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia?
- ¿Existe en la actualidad suficientes documentos fuentes que permitan el buen entendimiento de los principios de reconocimiento, medición, presentación y revelación de la depreciación y la amortización de acuerdo con las normas de información financiera NIIF para Pymes; en el sector manufacturero del bordado del municipio de Cartago de bordados y el tratamiento fiscal para éstas?

4 OBJETIVOS

4.1 GENERAL

Presentar una guía enfocada al tratamiento contable de la depreciación y amortización de las Propiedades Planta y Equipo e Intangibles; basado en la Normas Internacionales de Información Financieras para PYMES, sección 17 y 18, para el sector manufacturero del bordado del municipio de Cartago.

4.2 ESPECÍFICOS

- Elaborar herramientas, que permitan la conceptualizar y aplicar la depreciación y amortización en la Propiedad de Planta y Equipo e Intangibles, sección 17 y 18 de las Normas Internacionales de Información Financiera para PYMES del sector de la manufactura del bordado del municipio de Cartago.
- Caracterizar los diferentes componentes y elementos de las NIIF para Pymes sección 17 y 18 para la aplicación de la amortización y depreciación de la propiedad planta y equipo aplicado al sector manufacturero, del bordado del municipio de Cartago
- Identificarlas situaciones fiscales que resultan de la aplicación del tratamiento tributario-contable con las Normas Internacionales de Información Financiera para las PYMES y elaborar las consecuentes conciliaciones fiscales.
- Ilustrar ejemplos prácticos y políticas contables de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera para las PYMES de la propiedad planta y equipo e intangibles, sobre la presentación. Valuación y registro.

5 JUSTIFICACIÓN

Debido a la globalización y a la inserción de las empresas en los mercados internacionales, es preciso señalar y comprender la importancia que se está dando en los países del mundo con los cambios en los procesos contables y la adaptación de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, para hablar en un lenguaje homogéneo y así enfrentar a los países en una unificación de los mercados de forma competitiva y eficiente.

En Colombia este proceso se ha iniciado para una mayor transparencia y comparabilidad de la información, la principal labor de nuestro país es crear los instrumentos necesarios para que las microempresas, pequeñas y medianas entidades puedan mejorar su productividad, eficiencia, competitividad y participación internacional. La introducción en el panorama mundial es clave, por lo tanto es importante empezar a aplicar modelos o guías para las PYMES que nos permitan tener un mejor desempeño, ya que estas constituyen la mayoría de las empresas en Colombia, y con los tratados de libre comercio que se tienen firmados con otros países, deben concientizarse en la necesidad de estándares que permitan acceso a una economía de mercados globalizada en iguales condiciones de competencia, uniformidad y claridad.

Uno de los puntos más importantes es separar las normas contables de las tributarias, lo cual nos lleva a desligar la información Contable de la Tributaria para darle el papel de información financiera y que su emisión a través de los Estados Financieros sea entendible a cualquier tercero que la estudie.

Las NIC y NIIF, representan un conjunto de estándares, que establecen los requerimientos de preparación y presentación de información en los Estados Financieros de las empresas, lo que nos genera la implementación es el análisis para una adecuada administración de los activos, en este caso los de Propiedad, Planta y Equipo y activos Intangibles de las empresas, adicional a esto, el estudio proporciona un valor agregado al área contable impulsando el crecimiento y desarrollo profesional que lleva a la organización a un paso más adelante porque integra a todo el ente a caminar hacia un mismo objetivo que es el cumplimiento de las políticas.

Es necesario comprender la importancia que tiene una infraestructura contable acorde con las necesidades de cada una de las empresas catalogadas como PYMES en la realización de procesos metodológicos de la valoración, registro y revelación de la depreciación en las NIIF para PYMES sección 17 y 18, para posibilitar una mejor realización de prácticas administrativas en busca de una eficiente gestión empresarial.

Como país debemos estar a la altura de las circunstancias, por lo que ésta tarea será particularmente desafiante para los profesionales asociados al mundo

contable, no obstante esto, también representará oportunidades para el desarrollo y actualización profesional para el beneficio de la comunidad en general a través de la práctica transparente de las operaciones financieras en las empresas

Este documento podrá servir de apoyo a la comunidad de estudiantes, profesionales de la carrera de contaduría pública, otras personas y entidades interesadas en la aplicación de esta normativa, debido a que generalmente la bibliografía que trata al respecto de la NIIF para las PYMES se centra principalmente en resumir las secciones de dicha norma o en explicar de una forma muy general su forma de aplicación; la propuesta del trabajo de investigación trataría el enfoque de la normativa aplicándola a la realidad del sector económico del municipio de Cartago, con lo que las personas obtendrán una mejor comprensión de su aplicación.

Además podrá ser utilizado como documento de consulta para directores, gerentes o administradores u otro tipo de usuario de los estados financieros de las entidades o empresas que adopten la NIIF para las PYMES, ya que los casos prácticos, tratan sobre la elaboración de políticas y procedimientos aplicados específicamente a los activos pertenecientes al rubro de propiedades, planta y equipo e intangibles, servirán además, como referencia o apoyo para que la administración pueda diseñar las políticas que sean útiles y necesarias en el proceso de contabilización de los activos pertenecientes a dicho rubro.

Y principalmente el mayor beneficio está dirigido a las pequeñas y medianas entidades, debido a que el Consejo técnico de contaduría pública CTCP, aprobó la adopción de la NIIF para PYMES para las empresas del país que cumplan los criterios que dicha norma establece para que una entidad sea considerada como PYMES; ya que el documento busca facilitarles la aplicación de la depreciación y amortización e intangibles de la sección 17 y 18, referente a las Propiedades, Planta y Equipo.

6 MARCO DE REFERENCIA.

6.1 MARCO TEÓRICO

6.1.1 Análisis de la investigación contable

Destacados tratadistas han emprendido el análisis histórico de la contabilidad y de la investigación contable, y han demostrado la importancia de esta última para ayudar a conocer mejor el pasado, el presente y, de alguna manera, visualizar el futuro de la contabilidad. En tal sentido, Jorge Tua Pereda sitúa el comienzo del período científico en 1846, con la escuela Lombarda de Francesco Villa, cuando ésta separa la teneduría de libros de la verdadera ciencia contable (MACHADO, 2003).

Otros autores que comparten esta apreciación son Montesinos y Melis; este último reconoce a Villa como el promotor de la contabilidad científica, indicando que, a partir de su obra, es cuando la contabilidad se ha convertido en verdadera ciencia.

Sin embargo, dado que los planteamientos de Villa no eran formalizaciones matemáticas, sino, más bien, semánticas, se asume, por parte de autores como Montesinos, que los intentos por darle a la contabilidad un carácter de disciplina formal, aproximándola a la teoría matemática, corresponden a una tendencia de finales del siglo XIX y comienzos del XX. Y que el pionero fue Eugene de Fages de Latour, en 1924. Posteriormente, se consolida esta etapa científica, enfoque integral, según Montesinos, a finales de la década de los cincuenta, cuando Richard Mattessich nos introduce a la formulación matricial de los sistemas contables, con su artículo “Hacia una fundamentación general y axiomática de la ciencia contable”.

Aunque existen diversas clasificaciones que se aprecian en la amplia literatura sobre el tema, en la historia de la investigación contable deberían considerarse sólo dos grandes etapas: la remota y la reciente. La remota, desde tiempos primigenios hasta 1494, cuando aparece la partida doble, divulgada por Paccioli, la cual rompe la historia de la contabilidad en dos. Esta etapa se caracteriza por las prácticas empíricas con pocas o nulas manifestaciones de investigación.

En cuanto a la etapa reciente, podemos ubicarla desde 1495 hasta nuestros días, y se divide en tres periodos. El primero, desde 1494 hasta 1794, se identifica por el desarrollo de los principios de la partida doble. El segundo, desde 1795 hasta 1930, se reconoce por la aparición de las escuelas y doctrinas contables. Y el tercero, desde 1931 a la fecha, se caracteriza por la formación de los principios contables nacionales y los Estándares Internacionales de Contabilidad.

Sobre el primer periodo de la etapa reciente, no vamos a agregar información alguna, pues las manifestaciones de investigación fueron muy rudimentarias y escasas; a tal punto que solo permitieron consolidar el manejo de la partida doble.

El segundo período cubre desde 1795 (aproximadamente 20 años después de haberse iniciado la Revolución Industrial) hasta 1930. En este periodo, aparecen las escuelas y doctrinas contables, que hacen importantes aportes, fruto de la investigación. Entre las más destacadas se encuentran la escuela lombardo Austriaca, liderado por Francesco Villa, a la cual nos referimos anteriormente.

Otra importante escuela fue la llamada Materialista o Bestana, con Fabio Besta a la cabeza, que surge en 1891 y plantea el enfoque económico de la contabilidad patrimonial; de esta manera, se rompe la trayectoria técnica que tenía hasta entonces la contabilidad, y se da comienzo a un enfoque científico de la misma. Posteriormente, aparecen diferentes doctrinas como la Italiana, la Francesa, la Alemana, la española y la Americana; todas con enfoque utilitarista. También aparecen los reportes de información financiera, fruto de la investigación, los cuales hacen importantes aportes al estudio de la contabilidad. Tal es el caso de la doctrina económico-hacendal (Italia 1926), la teoría estática del balance (Francia), el aporte alemán con Schanalenbach, que enuncia la teoría dinámica del balance y presenta la primera propuesta formal de un plan de cuentas bien elaborado, que más tarde da lugar al plan contable alemán. Por su parte, Schneider, con su obra “Contabilidad Industrial”, hace grandes aportes a la contabilidad de costos. Hasta aquí, se puede hablar de investigación aplicada.

Finalmente, el tercer periodo (desde 1931 hasta nuestros días) se origina a raíz de la crisis norteamericana, con la gran depresión de los años 30. En este último periodo, pueden distinguirse dos importantes tendencias, en cuanto al método: la relacionada con la denominada investigación contable positiva, y la que comienza a trabajar propiamente el método de investigación científica. En la primera tendencia, la investigación contable, fuertemente influenciada por la escuela positivista comtiano¹ y el pragmatismo anglosajón, formula y desarrolla los principios de contabilidad generalmente aceptados. Estos fueron esparciéndose por el mundo: en Norteamérica, fueron denominados US GAAP; en los demás países, tomaron el nombre del país y la terminación GAAP. Por ejemplo: UK GAAP, Alemania GAAP, hasta 1970, cuando aparecen los Estándares Internacionales de Contabilidad y, posteriormente, cuando los denominados US GAAP entran en proceso de convergencia con los estándares internacionales.

Varios factores contribuyeron a la popularidad de la investigación empírica contable (RYAN, 2004), en las últimas tres décadas:

¹Nombre tomado de Auguste Comte, filósofo francés creador de la Escuela Positivista. 1798-1857.

1. El desarrollo de la tecnología informática
2. El establecimiento de grandes bases de datos de cotizaciones
3. El creciente número de profesores de contabilidad, especialmente en EE.UU., con formación económica y/o cuantitativa y poca o ninguna experiencia contable.

En cuanto a la segunda tendencia, se caracteriza por una notable evolución de carácter científico de la contabilidad y de la investigación contable. Ejemplo de ello es el estudio de un modelo coherente de determinación del beneficio (renta). Y el establecimiento de un modelo que remarcaba la capacidad de generar beneficios, al que le siguió el programa de establecimiento de normas del AS C (en el Reino Unido), que constituyó un estímulo para la investigación, centrado en cuestiones relacionadas con la medición de la renta.

Este método comienza con una teoría bien enunciada. Se expresa en forma de modelo matemático, y se usa para formular hipótesis que expresan relaciones entre conjuntos de variables dependientes e independientes. Entre los tratadistas más destacados que siguen esta línea, se puede mencionar a Mattessich, Higiri y

Devine, cuyas aportaciones versan sobre la aplicación de las modernas técnicas en contabilidad y la axiomatización.

Otros autores eran partidarios de un enfoque basado en la utilidad de la decisión, lo cual conducía a determinar cómo los objetivos de los estados financieros constituían el punto de partida para la investigación contable financiera.

6.1.2 La contabilidad en Colombia

La contabilidad surge en la historia como resultado de la expansión comercial y su desarrollo, hay varios ingredientes claves que contribuyeron en el proceso corresponden a la aparición de conceptos tales como; propiedad privada, capital, comercio, dinero, escritura y aritmética ²

Durante el siglo XV ocurrieron acontecimientos que impactaron fuertemente a la técnica contable como para considerarse que en ese periodo se gestaron las bases de lo que se conoce hoy como la contabilidad.

² Principios de contabilidad, JAVIER ROMERO LOPEZ Pag.#7

La generalización de los números arábigos y la imprenta que harían entrar a la contabilidad, al igual que a las otras ciencias, en una etapa de divulgación.

Se considera como pionero en el estudio de la partida doble a Benedetto Cotrugli Rangeo nacido en Dalmacia, autor de "Della mercatura et del mercante perfetto", obra que termino de escribir el 25 de agosto de 1458 y publicada en 1573, se conserva un ejemplar en la Biblioteca de Marciana – Venecia. El libro aunque toca la contabilidad de manera breve, explica de una manera muy clara la identidad de la partida doble, el uso de tres libros: el Cuaderno (Mayor), Giornale (Diario) y Memoriale (Borrador), afirma que los registros se harán en el Diario y de allí se pasarán al Mayor, el cual tendrá un índice de cuentas para facilitar su búsqueda, y que deberá verificarse la situación de la empresa cada año y elaborar un "Bilancione" (Balance); las pérdidas y ganancias que arroje serán llevadas a Capital, habla también de la necesidad de llevar un libro copiador de cartas (Libro de Actas) y la imperiosa necesidad de enseñar contabilidad.

Sin lugar a duda, el más grande autor de su época, fue Fray Lucas de Paciolo, que en 1494 publica su tratado titulado "La suma de la aritmética, geometría, proporción y proporcionalidad".

"La suma de la aritmética, geometría, proporción y proporcionalidad"

Consideró que la contabilidad en su aplicación requiere conocimiento matemático. Divido de dos partes:

1. La primera en aritmética y algebra
2. La segunda en Geometría, ésta última subdivida en ocho secciones, siendo la última de éstas el "Distincio nona tractus XI" titulado "Trattato de computi e delle scritture" (*Las cuentas y las Escrituras*) que incluye 36 capítulos,

En 1509, realiza una nueva reimpresión de su tratado, pero solo el "Tractus XI" sobre "*Las cuentas y las Escrituras*".

"Las cuentas y las Escrituras"

Se refiere al sistema de registración por partida doble basado en el axioma: "No hay deudor sin acreedor".

Prácticas comerciales concernientes a sociedades, ventas intereses, letras de cambio, etc.

Con gran detalle, ingresa en el aspecto contable explicando el inventario, como una lista de activos y pasivos preparado por el propietario de la empresa antes que comience a operar.

Habla del "Memoriale" (Borrador) un libro donde se anota las transacciones en orden cronológico y detalladamente.

Explica del "Gionale" (Diario) a través de exposición sumaría al respecto: Toda operación será registrada por sus efectos de crédito y débito, toda transacción en moneda extranjera será convertida a moneda veneciana.

Describe el "Cuaderno" denominación que recibe el libro mayor.

El expansionismo mercantilista se encargó de exportar al nuevo continente la contabilidad por partida doble. Sin embargo, en América precolombina, la contabilidad era una actividad usual entre los pobladores. Es a partir del siglo XVII, que surgen los centros mercantiles, profesionales independientes, con funciones orientadas primordialmente a vigilar y revisar la veracidad de la información contable. A comienzos del siglo XVIII España fue gobernada por la Dinastía de los Austria, representantes de la familia Borbón, quienes eliminaron el monopolio comercial y autorizaron el libre comercio presionados por la clase burguesa española que buscaba nuevos mercados en las tierras americanas para poder darle salida a sus productos y abastecerse de materias primas para la elaboración de otros; así, América se convierte en mercado de la metrópoli y en fuente de materias primas; se crearon nuevos puertos tanto en la península como en el "Nuevo Mundo" y se rebajó el derecho de almojarifazgo o impuesto de aduana; se dio permiso a Inglaterra en el 1735 para comerciar con algunas colonias españolas, en 1764 se permitió el comercio a México y Guatemala y en 1776 se amplió a Buenos Aires y Chile.

El comercio exterior alcanza gran auge y con él la contabilidad; los impuestos de aduanas y otros, le representaron a la Corona Española una renta pública de 39 millones de reales ya al final de la época colonial, dineros que fueron controlados por los tribunales de Contadores en los virreinos, capitanías y presidencias en que la corona había dividido política y administrativamente las colonias. Este control era necesario porque los impuestos se recaudaban, además de la captación directa por parte del Estado, por medio de recaudadores particulares quienes rendían cuenta a los contadores mediante la presentación de libros de contabilidad, cuyos asientos de cada transacción debía tener como evidencia un recibo por cada ingreso o cada gasto. Uno de estos recaudadores particulares fue Antonio Nariño, a quien la jerarquía eclesiástica le había entregado el poder para recaudar el impuesto del DIEZMO, que consistía en un tributo que se pagaba a la iglesia sobre el total de frutos y animales domésticos que se tuvieran; luego, parte de este impuesto era pasado a la Corona. 38 Sobre Nariño algunos historiadores lo han señalado como estafador del Tesoro Nacional de la Corona, por un faltante que se le descubrió en los dineros confiados a su custodia; pero estoy con el criterio del Dr. Armando Gómez La torre quien afirma que todo el enjuiciamiento y cárcel a que fue sometido el "Traductor de los Derechos del Hombre" fue una provocación de las autoridades eclesiásticas "con el propósito de enjuiciar y condenar a prisión a Nariño, debido más a sus actividades políticas revolucionarias que a su propia condición de deudor de diezmos..... Como Nariño estuviera comprometido en actividades subversivas....1 e practicaron una intempestiva visita encontrándole un alcance

(faltante) de \$90.000.00 que había comprometido en exportaciones de quina, añil y cacao a las ciudades de la Habana (Cuba), Veracruz (México) y Cúcuta. El dinero lo tenía pero invertido y al ser reducido a prisión quedó anulada su gestión personal como comerciante, quedando prácticamente impedido para pagar el faltante, cubriendo algunas sumas con bienes suyos y otras que pagaron sus fiadores". Ahora, ¿Por qué los había invertido en exportaciones? Porque los recaudadores particulares estaban autorizados para hacer negocios con los dineros recibidos hasta tanto no se le venciera el plazo para entregarlos, al momento del vencimiento si debía presentar un informe detallado de los ingresos y gastos ante los Tribunales de Contadores. Nariño había sido uno de los que afirmaban que la política económica española obstaculizaba el desarrollo de las colonias y las tenía sumidas en la miseria; sobre el Nuevo Reino de Granada Nariño señaló que "sus habitantes son los más pobres de América", asimismo hizo críticas duras a la economía feudal en su conjunto.

Todo esto ocasionó que le tendieran la celada de que fue víctima. En él. siglo XVIII se produjo la consolidación de los diferentes sectores sociales y con ellos las contradicciones de clase; por un lado están "las buenas familias" y por el otro, "la plebe"; así mismo se desarrolló la división del trabajo en oficios: labradores y terratenientes; artesanos, mineros y burócratas; el hombre del campo y el de la ciudad; existían los "oficios nobles" entre los cuales estaba el oficio del contador que era desempeñado por los "limpios de sangre" y los oficios "plebeyos"; etc.

En este marco se fue gestando la Revolución de la Independencia antecedida de la de los Comuneros liderada por José Antonio Galán, que tuvo entre muchas causas las de rechazar la cantidad de impuestos que pagaba el pueblo, pero que en realidad fue toda una revolución dirigida contra el colonialismo. Sobrevino entre 1810 a 1819 la Guerra de la Independencia. La República quedó en la ruina, y a un mes de la victoria de Boyacá, estando encargado del gobierno en su condición de vice-Presidente titular, Francisco de Paula Santander ante la ausencia del Libertador Simón Bolívar, dictó el 23 de Octubre de 1819 en Decreto denominado "Ley Principal Contra los Empleados de Hacienda" que condenaba a la muerte a todo funcionario público que atentara contra el tesoro de la nación y señalaba toda una serie de disposiciones restrictivas para el gasto público; de la función control y de información sobre los resultados de este Decreto la realizaban los Tribunales de Contadores y el solo informe de éstos, bastaba para tomar decisiones por muy drásticas que fueran. La actividad administrativa de la gestión económica por parte de Bolívar y Santander dio lugar destacado a la actividad contable, hasta el punto de que el control y manejo del presupuesto se hizo en ese entonces "...mediante la creación de dos entidades idóneas: el Tribunal Mayor de Cuentas, que se entendía con la contabilidad del gasto público, y la Dirección y Superintendencia General de Hacienda, con funciones de inversión y de contraloría.

Dispuestas así las cosas en materia de finanzas, se eliminaba el escollo más difícil de la incipiente república y en la Constitución de Cúcuta de 1821 en el Capítulo VIII,

artículo 180 se dispone que: 40 "No se extraerá del tesoro común cantidad alguna en oro, plata, papel u otra forma equivalente, sino para los objetos e inversiones ordenados por la ley; y anualmente se publicará un estudio y una cuenta regular de las entradas y de los gastos de los fondos públicos, para conocimiento de la nación". Se manifiesta en este artículo la inflexible política de control del gasto público y la necesidad de informar al pueblo sobre cómo marcha ese control a través de la publicidad de la contabilidad nacional. Además del Tribunal Mayor de Cuentas, creado por medio del Decreto 14 de Septiembre de 1819, se dio vida bajo la administración de Bolívar a otras entidades con poder suficiente para llevar a efecto el control fiscal, así tenemos por ej., que en el mismo año de 1819 se crea por medio del Decreto del 23 de Octubre:

LA CONTADURÍA DE HACIENDA; en 1824 con la Ley del 3 de Agosto se organiza LA DIRECCIÓN GENERAL DE HACIENDA., integrada por 5 contadores nombrados por el gobierno y con oficinas de Contadurías Regionales de Hacienda a su cargo cuya función consistía en revisar las cuentas rendidas por los empleados de gobierno, así como garantizar la cartera del Estado a cargo de terceros. En 1832 se suprime la Dirección General de Hacienda y se da vida nuevamente a la Contaduría General de Hacienda por medio de la Ley 20 del mes de Marzo.

A partir del auge del comercio en la época del Renacimiento, las personas dedicadas a esta actividad inician el asentamiento de lo que adquieren, los gastos que realizan, así como el precio en que efectuaban la venta, a través de un registro de sus ingresos y egresos y de esta manera conocer la ganancia o pérdida resultante de su actividad, Siendo esta la contabilidad una ciencia susceptible de modificaciones y cambios de acuerdo a la circunstancias y necesidades de cada entidad, fue necesario su reglamentación para unificar los criterios de las personas encargadas de realizarla. Es por esto que decimos lo importante que es la contabilidad en nuestra vida cotidiana al tener la necesidad de ejercer cierto control de cuáles son nuestros gastos y nuestros ingreso.

Necesitamos conocer a qué necesidades debemos hacer frente y con qué recursos contamos para ello. Sin este control, nos arriesgaríamos a agotar nuestros recursos.³

La contabilidad ha jugado un papel protagónico en la década de los treinta en el presente siglo en el que se marcó las consecuencias para estandarizar, reforzar y redefinir el rol de la contabilidad para evitar, en el futuro la generación de nuevos problemas con tales dimensiones

En el mundo de nuestros días, la contabilidad no es una disciplina aislada de un contexto o marginada a otras materias a fines, por lo contrario esta incrustada en

³"EL ORIGEN DE LA CONTABILIDAD. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA CONTABILIDAD EN LA SOCIEDAD" MONAGAS DULCE & VÉLIZ L, CARLOS Universidad de Los Andes (ULA Mérida-Venezuela)

la forma misma de hacer negocios y se retroalimenta de los retos y cambios que deben hacer las organizaciones para lograr su misión

6.1.3 Concepto de la depreciación y amortización.

En primer lugar, debemos saber que la depreciación es el reconocimiento contable y financiero del desgaste que sufren los activos fijos por su uso, por su contribución a generar ingresos o renta para la empresa.

La empresa para obtener ingresos, debe hacer uso de sus activos, los que al ser utilizados, naturalmente que sufren un deterioro o desgaste, que es lo que conocemos como depreciación.

6.1.4 Efecto de la depreciación y amortización Financiero

Desde el punto de vista financiero, la depreciación es una separación virtual de las utilidades de la entidad, con el fin de reponer los bienes de que se trate, este es el principal motivo de la expresión, ya que en valores históricos, dicha separación no es suficiente para reponerlos debido al alza de precios.⁴

Contable

Así las cosas, la depreciación tiene un efecto directo en la utilidad de la empresa, y da la posibilidad de recuperar la inversión, de lo cual podemos concluir que entre más se utilicen los activos, estos más generan ingresos, pero al tiempo más se desgastan, lo que implica un mayor gasto por depreciación, que a la vez disminuye el resultado final que es la utilidad.

Tributario

La depreciación consiste en un mecanismo que permite establecer el valor real de los bienes, en relación con su capacidad de producir renta de manera diferente.

- Son deducciones que no implican desembolso de caja,
- La deducción por obsolescencia precede cuando se demuestra que el activo fijo entra en desuso por condiciones o situaciones físicas, económicas o cambio de tecnología,

⁴ MATEMATICA FINANCIERA, LINCOYAN Pág. # 330

- La base para calcular la depreciación está constituido por el precio de adquisición y todos los costos y erogaciones que sean necesarias para poner el bien o producto en funcionamiento.

6.1.5 Enfoque de la depreciación y amortización.

La depreciación se da en los activos fijos y lo que quiere es interpretar el costo del activo de acuerdo al desgaste de su vida útil, Para Horne Van, James C, la depreciación es la asignación sistemática del costo de un activo de capital durante determinado tiempo, para fines de declaración financiera, fiscal, o ambas. Las declaraciones por depreciación se consideran como gastos en las declaraciones de las empresas. Así pues, la depreciación disminuye el ingreso gravable. Si todo lo demás permanece constante, cuanto más elevados sean los cargos por concepto de depreciación, menores serán los impuestos⁵

También para estos autores Charles, Horngren, Gary L. Sundem, John A. Elliott la depreciación es uno de los factores principales que distingue la contabilidad de base devengada de la contabilidad de base efectivo. Si se compra al contado un activo de larga vida, la contabilidad de base efectivo trata inmediatamente su costo como gasto. Por su parte la de base devengada asigna el costo como depreciación durante los periodos en los que se usa el activo y, al hacerlo, asocia los gastos a los ingresos producidos.⁶

6.1.6 Políticas de depreciación.

Cuando se calculan los presupuestos para el ciclo de vida de un proyecto, las políticas de depreciación y amortización impactarán las estimaciones sobre sus costos y beneficios, particularmente en los años venideros.

La forma en que se calcula la depreciación y cómo debe ser tomada en cuenta, dependerá de los procedimientos financieros aplicables a nivel local. Cuando se utilizan métodos de contabilidad acumulables, la depreciación es un factor

⁵VAN HORNE James C. WACHOWICZ John Jr. PEARSON EDUCACION. Fundamentos de la administración financiera, undécima edición, México (2002) Pág. 18

⁶HORNGREN, CHARLES Contabilidad. Octava edición PEARSON EDUCACIÓN, México, (2010), Pág., 630

significativo que puede incluir de manera importante la contabilidad final de un proyecto.

Desafortunadamente, los componentes tecnológicos, especialmente las computadoras, se deprecian rápidamente. La velocidad de cambio en la industria de la computación es tal que muchos artículos de cómputo se vuelven obsoletos tan solo unos meses después de su compra. Por tanto, en muchos casos el valor de los equipos de cómputo puede depreciarse tan rápidamente que bien puede quedar inscrito en los libros de registro como sin valor a la vuelta de entre dos y cuatro años.

Consecuentemente, la depreciación requiere ser ponderada en la estrategia presupuestal de acuerdo con las regulaciones o convenciones locales. También es necesario incluir los costos de reemplazo de tecnología obsoleta.

Cuando se decida si se reutiliza o no la tecnología y amortizarla a lo largo de años o más procesos electorales, los costos de mantenimiento y, de ser necesario, de actualización o mejoramiento, deben ser ponderados a la luz de los costos relacionados con su reemplazo. El curso de acción más económico dependerá del tipo de tecnología y los tiempos de duración considerados.

6.1.7 Diferencia entre depreciación y amortización.

Se emplea referido a dos ámbitos diferentes casi opuestos: la amortización de un activo y la amortización de un pasivo. En ambos casos se trata de un valor, con una duración que se extiende a varios periodos o ejercicios, para cada uno de los cuales se calculan una amortización, de modo que se reparte ese valor entre todos los periodos en los que permanece.

En la norma nacional decreto 2649 de 1993 amortizar es el proceso financiero mediante el cual se extingue, gradualmente, una deuda por medio de pagos periódicos, que pueden ser iguales o diferentes.

En las amortizaciones de una deuda, cada pago o cuota que se entrega sirve para pagar los intereses y reducir el importe de la deuda.

6.1.8 Características de la depreciación de la propiedad planta y equipo.

- Es la distribución sistemática del importe por el desgaste o uso de un activo a lo largo de su vida útil
- La depreciación se inicia en el momento que el activo esté disponible para su uso y cesara cuando se le clasifique para la venta, cuando se produzca la baja, por estar depreciado por completo.

- No se dejara de depreciar cuando esté sin utilizarse o se hubiera retirado del uso.
- Métodos de depreciación: lineal, depreciación decreciente y el de unidades de producción.
- Las depreciaciones se calcularan sobre el valor de adquisición o producción de los bienes.
- La depreciación de mejoras realizadas en bienes alquilados, serán depreciadas por el arrendatario con el porcentaje correspondiente a los bienes que constituyen las mejoras.
- Si al devolver el bien existiera un saldo por depreciar, el integro de dicho saldo se deducirá en el ejercicio en que ocurra la devolución.
- Si un bien es adquirido, construido o producido por etapas, su depreciación se realizara a partir del mes siguiente por las etapas que vayan incorporándose a la generación de ingresos gravados.
- Los bienes obsoletos o en desuso se depreciaran hasta extinguir su valor o será dado de baja previo informe técnico.

6.1.9 Características de la amortización.

- La amortización se da para los intangibles, estableciéndose si tendrá una vida útil finita o indefinida.
- Los intangibles con vida útil finita se amortizan de manera sistemática (lineal) cuando se encuentre disponible para su utilización.
- Cesara la amortización cuando sea dado de baja o sea clasificado como activo corriente para la venta.
- Se tipifica que el activo intangible tiene vida útil indefinida, cuando no exista límite previsible para dejar de generar beneficios futuros a la entidad.

Tributariamente los gastos de organización, los gastos pre operativos iniciales y los intereses devengados durante el periodo pre operativo pueden deducirse en el primer ejercicio o amortizarse en el plazo máximo de 10 años.⁷

6.1.10 Métodos de depreciación.

Las dos causas principales de depreciación son el deterioro físico y la obsolescencia. El deterioro físico de un activo resulta de su uso y también a la

⁷<http://contabilidad-fundamentos.blogspot.com/2013/03/depreciacion-amortizacion-y-agotamiento.html> JUEVES, 14 DE MARZO DE 2013, <http://contabilidad-fundamentos.blogspot.com/2013/03/depreciacion-amortizacion-y-agotamiento.html> JUEVES, 14 DE MARZO DE 2013

exposición a factores climáticos y la obsolescencia (volverse desactualizado u obsoleto) resulta de la oportunidad de uso económico y eficiente de un activo.⁸

Los métodos de depreciación se dividen en:

- Método lineal
- Método de depreciación por unidades producidas
- Método de depreciación acelerada
- Método de la suma de los dígitos de los años
- Método de la reducción de saldos

6.1.11 Métodos de amortización.

Existen varios métodos de cálculo de la amortización, de los activos inmovilizados (cuotas fijas, crecientes, decrecientes,...). Se trata de técnicas aritméticas para repartir un importe determinado, el valor a amortizar, en varias cuotas, correspondientes a varios periodos.

Los métodos de amortización son:

- Amortización según tablas
- Amortización constante, lineal o cuota fija
- Amortización regresiva por suma de dígitos
- Amortización regresiva por progresión aritmética decreciente
- Amortización progresiva
- Amortización variable
- Amortización acelerada
- Amortización libre

6.1.12 Normas internacionales de información financieras (NIIF).

Las NIC conocidas como las Normas Internacionales de Contabilidad y su acrónimo en inglés (International Accounting Standards IAS), datan las primeras de 1975 y estaban emitidas por un organismo independiente de carácter profesional sin finalidad lucrativa, que era el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, en inglés IASC (International Accounting Standards Committee), que fue sustituido en el año 2001 por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad en inglés IASB (International Accounting Standards Board), recayendo en él la responsabilidad de

⁸SINISTERRA, Gonzalo; POLANCO, Luis Enrique; HENAO Harvey. Contabilidad: sistema de información para las organizaciones. Bogotá: McGraw Hill. 1997. P 258–264.

aprobar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en inglés International Financial Reporting Standards (IFRS).

6.1.13 ¿Que son las NIIF?

Las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF conocidas por sus siglas en inglés como IFRS, son un conjunto de normas internacionales de contabilidad publicadas por el IASB (International Accounting Standards Board).

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública –CTCP ha propuesto que estas normas sean conocidas en Colombia como Normas de Información Financiera – NIF.

De acuerdo con el artículo 3 de la Ley 1314 del 2009, las NIIF son aquellas normas referentes a contabilidad e información financiera, que corresponde al sistema compuesto por postulados, principios, limitaciones, conceptos, normas técnicas generales, normas técnicas específicas, normas técnicas especiales, normas técnicas sobre revelaciones, normas técnicas sobre registros y libros, interpretaciones y guías, que permiten identificar, medir, clasificar, reconocer, interpretar, analizar, evaluar e informar las operaciones económicas de un ente, de forma clara y completa, relevante, digna de crédito y comparable.⁹

6.1.14 Las NIIF para pymes.

En julio de 2009, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), publicó la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para Pymes). Las NIIF para Pymes tienen como objeto aplicarse a los estados financieros con propósito de información general de entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas.

Las NIIF para Pymes evitan la carga de trabajo innecesario para la preparación de estados financieros de propósito general, además comprende un juego simplificado y completo de normas apropiadas para compañías más pequeñas del entorno mundial, pero siempre basado en las NIIF completas.

La naturaleza y el grado de diferencia entre las NIIF completas y las NIIF para Pymes se determinan en función de las necesidades de los usuarios y de un análisis costo-beneficio. El volumen de las NIIF para Pymes consta aproximadamente de 225 páginas en comparación con las cerca de 2800 páginas de las NIIF completas.

⁹<http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/NIIF/noti-121220-05-que-son-las-nif.asp>E, tomado de la página web referencia en junio 01 del 2014.

6.1.15 Diferencias entre NIIF completas y NIIF para pymes.

Algunos tópicos de las NIIF son omitidas debido a que no son relevantes para una empresa PYME típica.

- Algunas opciones de políticas contables en las NIIF no son permitidas debido a que está disponible un método más simplificado para PYMES.
- Simplificación de muchos principios de medición y reconocimiento de las NIIF completas.
- Sustancialmente menos revelaciones.
- Redacción simplificada.

6.2 MARCO CONCEPTUAL

La propiedad, planta y equipo son los activos tangibles que posee una empresa para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos, y se esperan usar durante más de un período económico. La Norma Internacional de Contabilidad 16, establece el tratamiento para la contabilización de la Propiedad, Planta y Equipo. Este tratamiento sirve para que los usuarios de los Estados Financieros, puedan conocer la inversión que se ha hecho, así como los cambios que se han presentado por deterioro, obsolescencia, desapropiación o por un intercambio de la Propiedad Plata y Equipo.

Un elemento Propiedad Planta y Equipo. Se reconocerá como activo cuando sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y cuando el costo del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad.

El criterio de *Reconocimiento* aplica a la piezas de repuestos importantes y equipo de sustitución siempre que cumpla con las condiciones anteriores y se esperen usar por más de un período.

En el momento en que se incurren los *costos de adquisición* o construcción del elemento de propiedades, planta y equipo, se llaman *Costos Iniciales*.

Los *Costos Posteriores* son añadidos en el proceso de remplazarlo o, en parte del mantenimiento del el elemento de propiedad planta y equipo, también llamados *Costos Subsiguientes*.

Los costos de los elementos de propiedad planta y equipo son reconocidos de acuerdo a su *medición inicial*, en relación a el precio de adquisición, donde se incluyen los aranceles, impuestos indirectos no recuperable, menos las rebajas y descuentos, también serán reconocidos como una *medición inicial* los costos directamente relacionados con la instalación, y los costos de desmantelamiento y de rehabilitación del lugar.

Los *costos de desmantelamiento* en un activo de Propiedad Planta y Equipo Constarán de los retiros y rehabilitación de la ubicación, solo cuando estas obligaciones en las que incurre la entidad, son consecuencia de la instalación del mismo elemento

El costo de un elemento de Propiedad Planta y Equipo, será el precio equivalente al contado en la fecha de reconocimiento. Si el pago se aplaza más allá de los plazos normales del crédito comercial, la diferencia entre el precio equivalente al contado y el total de los pagos se reconocerá como gastos por intereses a lo largo del periodo de aplazamiento. Esto se llamara *pago diferido*

Un elemento de propiedades, planta y equipo se contabilizará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor. Esto se llamara como un *modelo de costo*.

Podemos decir que un *modelo de revaluación* de un elemento de la propiedades, planta y equipo es cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, y contabilizar por su valor revaluado, el cual es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido.

El importe *depreciable* de un activo que se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil. El cargo por depreciar de cada periodo se reconocerá en el resultado del periodo, salvo que se haya incluido en el importe en libros de otro activo.

Se *depreciará* de forma separada cada parte de un elemento de Propiedad Plata y Equipo, que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento.

Cuando se usa el método de *revaluación la Depreciación* acumulada puede ser: Expresada proporcionalmente al cambio en el importe en sus libros bruto del activo de manera que el importe en libros del mismo después de la revaluación sea igual a su importe revaluado.

Eliminada contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se expresa es el valor neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo.

Se debe de utilizar una distribución de forma sistemática sobre los años que componen su vida útil, conocido como una *base depreciable*

Para determinar si un elemento de propiedades, planta y equipo se ha visto deteriorado en su valor, la entidad aplicará la NIC 36 *Deterioro del Valor* de los Activos.

Las compensaciones por deterioro procedentes de terceros, por elementos de propiedades, planta y equipo que hayan experimentado un *deterioro del valor*, se hayan perdido o se hayan abandonado, se incluirán en el resultado del periodo cuando tales compensaciones sean exigibles.

La *pérdida por deterioro* es la cantidad en que excede el valor registrado de un activo, a su importe recuperable.

Son *políticas contables* los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar estados financieros.

El *cambio en una estimación contable* es un ajuste en el importe en libros de un activo o de un pasivo, o en el importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual del elemento, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. *Los cambios en las estimaciones contables* son el

resultado de nueva información o nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.

Los errores de periodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad correspondientes a uno o más periodos anteriores, que surgen de no emplear, o de un error al utilizar, información fiable que, estaba disponible cuando los estados financieros para esos periodos fueron autorizados a emitirse, y podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de esos estados financieros.

La aplicación retroactiva consiste en utilizar una nueva política contable a transacciones, otros eventos y condiciones, como si ésta se hubiera aplicado siempre.

El *valor razonable* es el monto por el cual un activo podría intercambiarse o un pasivo liquidarse, entre partes interesadas que conocen de la materia, actúan de buena voluntad y lo hacen en una libre transacción de mercado

Un *valor registrado* es el valor bajo el cual se reconoce el activo luego de deducir cualquier depreciación acumulada o pérdidas acumuladas por deterioro.

El *importe depreciable* es el costo histórico del activo o la cantidad que lo sustituya en los estados financieros, una vez que se ha deducido el valor residual.

Es el valor presente de los flujos de efectivo que una entidad espera obtener del uso continuado de un activo y de su desapropiación al final de su vida útil o en el que se espera incurrir cuando se finalice una obligación es llamado *valor para la empresa* o *valor de uso*

La entidad está obligada a medir el *valor residual* de un elemento de Propiedad Planta y Equipo por el importe estimado que recibiría actualmente por el activo, si tuviera los años y se encontrara en las condiciones en las que se espera que esté al término de su vida útil.

El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si las expectativas difirieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán según la NIC 8 (cambios en estimaciones contables).

El *valor recuperable* es el precio neto más alto entre el precio de venta de un activo y su valor de uso.

La vida útil es el período durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la empresa, o bien el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la empresa.

6.3 MARCO CONTEXTUAL

El municipio de Cartago, en el Departamento del Valle del Cauca, no sin razón se suele denominar la Capital del bordado, ya que es conocido nacional e internacionalmente por sus excelentes trabajos de manufactura textil realizados por los artistas colombianos, maestros del hilo y la aguja.

Los bordados del Valle del Cauca se han desarrollado a través de varias generaciones que se han transmitido este conocimiento, convirtiéndolo en una preciada tradición de la región. En Cartago, las familias enteras se dedican a esta industria artesanal, repartiendo entre las hijas, madres y abuelas las distintas tareas relacionadas con el diseño y el bordado que embellecen blusas, faldas, balacas, ruanas, guayaberas, lencería, manteles, etc.

Las actividades económicas de Cartago son principalmente la agricultura, la ganadería, el comercio y micro, pequeñas y medianas empresas de manufactura en la que se destacan los bordados.

Este trabajo de grado lo que pretende es que conozcan una metodología, en las empresas desbordados que tienen dificultades contables y el desconocimiento de las técnicas y normas de depreciación y amortización de la Propiedad Planta y Equipo e Intangibles, los desajustes en procesos contables, desconocimiento a las procesos de control y un sistema informativo deficiente, acompañado de las carencias de estrategia de trabajo que afectan las actividades en conjunto de la entidad,

Se debe definir el propósito final que se tiene con este modelo metodológico para la administración integral de la depreciación y amortización de la propiedad planta y equipo, y es el de un beneficio práctico, para todos los empleados y jefes del departamento contable, financiero de una entidad, que deberán consultar esta propuesta metodológica, y aplicarlas a las necesidades de su empresa, teniendo así un mejoramiento de su gestión administrativa, financiera y fiscal.

El momento de implementar la propuesta se debe elaborar un manual de procedimientos, en el cual debe incluir todas las actividades y establecer responsabilidades de los funcionarios, para el cumplimiento de los objetivos. El cual se crea para obtener una información detallada, ordenada, sistemática e integral que contiene todas las instrucciones, responsabilidades e información sobre políticas, funciones, sistemas y procedimientos de las distintas operaciones o actividades que se realizan en una organización.

Esta propuesta nos suministrara una oportuna información de los de los modelos de depreciación y amortización en una entidad, bajo las políticas establecidas, agilizando procesos financieros y administrativo.

El concepto de depreciación se ha debido deteriorando, inclusive por los mismos contables; considerándolo como un concepto de valor: se toma al retas del costo histórico de un activo fijo, el valor de la depreciación acumulada; se determinara que es el valor neto en libros es el valor económico del recurso. Por el contrario la depreciación debe ser entendida como la forma en que se distribuye el costo histórico del activo en su vida útil, durante el cual la amortización reconocida contablemente, referencia a la asignación de la contribución de dicho recurso a la generación de la renta o ingresos durante dicho periodo productivo (vida útil).

El sector manufacturero de bordados es muy sensible a la incidencia de una mala conceptualización como la expuesta en el párrafo anterior; debido a que la maquinaria y equipo utilizada en el proceso productivo está afectada significativamente por la evolución tecnológica de los equipos y por la necesidad de terminar de una manera confiable los costos de producción de las prendas. Habitualmente esa depreciación no es considerada como costo hundido en la determinación de los costos totales de las prendas, precisamente porque no se evidencia una salida de recursos efectivos.

En este contexto el proceso productivo puede verse afectado al evaluarlo financieramente desde su inicio , con las consecuentes dificultades de liquidez y solvencia que permitan la sobrevivencia de las empresas; debido entre otras cosas, al requerirse de la reposición de los activos fijos , para mantenerse actualizados ,no se cuenta con la capacidad para dicho propósito, sumergiendo a los empresarios en procesos con tecnologías obsoletas que degeneran la capacidad para producir a mejores precios; o en el peor de los casos a desaparecer del mercado

En Colombia de acuerdo al Decreto 2649 / 93, el registro de la compra de los activos fijos se realiza por el valor histórico, es decir, por el precio de compra. Si este valor en el mercado va cambiando se realiza el registro de las valorizaciones o desvalorizaciones a los bienes. Según la normatividad Colombiana vigente es obligatorio que mínimo cada tres años se realice un avalúo técnico a los activos con el fin de valorizarlos e identificar el valor actual en el mercado. Con la aplicación de los nuevos estándares, se requerirá el uso de herramientas de medición financieras que en la actualidad casi no se utilizan, como es el caso del: - VALOR RAZONABLE el cual hace referencia al precio por el cual se podría vender el activo. - VPN, sirve para la evaluación de proyectos de inversión. Traer al presente lo que me costara invertir en periodos futuros. Estos tipos de medición permitirán que se identifique el valor de una obligación o beneficio que se recibirá en una fecha determinada, mostrando y logrando el objetivo de la implementación el cual es mostrar la realidad de la información financiera presentada. **IMPACTO DE LA APLICACIÓN DE LAS NIIF EN LAS EMPRESAS DE COLOMBIA** 15 En el caso de los activos fijos, también cambia su medición debido a que actualmente se cuentan con una vida útil estandarizada (Edificios 20 años, equipo de cómputo y comunicación 3 años, maquinaria y equipo 10 años, flota de vehículos y transporte 20 años), con la aplicación de las normas, las vidas útiles se asignaran de acuerdo al avalúo técnico

entregado por un profesional. Este cambio traerá consecuencias fiscales en cuanto a que la depreciación puede ser menor o mayor de acuerdo sea el caso, afectando la utilidad de la compañía. Es por esto, que todo lo relacionado a la depreciación, activos obsoletos deben quedar de forma muy clara dentro de las políticas contables que maneja la compañía. En la actualidad Colombiana, la depreciación de los activos sirve como gasto o costo deducible según sea el caso de la compañía, para disminuir su utilidad y así disminuir la renta fiscal, ocasionando una disminución en el valor por pagar del impuesto de renta. Al tener que ingresar a los estados financieros los activos con el valor en el que se encuentran en el mercado se hace necesario de que a estos activos se les realice un avalúo de peritaje

6.4 MARCO LEGAL

La siguiente es una breve introducción de acuerdo al “INFORME ROSC”, el cual hace referencia a las observaciones y recomendaciones del Banco Mundial (BM) y el Fondo Monetario Internacional (FMI) respecto a la situación actual de la contabilidad y la auditoría en Colombia, realiza comentarios a las que considera más representativas. Entre ellas, considera la sobreoferta de contadores públicos en el país; la baja calidad de los reportes contables y financieros en Colombia en cuanto a su utilidad real para la toma de decisiones; la extensa normatividad y bases comprensivas de contabilidad en el país; el énfasis de los GAAP (Principios de Contabilidad de General Aceptación, por su sigla en inglés) en lo tributario, la inspección, vigilancia y control legal; la necesidad de crear un Consejo Superior de Estándares Contables y de Auditoría en el país, como mecanismo que evite la amplia dispersión normativa y reduzca la politización de la norma contable¹⁰, y *la necesidad de establecer un “régimen simplificado” contable en cuanto a los requisitos legales de información financiera a las pequeñas y medianas empresas*

6.4.1 LEY 1314 DE 2009.

El Congreso de la República de Colombia según Diario Oficial No. 47.409 del 13 de julio de 2009. Decreta La ley 1314 por medio de la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.

Las fechas de inicio de aplicación para grupo 1 y 3 será a partir del 1 de enero de 2015. Es decir con el cierre del período fiscal colombiano terminado en 31 de diciembre de 2015. Para el grupo dos, será en el año terminado en 2016.

- Decreto 1851 de 2013 Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que se clasifican en el literal a) del parágrafo del artículo 10 del Decreto 2784 de 2012 y que hacen parte del Grupo 1.

¹⁰<http://www.globalcontable.com/213-articulos-niif3/articulos-niif-3/355-anotaciones>, tomada de la página web referenciada en abril 16 del 2015

Por la cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1. Anexos Decreto 2784 de 2012.

- Decreto 2706 de 2012 Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo de información financiera para las microempresas.
- Decreto 4946 de 2011 Por el cual se dictan disposiciones en materia del ejercicio de aplicación voluntaria de normas internacionales de contabilidad e información financiera (Modificado por Decreto 403 de 2012 y Decreto 1618 de 2012)
- Decreto 3048 de 2010 Por el cual se crea la Comisión Intersectorial de Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información.
- Decreto 691 de 2010 Por el cual se modifica la conformación del Consejo Técnico de la Contaduría Pública y se dictan otras disposiciones.¹¹

6.4.2 Nueva regulación sobre la implementación de las NIIF-NIC en Colombia.

El pasado 27 de diciembre 2013 el Gobierno Nacional emitió los Decretos 3019, 3022, 3023 y 3024 referentes al proceso de adopción de las NIIF en Colombia. A continuación presentamos los aspectos más relevantes de cada uno de los decretos antes mencionados:¹²

- Decreto 3019 – Por el cual se modifica el Marco Técnico Normativo de Información Financiera para Microempresas.

Aplicarán las NIIF, para Microempresas, aquellas entidades que cumplan la totalidad de los siguientes requisitos:

Contar con una planta de personal (independientemente de la naturaleza jurídica del contrato) no superior a diez (10) trabajadores.

Poseer activos totales, excluida la vivienda, por valor inferior a quinientos (500) Salarios Mínimos Mensuales Legales Vigentes (SMMLV).

Tener ingresos brutos anuales inferiores a seis mil (6.000) SMMLV.

¹¹ <http://www.supersociedades.gov.co/asuntos-economicos-y-contables/procesos-de-convergencia-niifs/leyes-y-decretos/Documents/Decreto>

¹² www.sectorial.co. Martes 14 de Enero de 2014

El cálculo del número de trabajadores y de los activos totales, se hará con base en el promedio de doce (12) meses, correspondiente al año anterior al periodo de preparación obligatoria definido en el cronograma establecido.¹³

- Decreto 3022 –Por el cual se reglamenta la Ley 1314 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 2.

Las entidades que corresponden al Grupo 2, a las cuales les corresponde aplicar las NIIF para PYMES, podrán hacer adopción de las NIIF plenas establecidas para el Grupo 1, conservando el calendario de aplicación de las NIIF correspondiente el Grupo 2.

- Decreto 3023 – Por el cual se modifica parcialmente el marco técnico normativo de información financiera para los preparadores de la información financiera que conforman el Grupo 1, contenido en anexo del Decreto 2784 de 2012
- Se incluyen dentro del Marco Técnico Normativo de las NIIF plenas aplicables a las entidades del Grupo 1, las enmiendas (cambios) a las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el IASB durante el año 2012.
- Decreto 3024 – Por el cual se modifica el Decreto 2784 de 2012 y se dictan otras disposiciones¹⁴

Conforman el Grupo 1:

- Las entidades y negocios fiduciarios que tengan valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores,
- Las entidades y negocios de interés público
- Las entidades que no estén en los literales
- anteriores, que cuenten con una planta de personal mayor a 200 trabajadores o con activos totales superiores a 30.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV) y que, adicionalmente, cumplan con cualquiera de los siguientes parámetros:
- Ser subordinada o sucursal de una compañía extranjera que aplique NIIF plenas.
- Ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF plenas.
- Ser matriz, asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen NIIF plenas.

¹³actualicese.com/normatividad referenciada de la página web en septiembre 15 21015

¹⁴<http://www.supersociedades.gov.co/>, referencias de la página web en septiembre 15 2015

- Realizar importaciones o exportaciones que representen más del 50% de las compras o de las ventas respectivamente.

En el caso de entidades cuya actividad comprenda la prestación de servicios, el porcentaje de las importaciones se medirá por los costos y gastos al exterior y el de exportaciones por los ingresos. Cuando importen materiales para el desarrollo de su objeto social, el porcentaje de compras se establecerá sumando los costos y gastos causados en el exterior más el valor de las materias primas importadas. Las adquisiciones y ventas de activos fijos no se incluirán en este cálculo.¹⁵

¹⁵actualicese.com/normatividad, Publicado: 28 de diciembre de 2012

7 ASPECTOS METODOLÓGICOS

El tipo de investigación del presente estudio establece una investigación de carácter deductivo y analítico, dado que a partir de las observaciones particulares en las empresas objeto estudio contextualizado en la identificación y clasificación de los componentes de costo operativo.

Para este caso en particular se analizó la normativa Niif para Pymes con datos y variables propios de las empresas manufactureras de bordado del municipio de Cartago valle del cauca con el propósito de evaluar y emitir conclusiones.

A partir de la formulación de los objetivos del trabajo, se recogen datos según un plan preestablecido que, una vez analizados e interpretados, modifican o añaden nuevos conocimientos a los ya existentes. El método utilizado parte de la observación de una realidad.

El tipo de estudio que se utilizó para llevar a cabo la investigación es la analítica.

Analítica porque se analizó la forma en que las pequeñas y medianas empresas del sector manufacturero de bordados del municipio de Cartago Valle del Cauca, realizan el tratamiento contable de los elementos de Propiedades, Planta y Equipo, con relación a la depreciación y amortización, de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.

Para lo anterior, la investigación se centró en el análisis bibliográfico de las NIIF para PYMES, y de las leyes tributarias vigentes.

Por lo tanto, tal investigación se basó, principalmente en la norma colombianas y las normas de información financiera para las pequeñas y medianas empresas.

- Ley y Reglamento del Impuesto Sobre la Renta.(estatuto tributario nacional)
- Estatuto Tributario y su reglamento.
- Normas Internacionales de Información Financiera para las PYMES secciones17 y 18
- Tesis
- Textos de Contabilidad Superior.

Debido a la naturaleza de la investigación que se llevó a cabo, fue necesario establecer un universo y una muestra, debido a lo que se analizó fue el tratamiento tributario-contable-financiero de las Depreciaciones, amortizaciones de las Propiedades Planta y Equipo e Intangibles de las entidades manufactureras de bordado de la ciudad de Cartago , utilizado de forma general por la mayoría de empresas y los procedimientos que se desarrollaran en los casos prácticos de esta investigación son de utilidad para las mismas.

7.1 Población y muestra.

7.1.1 Población.

La población de investigación lo constituyen las empresas pertenecientes al sector manufacturero del bordado del municipio de Cartago Valle del Cauca, las cuales de acuerdo al último registro de cámara y comercio para el año 2014 es de 52 empresas legalmente constituidas.

7.1.2 Muestra.

El tipo de muestreo que se utilizó fue el aleatorio simple. Se seleccionó una muestra de 30 empresas el sector manufacturero del bordado ubicado en el municipio de Cartago valle del cauca para llevar a cabo la recolección de los datos a investigar.

Para determinar la muestra se tomó en cuenta una población finita de 52 empresas

Fórmula:

$$n = \frac{Z^2 \cdot P \cdot Q \cdot N}{N \cdot E^2 + Z^2 \cdot P \cdot Q}$$

Dónde:

n = Tamaño de la muestra
Z = Nivel de confianza
P = Probabilidad de éxito
Q = Probabilidad de fracaso
N = Tamaño de la población
E = Grado de error

Determinación de la muestra

Para un nivel de confianza del 95% y utilizando como base la curva normal se estimó el valor de la probabilidad de éxito (P) en 0.95 y por lo tanto la probabilidad de fracaso (Q) es de 0.05.

Datos:

$$n = 52$$

$$Z = 0.95 = 1.96$$

$$P = 0.95$$

$$Q = 0.05$$

$$N = 103$$

$$E = 0.05$$

$$n = \frac{(1.96)^2 (0.95) (0.05) (52)}{(52) (0.05)^2 + (1.96)^2 (0.95) (0.05)}$$

$$n = \frac{(3.8416) (0.95) (0.05) (52)}{(52) (0.025) + (3.8416) (0.95) (0.05)}$$

n = 30 empresas

El método principal que se utilizó para la recolección de datos fue la encuesta, y la técnica empleada fue el cuestionario con preguntas abiertas y cerradas, ordenadas y estructuradas de forma lógica, realizada de forma escrita, y en casos necesarios se utilizaron medios electrónicos como lo es el correo electrónico. La encuesta fue dirigida a los contadores y gerentes de las pequeñas y medianas empresas del sector manufacturero del sector de bordado del municipio de Cartago. En algunos casos tuvo que utilizarse la entrevista debido a cuestiones de practicidad en el momento de realizar la visita a las empresas.

Con los datos obtenidos a través de la encuesta se realizaron los siguientes procedimientos:

- a. Se presentan las respuestas obtenidas a cada una de las interrogantes planteadas y se tabulan para un mejor análisis de la información.
- b. Con las respuestas tabuladas se realizó un gráfico para obtener una mejor comprensión de la información recopilada.
- c. Se interpretó la información obtenida de las encuestas.

Las técnicas tendieron un papel importante en el proceso de esta investigación, debido a que aportaron instrumentos y medios para la recolección, concentración y conservación de información que se obtuvo a través de Información bibliográfica.

Esta se obtuvo de las NIIF para PYMES, legislación tributaria vigente y textos de Contabilidad Superior, entre otros.

Se utilizó la investigación documental para la recolección de la información, ésta tiene como objeto el estudio de fenómenos (de orden histórico, psicológico, sociológico, etc.), utiliza técnicas como el análisis de la documentación existente para dar respuesta a los objetivos planteados y luego emitir unas conclusiones sobre la presentación de la información financiera de acuerdo a las NIIF para Pymes.

Para efecto de la localización y selección del material relacionado con el tema, PROPUESTA METODOLOGIA PARA DOCUMENTAR, VALORAR, CONTABILIZAR Y REVELAR LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN DE LA PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO, E INTANGIBLES; DE ACUERDO CON LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PYMES, EN LAS ENTIDADES MANUFACTURERAS DE BORDADO DEL MUNICIPIO DE CARTAGO, VALLE DEL CAUCA, se procedieron a consultar la literatura, a través de estudios bibliográficos, documental (libros, documentos legales, proyectos, informes, otros estudios y revistas especializadas, páginas de internet, leyes, reglamentos, normas, periódicos, entre otros)

Para la organización del material bibliográfico seleccionado, se estableció a realizar fichas de resumen textuales de los diferentes temas desarrollados, todas en función de la depreciación y amortización establecida en la NIIF para pymes sección 17 y 18. Simultáneamente se elaboró fichas bibliográficas, las cuales permitió organizar y almacenar datos importante de las obras consultadas como: autor, título, año, edición, entre otros, necesarios para las citas y referencia bibliográficas en el trabajo final

Para la investigación en la obtención de información se tuvo en cuenta las diferentes fuentes de información

Las fuentes utilizadas, fueron primarias y secundarias.

- Fuentes Primarias: Constituyeron todas las informaciones y orientaciones obtenidas por medio de entrevistas con el asesor académico.
- Fuentes Secundarias: Constituyeron todos los datos que fueron estudiados, recopilados y que proporcionaron la información proveniente de otros autores.

8 CAPITULO I

8.1 CONCEPTUALIZACIÓN Y APLICACIÓN DE LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN EN LA PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO E INTANGIBLES PARA PYMES

Los beneficios de las normas de información financiera globales no se limitan a entidades cuyos títulos cotizan en bolsa. A juicio del IASB, las PYMES —y quienes utilizan sus estados financieros— se pueden beneficiar de un conjunto común de normas contables. Los estados financieros de las PYMES que son comparables entre países son necesarios por las siguientes razones:

Las instituciones financieras hacen préstamos transfronterizos y operan en el ámbito multinacional. En la mayoría de las jurisdicciones, más de la mitad de todas las PYMES, incluidas las más pequeñas, tienen préstamos bancarios. Los banqueros confían en los estados financieros al tomar decisiones de préstamo y al establecer las condiciones y tasas de interés.

Los vendedores quieren evaluar la salud financiera de los compradores de otros países antes de vender bienes y servicios a crédito.

Las agencias de calificación crediticia intentan desarrollar calificaciones transfronterizas uniformes. Los bancos y otras instituciones que operan más allá de las fronteras a menudo desarrollan calificaciones crediticias similares. La información financiera presentada es crucial para el proceso de calificación.

Muchas PYMES tienen proveedores en el extranjero y utilizan los estados financieros de un proveedor para valorar las perspectivas de una relación de negocios a largo plazo viable.

Las firmas de capital de riesgo proporcionan financiación transfronteriza a las PYMES.

Muchas PYMES tienen inversores extranjeros que no están implicados en la gestión del día a día de la entidad.

8.1.1 NIIF para PYMES

La NIIF para las PYMES tiene como objeto aplicarse a los estados financieros con propósito de información general de entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas.

El objetivo de los estados financieros con propósito de información general de una pequeña o mediana entidad es proporcionar información sobre la situación

financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una gama amplia de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. Posteriormente, se determinarán los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, de los cambios en las estimaciones contables y de la corrección de errores de un periodo anterior.

Son políticas contables los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar estados financieros.

Una vez que una entidad ha adoptado una política contable para un tipo específico de transacción u otro hecho o condición, deberá cambiar esa política sólo si se modifica la NIIF para las PYMES o si la entidad llega a la conclusión de que una nueva política da lugar a información fiable y más relevante.

A excepción de las circunstancias especificadas en la NIIF para las PYMES, todos los cambios en las políticas contables y las correcciones de errores de un periodo anterior se contabilizan de forma retroactiva. Esto significa que la información comparativa en los estados financieros se expresa para reflejar transacciones y hechos conforme a la nueva política contable como si dicha política se hubiera aplicado siempre, y que los errores de un periodo anterior se corrigen en el periodo en que se produjeron. La aplicación retroactiva de las políticas contables y la re expresión retroactiva de errores de un periodo anterior aumenta la relevancia y la fiabilidad de los estados financieros de una entidad al compararlos en el tiempo y con los estados financieros de otras entidades.

Los errores de un periodo anterior son omisiones e inexactitudes en los estados financieros de la entidad para uno o más periodos anteriores. Surgen de no emplear información fiable que se encontraba disponible cuando los estados financieros para esos periodos fueron autorizados para su publicación, siempre y cuando se pudiese esperar razonablemente la obtención y utilización de dicha información en la preparación y presentación de dichos estados financieros. También se originan de un error al utilizar dicha información.

Un cambio en una estimación contable es un ajuste que procede de la evaluación de la situación actual de los activos y pasivos, así como de los beneficios y las obligaciones que se prevén a futuro en relación con dichos activos y pasivos. El ajuste puede realizarse en el importe en libros de un activo o un pasivo, o en el gasto que refleja el consumo del activo. Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.

Excepto en circunstancias claramente definidas, los cambios en las estimaciones contables se aplican en forma prospectiva. Esto significa que el efecto de un cambio

se incluye en los resultados del periodo del cambio si éste afecta sólo a dicho periodo, y en el periodo del cambio y en periodos futuros si el cambio afectase a todos ellos.

8.1.2 Conceptos fundamentales

Norma Internacional de Información Financiera (NIIF).

- También conocidas como IFRS (por sus siglas en inglés), son unas normas contables adoptadas por el IASB y constituyen los estándares internacionales en el desarrollo de la actividad contable, ya que en ellas se establecen los lineamientos para llevar contabilidad de la forma como es aceptable en el mundo.¹⁶

Pequeñas y medianas entidades (PYMES).

- Son entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas, es decir, cuando esta no registra (o está en proceso de registrar) sus estados financieros en una comisión de valores u otra organización reguladora con el fin de emitir algún tipo de instrumento en un mercado público¹⁷.

Propiedades, planta y equipo.

- Es el conjunto de bienes de naturaleza tangible adquiridos, construidos o en proceso de construcción cuya permanencia en la empresa va más allá de un ejercicio económico, los cuales son destinados para el desarrollo del giro normal de las operaciones del negocio y que por lo tanto no están destinados para la venta.

Las propiedades, planta y equipo son activos tangibles que se llevan a cabo para su uso en la producción, o suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros, o para propósitos administrativos, y se espera que sean utilizados durante más de un período.

¹⁶Definición tomada de [Wikipedia.org/wiki/Normas_Internacionales_de_Informaci3n_Financiera](https://es.wikipedia.org/wiki/Normas_Internacionales_de_Informaci3n_Financiera).

¹⁷Definición de acuerdo a lo establecido en los párrafos 1.2 y 1.3 de la NIIF para PYMES

El dominio (que se llama también propiedad) es el derecho real en una cosa corporal, para gozar y disponer de ella **(arbitrariamente)**, no siendo contra ley o contra derecho ajeno.¹⁸

Planta: Se refiere a construcciones generalmente grande para vivienda u otros usos cimentada sobre un terreno.

Equipo: Es la colección de utensilios, instrumentos y aparatos especiales que acompañan el trabajo de operarios, organizados para un fin determinado.

8.2 Generalidades de las propiedades planta y equipo.

8.2.1 Importancia.

Los elementos que conforman las propiedades, planta y equipo son de mucha importancia en las entidades debido a que contribuyen a la generación de ingresos por parte de la empresa, además con el paso del tiempo la cantidad de estos activos que puede adquirir una empresa puede llegar a ser significativa, lo cual tiene repercusiones en la forma de realizar sus operaciones.

8.2.2 Clasificación.

Las propiedades, planta y equipo, pertenecientes a la categoría de los activos tangibles, de naturaleza corpórea, se clasifican en dos grandes grupos que son:

- Activos no sujetos a depreciación: Cuya característica principal es la vida útil ilimitada y normalmente no disminuye su valor con el paso del tiempo, por ejemplo: terrenos.
- Activos sujetos a depreciación: Representados por aquellos bienes con vida útil o de servicio limitado, por ejemplo: edificios, maquinaria, equipos de reparto, transporte, moldes, enseres, mobiliario y equipo de oficina.

¹⁸Código Civil. Art .669

8.2.3 Características.

Algunas características de los activos que forman parte de la propiedad, planta y equipo son:

- a. Por lo general tienen vida útil definida a excepción de los terrenos que tienen vida útil indefinida.
- b. Están destinados para el uso normal de las operaciones de la empresa (transferencia de bienes o prestación de servicios).
- c. Son utilizados por más de un período contable.
- d. No son destinados para la venta.

8.3 Ventajas del tratamiento contable de las propiedades, planta y equipo de acuerdo a NIIF para las PYMES.

Entre las ventajas de aplicar el tratamiento contable de las propiedades, planta y equipo de acuerdo a la sección 17 de la NIIF para PYMES tenemos:

- a. Las NIIF para PYMES son reconocidas a nivel internacional.
- b. Por su orientación técnica, aplica a la mayoría de empresas del país.
- c. Mejoran la comparabilidad de los estados financieros.
- d. Aumentan la confianza general de los estados financieros de las PYMES
- e. Reducen los altos costos ocasionados por mantener las normas que requieren las NIIF completas.
- f. Además, proporcionará una base sólida para el crecimiento de las empresas que se preparan para incorporarse a los mercados de capital público y en donde la aplicación de las NIIF completas es requerida.

8.4 Aspectos técnicos relacionados con la propiedad, planta y equipo.

8.4.1 Medición inicial.

Existen diferentes formas de adquirir las propiedades planta y equipos, por medio de la compra directa, del arrendamiento financiero, la construcción y la permuta de activos, entre otros.

La adquisición mediante el arrendamiento financiero es un tipo de arrendamiento en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la

propiedad del activo. La propiedad del mismo, en su caso, puede o no ser transferida.

La construcción, que esencialmente consiste en la de bienes inmuebles con largas vidas útiles como edificios, galeras u otros.

La permuta que es la adquisición de propiedades planta y equipo a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios.

a. Medición inicial para activos no adquiridos mediante permutas.

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

Además el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo será el precio equivalente en efectivo en la fecha de reconocimiento. Si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, el costo es el valor presente de todos los pagos futuros¹⁹.

Se debe tomar en cuenta que los costos por préstamos o intereses no forman parte del costo de un elemento de propiedades planta y equipo.

b. Medición del costo para activos adquiridos mediante permutas.

Una entidad medirá el costo del activo adquirido a su valor razonable, a menos que:

- La transacción de intercambio no tenga carácter comercial, es decir que no se espere obtener ningún beneficio económico asociado al activo, o
- Ni el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado puedan medirse con fiabilidad.

En tales casos, el costo del activo se medirá por el valor en libros del activo entregado.

8.4.2 Reconocimiento.

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

¹⁹NIIF para las PYMES, párrafo 17.13

- Cuando sea probable que la entidad pueda obtener beneficios económicos en el futuro derivados de la adquisición del bien adquirido.
- El costo del bien adquirido pueda ser medido de forma fiable, es decir, con la seguridad de que el valor al cual se registrará en la contabilidad sea íntegro y de confianza.

Por lo tanto, la entidad reconocerá el costo de un elemento de la propiedad, planta y equipo como un activo si, cumple con los requisitos anteriores.

a. Componentes del costo de las propiedades planta y equipo.

El costo de las propiedades, planta y equipo es el desembolso de efectivo (no el precio de factura en el caso de la adquisición directa mediante un tercero) o su equivalente que es necesario para adquirir el activo y ponerlo en condiciones de operación. En otras palabras se capitalizan los costos de adquisición que son necesarios para obtener los beneficios que deben derivarse del activo.

El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende todo lo siguiente:

- El precio de adquisición, que incluye los honorarios legales y de intermediación, los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas.
- Todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estos costos pueden incluir los costos de preparación del emplazamiento, los costos de entrega y manipulación inicial, los de instalación y montaje y los de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.
- La estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo²⁰.

Debido a que existen diferentes tipos de propiedades, planta y equipo, se debe de tener cuidado al momento de su reconocimiento con lo siguiente: Los terrenos y los edificios son activos diferentes, aunque por lo general suelen ser adquiridos en una sola transacción.

²⁰NIIF para las PYMES, párrafo 17.14

Los edificios están conformados por diferentes elementos de propiedades, planta y equipo; por lo que hay que tomar en cuenta que si los principales componentes de una partida de propiedad planta y equipo tienen patrones significativamente diferentes de consumo de beneficios económicos, una entidad distribuirá el costo inicial del activo entre sus componentes principales, en un edificio pueden entregarse diferentes componentes como lo son:

- La estructura del edificio
- Los techos
- Los pisos
- El sistema eléctrico
- Instalaciones

En el caso de la maquinaria, por lo general el costo no se segrega entre sus componentes, pero pueden existir parte en las que un componente de este sea significativo y sea necesario hacerlo. Lo anterior da el reconocimiento de las piezas de repuesto.

b. Reconocimiento y medición de piezas de repuesto

En el caso de las piezas de repuesto para las maquinarias consideradas dentro del rubro de la propiedad, planta y equipo podríamos definirlos de dos tipos: piezas de repuestos comunes y piezas de repuestos significativas.

- **Piezas de repuesto comunes.**

Se considera como una pieza de repuesto común aquella que por lo general se consumen en un solo período y que su importancia con respecto al funcionamiento y costo de la maquinaria es relativamente bajo. En este caso, el costo de la pieza se registrará como inventario y su consumo será reconocido en el resultado del ejercicio en que se utilizará como un gasto.

- **Piezas de repuestos significativas.**

Se considera como una pieza de repuesto significativa, aquella que la entidad espera utilizarlas por más de un periodo contable pero no cubre el periodo total de la vida útil de la maquinaria y que su importancia con respecto al funcionamiento y costo de la maquinaria es relativamente significativa o necesaria.

8.4.3 Medición posterior al reconocimiento inicial de las propiedades planta y equipo.

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

pérdidas por deterioro del valor acumuladas. Una entidad reconocerá los costos del mantenimiento diario de un elemento de propiedades, planta y equipo en los resultados del periodo en el que incurra en dichos costos²¹.

Costos posteriores (artículo 41 de la LIR)

Se entiende por:

(i)Costos iniciales: A los costos de adquisición, producción o construcción, o al valor de ingreso al patrimonio, incurridos con anterioridad al inicio de la afectación del bien a la generación de rentas gravadas.

(ii)Costos posteriores: A los costos incurridos respecto de un bien que ha sido afectado a la generación de rentas gravadas y que, **de conformidad con lo dispuesto en las normas contables, se deban reconocer como costo.**

Costos posteriores (párrafos 12, 13 y 14 de la NIC 16)

(12) No se reconocerá como activo, los costos derivados del mantenimiento diario del elemento (reparaciones y conservación)

(13) Ciertos componentes pueden necesitar ser reemplazados a intervalos regulares (horno que requiere de revisiones y cambios, componentes internos de una aeronave). Ciertos elementos son adquiridos para que las sustituciones de equipos sean menos frecuentes: Lo anterior debe capitalizarse como activo fijo.

(14) Inspecciones generales, independientemente de que las partes del elemento sean sustituidas o no, podrían también capitalizarse

a. Depreciación

De acuerdo a la NIIF para las PYMES se considera por depreciación la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

Para ampliar el término anterior, se presentan las siguientes definiciones:

Depreciación:

Es el proceso contable de asignación de los costos de los activos tangibles a gastos de una forma sistemática y racional, en los ejercicios que se esperan reciban

²¹NIIF para las PYMES, párrafo 17.15

beneficios del uso del activo, es decir la declinación del potencial de servicios de los activos de planta.

La depreciación es el proceso de distribuir en forma racional y sistemática el gasto total a cada período beneficiado por el activo.

b. Métodos de depreciación

La normativa no cierra las opciones mediante el uso de métodos de depreciación; esto basado en el párrafo siguiente:

Los métodos posibles de depreciación incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y los métodos basados en el uso, como por ejemplo el método de las unidades de producción.²²

Por lo que dependerá totalmente de la entidad escoger el mejor método de depreciación para expresar su situación financiera.

- **Método de la línea recta**

Es el método de depreciación más utilizado y con este se supone que los activos se usan más o menos con la misma intensidad año por año, a lo largo de su vida útil; por tanto, la depreciación periódica debe ser del mismo monto. Este método distribuye el valor histórico ajustado del activo en partes iguales por cada año de uso. Para calcular la depreciación anual basta dividir su valor histórico ajustado entre los años de vida útil.

Cuadro 1. Formula de depreciación.

formula :	Depreciación=	Costo de Adquisición - Valor
		$\frac{\text{Residual}}{\text{Vida Útil}}$

Fuente: propia

- **Método de saldo decreciente.**

También llamado método de depreciación acelerada, este método determina cuotas de depreciación con disminución progresiva hacia los últimos años de la vida útil, provocando una declinación en la depreciación periódica. Por tal razón permite realizar cargos mayores por depreciación en los primeros años y cargos más bajos en los últimos periodos. Este método se justifica, puesto que el activo es más eficiente durante los primeros años, por eso se debe de cargar mayor depreciación en dichos años. Otro de los argumentos que se presentan es que los costos de depreciación y mantenimiento son a menudo más altos en los últimos periodos de uso.

²²NIIF para las PYMES, sección 17 propiedades planta y equipo, párrafo 17.22

Por ejemplo, Suponiendo que un vehículo cuyo valor es de \$ 30.000.00 y una vida útil de 5 años. Suma de dígitos: 1+2+3+4+5=15 Invertimos el orden de los sumandos y formaremos fracciones sucesivas decrecientes, así: 5/15 = 0,333; 4/15 = 0,266; y así sucesivamente. Todo lo que hay que hacer es dividir la vida útil restante entre la suma de dígitos, utilizando de siempre de base, el valor histórico entre los años de vida útil.

Cuadro 2. Formula de método de saldo decreciente.

formula : $\frac{100\%}{\text{Vida Útil}} \times 2$
--

Fuente: propia

- **Métodos de depreciación basados en el uso**

El método basado en la actividad (método de cargo variable) presupone que la depreciación está en función del uso o de la productividad y no del paso del tiempo. La vida del activo se considera en términos de su rendimiento (unidades que produce) o del número de horas que trabaja.

Para algunos activos como máquinas, equipos y vehículos, su vida útil está estrechamente relacionada con la capacidad de producción, la cual se expresa en horas de trabajo, kilómetros recorridos, unidades producidas, etc. Para estos activos se utiliza este método de depreciación que consiste en calcular el monto de depreciación periódica, de acuerdo con el volumen de actividad alcanzada.

Este método se basa en el número total de unidades que se usarán, o las unidades que pueden producir el activo, o número de horas que trabajará el activo, o el número de kilómetros que recorrerá de acuerdo a la siguiente fórmula:

Cuadro 3. Formula del método de depreciación basado en uso.

Costo - Valor Residual	Costo de Depreciación	Numero de Unidades	Gastos por Depreciación
Unidad de Uso	= Una Unidad, Hora	x Horas o Kilómetros	= Del Periodo
Horas o Kilómetros	Kilómetros	Usados Durante el Periodo	

Fuente: propia

c. Deterioro del valor de un elemento de propiedades, planta y equipo

Una pérdida por deterioro se produce cuando el importe en libros de un activo es superior a su importe recuperable.²³

Las entidades sobre cada fecha en la que informan deben aplicar los procedimientos necesarios para determinar si un elemento de propiedades planta y equipo ha sufrido una pérdida por deterioro del valor, esto en base a la sección 27 de la NIIF para PYMES deterioro del valor de los activos.

Como principio general una entidad reducirá el importe en libros del activo hasta su importe recuperable si, y solo si, el importe recuperable es inferior al importe en libros y la pérdida por deterioro del valor inmediatamente en resultados.

Se pueden contemplar varios indicadores para el deterioro de un activo los cuales se pueden basar en:

- a. Fuentes externas de información
 - Mercado activo
 - Entorno legal
 - Entorno Económico
 - Entorno tecnológico
- b. Fuentes internas de información
 - Deterioro físico del activo
 - Cambios significativos en la forma en que se usa el activo
 - Planes para disponer del activo
 - Activo ocioso

La entidad podrá tomar como parámetros de comparación para determinar el deterioro de un activo los siguientes valores:

- Valor razonable menos los costos de venta
- Valor en uso

8.4.4 Activos intangibles.

Para las entidades los Activos Intangibles se han convertido en la principal fuente de generación de beneficios económicos futuros, constituyendo así una importante ventaja competitiva, porque se trata de activos valiosos, escasos, poco imitables por terceros.

²³NIIF para las PYMES, párrafo 27.1

Definición: El término de Activos Intangibles se refiere al conjunto de todos los bienes que son propiedad de la empresa y que tienen la característica de que no se puede tocar o percibir de manera precisa.

Según las NIIF para PYMES: Es un recurso identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que es controlado por la entidad como resultados de sucesos pasados del que la entidad espera obtener en el futuro beneficios económicos.

De acuerdo a la definición anterior se establece que:

Es identificable: Cuando es separable o surge de derechos contractuales u otros derechos legales

De carácter no monetario: Es un activo que no se conserva en moneda o en un activo que se recibirá en una cantidad fija o determinable de dinero

Sin apariencia física: Se refiere a que no pueden tocarse pero, estos pueden estar incluidos en un soporte de naturaleza o apariencia física, como por Ej. Un disco compacto (Programas informáticos), de documentación legal (en el caso de una licencia o patente) o de un DVD (que contiene una película).

8.4.5 Clasificación de los activos intangibles.

Los Activos Intangibles pueden clasificarse en dos categorías:

Propiedad Industrial: Son aquellos que incluyen las invenciones, marcas de fábrica y de comercio, dibujos y modelos industriales denominaciones de origen, y secretos industriales o comerciales.

Derecho de Autor y Derechos Conexos: Bienes intangibles de comercialización que incluyen los derechos correspondientes a obras literarias, artísticas, musicales, fotográficas y audiovisuales.

8.4.6 Reconocimiento y medición de activos intangibles.

Para que un activo intangible sea reconocido como tal, es necesario que cumpla con las siguientes características:

- a) Es probable que los beneficios económicos futuros esperados que se han atribuido al activo fluyan a la entidad;
- b) El costo o el valor del activo puede ser medido con fiabilidad; y

- c) El activo no es resultado del desembolso incurrido internamente en un elemento intangible²⁴.

Los activos intangibles deben ser medidos inicialmente a su costo que comprende normalmente el precio de adquisición, incluyendo los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas, y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto, como por Ej. Los costos de Beneficios a los empleados derivados de poner el activo en condiciones de uso, honorarios profesionales surgidos directamente de poner el activo en condiciones de uso y los costos de probar si el activo funciona correctamente.

El reconocimiento de los costos en el importe en libros finalizará cuando el activo intangible se encuentre las condiciones necesarias para operar de la forma que espera la entidad.

La medición posterior al reconocimiento de los activos intangibles será al costo menos cualquier amortización acumulada y cualquier pérdida por deterioro de valor acumulada.

8.4.7 Amortización.

Es la distribución sistemática del importe amortizable de un activo intangible durante los años de su vida útil que para efectos de esta Norma se considerará vida útil finita, pero si no es capaz de hacerse una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, deberá tomarse 10 años.⁹

Para la Amortización de un bien se tendrá que tomar en cuenta:

Importe depreciable: es el Costo del Bien menos el valor residual

Valor residual: Es el importe estimado que una entidad podría tener actualmente por disponer de un activo, después de deducir los costos estimado para dicho fin.

Vida útil estimada: Periodo durante el cual se espera utilizar el activo por la entidad o el número de unidades de producción o similares que se esperan obtener del activo por parte de la entidad.

Método de amortización: Son aquellos métodos que reflejen el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos derivados del activo intangible.

²⁴Párrafos 18.4 NIIF para las PYMES

8.4.8 Períodos y métodos para calcular la amortización.

El cargo por amortización de cada período se reconocerá como un gasto, y la entidad elegirá un método de amortización (Lineal, doble saldos decrecientes, unidades de producción) que refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Si la entidad no puede determinar ese patrón de forma fiable, utilizará el método lineal de amortización.

La amortización deberá ser reconocida en resultados del periodo y comenzará cuando el activo intangible esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones para que pueda operar, asimismo cesa cuando el activo se da de baja en cuentas²⁵

Amortización de intangibles

Reglamento:

- Intangibles de duración limitada: Por ley o naturaleza (no por contrato).
- Derechos de llave.
- Derechos de autor.
- Diseños, planos, fórmulas.
- Software.
- El plazo de amortización es uno o hasta diez años, no pudiendo ser inferior a la vida del intangible.
- Por el precio **pagado**.
- Desde que se utilicen en generar renta gravada.

8.4.9 Medición del importe recuperable.

Condiciones para calcular el importe.

No siempre es necesario determinar los dos componentes para determinar el importe recuperable.

Si cualquiera de los dos excediera al importe en libros del activo, este no habría sufrido un deterioro de su valor, y no sería necesario estimar el otro importe.

Si no hay razones para creer que el valor en uso excede significativamente al valor razonable menos los costos de venta, se considera a este último como su importe recuperable.

²⁵Párrafos 18.21 y 22 NIIF para las PYMES

8.4.10 Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor:

Una pérdida por deterioro se constituirá cuando el importe en libros de un activo sea mayor a su importe recuperable.

La contabilización de la pérdida por deterioro del valor de las Propiedades, Planta y Equipo y Activos intangibles se registrará como un cargo a los gastos de operación y reconocerla inmediatamente en resultados.

8.4.11 Reversión de una pérdida por deterioro del valor.

Cuando existen indicios que una pérdida por deterioro del valor que se ha reconocido en periodos anteriores ha desaparecido o disminuido, la entidad tendrá que revertir el importe del deterioro del valor (es decir, la reversión se limita al importe original de pérdida por deterioro) de forma que el nuevo importe en libros sea el menor entre el costo y el precio de venta revisado menos los costos de terminación y venta.

8.5 Identificación de diferencias entre la base técnica y base legal.

La aplicación de normas contables para la elaboración de Estados Financieros, muchas veces difiere con lo establecido en la normativa tributaria, generando diferencias entre la utilidad contable y la utilidad fiscal determinada, apegándose a lo establecido en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y su respectivo Reglamento.

Por ello es necesario identificar y conciliar las diferencias surgidas (las cuales pueden ser Permanentes o

Temporarias), a efecto de armonizar ambas aplicaciones y evitar conflictos por la correcta aplicación.

Estas diferencias pueden afectar períodos distintos tanto para los efectos financieros como para los tributarios, por tanto es necesario conocer su definición y su origen.

8.5.1 Diferencias permanentes.

Las diferencias permanentes son aquellas que se caracterizan principalmente por no revertirse en el período que se originan ni en períodos posteriores, estas son causadas por disposiciones legales que declaran como no gravables o exentos a ciertos ingresos y declaran como no deducibles a ciertos gastos.

La Ley de Impuesto Sobre la Renta establece los requisitos que debe cumplir un gasto para que sea deducible, y estos son:

- Los gastos que contribuyan a la generación de ingresos gravables,
- Los gastos que sirvan para la conservación de la fuente generadora de ingresos gravables, o
- Aquellos gastos que el legislador les confiera dicha calidad en la ley, a pesar que no cumpla con los requisitos antes apuntados.

Cuando un gasto no cumpla con ninguno de los requisitos mencionados, entonces constituirá un gasto no deducible y consecuentemente generará una diferencia permanente.

8.5.2 Diferencias temporales.

Las diferencias temporales son aquellas que se originan cuando los ejercicios en los cuales son reconocidos contablemente los ingresos, costos y/o gastos, difieren de los ejercicios en los cuales las mismas transacciones son reportadas para efectos fiscales, dando como resultado una diferencia entre la utilidad contable y la utilidad gravable.

Existen dos tipos de diferencias temporales: las originadas por los ingresos y las generadas por los Gastos. La Sección 29 establece que ciertas diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los ingresos ordinarios se registran contablemente en un período, mientras que se computan fiscalmente en otro. Estas diferencias, según esta sección, pueden originarse en las siguientes situaciones:

- a) Existe una diferencia entre los importes en libros y las bases fiscales en el reconocimiento inicial de los activos y pasivos,
- b) Existe una diferencia entre el importe en libros y la base fiscal que surge tras el reconocimiento inicial porque el ingreso o gasto se reconoce en el resultado integral o en el patrimonio de un período sobre el que se informa, pero se reconoce en ganancias fiscales en otro período diferente.

- c) La base fiscal de un activo o pasivo cambia y el cambio no se reconocerá en el importe en libros del activo o pasivo de ningún período.

Después de realizar la definición de las diferencias permanentes y temporarias, se procede a elaborar un cuadro comparativo entre la legislación tributaria y la normativa técnica, para identificar el tipo de diferencias que surgen en la aplicación de la Depreciación, Amortización y Deterioro de Activos.

8.5.3 Medición del importe recuperable para determinar una pérdida por deterioro de valor.

El importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso²⁶.

No siempre es necesario determinar el valor razonable del activo menos los costos de venta y su valor en uso. Si cualquiera de esos importes excediera al importe en libros del activo, éste no habría sufrido un deterioro de su valor y, no sería necesario estimar el otro importe.

Si no hubiese razón para creer que el valor en uso de un activo excede de forma significativa a su valor razonable menos los costos de venta, se considerará a este último como su importe recuperable. Este será, con frecuencia, el caso de un activo que se mantiene para su disposición, además si se posee un plan para la disposición de un activo antes de la fecha esperada, esto es un indicador de deterioro por lo que en sí mismo es un factor que desencadena el cálculo del importe recuperable.

8.5.4 Transferencia de propiedad, planta y equipo a propiedades de inversión.

Cuando una propiedad cumpla con los criterios que la NIIF para las PYMES establece para el reconocimiento de un activo como propiedad de inversión y se pueda medir de forma fiable el valor razonable de dicho activo, es decir sin un costo o esfuerzo excesivo, la administración de la entidad destinará que dicho activo sea dado de bajas en la propiedad planta y equipo y sea dado de alta como mantenido para la venta.

²⁶NIIF para las PYMES, párrafo 27.11

Al realizar esta transferencia, en el caso de los bienes inmuebles se dará de baja al activo en cuestión y se reclasificará a la cuenta de propiedades de inversión. En el caso de los bienes muebles, se dará de baja tanto el valor del activo como cualquier valor que resulte por deterioro del activo (por ejemplo la depreciación) y se dará de alta en la cuenta de propiedades, de inversión al valor en libros a la fecha de la operación.

8.5.5 Baja en cuentas

Al efectuarse una baja de activo fijo (ya sea por venta directa, permuta como parte de un pago o bien por la desafectación del bien por obsolescencia, entre otros) se da de baja al bien por el valor al que ingresó, determinando un resultado por la venta que podrá ser positivo o negativo. Se debe tener en cuenta la depreciación acumulada del mismo.

Una entidad dará de baja en cuentas un elemento de propiedades, planta y equipo:

- a. Cuando disponga de él; o
- b. Cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición²⁷.

Las ganancias o pérdidas derivadas de la baja de un elemento de propiedades planta y equipo se reconocerán en el resultado dentro del periodo en que se hayan dado de baja y estas no deben ser clasificadas como ingresos por actividades ordinarias.

Lo anterior a excepción de la venta o disposición de un elemento de propiedad planta y equipo mediante un arrendamiento financiero, lo cual si sucede, deberá seguir con lo establecido en la sección 20 de la NIIF para las PYMES arrendamientos.

8.5.6 Información a revelar.

Una entidad deberá revelar la siguiente información para cada clase de propiedades, planta y equipo que considere apropiada:

- a. Las bases de medición utilizadas para determinar el importe bruto en libros.
- b. Los métodos de depreciación utilizados.

²⁷NIIF para las PYMES, párrafo 17.27

- c. Las vidas útiles o los porcentajes de depreciación utilizados.
- d. El importe bruto en libros y la depreciación acumulada (junto con pérdidas acumuladas por deterioro) al principio y al final del período del informe.
- e. Una conciliación del importe en libros al principio y al final del periodo de presentación de informes, mostrando por separado:
 - f. Los incrementos.
 - g. Las cesiones.
 - h. Las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios.
 - i. las transferencias a los bienes de inversión, si una medida fiable del valor razonable se convierte en disponible
 - j. Las pérdidas por deterioro reconocidas o revertidas en el resultado, de conformidad con Sección 27.
- k. La depreciación.
- l. Otros cambios.

Al analizar un poco más, una entidad que se vea obligada a revelar sub clasificaciones de la propiedades, planta y equipo en las clasificaciones adecuadas para la entidad. Una clase de activos es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de la entidad. Los siguientes son ejemplos de clases separadas de las propiedades, planta y equipo:

- a. Terrenos;
- b. Edificios;
- c. Maquinaria;
- d. Barcos;
- e. Aeronaves;
- f. Vehículos;
- g. Mobiliario y útiles;
- h. Equipo de oficina; y
- i. Inversión inmobiliaria cuyo valor razonable no puede ser valorado de forma fiable, sin costo y un esfuerzo excesivos en forma permanente.

8.6 GENERALIDADES DEL SECTOR MANUFACTURERO DE BORDADOS DEL MUNICIPIO DE CARTAGO VALLE DEL CAUCA.

Una manufactura es un producto industrial, es decir, es la transformación de las materias primas en un producto totalmente terminado que ya está en condiciones de ser destinado a la venta.

En tanto, la producción de una manufactura puede realizarse de manera manual o bien a través del empleo de máquinas. Cuando se necesita obtener un mayor volumen de producción lo que se implementará es la división de trabajo, en esta modalidad, cada trabajador se ocupará especial y únicamente de una pequeña parte de la tarea. De esta manera se gana en especialización, rapidez y en economizar los recursos.

El origen de la manufactura moderna se ubica hacia finales del siglo XVIII, más precisamente en el 1780 con el hito que marcó la Revolución Industrial británica que se extendería en un primer momento a toda Europa, luego a América del Norte y finalmente al resto del mundo, antes de este momento lo que mandaba y dominaba era la producción de tipo artesanal. Hoy día la manufactura se lleva una porción enorme de la economía mundial.

El municipio de Cartago, en el departamento del Valle del Cauca, no sin razón se suele denominar la Capital del bordado, ya que es conocido nacional e internacionalmente por sus excelentes trabajos de manufactura textil realizados por los artistas colombianos, maestros del hilo y la aguja.

Los bordados de Cartago se vienen trabajando desde el siglo XVI. El arte se transmite de una generación a otra. De esta forma, las hijas, madres y abuelas de Cartago se dedican a esta industria artesanal textil, embelleciendo con su trabajo blusas, faldas, pantalones, ruanas, guayaberas, etc.

Historia de los bordados de Cartago

El arte de bordar viene de la herencia hispano-árabe. Las mujeres españolas adoptaron la costumbre de ornamentar las mangas, cuellos y la parte delantera de las camisas de los árabes durante la conquista de la Península Ibérica. Los conquistadores españoles, a su vez, trajeron los primeros artículos bordados a mano al continente americano y también a Cartago que fundaron en 1540.

El bordado a mano se institucionalizó en esta ciudad desde el 1890, con la implementación de una clase de bordado en el colegio de las madres Vicentinas. Al principio, durante la época de la Colonia, las responsables de seguir con el arte de bordado a mano fueron las mujeres españolas que bordaban sus camisas siempre con el hilo del mismo color de la tela. Este tipo de bordados era muy discreto y elegante.

Más adelante, las mujeres mestizas, adaptaron esta tradición y empezaron a utilizar diferentes colores de hilo, dándole con esto un nuevo toque, muy propio a esta tierra. Dedicadas a la actividad de bordado, empezaron a formar las pequeñas empresas familiares de bordado que, poco a poco, lograron el reconocimiento y la fama nacional e internacional.

9 CAPÍTULO II

9.1 SITUACIONES FISCALES QUE RESULTAN DE LA APLICACIÓN DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO-CONTABLE E INCIDENCIA EN LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN PARA LAS PYMES.

El objetivo de este capítulo es presentar las incidencias que tendría en nuestro país las normas internacionales de contabilidad e información financiera. En particular los efectos no contables, que pueden tener mayor incidencia que los de tipo contable

Las preguntas que se deben de hacer ahora están relacionadas más desde una perspectiva macro e incluyen fundamentalmente determinar cuál será la incidencia de las NIC NIIF en Colombia desde lo no contable. Para ello se ha determinado tres grandes grupos de hechos que pueden generar efectos importantes producto de una adopción, adaptación, convergencia o armonización o como se le quiera denominar a este proceso con las NIC. Estos grupos comprenden: incidencias en los negocios, en lo jurídico y en el conocimiento.

Nuestro modelo contable se ha gestado desde lo jurídico como parte del proceso de control que el Estado efectúa sobre la economía del país. Si bien es cierto desde el punto de vista de la técnica éste ha tomado los desarrollos contables mundiales como los principios de contabilidad de los Estados Unidos o las normas internacionales de contabilidad, desde el punto de vista de su modelo el concepto del control gubernamental ha sido el que ha marcado la pauta.

Normas contables que se gestan desde lo tributario, rigurosidad legal en materia de libros de contabilidad y en la forma como ella se debe manejar, el concepto de la prueba contable en lo jurídico, y el mismo ordenamiento de una serie de planes únicos de las cuenta con descripciones de las cuentas, son ejemplos de esa influencia jurídica en la contabilidad. Ya se habla de derecho contable.

La generación de estados financiero con destino a unos pocos usuarios y muchos casos casi exclusivamente con destino a los entes gubernamentales de control con poca importancia frente al reflejo de las realidades económicas y más con el reflejo del cumplimiento de la ley (cuando ello ocurre). Información generada en gran parte desde la perspectiva tributaria. Concepción de revelar la menor cantidad de información posible, entre menos se diga, mejor.

Procesos de investigación contable aislados con pocos resultados e impactos desde la perspectiva de haber generado cambios en esas costumbres o haber implantado nuevos modelos requeridos por el país.

Son temas que nuestra tradición y costumbres contables han gestado. Muchas veces con gran preocupación por la forma y no por el fondo. No por lo que se debería medir sino solo por lo que la norma establece que se debe medir.

Por otro lado, con una gran cantidad de empresas que estarían dentro de las denominadas pymes que hasta hace poco con negocios informales sin necesidades de información, con poca preocupación por la contabilidad, lo cual se hace más por cumplir requisitos legales, puntualmente de tipo tributario y no como en elemento para su desarrollo.

Bajo este panorama nos llegan esas palabras tan de moda desde hace algunos pocos años. Las NIC NIIF ahora. Que muy pocos entienden y que por supuesto genera zozobra en algunos, desazón en otros, angustia en los de más allá, se empiezan a ver caras pálidas cuando se le habla del tema, en otros un gran susto, la pérdida de memoria en los demás, alegría en unos pocos, otros terminan preocupados porque van a perder su empleo con la creencia de la llegada de una gran tribu de profesionales contables de otras latitudes.

Debemos recordar que hay fenómenos que no provienen de la contabilidad y que no se gestan en ella. Ellos terminan siendo un efecto en la contabilidad. Tal es el caso de la globalización, la cual no surge en la contabilidad. Surge de otro tipo de fenómenos que se originan en procesos mundiales y que de una u otra forma terminan siendo recogidos por la misma contabilidad, la cual por supuesto se siente afectada. La estandarización no es un problema de la contabilidad, proviene de otros fenómenos en todos los órdenes mundiales. La contabilidad no puede ser ajena a ellos.

Colombia tampoco puede estar exenta de estos movimientos mundiales. En este caso en particular, de la estandarización de la contabilidad financiera.

El análisis que se presenta se enfocara principalmente a las incidencias no contables de estas normas en nuestro quehacer diario. Estas incidencias tal como se indica anteriormente comprenden tres grandes grupos o bloques así: En los negocios, en lo jurídico y en el conocimiento.

➤ **En los negocios.**

- En los conceptos contables.
- En la comparabilidad de la información y el uso de juicios en la determinación de las políticas contables.
- En la contabilidad creativa.
- En los sistemas de información y comunicación.
- En los índices financieros.
- En la remuneración.

➤ **En lo jurídico.**

- La contabilidad desde lo jurídico.
- En el código de comercio.
- En la tributación.
- Sector público.

➤ **En el conocimiento.**

- El conocimiento.
- La comprensión de las normas y la capacitación.
- Personal profesional especializado.
- Los procesos de investigación.

9.1.1 En los negocios.

Se analizará las siguientes temáticas que se afectarán con las normas internacionales de contabilidad e información financiera: en los conceptos contables, en la comparabilidad de la información y el uso de juicios en la determinación de las políticas contables, en la contabilidad creativa, en los sistemas de información y comunicación, en los índices financieros y en la remuneración.

9.1.1.1 En los conceptos contables.

Se hará referencia a cuatro conceptos principalmente sobre los cuales habrá incidencia significativa aunque no será los únicos que se afecten. Los conceptos de activos y pasivos, el ingreso realizado y no realizado, las mediciones a valor razonable y las pérdidas de valor.

- **Concepto de activo y pasivo.**

Las definiciones conocidas en la tradición contable colombiana para los activos y pasivos cambian. El modelo internacional, al darle mayor relevancia a la característica de esencia sobre forma, en la búsqueda de reflejar la realidad económica de las transacciones con destino a múltiples usuarios, establece criterios diferentes.

Para el caso de los activos se deja de lado la vinculación jurídica de la posesión de un bien para ser catalogado como tal, para darle paso al concepto de control que se posea sobre el mismo. Esta nueva forma de definir el activo en un ambiente extremadamente regulado por las leyes, como el nuestro, puede ocasionar

discrepancias al momento de su reconocimiento. Por ejemplo, los típicos contratos fiduciarios en los cuales se cede un activo desde el punto de vista de la propiedad pero no desde el punto de vista del control generarían que ahora el mismo se refleje como tal por quién lo usa así no sea su dueño. Otra característica que tendrán los activos para ser reconocido como tal será el de la generación de beneficios económicos futuros desde lo probable. De esta manera privilegia la entrega de información estrictamente de tipo económica y financiera objetiva dejando de lado actividades que las empresas puedan desarrollar en su cometido y aporte social. Es así, como por ejemplo, si una empresa posee activos para uso de sus empleados en la parte recreativa, ellos deberán ser tratados como gastos y no como una inversión, pues la obtención futura de beneficios económicos no existiría. Si la de tipo social, la cual se quedaría por fuera del balance general, en el entendido de que este presenta información de tipo financiero.

Sin embargo, este concepto de beneficios económicos futuros probables adquiere un carácter subjetivo que podría facilitar su manipulación en algunos casos. Por ejemplo, una empresa que realice un masivo despido de personal que incluya costos altos de indemnización podría darle el tratamiento de activo a esta partida en el entendimiento que el despido de personal puede involucrar beneficios económicos futuros al generar un ahorro de costos.

En el caso de los pasivos, al exigir que ellos sean una obligación presente de sucesos pasados no permitirá el reconocimiento de provisiones sobre hechos no realizados, como por ejemplo para atender el mantenimiento futuro de los activos o para riesgos no cubiertos, implicando una desprotección patrimonial de la empresa. Para ello, si no se quiere generar una descapitalización, las empresas deberán recurrir a la creación de reservas provenientes de sus utilidades.

Por otro lado y en relación con el concepto de lo probable para efectos de lograr el reconocimiento de los pasivos, se generan dudas sustanciales sobre el alcance de los términos aplicables. Es el caso de aquellas incertidumbres que existen en contra de la empresa y que si se resuelven desfavorablemente le puede hacer perder su estabilidad. Solo serían objeto de reconocimiento si ellas son probables; es decir las posibles no lo serían. Tratar de entender la definición y el perímetro sobre el cual se mueve el concepto de lo probable y lo posible no es tarea fácil. Algunos se podrán ir en todo por lo posible para no reconocer estas pérdidas, otros lo llevarán al campo de lo probable con el fin de ocultar ganancias. Pero en uno u otro la confiabilidad de la información podría quedar en duda y por sobretodo perdería su carácter predictivo para la toma de decisiones.

Estas situaciones que se gestan al pretender entregar información cierta a una fecha determinada puede generar un problema del mismo negocio en marcha al no reservar los recursos necesarios para ello. Es el caso, por ejemplo en el que los socios decidan distribuir la totalidad de las utilidades disponibles determinadas de acuerdo con los NIIF (previas las reservas de ley). Sin embargo, para ello surgen soluciones cuando se estructuren las formas de distribución de las utilidades, las

cuales de todas formas son parte de la soberana decisión de los accionistas o socios. Será el contador quién deberá estar ahí presente entregando esas alarmas a las compañías.

En resumen podemos notar que estas situaciones (dinámicas) que conllevan la vulnerabilidad patrimonial de las empresas e incluso efectos desde la perspectiva legal le da paso privilegiado al reflejo de la realidad económica en un momento del tiempo (estático) al permitir solo presentar aquellos elementos de determinación objetiva para la toma de decisiones de usuarios externos.

- **El concepto del ingreso realizado y del no realizado**

Bajo las NIIF la definición de ingresos es amplia en el sentido de incorporar no solo aquello que conocemos como los realizados sino también al permitir incluir los denominados no realizados, algunos de los cuales se reconocen en el patrimonio pero otros en los resultados del período.

Esto que se hace evidente con el uso del modelo del valor razonable en algunos activos tal es el caso de las propiedades, planta y equipo, los inmuebles de inversión, los activos agropecuario, ciertos intangibles y los instrumentos financieros, podría generar posibles descapitalizaciones de las empresas si no se maneja apropiadamente el concepto.

Es el caso de las ganancias que deben ser reconocidas en el estado de resultados por cambios de valor en los inmuebles de inversión y en el sector agropecuario. Ganancias que surgen por la valoración del activo pero no por su realización en una transacción con terceros. Al quedar incorporadas dentro del resultado neto base teórico de reparto a los accionistas podría dar lugar a fuertes descapitalizaciones de este tipo de empresas, en caso de ser distribuidas en calidad de dividendo.

Sin embargo, este efecto negativo para la salud de las empresas, se contrarrestaría mediante la presentación de un estado de resultados que separe los resultados realizados de los no realizados, exigiendo que solo puedan ser base de distribución de dividendos los realizados. Sobre los otros se deberían crear reservas de las utilidades, las cuales se liberarían en el momento en que dichos resultados se realicen. Esto requeriría modificaciones al código de comercio.

- **El modelo del valor razonable vs el modelo del costo histórico.**

Las NIC NIIF introduce un nuevo modelo de valoración, el del valor razonable. Este se convierte en un mecanismo fundamental para el cumplimiento de los objetivos de la información con destino a los múltiples usuarios, con diversas implicaciones tales como la subjetividad en su determinación y el costo de su manejo actualizado.

Es cierto que este modelo pretende acercarse a la realidad económica de la empresa, pero no lo es menos que dada su definición teórica y poco realista en últimas puede que genere un efecto contrario para quienes deseen utilizarlo. Veamos porque:

- a. No existe una sola definición de valor razonable. En teoría hay una sola, aquella que establece que es el valor en el cual podría ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes debidamente informadas e interesadas, en una transacción libre e independiente.

Sin embargo, en realidad este valor no es posible encontrarlo fácilmente en el mercado. Si llegara a existir, habrá fuerzas en él e intereses que conciliar que conllevarían asimetrías en las operaciones que genere. Será por ello que no solo la definición específica de este concepto es diferente de la definición general sino que también lo es en cada norma en particular.

Por ejemplo si se trata de propiedades, planta y equipo el valor razonable termina siendo el valor de mercado en inmuebles y el costo de reposición neto depreciado en activos especializados. Si se trata de instrumentos financieros en algunos casos serán los flujos de caja descontados y en otros será el valor del mercado. Si se trata de intangibles será el valor de mercado si éste se encuentra fuertemente desarrollado, si se trata de activos agropecuarios será el precio de cotización en un mercado activo.

Esa disparidad de criterios de lo que significa el valor razonable puede crear incertidumbre en su determinación. Puede terminar siendo subjetivo y distante de lo que realmente se quiera reflejar. Tendría un efecto contrario al tratar de reflejar la realidad económica del bien.

- b. Cuando no existen mercados profundos en algunas operaciones, como el caso colombiano, la determinación de valor razonable ofrecerá dificultades pudiéndose establecer de forma subjetiva alejada de la realidad que se pretende presentar. Se requerirá entonces fortalecer los mercados locales manteniéndolos bajo un apropiado y estricto control gubernamental para evitar su manipulación.
- c. El posible costo de obtener periódicamente ese valor razonable en ciertos activos como las propiedades, planta y equipo con el fin de garantizar el mantener las cifras reales podría implicar, en la práctica, que este proceso se convierta en algo rutinario dejando de lado lo que se quiere representar. Un poco lo que a veces ocurre hoy en día en algunas empresas colombianas frente a los avalúos que se deben realizar al menos cada tres años para determinar las valorizaciones de activos.

Por las implicaciones que estas situaciones podrían tener en lo que se quiera representar, es necesario que se establezcan criterios más objetivos para la determinación y búsqueda de este valor razonable a fin de lograr homogeneidad y

objetividad de las cifras. En caso de una adopción, esto bien se podría incorporar dentro del ordenamiento jurídico contable. De todas formas es importante destacar que las NIIF, contemplan también como método de valoración el del costo histórico. Es decir, este modelo no se ha abandonado totalmente. Usualmente se dan las dos opciones para la medición, en algunos casos con preferencia en el valor razonable pero en otros dejándolos al mismo nivel para que el preparador de los estados financieros determine el método a usar. Eso también genera otros efectos que veremos más adelante.

- **Determinación de pérdidas de valor.**

El modelo contable establecido en las normas internacionales de contabilidad e información financiera incorpora el concepto de pérdidas de valor de los activos, cuando se establezca que el valor en libros excede el denominado valor recuperable de los mismos.

La determinación del valor recuperable se basa en el cálculo de los valores de mercado y de los valores de uso del activo. En este caso en valores de entrada y de salida. La búsqueda del valor de mercado de forma objetiva no será tarea fácil sobre todo si los activos no se tasan frecuentemente en los mercados como el caso colombiano; su determinación podría convertirse en subjetiva. Lo mismo podría suceder con el cálculo del valor de uso, por el hecho de basarse en proyecciones financieras con tasas de interés de mercados futuros en tiempos que pueden ir de 3 hasta 50 años. Ello facilitaría, dada la relativa inestabilidad de nuestra economía, la manipulación de estas cifras, por ejemplo, con el ánimo de ocultar pérdidas en activos.

Por la tanto y a fin de evitar distorsiones de las cifras, sería importante que se establecieran los criterios básicos y las fuentes de la información para la determinación de los valores de uso y de mercado de acuerdo con sus características.

9.1.2 Comparabilidad de la información y amplio uso del juicio en la determinación de las políticas contables.

Si bien es cierto el adoptar con efectos retroactivos y el reconocer cambios en políticas contables o corrección de errores en forma retroactiva hace que la información gane en comparabilidad para la misma compañía, eso de una a otra no garantiza lo mismo entre empresas.

El hecho de que las NIIF tengan un enfoque basado en principios por medio del cual se deja que cada empresa determine, según su buen criterio basado en su realidad económica, sus propias políticas contables puede debilitar el proceso de reflejar

verdaderamente la realidad generando que la información pierda comparabilidad para la toma de decisiones por parte de quienes la reciban.

Peor aún, cuando aún se permiten varias opciones para el reconocimiento y medición de un mismo hecho económico, como sucede con el tratamiento de los costos financieros (se pueden reconocer como gastos o se pueden capitalizar) o en la valoración de propiedades, planta y equipo (se puede usar el costo histórico o el valor razonable) o en ciertos instrumentos financieros. Este hecho también debilita la comparabilidad de la información limitando su utilidad para los usuarios.

Se debe entender que al determinar sus propias políticas contables las empresas lo harán basado en su propia realidad, y si ellas no coinciden con las establecidas en otra empresa de su mismo tipo, será porque su realidad es diferente; es decir no sería una distorsión de la información sino sería una diferencia en el mismo manejo de la empresa. No se puede pretender que las empresas así sean similares en sus negocios, los mismo los lleven a cabo de la misma forma. Sin embargo, esto para el usuario no puede ser lo suficientemente claro si no se le explica apropiadamente.

Por lo tanto las revelaciones en notas de este tipo de situaciones y los juicios efectuados por la gerencia en la determinación de sus políticas contables importares juegan un papel fundamental para minimizar el efecto de una posible no comparabilidad de la información y pérdida de utilidad de la misma.

Sin embargo, para el caso colombiano, implicaría un cambio importante en la cultura empresarial de suministro de información, La costumbre ha sido entregar lo menos posible información a los usuarios y no proveer tantas explicaciones sobre ella. En algunos casos entregar información sesgada en beneficios de unos pero en detrimento de otros.

Si bien es cierto se ha avanzado en brindar mayor y mejor información, esto se ha limitado a las grandes empresas que cotizan en mercados públicos de valores, las cuales a pesar de exigencias legales, tampoco han modificado completamente su actitud y aún entregan información limitada. ¿Qué pasa, entonces, con empresas grandes que no cotizan en el mercado de valores u otras empresas de interés público no cotizadas? Proveen información limitada. Todo esto genera limitaciones para el usuario al comparar la información para la toma de decisiones.

9.1.2.1 Contabilidad creativa.

Este fantasma que hizo su fuerte aparición pública en la década pasada, puede estar nuevamente rondando cerca de las empresas que usen NIIF. Ese enfoque de principios mencionado anteriormente y el amplio uso de los juicios por parte de la gerencia para determinar las políticas contables o ciertos valores de valoración a reflejar en los estados financieros (tales como valor razonable, tasas de interés, tasa

de descuento, valores neto realizable, cálculos actuariales de pasivos laborales, estimación de ciertos impuestos diferidos, estimación de provisiones, entre otros) puede dar lugar, si se quiere, al uso de mecanismos contables creativos para distorsionar la información y en el peor de los casos generar fraude en los resultados.

Veo una mayor tentación en hacerlo bajo este enfoque que bajo el de reglas establecidas en la ley. Al segundo se le puede temer por las implicaciones de no cumplir lo establecido claramente en la normas. En el primero, la flexibilidad dificultará en un futuro determinar con claridad juicios y responsabilidades pues esto se cubrirá con la premisa de que tal o cual política contable definida se establecieron de acuerdo con realidades determinadas en su momento por quién tiene la responsabilidad de fijarlas. Todo podría ser subjetivo y difícil de cuestionar. En el modelo actual las subjetividades son menores pues parte de lo establecido en la norma que usualmente no da lugar a mayores interpretaciones o a entendimientos diferentes.

Es así como en una empresa puede determinar una vida útil mayor o menor de sus activos para su depreciación y de acuerdo con su conveniencia (si se quiere apartar de la realidad); dicho juicio podría ser difícil de rebatir ante la ausencia de una norma específica que lo determine. Es decir, en el uso de juicios todo se vale. Mientras que si la norma establece claramente el número de años a usar para la depreciación, el juicio se limitará a cumplir ese ordenamiento. Tiene sus ventajas y desventajas. En una se impone el juicio profesional en el otro lo impone la ley. Si se quiere actuar correctamente en el primero se reflejaría la realidad y en el segundo no necesariamente, Si se quiera actuar indebidamente el primero lo facilitaría el segundo no.

Por lo tanto se requiere, para el caso colombiano, establecer claramente mecanismos regulatorios idóneos o reglas locales que, dentro de las NIIF, establezcan límites en los juicios o den elementos suficientes para que los mismos sean razonados y no establecidos a conveniencia. Por ejemplo se podría establecer una base de datos de preguntas y respuestas fijando indirectamente reglas para ciertas operaciones a fin de estandarizarlas, tal como lo hizo el Banco de España.

9.1.2.2 Sistemas de información y comunicación.

Otra implicación importante que tendrá en el país las normas internacionales de contabilidad será sobre los sistemas de información y comunicación. Sobre todo por la gran cantidad de datos que se requerirá para la formación de juicios en la determinación de las políticas contables y la necesidad de contar con información

externa e interna para llevar a cabo los procesos de reconocimiento y medición de los hechos económicos. Estas sistemas serán herramientas valiosas que le den soporte al proceso contable que si bien es cierto hoy en día existe, ello no será necesario dado las diferencias en las mediciones y valoraciones y al mismo tipo de información requerida. Por supuesto que esto genera costos adicionales pero sin ellas el costo sería bastante mayor.

Por lo tanto, se requiere de software especializado que permita controlar la información desde la fuente en todos sus detalles a fin de facilitar con posterioridad la generación de los proceso de medición, reconocimiento y revelación bajo los nuevos métodos establecidos.

La determinación del valor neto realizable en inventarios y el mantenimiento de su control, los diferentes conceptos asociados a las propiedades planta y equipo que requerirán campos adicionales para manejarlos, el mantener el origen de los superávit por revaluación por ítem de activo, la información para calcular los pasivos laborales bajo el método de la unidad de crédito proyectada, entre otros requieren solidez en los sistemas.

La mayoría del software disponible en el país no dispone de los suficientes elementos que puedan dar soporte al manejo de la contabilidad bajo NIIF. Los pocos que existen, sino el único, tiene un costo bastante elevado, el cual solo podría ser pagado por muy pocas empresas en el país. Por lo tanto, se requerirán cambios, ajustes y modificaciones a costo razonable en los actuales sistemas, los cuales no son fáciles de realizar en el corto plazo. Requerirá de tiempo y de personal experimentado en NIIF.

Debe existir un sistema de información que busque, capte, procese, analice y comunique los hechos económicos desde la perspectiva de los NIIF. Si bien es cierto esto hoy en día debe existir, con los NIIF dadas las características de valoración, medición y revelación hacen mucho más exigente el flujo de esta información desde su fuente.

Así mismo y a fin de lograr eficiencias en los proceso se vuelve muy importante la integración de las operaciones con los sistemas de información y en particular con el contable que permitan tener disponible toda la información que se requiere para la medición y reconocimiento de los hechos económicos y en particular la información requerida para las revelaciones.

En sistemas robustos implica modificar todas las parametrizaciones de los sistemas de tal forma que tan pronto se capturen los datos ingresen al sistema contable siguiendo los métodos determinados en las NIIF. En todos los casos se requerirá capacitación al personal involucrado en los mismos.

Por otro lado, se deben crear mecanismo de comunicación externa e interna apropiados. En el primero para buscar en el medio los datos necesarios para las

valoraciones y mediciones por ejemplo los valores razonables, las tasa apropiadas de interés de mercado, las valoraciones de instrumentos financieros (el cual existe en el sector financiero con un costo para ellos), el de valor neto realizable en inventarios, entre otros.

Dentro de los segundos, debemos resaltar la importancia para que toda la información acerca de los negocios y operaciones realizados por las empresas sean comunicados hacia el sistema contable para entenderlos y facilitar la forma en que serán medidos y reconocidos y en especial para facilitar el proceso de revelaciones en notas de esos hechos económicos. Este tipo de canales de comunicación y sobre todo de información que se supone hoy en día debería existir y usualmente no se provee, no ha generado problemas mayores (por no disponer de esa información) ya que en últimas nuestro ordenamiento y tradición contable han sido tolerantes por un lado permitiendo que no se revele toda la información que deba revelarse y por otro lado al fijar reglas específicas aplicables a todas las empresas sin que sea necesario información más allá de lo regulado, como es el caso a la hora de determinar vidas útiles de activos o períodos de amortización, entre otros.

Ahora será diferente con fuertes implicaciones, por lo que los desarrolladores de software tendrán que involucrarse en el conocimiento de las NIIF y contar son asesores expertos en el tema que les permita ajustar sus diseños. Las empresas deberán, así mismo, ajustar sus sistemas de información o adquirir nuevo software especializado. Se deberá empezar a migrar a sistema interrelacionados. La actitud de las personas que realizan los negocios en las empresas deberá cambiar en cuanto a la revelación de información, deberán crear mecanismos apropiados para documentar los negocios y comunicarlos oportunamente al sistema contable. El personal contable deberá involucrarse aún más en el conocimiento y entendimiento de los negocios de las compañías.

9.1.2.3 Índices financieros.

Es indudable que las cifras de activos, pasivos y resultados van a cambiar mediante una adopción. Al cambiar estas cifras, el resultado de los indicadores financieros tradicionales cambia. El análisis que se realice desde esa perspectiva puede ser muy diferente.

Pero esto no solo tiene efecto en los indicadores tradicionales de endeudamiento, liquidez, capital de trabajo, rotaciones de activos, rentabilidad del patrimonio, margen de ganancias, entre otros, sino que también en aquellos más sofisticados tales como el Ebit, el Ebidta y aún el de creación de valor que comprende el ROI y el WACC.

Para no ir muy lejos, de acuerdo con la información divulgada por Bavaria S.A. sobre el efectos de la adopción de las NIIF en sus estados financieros, el índice de endeudamiento crece del 54% al 66%, el de liquidez pasa de 0,97 a 1,12, el capital de trabajo pasa de \$ 56.000 millones negativo a \$ 233.000 millones positivo, entre otros.

En consecuencia, el análisis y la interpretación serán muy diferentes. Incluso las valoraciones de empresas que se basen en balances bajo NIIF proyectados sobre esas mismas bases, podrían cambiar en la medida en que el momento en que el flujo de caja se genere puede ser diferente.

Exige en consecuencia una mejor comprensión de los efectos y cambios en la estructura financiera de las empresas por parte de los preparadores y a su vez de los analistas financieros.

9.1.2.4 Remuneración basada en resultados.

En Colombia gran cantidad de empresas han cambiado la forma de remunerar a su personal especialmente en cargos directivos. De un modelo tradicional fijo a uno basado en resultados. La adopción de las NIIF conlleva efectos en los resultados (positivos o negativos) que afectarían igualmente la remuneración de este personal.

Ese cambio en los resultados que se van a generar no provienen de una gestión inmediata sino de un modelo diferente de valoración y medición. En consecuencia, estas nuevas circunstancias no deben ser base para la remuneración; es decir si no se cambian las bases que actualmente se usan para la remuneración (usualmente basada en ventas o resultados netos) se pagará más o menos sin razón de ser.

9.1.3 En lo jurídico.

Se analizara las siguientes temáticas que se afectarán con las normas internacionales de contabilidad e información financiera: la contabilidad desde lo jurídico, incidencias en el código de comercio e incidencias en la tributación y en sector público.

9.1.3.1 La contabilidad desde lo jurídico - modelo de adopción legal.

Colombia por ser un país con una gran influencia jurídica, que ha llevado a que lo no establecido en la ley es como si no existiera y por tanto no tendría validez,

enfrentaría problemas para darle sostenibilidad al modelo contable que se use bien sea que provenga de una adopción o de una adaptación o de una convergencia. Para evitar esto tendría que existir cambios importantes en los mecanismos usados para establecer las normas contables en el país.

Sin embargo, esta situación no es nueva ni la genera el hecho de aparecer en nuestro medio el tema de las NIIF. Desde tiempo atrás es notoria la preocupación en este aspecto desde los años cincuenta y advertida posteriormente en la década de los ochenta cuando se gesta el decreto 2160 y en los noventa con el decreto 2649.

Las modificaciones de las normas contables, con excepción de las correspondientes al sector público y al sector financiero, pueden ser un camino tortuoso debido a las instancias legales que estas deberían cumplir. En especial por la poca importancia que quienes deberán hacerlo puedan tomar sobre lo contable.

Europa ha vivido momentos tensos desde el 2005, dado que el tiempo de adopción de las normas emitidas por el IASB está demorando para su incorporación en la legislación de la comunidad económica europea. La actualización de las normas emitidas en el 2004 solo ingresaron en su ordenamiento jurídico en el segundo semestre del 2005 mientras que a la fecha la última norma aún no ha sido incorporada como tampoco lo ha sido aún las nuevas interpretaciones, amén del conflicto que aún suscita las normas de instrumentos financieros.

Esto probablemente está generando el que en Europa se hable de las normas internacionales de información financiera emitido por la Unión Europea y no de las NIIF mientras que el Banco de España (como emisor de las normas para el sector financiero) establece sus propias normas similares a las NIIF. Situaciones que generan efectos adversos frente al objetivo de los estados financieros que pretende reflejar las NIIF.

De esta manera queda abierta una adopción de corto plazo con una des actualización muy pronto de las mismas si no existen los mecanismo idóneos para la emisión de normas contables que aseguren su actualización permanente. Debemos recordar que tenemos un decreto 2649 modelo 1993, trece años después casi intacto y fuerte ante los avatares del tiempo pero débil frente a lo que debe reflejar de los que es hoy en día el mundo empresarial.

9.1.3.2 Aspectos relacionados con el código de comercio.

Teniendo en consideración que de acuerdo con nuestro ordenamiento jurídico, lo contable está estrechamente relacionado con el código de comercio, son varias las implicaciones que se generan desde la perspectiva de la adopción de los NIIF que

deben ser consideradas y que implicarían una reforma a este ordenamiento jurídico. Algunos de estos temas son los siguientes:

La característica de esencia sobre forma debe ser evaluada cuidadosamente al momento de reconocer los hechos económicos pues si bien es cierto ella da prioridad a lo establecido en la realidad económica, muchas veces la forma crea derechos y obligaciones que deben ser consideradas al momento de reconocerla.

Si se dejará que en todo primara la esencia sobre la forma, podrían registrarse hechos que concuerden con la realidad pero que difieran con lo formal creando incertidumbre entre aquellos que intervienen en los negocios o en relación contractual. Estas implicaciones son importantes sobre todo si se generan conflictos entre las partes y se quiera hacer valer la contabilidad como prueba tal como lo permite nuestra legislación. Se puede encontrar en la contabilidad una cosa (la esencia) y en los documentos legales otra (la forma).

Debemos recordar que ya hemos avanzado en el concepto de esencia sobre forma en el caso particular de los contratos de leasing financiero, los cuales forman parte de los activos del arrendatario así éste no tenga la titularidad jurídica.

Por otro lado, debemos considerar que el artículo 333 de nuestra Constitución Política Colombiana establece que la actividad económica y la iniciativa privada son libres dentro de los límites del bien común; y, agrega que la empresa, como base del desarrollo, tiene una función social que implica obligaciones. Premisa fundamental en la información.

Si bien es cierto hoy en día esta responsabilidad (social) no se está midiendo bajo ninguna perspectiva, mediante la adopción de las NIIF no existiría ya que este no contempla mediciones que no estén dentro de lo económico y financiero. Las mediciones de este aporte o función social que deben cumplir las empresas según nuestra constitución quedarían por fuera. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que lo que mide y refleja las NIIF son aspectos de tipo financiero, lo cual no significa que los demás no deban medirse. Se ve acá una gran oportunidad para establecer modelos contables adicionales que se salgan de lo financiero y entren en otras órbitas muy importantes y de gran interés público verdadero como la medición social de las actividades de la empresa.

Así mismo, todas las normas del manejo de los libros de contabilidad y la forma como ella ha de llevarse no debe eliminarse pero si implica algunos cambios por una adopción de las NIIF. El hecho de que estas solo traten temas de reporte de información financiera no implica que otros temas no existan. Al contrario, de acuerdo con las características de nuestro entorno y tradición estos aspectos se deben fortalecer.

Es decir, la contabilidad financiera es una parte de ese gran sistema contable, el cual debe ser desarrollado de una forma mucho más amplia no siendo incompatible

con aquél. Dentro de ello el plan único de cuentas cobra importancia pero solo en la medida en que el mismo sea eso efectivamente: un plan único aplicable para todos los sectores a un nivel razonable de cuentas que facilite la inclusión de cuentas detalladas de acuerdo con la naturaleza de cada compañía pero que a su vez facilite la comparabilidad y entendimiento de la información. Esto que se viene realizando a nivel internacional bajo el concepto de XBRL debe ser mejorado y unificado en nuestro país. Debe ser un plan único pero flexible en el cual la descripción de las cuentas en forma mecánica de débitos y créditos debe ser excluida dejando una sola y breve descripción de cada cuenta a manera de orientación.

Uno de los temas del código de comercio que amerita especial atención se refiere a la exigencia de asentar las transacciones en orden cronológico lo cual no estará en sintonía con lo establecido en la norma contable internacional referente al tratamiento de cambios en políticas contables y corrección de errores, los cuales se deben realizar de forma prospectiva. Especialmente por la exigencia en la certificación de los estados financieros y en el dictamen del revisor fiscal de indicar si las cifras han sido fielmente tomadas de los libros. Es decir no es posible modificar cifras previamente presentadas sino han sido incorporadas en los libros so pena de emitir información no cierta.

El concepto de propiedad del ente establecido en el código de comercio y referente a los socios o accionistas puede cambiar cuando se trata de reconocer bajo las NIIF, partidas que desde ésta perspectiva no son pasivos sino forman parte del patrimonio (como por ejemplo ciertos bonos híbridos) o cuando aportes de capital terminan siendo pasivos (como el caso de los aportes de asociados en cooperativas con derecho a devolución). La regulación para los acreedores que se convierten en socios desde la perspectiva contable y la prelación de créditos requerirá ajustes.

Así mismo, la determinación de los aportes de socios en especie, los cuales deberán estar relacionados con referencia al valor razonable de tal forma que sea concordante con las NIIF.

Efectos significativos lo relacionado con las bases de distribución de las utilidades a los socios o accionistas. Al reconocerse ganancias no realizadas dentro de los estados financieros, como el caso de las actualizaciones por valor razonable en las propiedades de inversión o en las actividades del sector agropecuario, puede generar que se distribuyan dividendos o utilidades que aún no se han realizado o sobre las que su período de realización sea de largo plazo. Por lo tanto, se debería exigir, para efectos de estas distribuciones, que se presente un anexo informativo acerca del resultado neto conciliado entre lo realizado y lo no realizado, de tal forma que el primero sea únicamente la base de distribución y el segundo no, sobre el que se debería exigir la creación de reservas que se liberarían al momento de su realización. De ésta forma se evitaría una posible descapitalización de las empresas.

Lo indicado en el artículo 50 al establecer que la contabilidad debe ser manejada de tal forma que suministre una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante, deberá ser ajustado ya que el concepto de histórico puede tender a desaparecer al permitirse modelos de valoración actuales, como el valor razonable que modifican el costo de los activos. Ya no será solo la historia de los negocios solamente sino también la evolución de su patrimonio lo que deberá reflejar.

Igualmente, tendrá efecto en las normas para el manejo del libro de inventarios ya que este concepto se amplía no solo para tratar tangibles sino intangibles como el caso de empresas de servicios. Así mismo, por el efecto de tratar algunos ítems que hasta ahora se manejaban en inventarios que ya no lo serán tales como ciertos repuestos mayores que pasan a propiedades, planta y equipo, y para permitir incluir información adicional sobre pérdidas de valor que cambian el costo del ítem o el reintegro de las mismas.

Se incrementarán los soportes y las bases usadas en la determinación de los hechos económicos que requiere la contabilidad pues los cálculos de valor razonable, costo amortizado, tasas de interés efectivo y otros deberán quedar debidamente sustentados. Ellos, además, deberá permitir claramente su reconstrucción posterior y validación por entes de control. Sin embargo, el uso de la tecnología podría hacer más fácil su manejo.

Las normas relacionadas con doble contabilidad (artículo 74) deberán ser refinadas ya que actualmente se considera como un hecho irregular en la contabilidad el llevar doble contabilidad entendida ésta como aquella que lleva dos o más libros donde se registre en forma diferente las mismas operaciones. Esto en el caso de que las bases tributarias sean diferentes de las bases de las NIIF dentro del marco legal.

También se generan posibles efectos de transparencia y legalidad de ciertas operaciones que dado su tratamiento contable no serían tan evidentes. Tal es el caso préstamos a socios sin que este dentro del objeto social y que pudiese, de acuerdo con sus características bajo las NIIF, ser considerados como un menor valor del patrimonio (o lo desnuda o lo oculta).

Las normas de fusiones se deberán ajustar para armonizarlas con el reconocimiento de las mismas establecidas en la NIIF 3 y en especial lo relacionado con la valoración de los activos y pasivos involucrados en dicho proceso.

Otro efecto importante será en las empresas que se encuentran en período pre operativo ya que el hecho de no permitir reconocer las erogaciones iniciales en dicha etapa como activos (diferidos en nuestra ordenamiento contable) puede generar que una compañía que está iniciando operaciones presente pérdidas de su capital y por tanto, de acuerdo con el código de comercio, entre en causal de disolución. Por lo tanto se esperaría una reforma en este aspecto de tal manera que no muera la compañía antes de iniciar sus operaciones. Lo relacionado con matrices y subordinadas implica ajustes a los conceptos de control e influencia significativa

(dominante) al igual que el alcance de quienes deben aplicar el método de participación. En éste caso solo se hará cuando hay relación inversora asociada (influencia significativa), el código de comercio lo obliga cuando hay relación de control.

La exigencia de un informe especial en grupos empresariales que establece el código de comercio debería incorporarse como parte de las notas a los estados financieros al igual la información relativa a la remuneración de ejecutivos y asesores, para ajustarla a los requerimientos de las NIIF. Sin embargo, veo una fuerte barrera en lo relativo a la revelación explícita en notas de la remuneración sobre todo si se considera que hoy en día, y a pesar de ser una obligación de tipo legal, pocas empresas tienen disponible esta información que exige el código de comercio.

La rectificación de los estados financieros establecida en el código de comercio para ser efectuada solo dentro del mes siguiente a la presentación de la información, afectando el resultado del ejercicio objeto de revisión y afectando el ejercicio actual si está fuera de ese plazo, implica diferencias con lo exigido en las NIC 8 ya que la corrección de errores siempre debe ser efectuada con efecto retroactivo desde la fecha en que el error ocurrió.

También afectará el manejo de las cuentas en participación, que al ser negocios conjuntos exigen bajo las NIIF que cada participe incorpore en su estado financiero la parte que le corresponde revelando estos hechos en notas. El efecto estará sobre el denominado socio oculto en la operación y su responsabilidad frente a terceros.

Todo el tema de los contratos y obligaciones mercantiles, garantías en ventas, contratos de suministro cobran gran importancia en relación con la determinación de cuando se ceden los riesgos y beneficios, que si bien es cierto considera la esencia sobre forma, la parte legal establece compromisos que deben ser considerados cuidadosamente en relación con su efectos en el reconocimiento contable.

Podemos observar efectos importantes en la regulación del código de comercio que no se pueden dejar de lado en especial en un país como el nuestro con una importante tradición jurídica. Esta realidad también debe ser reconocida.

9.1.3.3 Implicaciones tributarias

Desde el punto de vista tributario los efectos serán significativos no solo desde la perspectiva del pago de impuestos al corto plazo sino desde la perspectiva de la contabilidad basada en normas tributarias.

Nuestra tradición y costumbres contemplan una marcada influencia de las normas tributarias en la contabilidad colombiana. Una adopción de las NIIF rompería este esquema regulatorio desde la perspectiva contable.

De esto se derivan tres grandes bloques de efectos así: uno relacionado con las medianas y pequeñas empresas y algunas de las denominadas grandes, otro relacionado con el manejo de tributario desde la perspectiva contable y otro relacionado con impactos específicos.

El primero surge de nuestra tradición contable en las empresas pero más específicamente en las medianas y pequeñas para quienes la contabilidad juega más un papel legal de cumplimiento de normas establecidas por el regulador; en este caso provenientes el Estatuto tributario. En realidad para este tipo de empresas el manejo de su contabilidad se hace en mayor medida para cumplir requisitos legales y no tantos para generar información a terceros, los cuales usualmente son pocos.

El adoptar las NIIF implica para este tipo de compañías un esfuerzo mayor para brindar información con destino a múltiples usuarios; sin embargo, dadas sus costumbres podría ser dudosa una aplicación correcta de las NIIF en este tipo de empresas, pues basado en su enfoque de principios podrían ver aún más abiertas las posibilidades para la posible manipulación, si se quiere, de los estados financieros. En el mejor de los casos, porque en el peor, es muy probable que no acaten esta normativa un poco compleja en algunos temas y prefieran seguir ajustándose a lo que la ley tributaria establezca. Al no existir claramente la norma con efectos legales (en el caso de la tributación) ésta podría no atenderse apropiadamente. Problemas fuertes que esto ocasionaría a los contadores y revisores de dichas empresas.

El segundo bloque está directamente relacionado con el manejo contable desde la perspectiva tributaria y en particular el efecto en el pago de los impuestos. Ello dependerá del camino que se escoja a seguir frente a una adopción, adaptación o armonización contable y tributaria; es decir los efectos dependerán si se adoptan o no las NIIF para efectos tributarios. Algunos países como Panamá decidieron que su información contable y tributaria se basa en normas internacionales de contabilidad, pero otros países las han adoptado solo desde la perspectiva contable y no tributaria.

Si Colombia no adopta para efectos tributarios las normas internacionales de contabilidad, no habrá lugar a efectos en la determinación y pago de impuestos. Es decir, no se pagaría más ni menos impuesto por ello; todo seguiría como antes. Sin embargo, las implicaciones serían desde la perspectiva del manejo de una contabilidad tributaria ya que para poder generar la información base de los tributos considerando que, tal como se planteó anteriormente, las bases fiscales serían muy diferentes de las contables, exigiría el manejo de dos contabilidades como fuente de información similar pero métodos valorativos y de reconocimiento diferentes, lo

cual es de alguna manera similar a como hoy en día se hace mediante la conciliación de datos, en cuentas de orden, de las diferencias entre unas y otras. Con una adopción contable y no tributaria, las diferencias se incrementarán y por lo tanto el esfuerzo de su mantenimiento será mayor. Requeriría sistemas de información más robustos que logren realizar en forma automática este proceso.

Por otro lado, si se decide adoptar o adaptar las normas internacionales para efectos tributarios, las bases de la tributación cambiarán y en consecuencia se generan impactos en la determinación de los impuestos. Estos deben ser medidos de una forma integral y con un amplio horizonte de plazo ya que muy probablemente la mayoría de ellos se compensan en el tiempo; es decir no se generan más ni menos impuestos sino que el momento en que ellos deben ser pagados cambia. Esto tiene un costo financiero favorable o desfavorable de acuerdo con la estructura de cada compañía.

Por ejemplo si una compañía maneja diferidos que no son activos bajo NIIF, esto se reconocerán como gastos en forma inmediata, pero para efectos tributarios (sin continúan las mismas bases actuales), la deducción se obtendría en un plazo de cinco años. El efecto será un mayor pago de impuestos hoy pero un menor pago en el futuro, se compensa aunque tiene un costo financiero. En otros casos puede ser diferente.

Así mismo los efectos tributarios serán diferentes dependiendo del sector económico de la empresa. Por lo tanto, la medición de este tipo de impactos debe tomar en cuenta no sólo lo que sucedería en el primer año de adopción sino lo que ocurriría con posterioridad. Para neutralizarlos, desde la perspectiva fiscal, el gobierno podría hacer uso de deducciones, exenciones, ingresos no gravados, gastos no deducibles y similares. Con esto se manejaría una sola contabilidad con conciliaciones de partidas basadas en los anteriores criterios más no en las bases de valoración, medición y reconocimiento.

Por último habría un tercer bloque es efectos específicos relacionados con los siguientes aspectos que requieren de especial atención o consideración en un proceso de adopción o adaptación tanto contable como tributariamente:

- a. Cuando se adoptan por primera vez las NIIF, las ganancias retenidas van a recoger los efectos del cambio, que incluirán, entre otros, el reconocer como gastos ciertos activos (diferidos por ejemplo) o ciertos pasivos. La parte tributaria debe considerar estos efectos a fin de evitar por ejemplo la pérdida de una deducción futura mediante su depreciación o amortización o del efecto de los pasivos laborales que están siendo reconocidos como el caso de la amortización total del pasivo pensional.
- b. Efectos importantes si se usa el valor razonable como medida de valoración de ciertos activos como base de depreciación o amortización. Generaría mayores deducciones tributariamente. Sin embargo, el superávit no las compensaría a menos que ingresa como base tributaria, en cuyo caso, se

estará cambiando el concepto mismo de la determinación del impuesto basado en la renta a uno basado en el patrimonio.

- c. El considerar ahora ciertas provisiones como pérdidas de activos que podría generar, de acuerdo con la norma aplicable, una posible deducción que antes solo existía en un momento diferente.
- d. La determinación de las bases de retención en la fuente se podrían alterar al separar el componente financiero en las compras de activos plazo y a cambiar la base de reconocimiento de los rendimientos y costos financieros de un método nominal con base en tasa nominal a uno financiero con base en tasa efectiva.
- e. La posibilidad de gravar (o deducir) la valoración de activos por ejemplo en propiedades de inversión o en agricultura cuyo efecto bajo las NIIF se reconocen en los resultados del período. Se gravaría la propiedad y no la renta.
- f. El efecto en las provisiones para devoluciones, rebajas, descuentos, garantías y similares que deben ser reconocidas en el mismo momento de la venta, pero que no serían deducibles tributariamente hasta que ocurran.
- g. La determinación de ciertos ingresos generaría diferencia en el tiempo para el pago del impuesto, como es el caso de la venta de inmuebles los cuales según el ET se reconocen como tal cuando se elabora la escritura mientras que bajo las NIIF lo hace cuando transfiere riesgos y beneficios momentos que no necesariamente deben coincidir.
- h. En el tema de intercambios de activos o ingresos entre empresas los cuales si son similares no son ni ingresos ni compras, eliminando cualquier impuesto que los afecte como el IVA y el de industria y comercio.
- i. La eliminación del método LIFO para la valoración de los inventarios generando en el año del cambio un mayor pago de impuestos.
- j. El tratamiento de los pasivos laborales producto de beneficios a empleados, muchos de los cuales hoy en día se reconocen bajo un sistema de caja y que ahora debe ser determinados mediante el método de la unidad de crédito proyectada conllevando un pasivo estimado. ¿Ella sería o no deducible de impuestos?
- k. El cambio de algunos conceptos contables que haría deducibles ciertos gastos que antes no lo eran o que lo eran en momentos diferentes. Por ejemplo, la provisión de inventarios que bajo NIIF se trata como pérdida de valor del mismo al igual que en propiedades, planta y equipo: ¿serían deducibles estas partidas por ser pérdidas reconocidas y no mediante una provisión?
- l. El posible efecto por cambios en políticas contables de forma retroactiva afectando de alguna manera las ganancias retenidas y no el resultado del período.
- m. El gran cambio con el tratamiento de los contratos de leasing desde una perspectiva financiera y no legal implicando menores deducciones en el corto plazo, en especial en los de tipo financiero. El efecto contrario en las operaciones de lease back.

- n. El efecto por cambio en las vidas útiles de los activos, los cuales en la mayoría de los casos serían mayores disminuyendo en el corto plazo la deducción e incrementando el pago de impuestos.
- o. El concepto de inversiones amortizables cambiaría ya que por ejemplo, erogaciones por pre operativo y otros no serían objeto de diferimiento sino de gasto en forma inmediata.
- p. La definición de patrimonio cambiaría significativamente ya que la presunción de posesión establecida en el artículo 263 del ET sería diferente, en especial cuando se trata de pasivos híbridos o cuando surgen pasivos que deben ser reconocidos como cuentas patrimoniales, como el caso de ciertos bonos híbridos, o en el caso contrario, con las cooperativas cuyo patrimonio en su mayoría será un pasivo.
- q. La determinación de los créditos al ser valorados bajo NIIF desde lo financiero usando el método del costo amortizado cambiaría sustancialmente ya que la norma tributaria lo considera a su valor nominal.
- r. La valoración de las inversiones efectuada mediante su clasificación en cuatro categorías llevándolas a valores razonables o costo amortizado ¿se podría entender como un método especial de valoración aceptado fiscalmente para su patrimonio? Queda la duda.

Finalmente, todas las estrategias impositivas deben modificarse al tener diferentes formas valorativas y de reconocimiento de los hechos económicos que afectan la determinación del impuesto de renta.

Esto deberá ser evaluado cuidadosamente por las autoridades fiscales antes de decidir una adopción para efectos tributarios a fin de evitar impactos negativos en las finanzas públicas o impactos negativos en los contribuyentes. La evaluación además debe ser integral y los efectos medios en forma integral.

Lo más apropiado sería desligar completamente la parte contable de la tributaria, es decir mantener una contabilidad base de los impuestos basado en las normas tributarias en aras de fortalecer las finanzas del estado y de estimular ciertos sectores de la economía; mientras por el otro lado, una contabilidad bajo normas basadas en la realidad económica que permita entrega información útil para los usuarios, considerando las características del ente económico y de sus usuarios. Por supuesto que esto implicaría mayor esfuerzo al tener que manejar dos contabilidades una tributaria y otra contable. Tendríamos dos contadores: uno tributario y uno financiero. Los costos de ello podrían ser mayores pero podrían aún ser mayores si se adopta este modelo como base tributaria.

9.1.4 Sector público.

En este tema solo me quiero referir a las denominadas empresas públicas. Este tipo de empresas que están organizadas para generar utilidades sin dejar de lado por supuesto su aporte social, deberán también entrar a formar parte de los análisis frente a una adopción. Es decir no pueden tener unas normas contables diferentes que las que tiene el sector privado, máxime si se tiene en cuenta que ellas realizan las mismas actividades que aquellas. Dentro de ellas encontramos empresas como Isa, Isagén, EPM, Ecopetrol, entre muchas otras.

Son empresas que se manejan y gestan como si fueran privadas. Su diferencia radica en que sus utilidades para el Estado a fin de financiar sus proyectos sociales.

Por lo tanto las CGN deberían considerar tener un modelo contable específico para este tipo de empresas que sea similar al que se adopte para el sector privado, bien sean los NIIF, o una adaptación de las mismas, pero que sean homogéneas.

9.1.4.1 En el conocimiento.

Se analizara las siguientes temáticas que se afectarán con las normas internacionales de contabilidad e información financiera: el conocimiento, la comprensión de las normas y la capacitación, el personal especializado y los procesos de investigación.

- **El conocimiento**

El tema del conocimiento se convierte en un aspecto de primer nivel de análisis en este proceso de adopción de los NIIF. Quién tiene el conocimiento tiene la información y por lo tanto el poder dice un adagio popular. Pues bien, en el caso de las normas internacionales de información financiera tampoco es la excepción.

Es preocupante ver la forma como algunos pocos profesionales se adueñan del conocimiento de estas normas contables como si le fueran propias. Pero preocupa aún más ver como la gran mayoría de los profesionales de la contaduría pública se encuentran totalmente ausentes e indiferentes frente a este conocimiento, aún a pesar de si se está o no de acuerdo con él.

Es precisamente en estos escenarios donde todos los profesionales deben actuar basados en el conocimiento de tal forma que con él y con profundos y oportunos procesos de investigación se puedan llevar a cabo procesos de análisis y de discusión con altura con miras a lograr consensos que beneficien al conglomerado de la sociedad afectada por estas decisiones.

Unos y otros (quienes se adueñan sin serlo y quienes se alejan indiferentes) deben entender que el conocimiento cualquiera que sea debe estar al servicio de todos alejado de discriminaciones que puedan afectar el normal desarrollo de adecuados procesos de gestación del conocimiento contable. Los unos lo deben compartir y los otros los deben interiorizar para partiendo de ello gestares saberes que sirvan a la sociedad.

Así mismo, considero inaceptable el que el comité encargado de emitir estas normas vaya a exigir el pago de derechos de autor sobre las mismas, cuyo conocimiento es universal y no de unos cuantos particulares. AL respecto es bueno mencionar que el ISAB ya incorporado dentro de sus decisiones el no cobro de derechos de autor cuando se trate de la emisión de normas efectuadas mediante convenios con los gobiernos en la práctica de adopción de las mismas.

Finalmente frente a este tema encontramos una barrera fuerte como es el idioma inglés. Si bien es cierto este es el idioma universal no solo de los negocios sino de las actividades diarias entre países con idiomas diferentes, no se puede pretender que se logra un adecuado entendimiento y aplicación de las normas si ellas no se emiten en otros idiomas, como el español, en el mismo momento en que se genera en su idioma original. El uso de este idioma como único oficial en los documentos que se generan alrededor de las NIIF genera fuertes limitantes para una adopción adecuada.

Esto hecho hace excluyente el entendimiento y conocimiento de las normas y solo unos cuantos privilegiados tendrían acceso oportuno a las mismas en detrimento de muchos otros. Pero además de ello es bueno llamar la atención en el sentido de que además dentro de los nativos de este idioma el entendimiento de ciertos términos usados y la forma como ellos se escriben genera conflictos, por no usar un lenguaje sencillo y estandarizado. Una cosa entienden los ingleses, otra los estadounidenses, otra los australianos y eso que se supone es el mismo idioma. Que hemos de decir ahora nosotros.

Las traducciones al español u otros idiomas es bastante lento cuando llegan a nuestros países algunas de ellas ya se encuentran desactualizadas dada la dinámica que tiene las mismas normas.

Por lo tanto, debemos exigir, como se ha hecho en varios foros internacionales, la emisión oportuna de todos los documentos relacionados con estas las normas en diferentes idiomas incluido por supuesto el español para facilitar la adopción o adaptación o convergencias o como se le quiera denominar. Así mismo, Es imperativo que todos los profesionales de la contaduría pública en Colombia se apropien de este conocimiento como elementos para análisis, estudio, investigaciones o así sea para criticarlos pero con fundamento.

9.1.4.2 Comprensión de las normas y la necesidad de capacitación.

Otro efecto que considero vital es la comprensión apropiada de las NIIF por parte de todos aquellos involucrados directa o indirectamente en los estados financieros. Ciertamente las normas tienen complejidades que deben ser entendidas para ser abordadas correctamente so pena de incurrir en errores de la información con posibles efectos negativos en las decisiones de los usuarios.

Temas que hemos venido mencionando como el de valor razonable, pérdidas de valor, valores recuperables, métodos de la unidad de crédito proyectada, método del costo amortizado, transferencia de riesgos y beneficios, entre otros son temas complejos y su entendimiento exige conocimiento profundo y claro. Este conocimiento afecta tanto a preparadores de la información, como a los auditores, revisores fiscales, reguladores (gobierno), socios o accionistas, entidades financieras, clientes, proveedores, potenciales inversionistas, la sociedad en general. Ellos van a tomar decisiones con base en ésta información. Dentro de todos estos actores hay tres fundamentales en el proceso inicial de generación de la información: el preparador, el revisor fiscal y auditor y el regulador. ¿Estos dos últimos están debidamente preparados para entrar a revisar las cifras y darles su aprobación sin que se generen conflictos conceptuales?

Por lo tanto, se hace indispensable capacitar a todos estos actores involucrados en el proceso para que entiendan lo que significa e interpreten correctamente los resultados. Tarea muy intensa e interesante pero nada fácil sobre todo si se tiene en cuenta que no hay en el país un número adecuado de profesionales capacitados apropiadamente para ello. La comprensión adecuada de las NIIF requiere de tiempo, bastante tiempo; no es una tarea de escuchar en unas pocas horas ciertas cosas y ahí terminó todo. Es permanente, continua, profunda.

9.1.4.3 Personal profesional especializado.

La adopción de las normas internacionales de contabilidad e información financiera exigirá un contador mucho más integral conocedor no solo de temáticas contables sino de finanzas, de negocios y otros temas relevantes. Las universidades tienen un muy buen material para reformular sus pensum académicos de cara las nuevas realidades y necesidades del país y del mundo.

Así mismo, se requerirá el acompañamiento y asesoramiento de personas profesionales y especializadas en ciertos temas. Expertos en finanzas que cobra gran importancia para determinar valores razonables, valores descontados, valores recuperables, entre otros. Expertos en valoraciones para determinar los valores

razonables de activos y de instrumentos financieros. Expertos actuarios para que determinen el valor de esos cálculos en pasivos laborales de largo plazo. Profesionales en estadística que determine datos importantes para estimar valores de activos y pasivos. Así mismo, se requerirá del apoyo de abogados que valoren correctamente las contingencias y provisiones necesarias a incorporar en los estados financieros.

Es decir la contabilidad requerirá de expertos contables con conocimiento integrales en otras áreas o el soporte de otros profesionales. Muchas actividades que generaran impacto en los estados financieros deberán ser determinadas por otros expertos. El contador dejará de ser un simple tenedor de libros mecánico en un profesional integral que generará valor a las compañías a través de sus análisis y propuestas.

9.1.4.4 Los procesos de investigación.

Algunos sostienen que la adopción de las NIIF termina con nuestra identidad contable y con los procesos de investigación. Desde mi perspectiva no comparto esta apreciación por varias razones que a continuación indicaré.

De cual identidad contable se habla si para nadie es un secreto que nuestras normas en esta materia no han surgido de procesos serios de investigación que consulten nuestras realidades, sino que han surgido de adaptaciones y ajustes a normas contables de otros países en particular de las normas de Estados Unidos y de las mismas normas internacionales de contabilidad.

El tema de la investigación con adopción o no de NIIF debe ser un proceso serio que se acometa con responsabilidad y con un importante impacto en la sociedad. No se pueden limitar a tratar efectos monetarios menores; es decir no se pueden quedar en lo micro sino que tiene que avanzar a la macro.

Resulta preocupante la forma como la investigación contable se ha abandonado en el país (si es que alguna vez existió), no hay suficientes investigadores (ni siquiera existen maestrías ni doctorados en este tema en el país) que generen procesos que impacten y que sean considerados en esta materia. Tampoco se están preparando investigadores en las ciencias contables que estructuren procesos que ayuden a la sociedad en su mejoramiento. Una golondrina no hace verano.

No se pueden catalogar como procesos serios de investigación aquellos pequeños trabajos que los estudiantes de último grado de contaduría pública deben realizar en algunas universidades para optar por su título profesional. En su gran mayoría esos son trabajos técnicos sin ningún impacto en la sociedad.

La investigación en Colombia requiere un cambio total, desde los procesos de formación pasando por los mismo estudios que determinen objetos claros de estudio, lo que se pretende lograr y la manera como se espera que eso impacte en la sociedad.

A estas alturas ya deberíamos tener desde hace tiempo investigaciones sobre las cuales deberíamos estar discutiendo frente a la problemática contable en Colombia. No las hay, no las ha habido. Que generen impacto en la sociedad. Por lo tanto el hecho de llegar a una adopción no va a terminar con nuestros procesos de investigación y con nuestra identidad, porque sencillamente, esto no existe. Se refiere a procesos que hayan tenido impacto en la sociedad o en el conocimiento contable nuestro. Sin embargo, se debe hacer mención a algunas pocas e importantes investigaciones aisladas realizadas pero que no han tenido ni la divulgación suficiente ni el impacto que deberían.

Ahora bien, lo que se nota ahora es que las discusiones sobre la adopción de las NIIF han puesto a pensar a muchos, pero de una manera reactiva. El Consejo Técnico de la Contaduría va a realizar una serie de investigaciones relacionadas con los procesos contables. También que estas investigaciones se gestaron por la decisión de la Súper intendencia de Supersociedades de eliminar el PUC, los ajustes por inflación y modificar el decreto 2649, todo ello por los efectos de una posible adopción de las NIIF.

Hay una marcada motivación de tipo reactivo frente a una amenaza como es la adopción. ¿Porque a este respetable ente? (porque el otro, el de la revisión de las normas contables parece que no existe), ¿no se le ocurrió realizar este tipo de investigaciones hace 10 o cinco años?, ¿acaso en ese momento nuestra contabilidad no exigía de un replanteamiento? o ¿será acaso que ahora que se habla de las NIIF es cuando nuestra contabilidad debe ser replanteada?

Esto se debe acometer procesos serios, planeados apropiada y adecuadamente, no se puede improvisar, no debemos ser reactivos, debemos generar conocimiento peor organizadamente. Creo que el consejo técnico debe replantear su rumbo y ser un actor de primera línea en estos temas. Mediante conceptos de tipo técnico rutinario no se logra crear conocimiento, se mejora el cómo hacer las cosas pero no se mejora lo más importante que es, lo que realmente requiere el país en materia de conocimiento contable y su aporte. Pero que tenga verdaderos impactos y no se queden como muchas investigaciones, en los anaqueles de las bibliotecas llenos de polvo.

Esas investigaciones que va a abordar el consejo técnico están planteadas para su ejecución entre 2 y 4 años. Este tiempo es ideal y sería extraordinario con impactantes resultados si ello se hubiese planteado hace 10, 9, 7 o cinco años. Hoy no estaríamos discutiendo sobre algo etéreo sino sobre resultados concretos. Pero dadas las circunstancias actuales, considero que esto es demasiado tiempo, cuando lleguen los resultados de estas investigaciones, probablemente Colombia

ya habrá elegido el camino de su contabilidad y será muy tarde. Tenderemos unas investigaciones adicionales para adornar los anaqueles.

Con una adopción o sin ella, los procesos de investigación tienen que replantearse y fortalecerse ya que se convierten en una oportunidad para nuestra profesión. Si no hay adopción podrá entregar resultados que sirvan de base para decidir el modelo contable y el sistema que de él se gesta. Si hay adopción, sus procesos de investigación tendrán dos grandes líneas importantes, una que permita aportar al IASB estudios para sus decisiones, es más podríamos llegar a tener profesionales investigadores a alto nivel que participen de estos procesos mundiales. Otra línea que se encamine a estudios de otro tipo relativo a la ciencia contable en general, que es tan amplia y no se limita solo a estados financieros, allí hay grandes oportunidades de aporte a nuestra sociedad.

Para quienes inicien sus investigaciones en el campo de la contabilidad financiera, debo llamarles la atención para que miren otras latitudes y no se cometan los errores que por allá se han cometido. Me refiero al caso Mexicano quienes iniciaron hace algunos años un importante proceso de investigación contable sustentados en su tradición de casi cien años de la contaduría. Crearon un centro de investigaciones contable (CINIF) y recibieron cuantiosos recursos económicos para ello. Iniciaron con el estudio de su modelo contable partiendo de la premisa que la adopción no era el camino dadas sus características y realidades únicas en lo político, económico y social. Es decir requerían de un modelo propio. Los resultados que todos estos trabajos están arrojando. Lo que han hecho, con todo respeto, es una adaptación de las NIIF (copiar, pegar y cambiar una que otra palabra) no se ve por ninguna parte sus realidades. ¿Será que no existen y no son diferentes de las de los demás países del mundo?

Se ve allí una pérdida importante de tiempo y de dinero. En últimas se están encaminando hacia una convergencia que terminará para ellos en una adopción de las NIIF. Esto se podría haber realizado desde el inicio.

Por lo tanto, esta experiencia debemos consultarla. ¿Nuestras investigaciones deben iniciar con plantear que es lo que se quiere medir? La riqueza, su acumulación, sus cambios ¿Cual riqueza? ¿La económica social? ¿Para qué se va a medir? ¿Quién requiere esas mediciones y para qué? ¿Qué tipo de mediciones necesita el país que le permitan, desde la ciencia contable, potencializar su desarrollo no solo en lo económico sino en lo social? Creo que por ahí, desde mi perspectiva, es por donde debemos empezar.

Pero el camino debe ser pronto, no se puede tomar demasiado tiempo, porque repito, sus resultados serán nulos en su impacto.

9.1.5 ¿Estamos preparados para una adopción?

Considero que aún no estamos lo suficientemente preparados para una adopción de las normas internacionales de contabilidad e información financiera. Para esto, hay que traer a colación la frase célebre de Napoleón: vísteme despacio que estoy de prisa.

Considero que se deben surtir ciertos procesos inmediatos relativos a la materialización de las incidencias en Colombia de las normas internacionales de contabilidad e información financiera que incluyen:

Estudio integral de las NIIF

Estudio de lo que realmente necesita Colombia en materia contable como base para determinar el modelo contable que deberíamos usar de acuerdo con las características de las empresas y sus usuarios

- Consideración de un modelo de adopción de las NIIF
- Efecto de una adopción no solo desde la perspectiva de las cifras
- Cambios en la legislación que supone una adopción
- Búsqueda de mecanismos para asegurar mantener la legislación contable actualizada
- Conformación de una estructura técnica que conforme profesionales experimentados, investigadores, académicos, el regulador y las partes interesadas libres de influencias políticas y económicas encargados de establecer y regular lo relativo a la contaduría pública. Esto incluye no solo lo contable en materia financiera sino otras temáticas como la revisoría fiscal, auditoría.
- Estructuración del modelo contable.
- Creación de mecanismos para que los preparadores, usuarios, revisores fiscales y reguladores conozcan muy bien cómo funcionaría ese modelo contable. Definición de procesos oportunos de divulgación y capacitación.

Tomar conciencia de una conducta permanente ética en todos los sentidos. Con esto nada de lo que se haga sería un problema desde la perspectiva de lo que se debe reflejar

9.1.6 EL IMPACTO DE LAS NIIF Y SU COMPARATIVO EN EL TRATAMIENTO CONTABLE FISCAL.

Para adoptar los Estándares Internacionales en nuestro país, a nivel jurídico, es necesario hacer cambios radicales en la normatividad que se ha venido utilizando a lo largo de los años como es:

Modificación del Código de comercio, eliminando el artículo 50 el cual dice: “la contabilidad solamente podrá llevarse en idioma castellano, por el sistema de partida doble, en libros registrados, de manera que suministre una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante, con sujeción a las reglamentaciones que expida el gobierno.

Ahí está la fuente y la raíz de los problemas:

Partida doble: Era útil en la época medieval pero hoy no sirve ni para negocios pequeños. Debe abrirse paso, legal, a las bases de datos relacionales, a los sistemas integrados de información y a los futuros desarrollos en la técnica contable. No se puede continuar atando una ciencia a unos caprichos.

Libros registrados: La evidencia electrónica convirtió los documentos en simples datos, Está demostrado que el fraude y la corrupción ni se evitaron ni se solucionaron mediante técnicas de registro de libros; Debe abrirse paso a la comunicación de información.

Historia clara, completa y fidedigna: Si la perspectiva es mirar al pasado, sirve un poco; si es proactiva, no sirve para nada, La historia que hoy interesa se trata de otra cosa y ello técnicamente se llama información financiera y no financiera, de corto y largo plazo, estratégica y operacional.

Con sujeción a las reglamentaciones que expida el gobierno: La nueva gerencia pública reconocida en todo el mundo, incluso en Colombia, exige que el estado y el gobierno se dediquen solamente a lo que pertenece a su naturaleza y dejen en manos de particulares lo que no saben hacer, Está demostrado que el gobierno no tiene la menor idea de contabilidad. En Colombia se realizan barbaridades y atrocidades contables por imposición del Ministerio de Hacienda, de las Superintendencias y de la DIAN! Una vez más: autonomía y respeto para lo contable. Las regulaciones tienen otras esferas de acción²⁸.

²⁸Mantilla B., Samuel Alberto. Adoptar para participar. Colombia. 2002

a. Derogación del Decreto 2649 de 1993 y reglamentarios ya que este fue tomado de las normas internacionales vigentes en este año (1993)²⁹ y en 11 años no ha sido modificado y actualizado nuevamente.

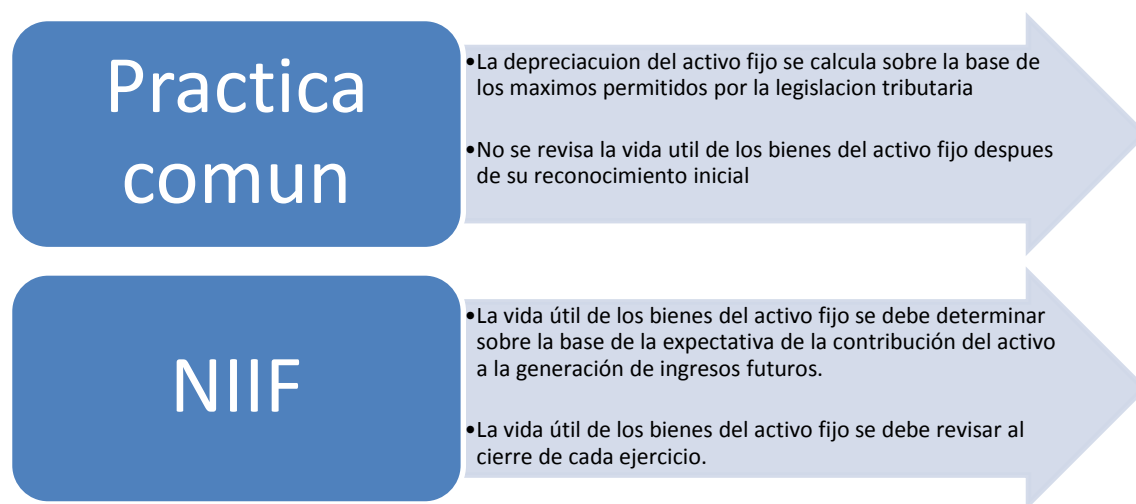
b. Expedir nuevas leyes, para que éstas sean de carácter permanente para los Grandes comerciantes y que sean adoptadas llevando a cabo su cumplimiento. En cuanto a las medianas y pequeñas empresas que se facilite una transición o adopción lenta para que puedan acceder más fácilmente a los mercados internacionales.

En nuestro país no se toman las medidas pertinentes para evaluar en cada fecha de corte si existe algún indicio de deterioro del valor de sus activos. Los estándares internacionales estiman necesario recuperar el valor del activo si en la fecha de corte se detecta algún indicio de pérdida.

En los estándares internacionales se define importe recuperable de un activo como el mayor precio entre el valor de venta neto y el valor de uso. Este se calcula para cada activo individualmente salvo que los activos no generen entradas de efectivo. En Colombia estos términos se asimilan a la obsolescencia y deterioro dándole un enfoque diferente debido a la depreciación y a los ajustes por inflación.

Vida útil de los activos fijos

Grafica 1. Incidencia tributaria de las Niif, sobre la vida útil.



Fuente: Tomada de seminario regional de universitarios.

Ejemplo:

Hasta el ejercicio 2010, la Compañía XYZ SAC depreciaba sus activos fijos aplicando las tasas tributarias vigentes, no obstante que conocía que la vida útil de

²⁹Blanco Luna., Yanel. (2003). Normas Nacionales e Internacionales de Contabilidad. P. 92

sus activos era distinta. Por el ejercicio 2011, la Compañía efectúa una corrección de la vida útil de sus activos, a fin de reflejar los saldos correctos.

Activo	Costo histórico	Fecha de adquisición	Tasa tributaria	Vida útil
Vehículos	500,000	31/12/2008	20%	10 años

Tratamiento financiero vs. tratamiento tributario

			Depreciación				
Depreciación	Tasa	Costo histórico	2009	2010	2011	2012	2013
Financiera	20%	500,000	-100,000	-100,000	-100,000	-100,000	-100,000
Tributaria	20%	500,000	-100,000	-100,000	-100,000	-100,000	-100,000

Al efectuar la corrección de vidas útiles, se debe ajustar la depreciación de ejercicios anteriores.

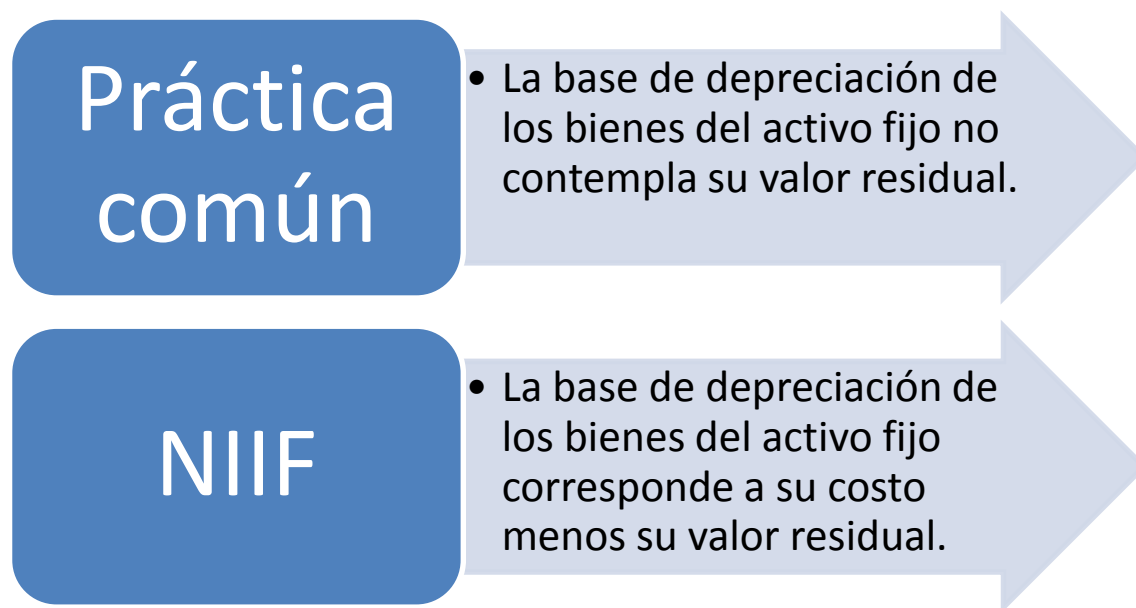
Depreciación	Tasa hasta 2010	Tasa desde 2011	Costo histórico	Depre. 2009	Depre. 2010
Financiera	10%	10%	500,000	50,000	50,000
Tributaria	20%	?	500,000	100,000	100,000
Diferencias				-50,000	-50,000

		Debe	Haber
	DEPRECIACIÓN, AMORTIZACIÓN Y AGOTAMIENTO ACUMULADOS		
39			
39133	Equipo de transporte	100,000	
59	RESULTADOS ACUMULADOS		
5922	Gastos de ejercicios anteriores		100,000
	X/x Por la corrección de la depreciación acumulada de los años 2009 y 2010.		

Deprecia	Costo histór	2009	2010	2011	2012	2013 a 2016	2017	2018
Financiera	500,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000
Tributaria	500,000	100,000	100,000	50,000	50,000	50,000	0	0
Diferencia		-50,000	-50,000	0	0	0	50,000	50,000

Valor residual

Grafica 2. Incidencia tributaria de las Niif, sobre el valor residual.



Fuente: Tomada de seminario regional de universitarios.

- **Valor residual de los activos fijos**

Ejemplo

ABC S.A.C. deprecia el valor total de sus activos fijos, no obstante que ya conocía que los mismos tenían un valor residual. A partir de 2011 ha optado por corregir esta situación.

Activo fijo	Fecha de adquisición	Costo de adquisición	Valor residual	Tasa de depreciación	Vida útil
Computadoras	01/01/2009	1,000,000	100,000	25%	4 años

Depreciación (incluye VR)	Depreciación (No incluye VR)
250,000	225,000

Valor residual de los activos fijos Ejemplo (continua)

Tratamiento financiero vs. tratamiento tributario – ajustes

Tratamiento inicial

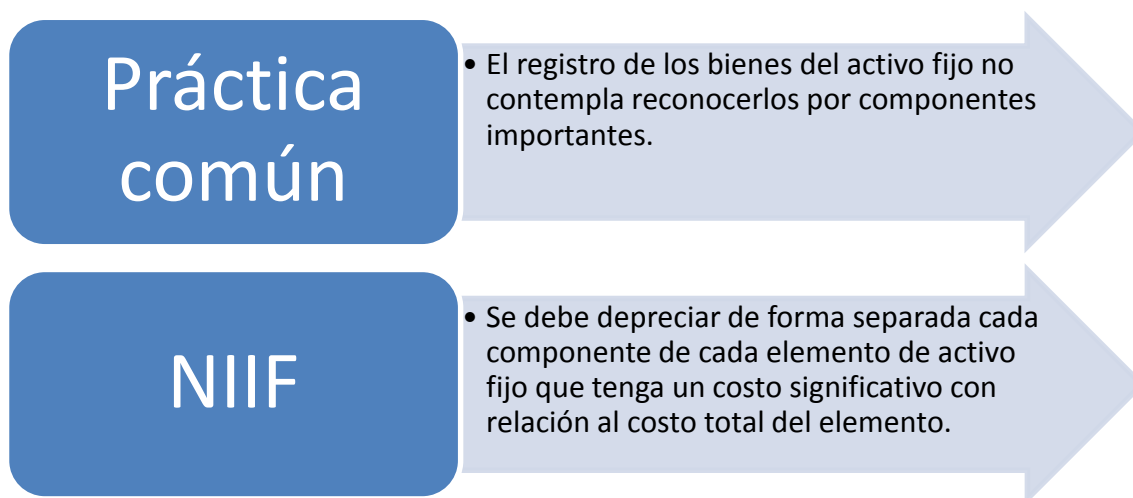
Depreciación	2009	2010	2011	2012
Financiera	250,000	250,000	250,000	250,000
Tributaria	250,000	250,000	250,000	250,000
Diferencias	0	0	0	0

Tratamiento aplicando valor residual

Depreciación	2009	2010	2011	2012	Total
Financiera	175,000	225,000	225,000	225,000	900,000
Tributaria	225,000	225,000	225,000	175,000	900,000
Diferencias	-25,000	-25,000	0	50,000	-

- **Componentes del activo**

Grafica 3. Incidencia tributaria de las Niif, sobre los componentes de los activos



Fuente: Tomada de seminario regional de universitarios.

Se identifican cuatro componentes:

Grafica 4. Identificación de componentes de un activo.



Fuente: Tomado seminario regional interamericano

1. Molino, función principal moler el mineral a niveles de tratamiento (fino)
2. Catalina - contra eje, canal de transmisión de energía que proporciona el movimiento al molino.
3. Equipo de cómputo que gobierna la máquina.
4. Motor, primer transmisor de energía hasta el reductor. A nivel de costos la distribución puede ser la siguiente:

- Molino \$ 1'000,000
- Catalina \$ 500,000
- Equipo de cómputo \$ 500,000
- Motor \$ 300,000

Componentes de los activos

Ejemplo

Molino:	\$ 1'000,000 (Vida útil 5 años)
Catalina:	\$ 500,000 (Vida útil 4 años)
Equipos de cómputo:	\$ 500,000 (Vida útil 2 años)
Motor:	\$ 300,000 (Vida útil 2 años)

Total: \$ 2'300,000

Antes....

Maquin	Costo	Tasa	2010	2011	2012	2013	2014	...	2019
Financi	2,300,000	20%	460,000	460,000	460,000	460,000	460,000	0	460,000
Tributar	2,300,000	10%	230,000	230,000	230,000	230,000	230,000	230,000	230,000
Total			230,000	230,000	230,000	230,000	230,000	230,000	230,000

Componentes de los activos

Ejemplo (continuación)

Tratamiento financiero vs.

Tratamiento tributario

Financiero	Costo	Tasa	2009	2010	2011	2012	2013
Molino:	1,000,000	20%	200,000	200,000	200,000	200,000	200,000
Catalina:	500,000	25%	125,000	125,000	125,000	125,000	125,000
Equipos de cómputo:	500,000	50%	250,000	250,000	0	0	0
Motor:	300,000	50%	150,000	150,000	0	0	
	2,300,000		725,000	725,000	325,000	325,000	200,000

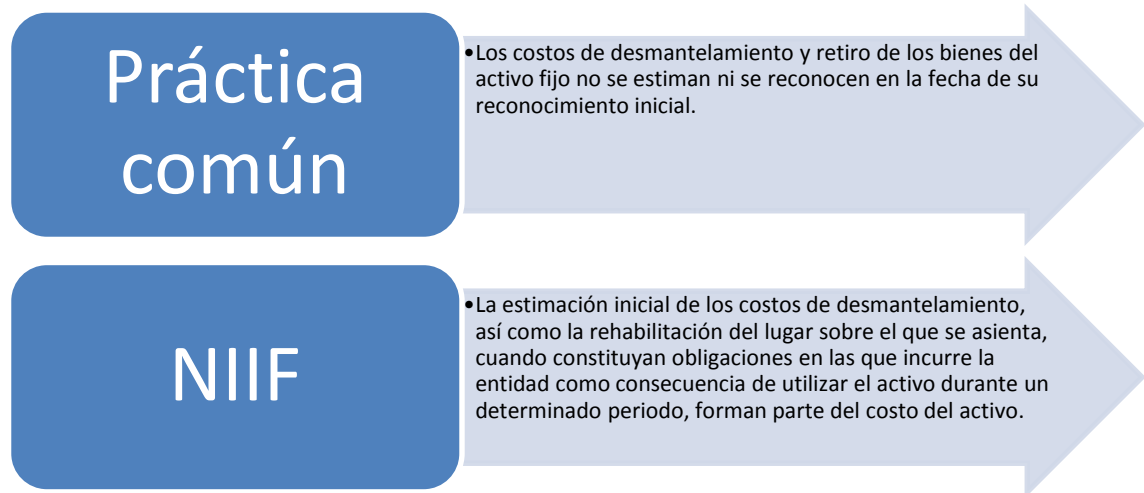
Tributario	Costo	Tasa	2010	2011	2012	2013	2014	,,,	2019
Maquinaria A	2,300,000	10%	230,000	230,000	230,000	230,000	230,000	230,000	230,000
Total	2,300,000		230,000	230,000	230,000	230,000	230,000	230,000	230,000

Diferencias temporales	495,000	495,000	95,000	95,000	-30,000	230,000	230,000
-------------------------------	---------	---------	--------	--------	---------	---------	---------

**Deducción condicionada
al registro del IR diferido**

- **Costos por desmantelamiento**

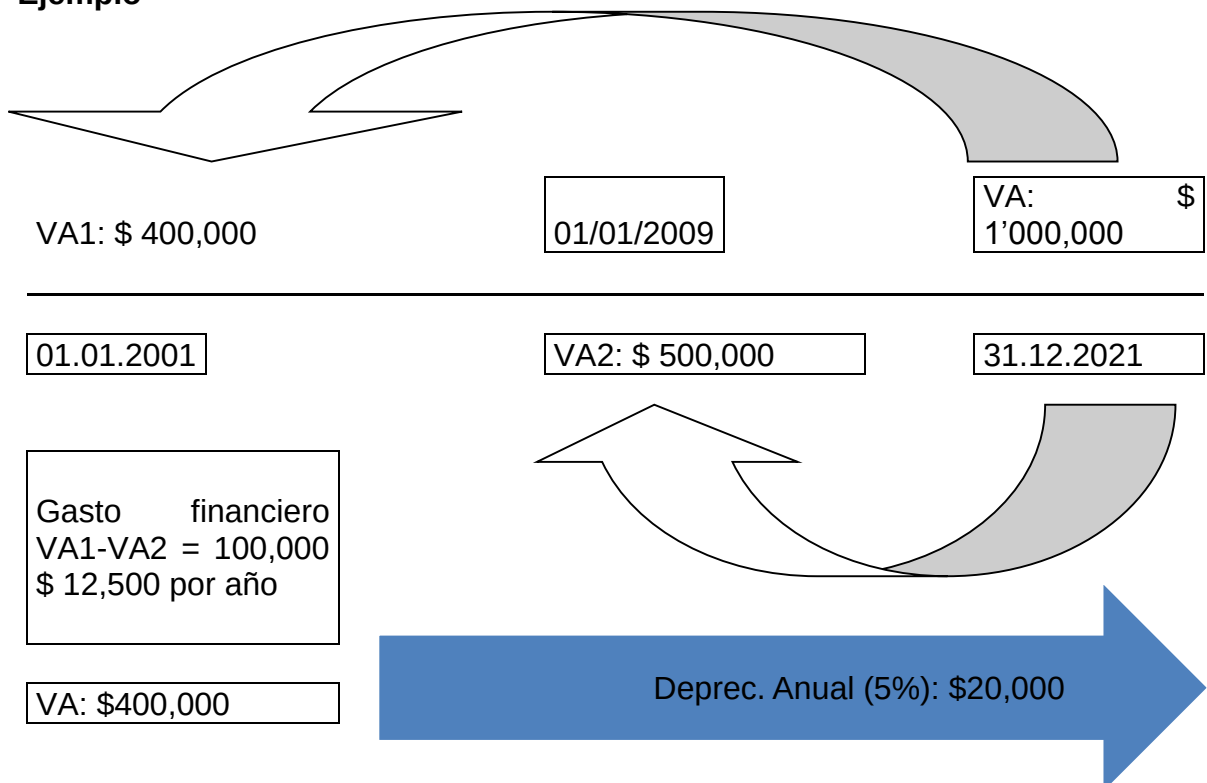
Grafica 5. Incidencia tributaria de las Niif, sobre los costos por desmantelamiento.



Fuente: Tomada de seminario regional de universitarios.

Grafica 6. Incidencia tributaria de las Niif, de los costos por desmantelamiento.

Ejemplo



Fuente: Tomada de seminario regional de universitarios.

- **Costo computable**

Por costo computable de los bienes enajenados se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción, o el valor de ingreso al patrimonio o el valor del último inventario, más los costos posteriores de acuerdo con las normas contables.

Costo computable

Costo de adquisición

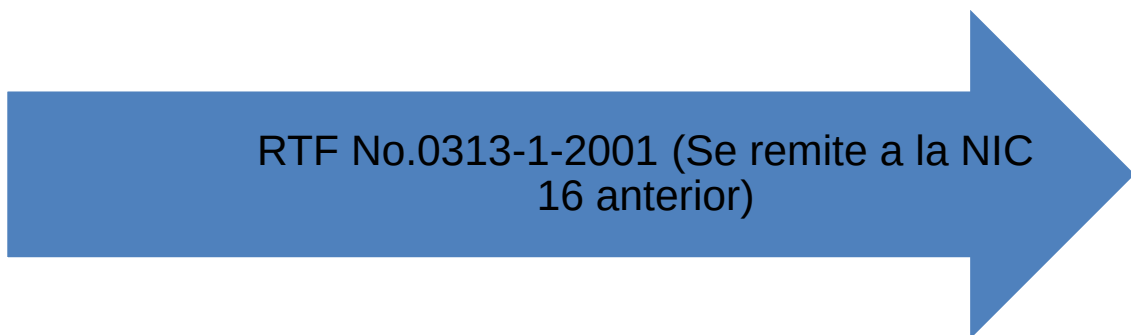
Costo de producción o construcción

Valor de ingreso al patrimonio

“En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable”

Mejoras de carácter permanente

Grafica 7. Incidencia tributaria de las Niif, de los costos computables.



Fuente: Propia.

Deben considerarse como mejoras aquellas modificaciones que incrementan la capacidad y condiciones del activo, más allá del rendimiento estándar que obtuvieron al adquirirse originalmente.

10 CAPÍTULO III

10.1 EJEMPLOS PRÁCTICOS DE LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN EN LA APLICACIÓN DE LAS POLÍTICAS Y PROCEDIMIENTO DE VALUACIÓN, REGISTRO Y PRESENTACIÓN DE ACUERDO CON LAS PYMES, DE LA PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO.

En el desarrollo de éste capítulo se muestra una serie de ejemplos de la aplicación teórica y práctica de los lineamientos expuestos los cuales pretenden abordar en toda la manera de lo posible los aspectos más importantes de la sección 17 y 18 de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades adoptadas en Colombia (NIIF para PYMES), respecto al tratamiento financiero, a fin de registrar las transacciones correspondientes a la Propiedad, Planta y Equipo, Activos Intangibles, en cuanto a la adquisición, depreciación, amortización y al deterioro que estos sufren.

El capítulo se desarrolla bajo la siguiente estructura: Presentación o planteamiento del ejercicio, políticas contables aplicables al caso práctico, procedimientos aplicables al problema formulado y solución de éste, tanto de manera descriptiva como práctica.

10.1.1 Medición y reconocimiento inicial.

10.1.1.1 Planteamiento del caso.

BORDADOS DE CARTAGO HECHO A MANO, S.A. adquiere el 02 de enero de 2013 un terreno ubicado en una zona industrial. Los gastos incurridos en esta operación fueron los siguientes:

Cuadro 4. Medición y reconocimiento inicial de los terrenos.

Valor del terreno	\$ 57,000,000
Honorarios de abogado	\$ 900,000
Impuestos no recuperables 3% sobre el exceso de \$ 28,571.43	\$852.857
Derechos de registro	\$ 60,000

Fuente: Diseño propio.

Terreno fue adquirido mediante un pago realizado por medio de transferencia electrónica del Banco Agrario. Dicho inmueble será utilizado para la construcción de la planta de producción principal ya que la anterior ya no cumple con los requisitos de capacidad para las proyecciones que tiene la empresa. BORDADOS DE CARTAGO HECHO A MANO, S.A. Construirá un edificio en el terreno que fue

adquirido. Dicho inmueble será utilizado como su nueva planta de producción, La construcción de dicho inmueble será financiada a través de un crédito adquirido por la sociedad al Banco Agrario a 10 años plazo a una tasa del 15% anual el cual será pagado en cuotas mensuales vencidas. El crédito solicitado fue por \$100.000.000 el cual estaba garantizado con el terreno sobre el cual se llevará a cabo la construcción y este fue otorgado el 2 de enero de 2013

Para dar inicio al proyecto se dio un adelanto de \$ 50.000.000 a la empresa constructora encargada, quedando a pagar el resto al finalizar la obra. Los trabajos por la construcción se iniciaron el 05 de enero de 2013 y se finalizaron el 30 de noviembre del mismo año.

Según cuadro de amortización los gastos por intereses generados durante la construcción del edificio son de \$ 15.000.000

Al finalizar la construcción del edificio, el arquitecto encargado del proyecto nos proporcionó el detalle de los componentes de dicho inmueble:

Cuadro 5. Componentes de la propiedad planta y equipo y su vida útil.

ELEMENTO	VIDAD UTIL	COSTO
Estructura	50	\$ 57,825,800
Piso	40	\$ 9,564,350
Techo	20	\$ 5,877,260
Instalaciones	15	\$ 19,542,090
TOTAL		\$ 92,809,500

Fuente: Diseño propio.

El 01 de febrero de 2013 la empresa decide adquirir 1 vehículo para uso del gerente de la planta productiva, el cual tiene las siguientes características:

Cuadro 6. Medición y reconocimiento inicial de vehículos.

Descripción	Kia Picanto
Precio más intereses	\$ 35,750,000
Seguro	\$ 1,300,000
Gastos de traspaso	\$ 300,000
Impuesto a la primera matrícula	4% sobre el valor del bien
Vida útil	4 años
Valor residual	\$ 15.000.000

Fuente: Diseño propio.

El vehículo fue adquirido a 2 años plazo, pagando el 25% del valor en esta fecha en efectivo, el resto en 3 cuotas cada 8 meses, el vendedor nos proporcionó el siguiente detalle de valores para el departamento de contabilidad:

Cuadro 7. Detalles de la compra del vehículo.

Descripción	Kia Picanto
Precio más intereses	\$ 35,750,000
Seguro	\$ 1,300,000
Gastos de traspaso	\$ 300,000
Impuesto a la primera matrícula	4% sobre el valor del bien
Vida útil	4 años
Valor residual	\$ 15,000,000
tasa de descuento	5% anual
Cálculo valor presente*	\$ 35.750.000 de pago futuro x $1/(1.05)^2 =$ \$32.426.303

Fuente: Diseño propio.

De acuerdo a la política de la empresa, los vehículos de uso de la gerencia, serán reemplazados cada 4 años. Sin embargo se estima que los vehículos pueden ser utilizados por 2 años más, ya que se aplica mantenimiento preventivo regular.

Ese mismo 01 de febrero de 2013, BORDADOS DE CARTAGO HECHO A MANO, S.A. adquiere un lote de módulos metalizados a la empresa Módulos, S.A. para su uso en la planta de producción, por un monto de \$ 12,500.000 El monto fue financiado a 2 años plazo, el cual está garantizado con los mismos bienes, los pagos se realizarán en dos desembolsos al final de cada año.

Para la realización de la compra, se incurrieron en costos de transporte por \$ 1,000.000, instalación del equipo por \$ 500.000 y gastos incurridos en preparación \$ 200.000 El valor presente por costos de reemplazo se estima en \$ 750.000

Al recibir los módulos, la administración ha determinado mediante estudio técnico, que para optimizar el uso del mobiliario se necesitan modificaciones a los módulos, para lo cual, incurre en los siguientes desembolsos:

- Materiales: \$ 800.000

- Mano de Obra: \$ 400.000

Por la compra del lote de módulos a 2 años plazo, se estima una tasa de descuento del 10% anual, en base a una comparación que se hizo con el mercado financiero si se hubiera obtenido un préstamo bancario, ya que el crédito otorgado sobrepasa los límites de crédito comercial normales.

Así mismo BORDADOS DE CARTAGO HECHO A MANO, adquiere el 01 de febrero un montacargas CAT modelo Clark CGP de llantas semisólidas con capacidad de 5,000 libras a la empresa Crown, S.A. en la adquisición se pagó \$200.000 adicionales en concepto de flete.

Los datos del activo así como de algunas de sus partes más importantes se muestran a continuación:

Cuadro 8. Componentes del montacargas.

Descripción	Costo	Vida útil
Montacargas	\$ 31,000,000	12000 horas
Batería*	\$ 500,000	5000 horas
Acumulador*	\$ 3,140,000	4 años

* Incluidos en el precio de compra.

Fuente: Diseño propio.

10.1.1.2 Políticas aplicables al reconocimiento inicial.

- a. Se reconocerá un elemento de propiedad planta y equipo cuando es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo, y cuando el costo del activo para la empresa puede ser medido con suficiente fiabilidad.
- b. Se reconocerán elementos que formen parte del Propiedades, planta y equipo, siempre y cuando, el fin de éstos sea su uso en las actividades operativas de la Empresa, ya sean administrativas o de generación de ingresos.
- c. La propiedad será registrada al precio de costo más los gastos necesarios en que se hayan incurrido para su adquisición como honorarios legales, honorarios por registro de la propiedad, comisiones de los agentes, así como los impuestos no recuperables y los derechos registrarles.
- d. El costo de los Bienes cuyo valor de compra es menor de \$ 500.000 y su vida útil se estima para un período menor de un año, se imputará directamente a resultados en el periodo en que ocurra.
- e. Los costos por intereses derivados por la compra de propiedades planta y equipo se reconocerán como gastos en el periodo en que se incurran.

f. Cuando se compren terrenos y edificios por una suma global, será necesario efectuar un valúo para determinar el valor del terreno. El valor determinado del terreno y de los edificios deberá registrarse de forma separada a las cuentas correspondientes.

g. Las adquisiciones de edificios serán reconocidos al costo de acuerdo al contrato de compraventa de la propiedad o valúo, ya sea sobre una evaluación fiscal u otra base aceptable, o la de un perito valuador calificado y certificado.

h. En el caso de los edificios adquiridos mediante la construcción, estos serán registrados al costo, de acuerdo al contrato de construcción realizado. Se adicionarán además el monto de los honorarios de abogados y arquitectos y otros gastos necesarios para que este obtenga las condiciones necesarias para su uso.

i. Los elementos que forma parte de una propiedad planta y equipo que posean un patrón de consumo diferente, su valor sea medido de forma fiable y por separado del resto de la propiedad, serán reconocidos como un elemento de las propiedades, planta y equipo por separado.

10.1.1.3 Procedimientos para la medición y el reconocimiento inicial.

Cuadro 11. Responsable del proceso de medición y reconocimiento inicial.

Responsable	Actividad	Documento
Departamento de compras	Remite al departamento de contabilidad, los documentos relacionados con la adquisición del activo, incluyendo las en la evaluación de un especialista, se anexará el informe de este.	Comprobantes de compra, gastos e informes
Departamento de contabilidad	Con la información técnica y financiera recibida sobre el elemento de Propiedad, Planta y equipo a adquirir, procede a realizar el registro de reconocimiento y medición.	Registro contable

Fuente: Diseño propio.

10.1.1.4 Solución.

a. Solución descriptiva

Para poder reconocer el activo adquirido se debe verificar que las políticas cumplan con los criterios de reconocimiento establecidos en la NIIF para PYMES en lo referente a la adquisición de activo fijo

Además de cumplir con ciertos requerimientos como los son el reconocer una propiedad, planta y equipo si y solo si:

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

Si analizamos estos criterios y los aplicamos a la adquisición del terreno por parte de la compañía podemos concluir que:

El primero de ellos se cumple porque la empresa espera utilizarlo en la construcción de su planta de producción en un futuro, y el costo del terreno puede ser medido de forma fiable ya que existe un precio establecido de acuerdo a un mercado activo.

Por lo expuesto en el párrafo anterior, si podemos reconocer el terreno como una propiedad, planta y equipo.

El edificio será reconocido como un elemento de la propiedad, planta y equipo ya que cumple con los criterios de reconocimiento con base a las políticas de la entidad.

Además los gastos generados como intereses durante la construcción del edificio son reconocidos como gastos del ejercicio, esto en base a las políticas de la empresa

Debido a algunos hechos como posibles cambios en el uso de un activo y desgastes significativos inesperados; las partes del edificio se contabilizarán de manera separada aunque presenten un patrón de consumo similar, además de facilitar la determinación de un cambio en el valor residual y la vida útil de los activos, y se revelarán sus componentes en una nota a los estados financieros.

Además si se toma en cuenta que en un momento determinado puede ser necesaria la sustitución de algún elemento, ya sea por mantenimiento o reparación la individualización de los componentes hará más fácil la determinación de todos los elementos necesarios para el reconocimiento del nuevo componente del activo y la baja en cuenta para el componente que es desechado

Los ingenieros Junto con los arquitectos encargados de la construcción nos proporcionan el detalle de las vidas útiles de los componentes del edificio en forma

individualizada, las cuales se calcularon en base a los materiales utilizados en la construcción, su calidad, durabilidad y la utilización prevista del activo.

El vehículo adquirido debe incorporarse a los Estados Financieros, ya que cumple con lo establecido en la política de reconocimiento de la entidad

La maquinaria adquirida será contabilizado como parte de la propiedad, planta y equipo, ya que será mantenido en el área de bodegas, específicamente para cargar y descargar los pedidos realizados por los clientes en lo camiones de envío y se espera poder utilizar por más de un periodo desde la fecha de adquisición

Debido a que la maquinaria posee elementos con un patrón de consumo diferente, y sus valores son medidos de forma fiable y por separado del resto de la maquinaria y son de importancia relativa, además de requerir un reemplazo a intervalos regulares, éstos serán reconocidos como un elemento de las propiedades, planta y equipo por separado.

Con referente a los módulos adquiridos son aplicables todas las explicaciones anteriores

b. Solución práctica.

El costo del terreno adquirido es el siguiente:

Cuadro 9. Descripción de la compra del terreno.

Descripción	Valor	Cálculo o valor	Ref. a párrafo de NIIF PYME
Valor del terreno	\$ 57,000,000	Precio de compra según contrato de compra venta	17.10 lit. a)
Honorarios de abogado	\$ 900,000	Según comprobante recibido	17.10 lit. b)
Impuestos no recuperables	\$ 852,857	3% sobre 28,428.57 (57,000.00-28,571.43)	17.10 lit. b)
Derechos de registro	\$ 60,000	Tasa de registro	17.10 lit. b)
Total de costo	\$ 58,812,857		

Fuente: Diseño propio.

El registro de la partida por la compra del terreno es la siguiente:

Cuadro 10. Registro de la partida contable del terreno.

Descripción	Parcial	Cargo	Abono
Terrenos		\$ 58,812,857	
Valor de adquisición	\$ 58,812,857		
Efectivo y equivalentes			\$ 58,812,857
Bancos	\$ 58,812,857		
V/ Registro por la compra de terreno			

Fuente: Diseño propio.

La contabilización del desembolso inicial para la construcción del edificio se presenta de la siguiente forma:

Cuadro 11. Contabilización del desembolso inicial de la construcción del edificio.

Descripción	Parcial	Cargo	Abono
Propiedades, planta y equipo		\$ 50,000,000	
Obras en proceso			
Edificios	\$ 50,000,000		
Efectivo y Equivalentes			\$ 50,000,000
Bancos	\$ 50,000,000		
V/ Primer adelanto de construcción de edificio			

Fuente: Diseño propio.

La partida por el reconocimiento de los intereses se muestra como sigue:

Cuadro 12. Contabilización del reconocimiento financiero de los intereses

Descripción	Parcial	Cargo	Abono
Prestamos por pagar		\$ 11,825,500	
Locales	\$ 11,825,500		
Gastos Financieros		\$ 3,174,500	
Intereses	\$ 3,174,500		
Efectivo y equivalentes			\$ 15,000,000
Bancos	\$ 15,000,000		
V/ Registro por el pago de préstamo			

Fuente: Diseño propio.

La partida por el reconocimiento del edificio como propiedades planta y equipo sería la siguiente³⁰:

Cuadro 13. Partida de reconocimiento de edificios.

Descripción	Parcial	Cargo	Abono
Edificios		\$ 92,809,500	
Obras en proceso			\$ 92,809,500
V/ Finalización de edificio			

Fuente: Diseño propio.

Revelación en los estados financieros

Debido a que los componentes del edificio adquirido tienen vidas útiles diferentes y sus costos pueden medirse de forma fiable será necesario revelarlo en una Nota a los Estados Financieros, de la siguiente manera:

NOTA 8. Depreciaciones

La depreciación se calcula sobre el costo del activo, se utiliza el método de línea recta sobre la vida útil probable del activo. El costo total del edificio se encuentra segregado entre sus elementos principales de acuerdo a los patrones de vida útil y reemplazo determinados por el arquitecto Alex Mejía

		año 2013
Edificio	Costo	Vida Útil (años)
Estructura	\$ 57,825,800	50
Pisos	\$ 9,564,350	40
Techos	\$ 5,877,260	20
Instalaciones	\$ 19,542,090	15
Costo total	\$ 92,809,500	

³⁰La segregación de los elementos de propiedades, planta y equipo dependerá de ciertos patrones significativamente diferentes de consumo de los beneficios económicos, como lo es la vida útil, uso, reemplazo entre otros.

Costo de adquisición maquinaria

El costo del montacargas adquirido se calcula de la siguiente forma:

Valor de adquisición	\$ 31,000,000
Flete	\$ 200,000
Costo de adquisición	<u>\$ 31,200,000</u>

Cuadro 14. Registro de la adquisición del montacargas.

Concepto	Parcial	Debe	Haber
Propiedad, planta y equipo			
Maquinaria		\$ 31,200,000	
Montacargas	\$ 27,560,000		
Baterías	\$ 500,000		
Acumuladores	\$ 3,140,000		
IVA Crédito fiscal		\$ 4,992,000	
Cuentas por pagar			\$ 36,192,000
Proveedor	\$ 36,192,000		
V/ Registro por adquisición de maquinaria			

Fuente: Diseño propio.

Información compra de vehículo:

Cuadro 15. Información de la compra del vehículo.

Valor de compra:	\$ 32,426,303
Gastos Directamente atribuibles:	
- Gastos de traspaso:	\$ 150,000
- Impuesto a la primera matrícula:	\$ 630,000
Costo de adquisición:	<u>\$ 33,206,303</u>

Fuente: Diseño propio.

La partida por el registro de la compra del vehículo es la siguiente:

Cuadro 16. partida contable de la compra del vehículo.

Descripción	Parcial	Cargo	Abono
Propiedades, planta y equipo		\$ 33,206,303	
Equipo de transporte	\$ 33,206,303		
Impuestos		\$ 5,720,000.00	
IVA crédito fiscal	\$ 5,720,000		
Gastos pagados por anticipado		\$ 4,623,697.00	
Seguros	\$ 1,300,000		
Intereses por financiamiento	\$ 3,323,697		
Cuentas por pagar			\$ 43,550,000
V/ Reconocimiento de vehículo marca Kia Picanto			

Fuente: Diseño propio.

Información compra de módulos:

Precio de compra del equipo: \$ 12,500.000

Tasa de descuento: 10% anual

Cálculo: Precio de compra = \$ 12.500.000 de pago futuro $\times 1/(1.1)^2 = \$ 10.330.580$

Datos:

Cuadro 17. Información sobre la compra de módulos de oficina.

Valor de compra	\$ 10,330,580
Flete	\$ 1,000,000
Instalación	\$ 500,000
Preparación	\$ 200,000
Costo estimado por reemplazo	\$ 750,000
Total de gastos	\$ 12,780,580

Fuente: Diseño propio.

Cuadro 18. Registro de la adquisición de los módulos de oficina.

Concepto	Parcial	Debe	Haber
Propiedades, planta y equipo		\$ 12,780,580	
Equipo de oficina	\$ 12,780,580		
Impuestos		\$ 2,044,893	
IVA crédito fiscal	\$ 2,044,893		
Gastos financieros diferidos		\$ 2,169,420	
Intereses	\$ 2,169,420		
Cuentas por pagar			\$ 16,994,893
Módulos, S.A. de C.V.	\$ 708,120.53		
Efectivo y equivalentes			\$ 708,121
Bancos		\$ 708,121	
V/ Registro del reconocimiento inicial			

Fuente: Diseño propio.

10.1.2 Medición posterior al reconocimiento.

10.1.2.1 Planteamiento del caso sobre medición posterior al reconocimiento.

La empresa estimó que el método de depreciación que mejor se ajusta al consumo de los componentes del edificio es el método de línea recta, tomando como base las políticas de ésta y el estudio entregado por los arquitectos en cuanto a la durabilidad de los materiales utilizados en la construcción.

Durante el primer mes de vida útil del inmueble no se dieron situaciones las cuales pudieran dar lugar a deterioro.

Para dar lugar a la aseveración anterior la empresa tomo como base indicadores del deterioro³¹ tomando como bases fuentes externas e internas, entre estos las estimaciones de un perito valuador.

El montacargas debido a su naturaleza el método de depreciación utilizado para reflejar su consumo es el de unidades producidas excepto para el acumulador que posee una vida útil en base a tiempo y su consumo puede ser mejor representado por el método de línea recta y durante su primer mes en posesión de la empresa

³¹NIIF para las PYMES párrafo 27.7

fue utilizado en promedio de 260 horas, Los datos del activo del activo y sus elementos son los siguientes (estos tomados de las especificaciones del fabricante)

Cuadro 19. Componentes del montacargas y su vida útil.

Descripción	Costo	Vida útil
Montacargas	\$ 27,560,000	12000 horas
Batería	\$ 500,000	5000 horas
Acumulador	\$ 3,140,000	4 años

Fuente: Diseño propio.

De acuerdo a la política de la empresa, los vehículos de uso de la gerencia, serán reemplazados cada 4 años. Sin embargo se estima que los vehículos pueden ser utilizados por 2 años más, ya que se aplica mantenimiento preventivo regular. El método de depreciación utilizado es el lineal, ya que la gerencia estima que es método que mejor representa el consumo de la vida útil del activo.

Del equipo de módulos adquiridos, la gerencia estimó una vida útil de 6 años, contados desde la fecha de adquisición. Además el valor residual del equipo de módulos se estimó en \$ 1.250.000. La gerencia consideró que el método lineal refleja el patrón con el cual se esperan consumir los beneficios económicos esperados derivados del equipo de módulos. En el informe de fin de año sobre los elementos de Propiedades, Planta y Equipo del departamento de mantenimiento a la gerencia, establecen que ha habido daños en 2 módulos debido al uso, el cual se estima en \$ 300.000

10.1.2.2 Políticas aplicables a la medición posterior.

a. Las propiedades planta y equipo después de su reconocimiento inicial se medirán al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera perdidas por el deterioro del valor.

b. El método de depreciación utilizado para consumir los beneficios económicos futuros que se esperan obtener de las propiedades planta y equipo será el de línea recta a menos que por la especialización del elemento de propiedades planta y equipo se haga necesario la utilización de un método diferente que refleje de mejor manera dicho consumo, el cual será específica dentro de las políticas para el grupo de activos de la misma clase.

c. Los terrenos se medirán a su costo de adquisición

- d. Los componentes de las edificaciones se medirán posteriormente a su costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada.
- e. Los componentes de las edificaciones e instalaciones deberán de describirse detalladamente por separado en las cuentas de activo fijo, así como sus depreciaciones acumuladas y pérdidas por deterioro.
- f. Los vehículos debido a la naturaleza de este tipo de propiedad planta y equipo el método de depreciación a través del que se esperaran consumir los beneficios económicos futuros será el de unidades producidas y su base será el kilometraje recorrido y el límite máximo estimado por el fabricante y/o técnico a la hora de su compra.
- g. Se registraran de forma separada los vehículos utilizados por la administración de la entidad de aquellos destinados a la repartición de bienes o servicios, así como su depreciación se clasificará correspondientemente como gastos de administración o venta.
- h. Para las maquinarias el método de depreciación a través del que se esperaran consumir los beneficios económicos futuros será el de unidades producidas preferentemente siempre que no se demuestre que otro método puede reflejar mejor el consumo de los beneficios económicos futuros que se esperan obtener de estos
- i. El gasto por depreciación resultante de la utilización de la maquinaria se distribuirá conforme a la utilización que se le está dando al elemento de propiedad, planta y equipo con respecto a la producción o venta de bienes

10.1.2.3 Procedimientos para la medición posterior.

Cuadro 20. Responsabilidad y procedimientos para la medición posterior.

Responsable	Actividad	Documento
Departamento de Mantenimiento	1. El personal encargado del mantenimiento de los elementos de Propiedades, Planta y equipo, realizará un levantamiento de inventario físico al menos dos veces por año (junio y diciembre), en los cuales verificará el estado y condiciones de cada elemento.	Informe

Departamento de Mantenimiento	2. Posterior a cada inventario físico, el jefe del departamento realizará y enviará un reporte a la gerencia, informando sobre las condiciones de cada elemento de propiedades, planta y equipo.	Informe
Gerencia	3. La gerencia evaluará el informe del departamento de mantenimiento, y de haber indicios sobre un posible deterioro o condiciones desfavorables sobre el activo, informará al departamento de contabilidad dicho evento para realizar los registros necesarios para reflejar en los estados financieros la situación real de los elementos de propiedades, planta y equipo.	Informe
Departamento de calidad	4. Procederá a realizar el registro del deterioro del valor (si lo hubiera)	

Fuente: Diseño propio.

10.1.2.4 Solución.

a. Solución descriptiva

Con base a las políticas de la entidad, la empresa medirá las propiedades planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera perdidas por deterioro del valor acumuladas³², en vista de que los eventos no han dado lugar a un deterior del valor el valor en libros del bien vendrá dado únicamente por el costo de adquisición menos la depreciación acumulada.

b. Solución práctica

Los datos de la depreciación acumulada del edificio durante su primer mes se muestran en la siguiente tabla:

³²NIIF para las PYMES párrafo 17.15

Vehículo.

El valor en libros del vehículo es de \$25.206.303 (importe depreciable). La depreciación acumulada al 31 de diciembre de 2013 corresponde solo a la depreciación del mes de diciembre y es por \$525.131, además el valor razonable del vehículo se estima en \$24.500.000 por lo cual no se tiene deterioro del valor del activo. El valor en libro al 31 de diciembre de 2013 se calcula de la siguiente forma:

Cuadro 24. Datos de la depreciación acumulada del vehículo.

Descripción	Cálculo o razón	Valor
Costo	Valor de compra	\$ 33,206,303
(-) Valor residual	Estimado por la Gerencia	\$ 8,000,000
(=) Importe depreciable	Costo menos valor residual	\$ 25,206,303
	\$25.206.303 de importe depreciable entre 4 años de vida útil entere	
(-) Depreciación del periodo	12 meses	\$ 525,131
(=) Importe en Libros antes del deterioro	\$33.206.303 menos depreciación acumulada \$ 525.131	\$ 32,681,172
(-) Deterioro del valor	Importe en libros antes del deterioro menos valor razonable menos costos de venta	—
(=) Valor en Libros	Deterioro del valor razonable menos costos de venta	\$ 32,681,172

Fuente: Diseño propio.

Módulos

El valor depreciable de los módulos es de \$11,530.580 (importe depreciable). Al 31 de diciembre de 2013 la depreciación acumulada es de \$160.147, el valor razonable de dicho activo es de 12,320.433 de donde surge un deterioro del valor por \$300.00 debido a que el valor razonable es menor al valor en libros (12,320.433-12,620.43=(300.000)).

El valor en libros al 31 de diciembre de 2013 del mobiliario y equipo, se reflejará de la siguiente manera:

Cuadro 25. Datos de la depreciación acumulada de los módulos de oficina.

Descripción	Cálculo o razón	Valor
Costo	Valor de compra	\$ 12,780,580
(-) Valor residual	Estimado por la Gerencia	\$ 1,250,000
(=) Importe depreciable	Costo menos valor residual	\$ 11,530,580
	\$11.530.580 de importe depreciable entre 6 años de vida útil ente	
(-) Depreciación del periodo	12 meses	\$ 160,147
(=) Importe en Libros antes del deterioro		\$ 12,620,433
(-) Deterioro del valor	Importe en libros antes del deterioro \$11.370.433 menos valor razonable \$ 11.670.433 menos costos de venta \$ 0	\$ 300.000
(=) Valor en Libros	Deterioro del valor razonable menos costos de venta	\$ 12,320,433

Fuente: Diseño propio.

Cuadro 26. Registro contable por deterioro de los módulos de oficina.

Concepto	Parcial	Debe	Haber
Gastos de administración		\$ 300,000	
Deterioro del valor de Mobiliario			
Depreciación Acumulada y Deterioro			\$ 300,000
Deterioro del valor de Mobiliario			
V/ Registro del deterioro de los módulos			

Fuente: Diseño propio.

10.1.3 Cambio en las estimaciones.

10.1.3.1 Planteamiento de casos prácticos de evaluación y revisión de la depreciación por cambio en las estimaciones.

En el año 2014 la fábrica de BORDADOS DE CARTAGO HECHO A MANO, S.A. Paró la producción durante medio año desde febrero hasta julio del siguiente año, El 31 de diciembre de 2014, al final del periodo contable, las evaluaciones de la

gerencia sobre el lote de módulos cambiaron. Ahora se estima la vida útil en 8 años (medidas desde la fecha de adquisición) y su valor residual no variará. La gerencia sigue considerando que el método de línea recta refleja el patrón por medio del cual esperan consumir los beneficios económicos futuros derivados del lote de módulos.

10.1.3.2 Políticas aplicables a la evaluación y revisión de la depreciación.

a. La gerencia revisará al final de cada periodo contable o cada vez que informe sobre su situación financiera (presente estados financieros), sus estimaciones sobre el método de depreciación utilizado.

1.1.1. Procedimientos para la evaluación y revisión de la depreciación.

Cuadro 27. Responsabilidad y procedimientos para la evaluación y revisión de la depreciación.

Responsable	Actividad	Documento
Gerencia	La gerencia revisará al final de cada periodo contable o cada vez que informe sobre su situación financiera (presente estados financieros), sus estimaciones sobre el método de depreciación utilizado. Si detecta que existen cambios significativos sobre el consumo de los elementos de Propiedades, Planta y equipo, informará al departamento de contabilidad, para realizar los cambios o ajustes necesarios, a fin de reflejar el consumo real de los bienes.	Informe
Departamento de calidad	En base al informe emitido por la gerencia, realizará el cambio del método de depreciación o re calculará la cuota por depreciación según sea el caso	Registro contable

Fuente: Diseño propio.

10.1.3.3 Solución de casos prácticos para la evaluación y revisión de la depreciación.

a. Solución descriptiva

La depreciación del edificio comenzó cuando se tubo listo para la producción, sin embargo esta no cesará hasta que el activo se haya depreciado por completo, aunque éste se encuentre sin utilizarse³³.

La entidad debe revisar su método de depreciación desde la última fecha en que informó, para verificar si existen cambios significativos sobre el consumo anual de los beneficios económicos sobre el activo, y si las expectativas actuales son diferentes, cambiara el método de depreciación actual al que mejor le refleje el consumo de la vida útil del bien.³⁴

b. Solución práctica

Los cálculos para la nueva valuación de la depreciación de los módulos pertenecientes al mobiliario y equipo son:

Depreciación anual original	
Costo de adquisición	\$ 12,780,580
(Menos) valor residual	\$ 1,250,000
(=)Valor sujeto a depreciar	\$ 11,530,580
Periodo de vida estimada	6 años
(=)depreciación anual	
Valor en libros al 01 de enero de 2013	
Costo de adquisición	\$ 12,780,580
(Menos) Valor residual	\$ 1,250,000
(Menos) Depreciación acumulada y deterioro	
Depreciación año 2011	\$ 160,147
Depreciación año 2012	\$ 192,176
Deterioro acumulado	\$ 300,000
= Valor depreciable al 31/12/2012	\$ 10,878,257

Valor en libros al 31/12/2012	\$ 10,878,257
Periodos de depreciación restantes	5 años
Valor de Depreciación para los periodos siguientes*	\$ 2,175,651

³³ NIIF para las PYMES párrafo 17.20

³⁴Párrafo 17.23 – NIIF para las PYMES

* Se obtiene de restar el valor en libros al 31/12/2013 el valor residual y el resultado se divide entre el Número de periodos de depreciación restantes.

10.1.4 Deterioro y reversión del deterioro del valor.

10.1.4.1 Casos prácticos para deterioro y reversión del deterioro del valor.

Al 31 de diciembre del año 2013 se realizó un estudio sobre el valor del edificio debido al alto índice delincriminal que amenazaba la zona, para verificar si su valor en libros es razonable en cuanto su valor en el mercado. Determinando su valor de mercado demostrando un valor de \$ 80.000.000 Las vidas útiles del edificio y sus componentes siguen siendo igual a las calculadas en las estimaciones iniciales al igual que sus valores residuales.

En fecha 02 de enero de 2014, el ejecutivo asignado tuvo un accidente vial, en donde el vehículo resultó con daños de consideración en la parte frontal. Por el accidente no se incurrieron en gastos, ya que la compañía aseguradora los absorbió. De acuerdo a las inspecciones realizadas por su personal y el de la autoridad, determinaron la causa se debió a la imprudencia de otro automovilista, el cual no se logró identificar. A la fecha del accidente, el valor en libros del vehículo era de \$ 29.367.227. Debido al accidente, se estima un importe recuperable para el vehículo de \$ 5.000.00 cuando si no hubiera ocurrido el accidente, la empresa estimaba un importe recuperable de \$ 19.500.000.

10.1.4.2 Políticas aplicables al deterioro y reversión del deterioro del valor.

a. Para fines de preparación de los estados financieros contables se deberá evaluar si las los componentes de las propiedades planta y equipo presentan algún indicio del deterioro del valor a través de la medición del importe recuperable del activo. Si no existen indicios de deterioro del valor, no será necesario la medición del importe recuperable.

b. Si no fuera posible determinar el importe recuperable de los componentes que conforman parte de las propiedades planta y equipo de manera individual se estimará el importe recuperable de la unidad generadora en su totalidad

10.1.4.3 Procedimientos contables aplicables al deterioro y reversión del deterioro del valor.

Cuadro 28. Responsabilidad y procedimiento aplicados al deterioro.

Responsable	Actividad	Documento
Gerencia	La gerencia, en cada fecha sobre la que informe, aplicará la Sección 27 (Deterioro del Valor de los Activos) para determinar si un elemento de propiedades, planta y equipo ha visto deteriorado su valor.	Informe
Departamento de calidad	En base al informe emitido por la gerencia, realizará los registros de ajustes a los elementos de Propiedades, planta y equipo identificados, para mostrar en los estados financieros cifras razonables	Registro contable

Fuente: Diseño propio.

10.1.4.4 Solución.

a. Solución descriptiva

Debido a que el importe recuperable al vender el edificio es menor a su valor en libro, según las políticas de la empresa la diferencia entre estos dos importes debe registrarse como un deterioro del valor del activo

Además ya que el importe recuperable del vehículo es menor al valor en libros, a causa del accidente, se determina que el vehículo ha sufrido un deterioro de su valor

La entidad, en cada fecha sobre la que se informa, aplicará la Sección 27 (Deterioro del Valor de los Activos) para determinar si un elemento de propiedades, planta y equipo ha visto deteriorado su valor.³⁵

b. Solución práctica

Los valores de depreciación acumulada y valor en libros del edificio al 31/12/2012 se muestran a continuación:

³⁵ Párrafo 17.24 – NIIF para las PYMES

Descripción	Costo	Vida útil	Depreciación Acumulada (31/12/2012)	Valor en libros
Estructura	\$ 57,825,800	50	\$ 1,156,516	\$ 56,669,284
Pisos	\$ 9,564,350	40	\$ 239,109	\$ 9,325,241
Techos	\$ 5,877,260	20	\$ 293,863	\$ 5,583,397
Instalaciones	\$ 19,542,090	15	\$ 1,302,806	\$ 18,239,284
Total	\$ 92,809,500			\$ 89,817,206

Además debido a que no fue posible estimar el importe recuperable de cada componente de forma individualizada y únicamente es medible a través del edificio en su conjunto el importe del deterioro del activo se distribuirá entre sus componentes en base a su representatividad.³⁶

Valor en libros del edificio al fin del primer año	\$ 89,817,206
Valor de mercado	\$ 80,000,000
Deterioro del valor	\$ 9,817,206

Partidas	Valor en libros	representativo	Deterioro	Valor ajustado
Estructura	\$ 56,669,284	63.09%	\$ 6,194,070	\$ 50,475,214
Pisos	\$ 9,325,241	10.38%	\$ 1,019,268	\$ 8,305,973
Techos	\$ 5,583,397	6.22%	\$ 610,277	\$ 4,973,120
Instalaciones	\$ 18,239,284	20.31%	\$ 1,993,591	\$ 16,245,693
Total	\$ 89,817,206	100.00%	\$ 9,817,206	\$ 80,000,000

La partida por el registro del deterioro se presenta a continuación:

Cuadro 29. Asientos de registro del deterioro del edificio.

Concepto	Parcial	Cargo	Abono
Gastos de Venta		\$ 9,817,206	
Deterioro del valor			
Edificios	\$ 9,817,206		
Deterioro Acumulada			\$ 9,817,206
Edificios			
V/ Registro del deterioro de la fábrica.			

Fuente: Diseño propio.

³⁶ NIIF para las PYMES párrafo 27.8

Cálculos y registros para el deterioro del vehículo

Información:

a.	Costo histórico:	\$ 34.156.303
b.	Depreciación acumulada:	\$ 4.789.076
c.	Valor en libros al 02/01/2013	\$ 29.367.227
d.	Importe recuperable	\$ 5.000.000
e.	Deterioro del valor: (d-c)	\$24.367.227

Cuadro 30.Registro del deterioro del valor del vehículo.

Descripción	Parcial	Cargo	Abono
Gastos de administración		\$ 24,367,227	
Deterioro del valor			
Vehículo	\$ 24,367,227		
Deterioro del valor acumulado			\$ 24,367,227
Vehículos	\$ 24,367,227		
V/ registro del deterioro del valor del vehículo del área administrativas debido a accidente vial			

Fuente: Diseño propio.

10.1.5 Sustituciones, reparaciones y mantenimiento.

10.1.5.1 Caso práctico sustituciones, reparaciones y mantenimiento.

El 2 de enero del año 2014 se decide pintar las instalaciones de la fábrica y reemplazar los techos de ésta por nuevos, lo que genera una inversión de \$6.500.000 más IVA por la compra del techo nuevo y materiales más \$ 450.000 que se cancelaron por mano de obra a una empresa de servicio para ubicarlo, por la pintura se desembolsó la cantidad de \$ 550.000 más IVA y \$ 100.000 que se cancelaron por la aplicación de esta. Los trabajos son concluidos el 31 de enero de ese mismo año. Los materiales de los techos quitados fueron vendidos por un valor de \$2.000.000

10.1.5.2 Políticas aplicables a sustituciones, reparaciones y mantenimiento.

a. Las mejoras y adiciones que aun adhiriéndose al activo tengan una vida útil diferente, presente un comportamiento de consumo diferente y su valor sea mayor al fijado dentro de las políticas de la empresa para poder reconocerlo; se registraran de manera separada de éstos y se le asignará el método de depreciación que mejor exprese el consumo de beneficios futuros

b. Las sustituciones de determinados componentes de un activo darán como consecuencia la baja en cuentas del componente a sustituir y la activación del nuevo componente. En caso de que el valor del componente no tenga importancia relativa se reconocerá en resultados como gasto del periodo.

10.1.5.3 Procedimientos a sustituciones, reparaciones y mantenimiento.

Cuadro 31. Responsabilidad y procedimiento a las sustituciones, reparaciones y mantenimiento.

Responsable	Actividad	Documento
Departamento de Mantenimiento	El jefe de cada departamento, en base a los resultados del trabajo de revisión y mantenimiento, solicitará a la gerencia o al departamento de compras los requerimientos	Informe
Departamento de compras	Una vez adquirido lo solicitado, remite al departamento de contabilidad, los documentos relacionados con la adquisición, incluyendo las características técnicas y una copia de la solicitud del departamento, justificando y del departamento, justificando y explicando la compra.	Comprobantes de compra y gastos

Departamento de contabilidad	Con la información técnica y financiera recibida sobre los repuestos a adquirir, se procede a realizar el registro de reconocimiento y medición.	Registro contable
------------------------------	--	-------------------

Fuente: Diseño propio.

10.1.5.4 Solución del caso.

A. Solución descriptiva

El mantenimiento según las políticas de la entidad siempre y cuando no dé lugar a una sustitución de algún componente importante del activo o incorpore un valor importante al inmueble serán contabilizadas como gastos del periodo³⁷.

Por lo anterior entonces se puede concluir que deben ser contabilizados como parte de la propiedad planta y equipo tanto el reemplazo de los techos más no así el desembolso por pintar la fábrica, el cual será reconocido como gasto en el periodo.

Además debido a que se planea quitar el techo en su totalidad se debe dar de baja a estos componentes³⁸

Ahora bien se debe cumplir con los criterios de medición en el momento del reconocimiento inicial³⁹; y las bases para calcular el costo.⁴⁰

b. Solución contable

Costo inicial:

Techos	
Materiales	\$ 6,500,000
Mano de Obra	\$ 450,000
IVA	\$ 1,040,000
Total	\$ 7,990,000

Al revisar los montos relacionados con los techos en los registros de la compañía se obtiene la siguiente tabla resumen:

³⁷ NIIF para las PYMES párrafo 17.5

³⁸ NIIF para las PYMES párrafo 17.6 17.27 al 17.30

³⁹NIIF para las PYMES párrafo 17.9

⁴⁰ NIIF para las PYMES párrafo 17.10

Techos	
Costo de adquisición	\$ 5,877,260
(-) Depreciación acumulada	\$ 342,840
(-) Deterioro del valor	\$ 590,908
Valor en libros	\$ 4,943,512

Cuadro 32. Registros por la baja en cuenta de los componentes sustituidos y la venta del techo sustituido.

Descripción	Parcial	Cargo	Abono
Efectivo y equivalentes		\$ 2,000,000	
Bancos	\$ 2,000,000		
Depreciación acumulada		\$ 342,840	
Edificios			
Techos	\$ 342,840		
Deterioro del valor acumulada		\$ 590,908	
Edificios			
Techos	\$ 590,908		
Gastos de Administración			
Pérdida en venta de activo fijo		\$ 2,933,748	
Edificio	\$ 2,933,748		
Propiedades, planta y equipo			
Edificio			\$ 5,877,260
Techos			
V/ Registro de baja por sustitución de techos y venta de este.			

Fuente: Diseño propio.

Al activar los nuevos componentes del edificio los registros se muestran así:

Descripción	Parcial	Cargo	Abono
Propiedades, planta y equipo			
Edificio		\$ 7,990,000	
Techos	\$ 7,990,000		
Efectivo y equivalentes			\$ 7,990,000
Bancos	\$ 7,990,000		
V/ Registro por la activación del nuevo techo.			

Fuente: Diseño propio.

La vida útil del nuevo techo se estima según especificaciones del proveedor en 20 años.

10.1.6 Adquisición de propiedad planta y equipo por arrendamiento financiero.

10.1.6.1 Caso práctico sobre adquisición de propiedad planta y equipo por arrendamiento financiero.

El 1 de enero de 2013, una entidad celebró un acuerdo de arrendamiento no cancelable por 4 años de una máquina que posee una vida económica de cuatro años, al final de la cual se calcula que no tendrá ningún valor.

Al inicio del arrendamiento, el valor actual de la máquina asciende a \$ 40.834.400

El arrendamiento se cancelará mediante 48 cuotas anticipadas por un valor de \$1.000.000 y una opción de compra de \$4.000.000 al final del arrendamiento. La propiedad de la máquina pasa al arrendatario tras la realización del último pago por arrendamiento más la opción de compra.

La tasa de interés implícita en el arrendamiento es del 12% anual, valor que se aproxima a la tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario.

10.1.6.2 Políticas aplicables a la adquisición de propiedad planta y equipo por arrendamiento financiero.

- a. Cuando existan activos pertenecientes a las propiedades, planta y equipo que sean adquiridos por medio de arrendamiento financiera la sociedad reconocerá el activo al valor razonable del bien, o al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, si este último fuere menor

10.1.6.3 Procedimientos aplicables adquisición de propiedad planta y equipo por arrendamiento financiero.

Cuadro 33. Responsabilidad y procedimiento sobre la adquisición de la propiedad planta y equipo por arriendo financiero.

Responsable	Actividad	Documento
Departamento de compras	Remite al departamento de contabilidad, los documentos relacionados con la adquisición del activo, incluyendo las características técnicas. Si es necesaria la intervención en la evaluación de un especialista, se anexará el informe de este.	Comprobantes de compra, gastos e informes
Departamento de contabilidad	Con la información técnica y financiera recibida sobre el elemento de Propiedad, Planta y equipo a adquirir, procede a realizar el registro de reconocimiento y medición.	Registro contable

Fuente: Diseño propio.

10.1.6.4 Solución del caso.

a. Solución descriptiva

El acuerdo es un arrendamiento financiero. Al inicio del arrendamiento, este transfiere, del arrendador al arrendatario, sustancialmente todos los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad.

En esencia, el arrendatario posee el activo desde el inicio del arrendamiento. La clasificación del arrendamiento financiero se pone en evidencia mediante lo siguiente:

El arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del contrato⁴¹

Al inicio del arrendamiento, el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento equivale a todo el valor razonable del activo arrendado.⁴²

b. Solución contable

El 1 de enero de 2013, el arrendatario reconoce la máquina arrendada a su valor actual, el cual se obtiene del siguiente cálculo:

⁴¹ párrafo 20.5(a) NIIF para las PYMES

⁴² párrafo 20.5(d) NIIF para las PYMES

Datos

Valor de la cuota de arrendamiento: \$1.000.000

Plazo: 48 cuotas anticipadas

Opción de compra: \$ 4.000.000

Interés: 12% anual

Cálculo

$$\text{Valor Actual} = 1.000.000 \left[\frac{1.000.000(1+0.01)^{48}-1}{0.01 (1+0.01)^{48}} \right] + \frac{4.000.000}{1+0.01^{48}}$$

Valor Actual = \$40.834.340

Cálculo de los intereses

Para calcular el valor de los intereses se restan el valor nominal del contrato y el valor presente calculado.

Valor nominal del contrato: \$48.000.000 + \$4.000.000 = \$ 52,000,000

Valor presente (valor actual): \$ 40,834,340

Intereses \$ 11,165,660

Fuente: Diseño propio.

Cuadro 34. Contabilización de la propiedad, planta y equipo en arriendo financiero.

Concepto	Parcial	Debe	Haber
Propiedad, planta y equipo		\$ 40,834,340	
Maquinaria	\$ 40,834,340		
Cuentas por pagar a corto plazo			\$ 7,959,262
Arrendamientos financieros	\$ 7,959,262		
Cuentas por pagar a largo plazo			\$ 32,875,078
Intereses por arrendamiento financiero	\$ 32,875,078		
V/ Registro del activo arrendado		\$ 40,834,340	\$ 40,834,340

Fuente: Diseño propio.

El registro por el pago de las 12 cuotas del primer año es el siguiente.

Concepto	Parcial	Debe	Haber
Cuentas por pagar a corto plazo		\$ 7,959,262	
Arrendamiento financiero	\$ 7,959,262		
Costos por intereses		\$ 3,206,398	
Intereses por arrendamiento financiero	\$ 3,206,398		
Efectivo y equivalentes			\$ 11,165,660
Bancos	\$ 11,165,660		
V/ Registro del pago de las 12 primeras cuotas del arrendamiento.			

Fuente: Diseño propio.

La partida por la depreciación acumulada del primer año es la siguiente:

Concepto	Parcial	Debe	Haber
Costos de producción		\$ 10,208,585	
Depreciaciones	\$ 10,208,585		
Depreciación acumulada			\$ 10,208,585
Depreciación de maquinaria	\$ 10,208,585		
V/ Registro de la depreciación del primer año		\$ 10,208,585	\$ 10,208,585

Fuente: Diseño propio.

10.1.7 Adquisición de propiedad planta y equipo por medio de permuta.

10.1.7.1 Caso práctico sobre adquisición de propiedad planta y equipo por medio de permuta.

El 14 de diciembre de 2011 Se adquirió un vehículo por medio de permuta dando por este una maquinaria valorada en \$ 7.000.000 (ésta posee un costo histórico de 10,000.000 y una depreciación acumulada de 3,000.000) el valor razonable del vehículo se estima en 9,000.000 por lo que la empresa entregó en efectivo la diferencia de éste.

10.1.7.2 Políticas aplicables a la adquisición de propiedad planta y equipo por medio de permuta.

a. Si existe una permuta y ha sido adquirido a cambio de otros Bienes no monetarios (Inventarios o valores negociables) los cuales, entre otros, de las misma naturaleza, o una combinación que resulte de activos descritos anteriormente y activos como lo son efectivo, cuentas por cobrar, cuentas por pagar, los cuales se consideran monetarios, se medirá el costo del o activo adquirido por su valor razonable.

b. En el caso de que la transacción no tenga como fin la obtención de ganancias por parte la entidad que entrega el bien o no pueda medirse con fiabilidad el bien entregado o recibido, la permuta se contabilizara por el valor en libros de los activos entregados.

10.1.7.3 Procedimientos aplicables adquisición de propiedad planta y equipo por medio de permutas.

Cuadro 35. Responsabilidad y procedimientos para la adquisición de propiedad planta y equipo por medio de permutas.

Responsable	Actividad	Documento
Departamento de compras	1. Remite al departamento de contabilidad, los documentos relacionados con la adquisición del activo, incluyendo las características técnicas. Si es necesaria la intervención en la evaluación de un especialista, se anexará el informe de este.	Comprobantes de compra, gastos e informes
Departamento de contabilidad	2. Con la información técnica y financiera recibida sobre el elemento de Propiedad, Planta y equipo a adquirir, procede a realizar el registro de reconocimiento y medición.	Registro contable

Fuente: Diseño propio.

10.1.7.4 Solución del caso.

a. Solución descriptiva

Se contabilizara el vehículo a su valor razonable, y se dará de baja en cuentas a la maquinaria de los registros de la empresa.

b. Solución Contable

Concepto	Parcial	Debe	Haber
Propiedades, planta y equipo		\$ 9,000,000	
Vehículo	\$ 9,000,000		
Depreciación Acumulada		\$ 3,000,000	
Maquinaria	\$ 3,000,000		
Propiedades, planta y equipo			\$ 10,000,000
Maquinaria	\$ 10,000,000		
Efectivo y equivalente			\$ 2,000,000
Bancos	\$ 2,000,000		
V/ Registro por el valor del vehículo adquirido mediante permuta.			

Fuente: Diseño propio.

10.1.8 Traslado de Elemento de PPYE a Propiedades de Inversión.

10.1.8.1 Caso práctico sobre el traslado de propiedades, planta y equipo a propiedades de inversión.

En fecha 01 de febrero de 2014, del edificio que posee la entidad, el cual consta de tres niveles, la administración decide dar a un tercero independiente, por medio de arrendamiento operativo el nivel uno, debido a que la gerencia estima que con los dos niveles restantes del edificio, son suficientes para realizar sus actividades y de esta forma obtener mayores beneficios económicos derivados del inmueble. Dicho edificio, la empresa lo tiene reconocido en sus estados financieros como elemento de propiedades, planta y equipo.

El valor en libros en la fecha del contrato es el siguiente:

Elementos	Valor en libros 31/12/2014	depreciación Enero 2015	Valor en libros 31/01/2015
Estructura	\$ 56,669,284	\$ 96,376	\$ 56,572,908
Pisos	\$ 9,325,241	\$ 19,926	\$ 9,305,316
Techos	\$ 5,583,397	\$ 24,489	\$ 5,558,908
Instalaciones	\$ 18,239,284	\$ 108,567	\$ 18,130,717

Fuente: Diseño propio.

Para realizar el registro de traslado, se contrataron los servicios de un experto en valúo de inmuebles, con el propósito de conocer el valor del piso 1 del edificio.

Como resultado del valúo, se establecieron los siguientes valores para cada elemento que conforman la parte del piso uno del inmueble:

Elemento	Valor
Estructura	\$ 17,040,910
Pisos	\$ 2,491,500
Instalaciones	\$ 3,107,500

10.1.8.2 Políticas aplicables al traslado a propiedades de inversión.

Cuando la administración determine que un elemento de Propiedades, Planta y Equipo ya no se utilizará en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos, y se destine para obtener rentas bajo la forma de arrendamiento, se realizará la separación de este bien o la parte del bien a Propiedades de inversión.

10.1.8.3 Procedimiento para el traslado a propiedades de inversión.

Cuadro 36. Responsabilidad y procedimientos para el traslado a propiedad de inversión.

Responsable	Actividad	Documento
La gerencia	Determinará el destino de uso del bien que no se seguirá utilizando en la producción de bienes o servicios de la entidad, si es necesario, se solicitará el servicio de un experto en la valuación del activo. Y posterior a esto comunicará al departamento de contabilidad para realizar el registro del contable.	Informe
Departamento de contabilidad	Con la información técnica y financiera recibida sobre el elemento de Propiedad, Planta y equipo a trasladar, realizará el registro de reconocimiento y medición.	Registro contable

Fuente: Diseño propio.

10.1.8.4 Solución del caso práctico de traslado a propiedades de inversión.

a. Solución descriptiva

La entidad (el arrendador) debe clasificar el piso 1 como una partida de propiedades de inversión, ya que es una propiedad que se la administración ha determinado que

mantendrá para obtener rentas⁴³. Se contabilizará al valor razonable en cada fecha de presentación.

Los pisos restantes (2 y 3) del edificio se mantendrán clasificados como propiedades, planta y equipo, los cuales son los que la entidad utilizará para sus operaciones normales. Se contabiliza al costo menos toda depreciación acumulada y toda pérdida por deterioro acumulada⁴⁴.

Las propiedades de inversión generan flujos de efectivo que son, en gran medida, independientes de los procedentes de otros activos poseídos por la entidad. Esto distingue a las propiedades de inversión de las ocupadas por el propietario.

b. Solución contable

Descripción	Parcial	Cargo	Abono
Propiedades de Inversión		\$ 22,639,910	
Edificio - Nivel uno	\$ 22,639,910		
Propiedades Planta y Equipo			\$ 22,639,910
Estructura	\$ 17,040,910		
Pisos	\$ 2,491,500		
Instalaciones	\$ 3,107,500		
Traslado de la parte del edificio que será arrendado a un tercero independiente			

Fuente: Diseño propio.

⁴³Párrafo 16.2 NIIF para las PYMES

⁴⁴Párrafo 17.15 NIIF para las PYMES

10.2 POLÍTICA CONTABLE PARA LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN DE LA PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO, PARA LAS EMPRESAS DE MANUFACTURAS DE BORDADO

El objetivo de esta política contable es definir los que aplicará para el reconocimiento y valorización de los activos movilizados que posee la entidad. Esta política debe ser utilizada por las entidades del bordado para la elaboración de los estados financieros bajo las Normas Internacionales de Información Financiera.

Esta política contable ha sido elaborada en base a los mobiliarios y equipos con los que cuenta la entidad a la fecha de emisión de la misma. Se excluyen del alcance de esta política a los activos inmovilizados, Esta política será actualizada en el caso que existan nuevos activos que no estén bajo su alcance o en el caso también, que las NIIF aplicables, tengan actualizaciones que deban ser incluidas en esta política.

- **Respetabilidad**

La preparación y actualización de las políticas contables, así como el monitoreo y el debido resguardo para velar por el cumplimiento y aplicación de la misma, corresponderá a la Gerencia, por intermedio del Departamento de Contabilidad.

La Gerencia, a través del departamento de Contabilidad será la encargada de la mantención y/o actualización de las políticas contables, deberá analizar periódicamente el alcance de esta política, a fin de que la totalidad de las operaciones existentes se encuentren incluidas. Asimismo, esta política deberá ser actualizada por cada modificación que tenga la Norma Internacional de Información Financiera y nuevas emisiones de normas efectuadas por el organismo regulador que afecten esta política. De acuerdo a las disposiciones legales, debe utilizar los criterios contables dispuestos, deben ceñirse a los criterios contables de general aceptación, que corresponden a las NIIF acordados por el Internacional Accounting Standard Boards (en adelante IASB).

- **Reconocimiento**

Los desembolsos de una partida del activo de propiedad planta y equipo se reconocerá como activo si, y sólo si:

- a. Es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la Compañía; y
- b. El costo del activo puede ser medido de forma fiable.

Al momento que se incurren en desembolsos de activo, estos costos incluyen tanto aquellos en que se ha incurrido inicialmente para adquirir o construir una partida de propiedad planta y equipo, como los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte de o mantener la partida correspondiente, para su registro como activo mobiliario y equipo. Cuando la entidad efectúe inspecciones periódicas generales por defectos, inclusive si las partes son reemplazadas, su costo se reconocerá en el valor libro de la partida correspondiente del activo movilizado como un reemplazo, cumpliendo las condiciones para su reconocimiento. Sin embargo lo anterior, no se reconocerá como activo, los costos derivados de una mantención diaria del activo respectivo, ya que ese tipo de mantenciones habituales serán reconocidas en utilidad o pérdida cuando sea realizada.

- **Valorización inicial de propiedad planta y equipo.**

La valorización de la propiedad planta y equipo inicialmente será al costo. En el caso que el pago sea obtenido con financiamiento con terceros, se han de activar los intereses del crédito cuando el activo cumpla con los requisitos definidos en la NIC 23 “Costos de Financiamiento” (ver política contable de costos por préstamos), en caso contrario los intereses asociados al crédito serán reconocidos en gasto. El costo de los bienes de activo movilizado comprende:

- a. El precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio.
- b. Todos los costos directamente relacionados con el activo, necesarios para dejar el activo en la ubicación y en las condiciones para que pueda operar de la forma prevista por la Administración.
- c. La estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del activo, así como la rehabilitación del lugar en que se encuentra. Tales costos son reconocidos como una provisión de acuerdo a la Política “Provisiones, pasivos y activos contingentes” (NIC 16.18).
- d. Los costos de beneficios a los empleados (ver Política “Beneficios a los empleados”) que procedan directamente de la construcción o adquisición de una partida de activo movilizado;
- e. Los costos de preparación del lugar físico;
- f. Los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;
- g. Los costos de instalación y montaje;
- h. Honorarios profesionales.

Los costos que para las entidades no forman parte del costo de un activo movilizado son, entre otros:

- a. Costos de apertura de nuevas oficinas o sucursales.
- b. Costos de introducción de un nuevo producto o servicio (Incluyendo los costos de actividades publicitarias y de promoción).
- c. Costos de apertura del negocio en una nueva localización o dirigido a un nuevo segmento de clientes (incluyendo los costos de entrenamiento de personal).
- d. Costos de administración y otros costos indirectos generales.

- **Valorización posterior de la propiedad planta y equipo**

Las entidades utilizará para la medición posterior el modelo del costo.

Modelo del costo: con posterioridad al reconocimiento como activo, un elemento de activo mobiliario y equipo se registrará por su costo menos la depreciación acumulada y el valor acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.

- **Depreciación**

Los activos tendrán un monto a depreciar que se asignará sistemáticamente a lo largo de la vida útil estimada al bien. La estimación de la vida útil, se realizará de acuerdo a la utilización de los activos mobiliarios y a lo que se espera sea su expectativa de duración. Esta estimación debe ser revisada anualmente por la Gerencia, a través del departamento de Contabilidad y en caso de existir cambio a las estimaciones de las vidas útiles o errores contables, ambas se contabilizarán de acuerdo a la NIC 8 “Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores”

- **Método de depreciación.**

- a. El método de depreciación utilizado será el método lineal, el cual será revisado como mínimo al término de cada período anual por la Gerencia, a través del departamento de Contabilidad.
 - a. Inicio Depreciación
- b. La depreciación comenzará cuando el activo mobiliario esté en condiciones de ser utilizado, esto es, cuando la administración disponga del lugar y las condiciones establecidas, para comenzar a registrar depreciación.
 - a. Suspensión de la Depreciación

- c. La depreciación será suspendida sólo:
 - Cuando el activo se clasifica como mantenido para la venta ; o
 - Cuando el activo es eliminado de las cuentas contables.

Debido a lo anterior, la entidad no suspenderá la depreciación cuando esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo; salvo en el caso en que se encuentre depreciado por completo (NIC 16.55).

- **Vida útil.**

La vida útil de un activo se definirá en términos de la utilidad que se espere que aporte a la entidad. La política interna de gestión de activos llevada a cabo por la empresa podría implicar la disposición de los activos después de un período específico de utilización, o tras haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a los mismos. Por tanto, la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica. La estimación de la vida útil de un activo movilizado, es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la empresa tenga con activos similares. Las vidas útiles asignadas a cada activo movilizado son establecidas por la Gerencia, a través del departamento de Contabilidad en base a la utilización esperada de la propiedad planta y equipo.

- **Valor residual.**

El valor depreciable de un activo movilizado se determina después de deducir su valor residual. Generalmente, el valor residual de un activo a menudo es insignificante, y por tanto irrelevante en el cálculo del valor depreciable. El valor residual de un activo podría aumentar hasta igualar o superar el valor libros del activo. Si esto sucediese, el cargo por depreciación del activo será nulo, a menos que – y hasta que – ese valor residual disminuya posteriormente y se haga menor que el valor libros del activo., la Gerencia s a través del departamento de Contabilidad será responsable de tal determinación.

Determinación de evidencia de deterioro.

- **Generalidades del deterioro de la propiedad planta y equipo.**

Los criterios generales que se enuncian a continuación, serán necesarios para reconocer evidencias de posibles deterioros de los activos. Los siguientes indicadores cuya respuesta afirmativa, puede afectar el valor de los activos de mobiliarios y equipos. Ante una respuesta positiva a los indicadores expuestos a continuación, se deben entregar las razones de la existencia de esta evidencia, en caso contrario, no es necesario respaldar dicha respuesta. En su estructura, la entidad tiene un conjunto de activos cuyos componentes no se encuentran identificados como un valor recuperable en el mercado. Todos los activos que caen dentro del alcance de esta política serán evaluados al cierre de cada estado financiero, emitiéndose un informe con los resultados de los indicadores de deterioro señalados más adelante, si las respuestas son positivas, se realizará el paso siguiente que son las pruebas para el deterioro respectivas, en caso contrario no será necesario realizar dichas pruebas.

- **Análisis de indicadores interno y externos de deterioro.**

Cuadro 37. Indicadores internos de deterioro.

Indicador	Criterio a evaluar	Respuesta	
		Si	No
Obsolescencia	¿Existe evidencia sobre la obsolescencia en los activos propios del negocio o deterioro físico del conjunto de activos, o no se han efectuado las mantenciones proactivas de rigor?		
Alcance y uso	¿Durante el período han tenido lugar, o se espera tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el alcance o manera en que se usa o se espera usar el activo, pudiendo este hecho afectar desfavorablemente la generación de los ingresos que espera la empresa de estos activos?		

Desempeño versus esperado	lo	¿Existe evidencia, procedente de informes internos, obtenidos de las áreas correspondientes, que indiquen que el desempeño económico del activo, va a ser, peor que el esperado?		
---------------------------------	----	--	--	--

Fuente: Diseño propio.

Cuadro 38. Indicadores externos de deterioro.

Indicador	Criterio a evaluar	Respuesta	
		Si	No
Cambios ambientales (*)	¿Ha tenido lugar, o va a existir en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa a la empresa, en los que éstas operan, o bien en el mercado en el cual están estos activos?		
Cambios de tasas de interés	¿Las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones han sufrido incrementos que probablemente están afectando a la tasa de descuento utilizada para el cálculo del valor de uso del activo, de forma que disminuyan su monto recuperable de forma significativa?		
Bajas en las tasaciones de los inmuebles	¿Hay evidencia de bajas en los precios de los metros cuadrados del sector donde se encuentran los inmuebles de la empresa?, ¿Han caído los cánones de arriendo de inmuebles de similares condiciones a los que posee la empresa?		

Fuente: Diseño propio.

(*) Estos cambios se deben analizar desde los siguientes entornos:

- Tecnológico: servicios de mantenimiento discontinuados y que deba migrarse a nuevas tecnologías que sean de alto impacto.
- Mercado: competencia internacional en la operación de tarjetas de crédito y débito.
- Legal: modificaciones tributarias de renta, doble tributación, normas de la Superintendencia financiera.

- **Reconocimiento de pérdida por deterioro.**

La Gerencia, a través del departamento de Contabilidad será la encargada de evaluar en Diciembre de cada año, la existencia de deterioro sobre el valor de los activos. En caso de existir indicios de pérdida de valor, se estimará el monto recuperable del activo respectivo.

Un activo estará deteriorado si los beneficios económicos futuros esperados de él, caen bajo su valor neto en los estados financieros. El beneficio económico futuro a ser obtenido de un activo será su monto recuperable, el cual es más alto que su:

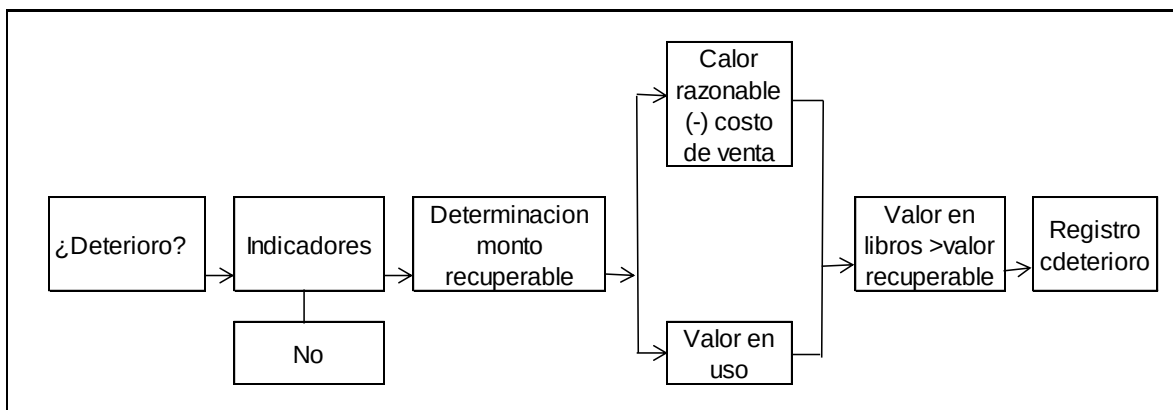
- a. Valor razonable menos los costos de venta (su valor neto de venta), y
- b. Valor en uso.

El valor en uso de un activo es el flujo futuro de efectivo esperado a ser obtenido de él, descontando a su valor presente usando una tasa de descuento antes de impuesto.

La tasa refleja la evaluación del mercado actual del valor del dinero en el tiempo y los riesgos propios del activo. Los flujos futuros de efectivo aparecen del uso continuo del activo y su enajenación al final de su vida útil.

El valor de un activo se deteriora cuando su valor libro excede a su valor recuperable, en el caso que se cumpliera alguno de esos indicadores, la Gerencia, a través del departamento de Contabilidad estará obligada a realizar una determinación formal del valor recuperable. La evaluación de un activo por deterioro es simplemente necesaria para revisar el activo por cualquier indicador de deterioro. Solo si tal evidencia existe es requerido para realizar una prueba de deterioro, siempre se debe realizar test de deterioro si existen Goodwill o activos intangibles con vida útil indefinida.

La prueba de deterioro de un activo requiere el cálculo de su valor recuperable y comparar éste con su valor libro para cuantificar cualquier pérdida por deterioro, en ocasiones puede ser más sencillo determinar el valor razonable menos los costos de venta que el valor en uso. Por ello, si el valor razonable menos los costos de venta supera el valor libro de un activo, entonces no es necesario calcular el valor de uso.



Fuente: Seminario regional interamericano.

Cuando exista evidencia objetiva de que un activo movilizado está deteriorado, la entidad deberá determinar el valor recuperable de esos activos y proceder a reconocer, o en su caso, revertir las pérdidas por deterioro del valor.

- **Reverso de pérdidas por deterioro.**

La entidad analizará cada año en la fecha definida, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocida, en períodos anteriores, ya no existe o podría haber disminuido. Si existiera tal indicio, la entidad estimará de nuevo el monto recuperable del activo.

En caso que sea necesario el reverso de las pérdidas reconocidas con anterioridad, se revertirá la pérdida por deterioro del valor de un activo (distinta de la plusvalía), si y solo si, se hubiera producido un cambio en las estimaciones utilizadas para determinar el monto recuperable del mismo, desde que se reconoció la última pérdida por deterioro. Bajo lo anterior, se aumentará el valor libro del activo hasta que alcance su valor recuperable [NIC 36.110-116]

El valor libros de un activo, distinto de la plusvalía, incrementado tras la reversión de una pérdida por deterioro de valor, no excederá al valor libros que podría haberse obtenido (neto de amortización o depreciación) si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor para dicho activo en períodos anteriores.

Las cuentas relacionadas con las ganancias o pérdidas por deterioro serán presentadas en el estado de resultados, y mediante cuenta complementaria en el activo respectivo.

Después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro del valor, los cargos por depreciación del activo se ajustarán para los períodos futuros, con el fin de distribuir el valor en libros revisado del activo menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo del período de vida útil.

- **Baja de la propiedad planta y equipo.**

Se deben eliminar de las cuentas:

- a. Cuando se enajene, o
- b. Cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

La ganancia o pérdida surgida al eliminar de las cuentas una partida de activo se incluirá en utilidad o pérdida del período cuando la partida sea eliminada de las cuentas. Las ganancias no se clasificarán como ingresos ordinarios.

La ganancia o pérdida derivada de la eliminación de las cuentas de una partida de activo inmovilizado, se determinará como la diferencia entre el monto neto que, en su caso, se obtenga por la enajenación y el valor libro de la partida.

- **Revelaciones.**

La Gerencia, a través del departamento de Contabilidad será la encargada y responsable de construir nota de revelación relacionada con la propiedad planta y equipo. La apertura de los conceptos a revelar en notas demostrativas de saldos es la siguiente:

- **Propiedad planta y equipo.**

La entidad revelará en los estados financieros, con respecto a cada una de las clases de activo, la siguiente información:

- a. El valor en libros bruto y la depreciación acumulada (junto con el valor acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al inicio como al final de cada período; y
- b. Los métodos de depreciación utilizados,
- c. Las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas,
- d. El valor libros bruto y la depreciación acumulada, tanto al principio como al final del período, y
- e. Una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del período, mostrando:
 - Las adiciones,
 - Las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios,
 - Los incrementos o disminuciones, resultantes de las reevaluaciones de acuerdo con NIC 16,

- Las disminuciones por deterioro reconocidas en otros ingresos integrales,
- Los incrementos por deterioro de valor revertidos en otros resultados integrales,
- Las pérdidas por deterioro de valor que hayan revertido, y hayan sido reconocidas en el resultado del período, aplicando política contable de deterioro de valor de activos,
- La depreciación,
- Otros cambios.

Cuando se utiliza el modelo del costo, el valor razonable de los mobiliarios y equipos.

- **Deterioro del valor de la propiedad planta y equipo.**

La información mínima que entidad revelará en sus estados financieros es la siguiente, para cada clase de activo:

- El monto de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del período, así como la partida o partidas del estado del resultado integral en las que tales pérdidas por deterioro del valor estén incluidas.
- El monto de las reversiones de pérdidas por deterioro de valor reconocidas en el resultado del período, así como la partida o partidas del estado del resultado integral en que tales reversiones estén incluidas
- El monto de las pérdidas por deterioro del valor de activos revaluados reconocidas directamente en otro resultado integral durante el período.
- El monto de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor de los activos revaluados reconocido en otro resultado integral durante el período.
- Para cada pérdida por deterioro del valor o su reversión, la entidad revelará: que hayan sido reconocidas durante el período para un activo individual:
 - Los eventos y circunstancias que han llevado al reconocimiento o a la reversión de la pérdida por deterioro del valor.
 - El monto de la pérdida por deterioro de valor.
 - Para cada activo individual:
 - La naturaleza del activo.
 - Si el valor recuperable del activo es el valor razonable menos los costos de venta o su valor en uso
 - En el caso de que el valor recuperable sea el valor razonable menos los costos de venta, los criterios utilizados para determinar el valor razonable menos los costos de venta.

- En el caso de que el valor recuperable sea el valor en uso, la tasa o tasas de descuento utilizadas en las estimaciones actuales y en las efectuadas anteriormente (si las hubiera) del valor en uso.

La entidad revelará la siguiente información para el conjunto de todas las pérdidas por deterioro del valor y reversiones de las mismas, reconocidas durante el período:

- Las principales clases de activos afectados por las pérdidas por deterioro del valor, y las principales clases de activos afectadas por las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor.
- Los principales eventos y circunstancias que han llevado al reconocimiento de estas pérdidas por deterioro del valor y las reversiones de las pérdidas por deterioro de valor.

10.3 Resultado de la encuesta, gráficas y análisis.

Presentación de la información procesada.

Con los datos obtenidos a través de la encuesta se realizaron los siguientes procedimientos:

- a. Se presentan las respuestas obtenidas a cada una de las interrogantes planteadas y se tabulan para un mejor análisis de la información.
- b. Con las respuestas tabuladas se realizó un gráfico para obtener una mejor comprensión de la información recopilada.
- c. Se interpretó la información obtenida de las encuestas.

Los datos obtenidos son los siguientes:

Análisis e interpretación de datos.

Pregunta 1. Propiedades, planta y equipos son activos tangibles que se mantienen para uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos, y que se esperan utilizar por más de un periodo. ¿Cuenta la empresa con propiedades, planta y equipo?

Objetivo: Saber si la empresa encuestada posee dentro de sus activos elementos clasificados como propiedad, planta y equipo.

Grafica 8. Resultado obtenido sobre si se tienen los activos bien clasificados.

Alternativa	Absoluto	Relativo
Si	18	100%
Total	18	100%



Análisis e interpretación de datos:

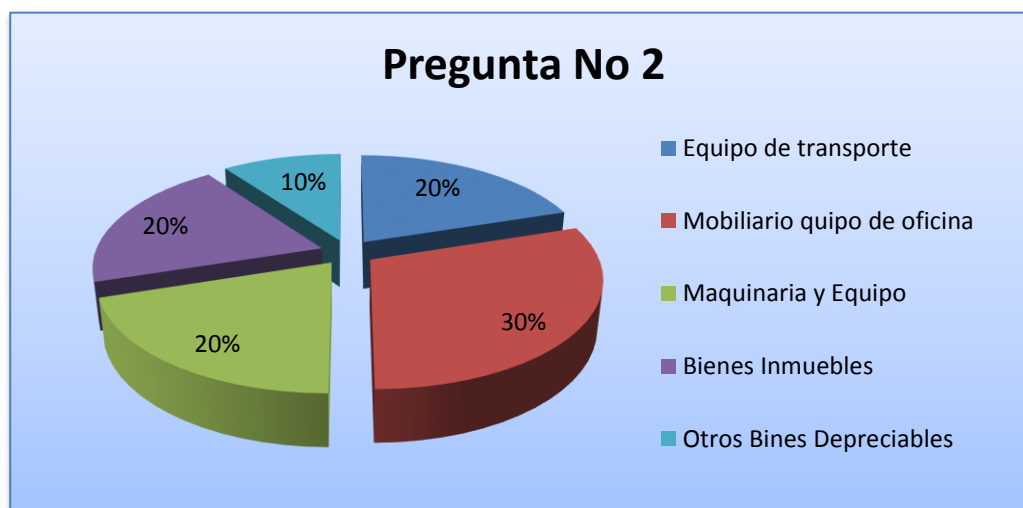
De acuerdo a los resultados obtenidos se puede decir que la totalidad de las empresas poseen dentro de sus activos algún elemento que forme parte de la propiedad, planta y equipo, ya sea un bien mueble o inmueble, lo cual refleja la importancia de dichos elementos en las pequeñas y medianas entidades del país.

Pregunta 2. Si la respuesta anterior fue sí. ¿Qué clases o tipos de propiedades, planta y equipo posee la entidad?

Objetivo: Identificar el tipo de activo fijo que posee la empresa encuestada.

Alternativa	Absoluto	Relativo
Equipo de transporte	6	20%
Mobiliario quipo de oficina	9	30%
Maquinaria y Equipo	6	20%
Bienes Inmuebles	6	20%
Otros Bines Depreciables	3	10%
Total	30	100%

Grafica 9. Resultado obtenido clase de activos de la propiedad planta y equipo



Fuente: Grafico obtenido a partir de datos tabulados.

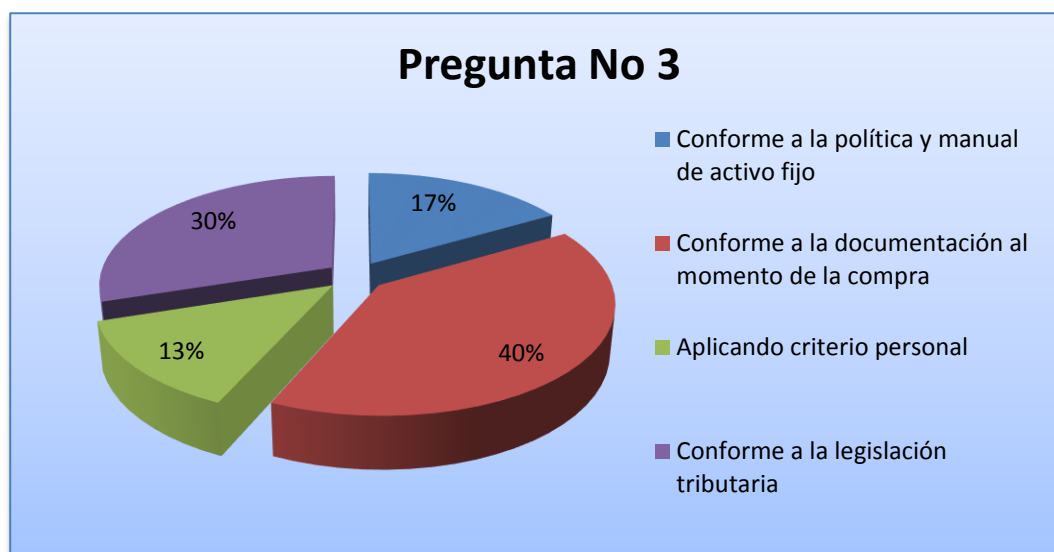
La mayor parte de las empresas encuestadas poseen dentro de su activo fijo el mobiliario y equipo de oficina con un 30%, seguido por equipo de transporte, presentándolos como los más comunes en las empresas manufactureras, seguido por la maquinaria y equipo con 20%.

Pregunta 3. Como se contabiliza o registra un elemento de la propiedad, planta y equipo.

Objetivo: Conocer de manera breve la forma actual en que la entidad realiza la contabilización de las propiedades, planta y equipo.

Alternativa	Absoluto	Relativo
Conforme a la política y manual de activo fijo	5	16.7%
Conforme a la documentación al momento de la compra	12	40.0%
Aplicando criterio personal	4	13.3%
Conforme a la legislación tributaria	9	30.0%
Total	30	100.0%

Grafica 10. Resultado obtenido de cómo se contabiliza un elemento de la propiedad planta y equipo.



Fuente: Grafico obtenido a partir de datos tabulados.

Análisis e interpretación de datos:

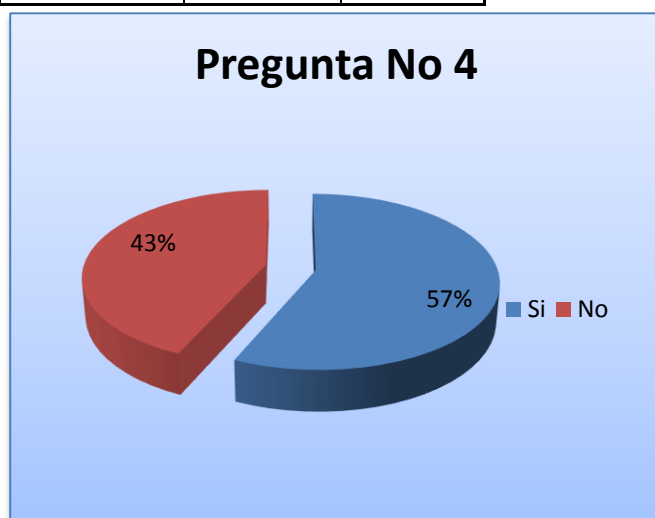
La mayoría de los contadores de las empresas encuestadas, es decir el 40%, contabilizan un elemento nuevo de la propiedad, planta y equipo de acuerdo al documento que reciben al momento de la compra, mientras que el 30% realiza el registro contable de acuerdo a los parámetros establecidos en la legislación tributaria, mientras que solo un 17% lo hace de acuerdo a las políticas de activo fijo de la compañía. El 13% restante lo hace utilizando un criterio personal.

Pregunta 4. Estimación contable es una aproximación al monto de una partida en ausencia de un medio preciso de medición. ¿Se realizan estimaciones para calcular la vida útil de los activos de la propiedad, planta y equipo?

Objetivo: Conocer si los contadores de las empresas encuestadas realizan o si tienen el conocimiento sobre la realización por parte de la gerencia de estimaciones para determinar la vida útil de un nuevo elemento que forme parte de la propiedad, planta y equipo.

Grafica 11. Resultado obtenido sobre si se realizan estimaciones para el cálculo de la vida útil.

Alternativa	Absoluto	Relativo
Si	17	56.7%
No	13	43.3%
Total	30	100.0%



Fuente: Grafico obtenido a partir de datos tabulados.

Análisis e interpretación de datos:

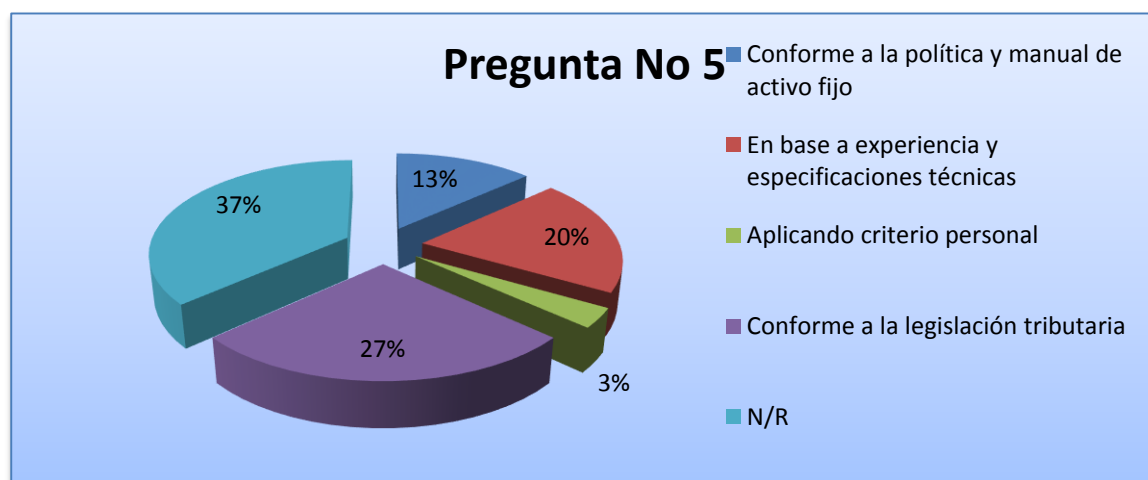
En base a los resultados obtenidos, el 57% de las pequeñas y medianas empresas del sector Manufacturero realizan estimación de vida útil a los bienes del activo fijo adquiridos, mientras que el 43% no los realiza o considera que no son necesarios.

Pregunta 5. Si la respuesta a la pregunta anterior fue positiva, describa el proceso de la realización de la estimación de la vida útil de los activos de la propiedad, planta y equipo en la entidad.

Objetivo: Establecer el porcentaje de los contadores de las empresas encuestadas que conocen la forma en que se realiza la estimación de la vida útil de los activos que forman parte de la propiedad, planta y equipo.

Alternativa	Absoluto	Relativo
Conforme a la política y manual de activo fijo	4	13.3%
En base a experiencia y especificaciones técnicas	6	20.0%
Aplicando criterio personal	1	3.3%
Conforme a la legislación tributaria	8	26.7%
N/R	11	36.7%
Total	30	100.0%

Grafica 12. Resultados obtenidos sobre los procesos de la realización de la estimación de la vida útil.



Fuente: Grafico obtenido a partir de datos tabulados.

Análisis e interpretación de datos:

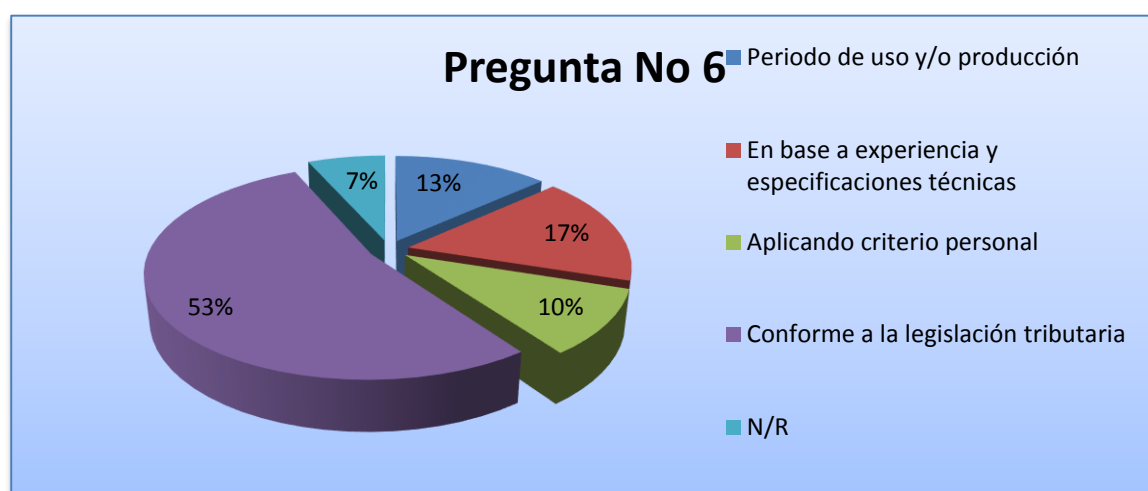
De la totalidad de los encuestados, el 37% no respondió sobre cuál es el proceso que la empresa utiliza para establecer la vida útil de los activos pertenecientes al rubro de propiedad, planta y equipo, mientras que el 27% respondió que se realiza de acuerdo a lo estipulado en la legislación tributaria y un 20% afirma que lo realizan en base a experiencias anteriores o especificaciones técnicas sobre el bien.

Pregunta 6. ¿Qué consideraciones se toman en cuenta para realizar la estimación de la vida útil de un activo de la propiedad, planta y equipo?

Objetivo: Conocer cuáles son los criterios sobre los que se basa la empresa al momento de establecer la vida útil de los elementos que forman parte de los activos fijos.

Alternativa	Absoluto	Relativo
Periodo de uso y/o producción	4	13.3%
En base a experiencia y especificaciones técnicas	5	16.7%
Aplicando criterio personal	3	10.0%
Conforme a la legislación tributaria	16	53.3%
N/R	2	6.7%
Total	30	100.0%

Grafica 13. Resultado obtenido sobre las consideraciones para estimar la vida útil de los activos.



Fuente: Grafico obtenido a partir de datos tabulados.

Análisis e interpretación de los datos:

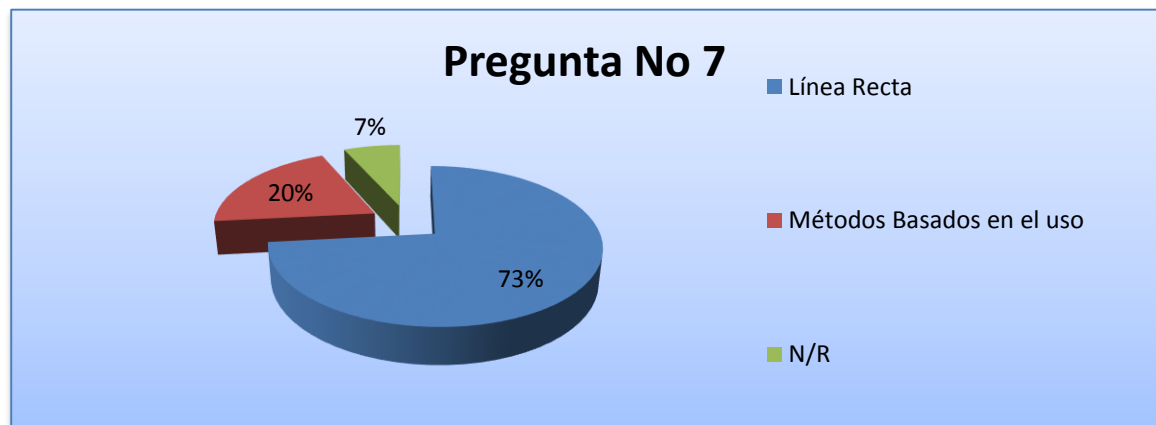
Según los resultados obtenidos, más de la mitad de las empresas encuestadas realizan la estimación de la vida útil de los activos de la propiedad, planta y equipo de acuerdo a lo estipulado en la legislación tributaria, mientras que el 17% lo realiza en base a la experiencia y especificaciones técnicas del tipo de activo adquirido y un 13% de acuerdo a lo que se espera utilizar o producir con dicho bien

Pregunta 7. ¿Cuáles son los métodos que la empresa utiliza para el cálculo de la depreciación de los elementos de la propiedad, planta y equipo?

Objetivo: Identificar cuáles son los métodos más utilizados por la empresa para calcular el desgaste de los activos fijos debido a su utilización en las diferentes áreas para las cuales están destinadas.

Alternativa	Absoluto	Relativo
Línea Recta	22	73.3%
Métodos Basados en el uso	6	20.0%
N/R	2	6.7%
Total	30	100.0%

Grafica 14. Resultados obtenidos para saber el método de depreciación usado.



Fuente: Grafico obtenido a partir de datos tabulados.

Análisis e interpretación de datos:

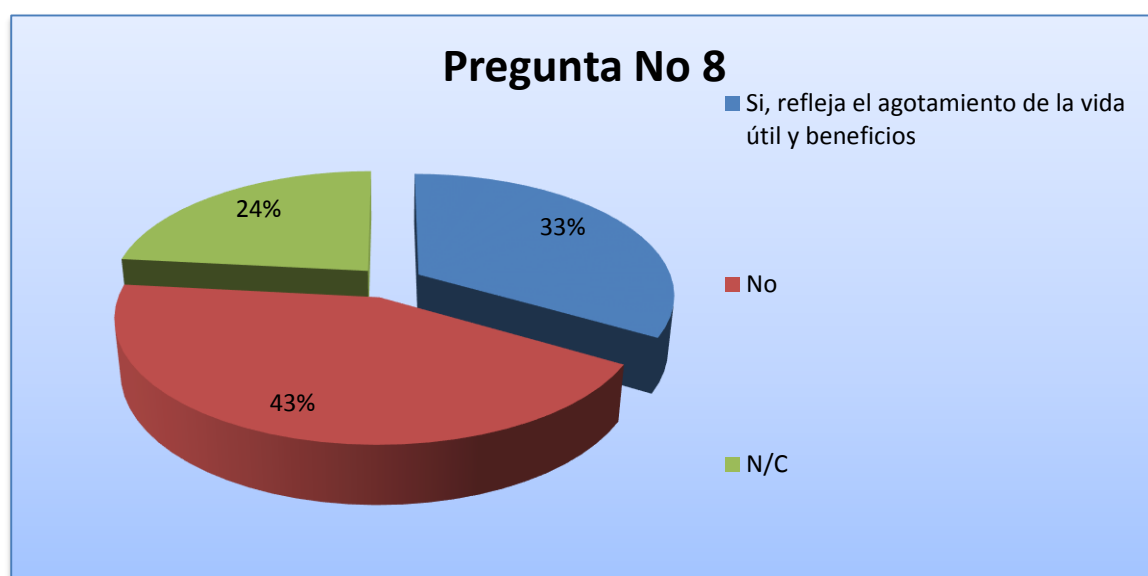
De acuerdo a los resultados obtenidos, el método de depreciación más utilizado por las empresas es el de línea recta en un 73% seguido por los métodos basados en el uso o producción con un 20%, esto puede ser posible debido a que el método de línea recta presenta mayor facilidad de uso y se aplica a la mayoría de elementos de la propiedad, planta y equipo que la entidad posee, mientras que los métodos basados en el uso requieren un mayor análisis y por lo general son utilizados en los bienes involucrados directamente en la producción.

Pregunta 8. ¿El método de depreciación utilizado para los elementos de propiedad, planta y equipo, refleja el patrón con arreglo al cual se espera consumir los beneficios económicos futuros del activo?

Objetivo: Conocer la opinión de los contadores sobre si consideran que los métodos de depreciación utilizados por la entidad son los apropiados para cada tipo de activo y si reflejan de forma correcta el patrón de consumo esperado.

Alternativa	Absoluto	Relativo
Si, refleja el agotamiento de la vida útil y beneficios	10	33.3%
No	13	43.3%
N/C	7	23.3%
Total	30	100.0%

Grafica 15. Resultado obtenido sobre el método de depreciación utilizado.



Fuente: Grafico obtenido a partir de datos tabulados.

Análisis e interpretación de datos:

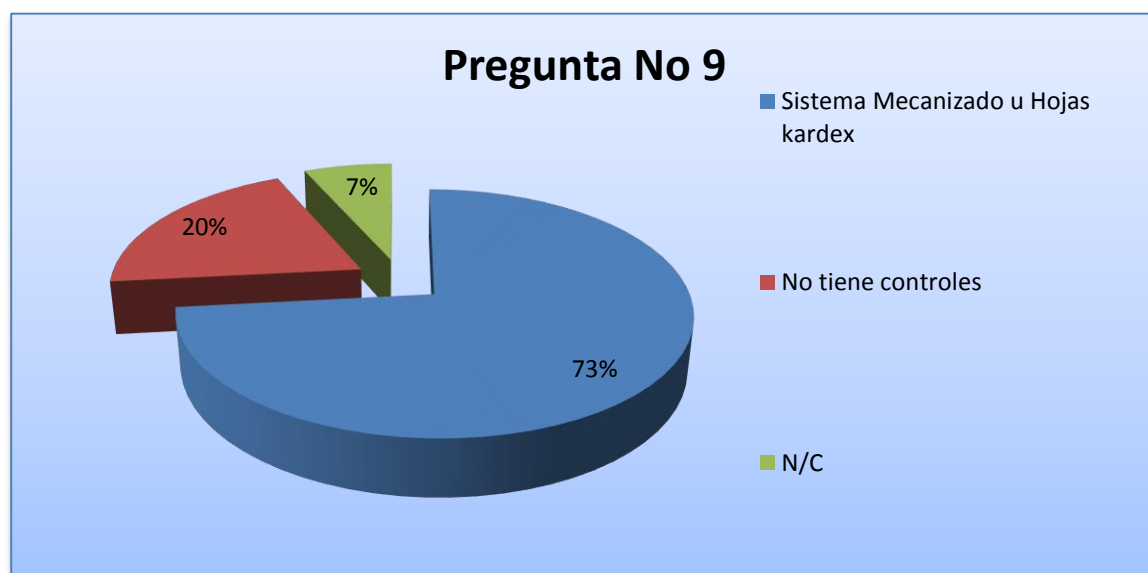
La mayoría de las personas encuestadas consideran que el método de depreciación utilizado no refleja el consumo o los beneficios que se esperan recibir de algunos elementos de la propiedad, planta y equipo, mientras que un 33% considera que sí.

Pregunta 9. ¿Tiene controles y registros contables detallados de dichos activos? Descríbalos.

Objetivo: Saber si los contadores de las empresas encuestadas poseen registros detallados e individualizados por cada uno de los activos fijos que la entidad posee.

Alternativa	Absoluto	Relativo
Sistema Mecanizado u Hojas kardex	22	73.3%
No tiene controles	6	20.0%
N/C	2	6.7%
Total	30	100.0%

Grafica 16. Resultado obtenido sobre los registros detallados e individualizados por cada activo.



Fuente: Grafico obtenido a partir de datos tabulados.

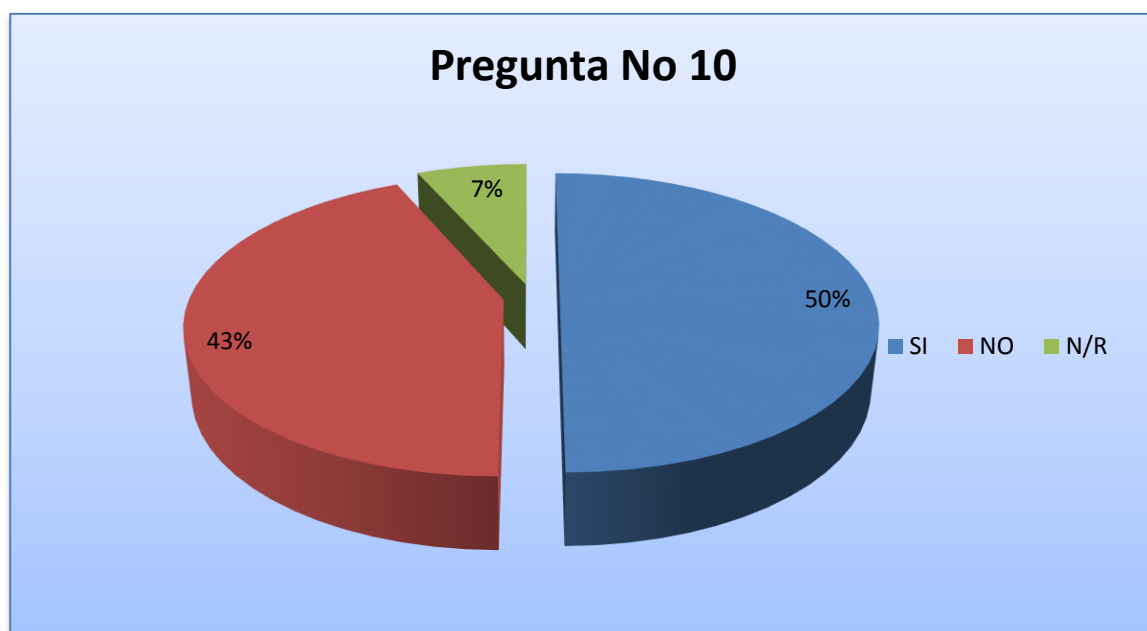
Análisis e interpretación de datos:

La mayoría de empresas del sector manufacturero poseen registros detallados que permiten un mejor control de los elementos del activo fijo, ya que el 73% de los encuestados afirman llevar un sistema mecanizado en el cual registran el activo fijo o al menos un detalle en hojas manuales, mientras un 20% afirmó que no posee un registro detallado que permita el control adecuado de los activos fijos.

Pregunta 10. ¿Se hace diferencia entre las adiciones de activo fijo, mantenimiento y reparación del mismo?

Objetivo: Conocer si los contadores de las empresas realizan diferenciación entre la adición de un nuevo elemento al activo fijo, el mantenimiento que se le da y la reparación del mismo.

Grafica 17. Resultado obtenido sobre si se hace diferencia entre activos nuevos y mantenimiento



Fuente: Grafico obtenido a partir de datos tabulados.

Análisis e interpretación de datos:

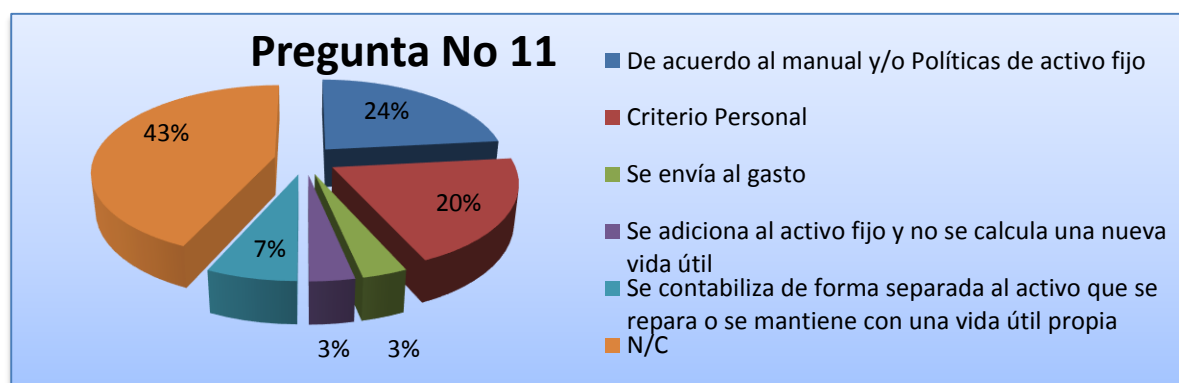
La mitad de los contadores de las empresas encuestadas afirman que realizan diferenciación entre una adición, mantenimiento y reparación de activo fijo, lo cual permite tener un mejor control sobre dichos elementos, pero un 43% respondió que no realizan diferencia entre esos sucesos.

Pregunta 11. Si la respuesta a la pregunta anterior fue positiva, ¿Cómo se registran esas operaciones en la compañía?

Objetivo: Conocer la forma en que los contadores realizan las operaciones de adquisición, reparación y mantenimiento de los activos de la propiedad, planta y equipo que la compañía posee.

Alternativa	Absoluto	Relativo
De acuerdo al manual y/o Políticas de activo fijo	7	23.3%
Criterio Personal	6	20.0%
Se envía al gasto	1	3.3%
Se adiciona al activo fijo y no se calcula una nueva vida útil	1	3.3%
Se contabiliza de forma separada al activo que se repara o se mantiene con una vida útil propia	2	6.7%
N/C	13	43.3%
Total	30	100.0%

Grafica 18. Resultado obtenido de cómo se registran esas operaciones.



Fuente: Grafico obtenido a partir de datos tabulados.

Análisis e interpretación de datos:

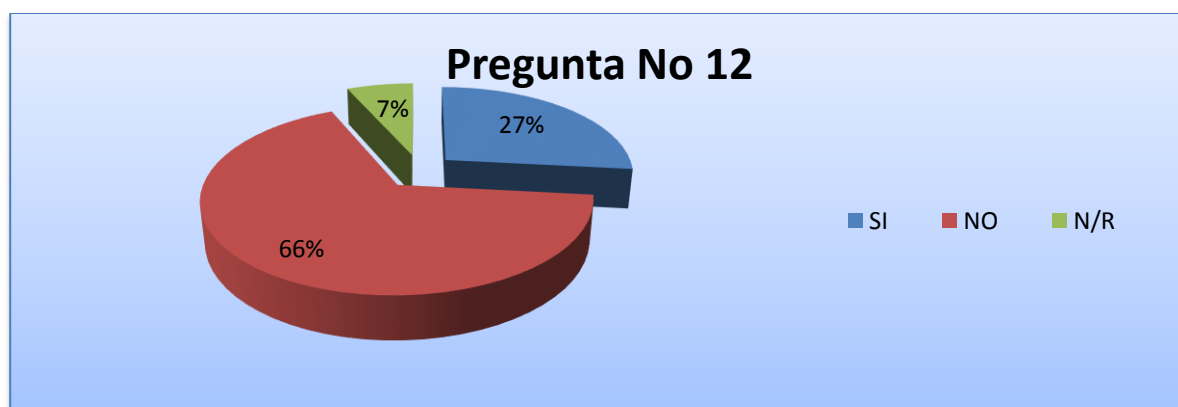
Aunque la mayoría de los encuestados no respondieron a esta interrogante, el 23% afirmaron que se realizan de acuerdo a las políticas de la empresa, un 20% que se hace de acuerdo aplicando el criterio personal y un 7% que se registran por separado con una vida útil propia.

Pregunta 12. ¿Posee la entidad políticas y procedimientos contables por escrito para contabilizar las propiedades, planta y equipo?

Objetivo: Conocer si la entidad posee políticas y procedimientos diseñados para la contabilización de la propiedad, planta y equipo.

Alternativa	Absoluto	Relativo
SI	8	26.7%
NO	20	66.7%
N/R	2	6.7%
Total	30	100.0%

Grafica x. Resultados obtenidos sobre políticas y procedimientos para la contabilización de la propiedad planta y equipo



Fuente: Grafico obtenido a partir de datos tabulados.

Análisis e interpretación de datos:

Del 100% de las empresas encuestadas, el 66% afirma que no poseen políticas y procedimiento contables definidos, lo cual puede dar lugar a que existan diferencias de criterio en la forma de aplicación de los registros contables de los activos fijos, mientras que el 27% respondió que si poseen alguna clase de políticas y procedimientos previamente establecidos.

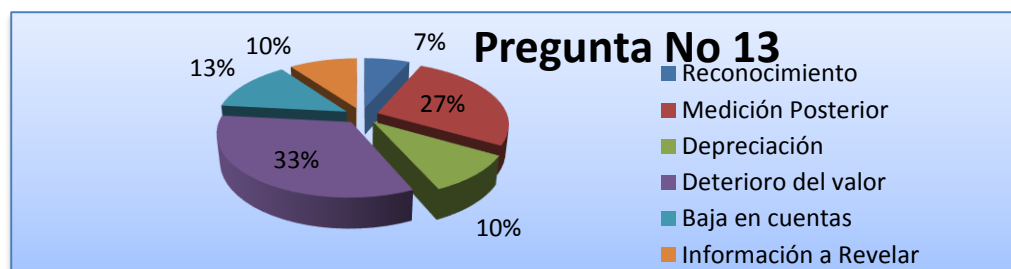
Pregunta 13. La Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES) es un marco técnico contable elaborado por el IASB para que se aplique a los estados financieros con propósito general de las pequeñas y medianas entidades.

¿Dentro del renglón de las propiedades, planta y equipo, sobre qué tema en particular le gustaría que se profundizara?

Objetivo: Identificar las áreas del tema de propiedad, planta y equipo que los contadores consideran que deben de ser tratadas con mayor profundidad y amplitud dentro del trabajo de la NIIF para PYMES.

Alternativa	Absoluto	Relativo
Reconocimiento	2	6.7%
Medición Posterior	8	26.7%
Depreciación	3	10.0%
Deterioro del valor	10	33.3%
Baja en cuentas	4	13.3%
Información a Revelar	3	10.0%
Total	30	100.0%

Grafica x. resultado obtenido para profundizar de temas de interés



Fuente: grafico obtenido a partir de los datos tabulados.

Análisis e interpretación de datos:

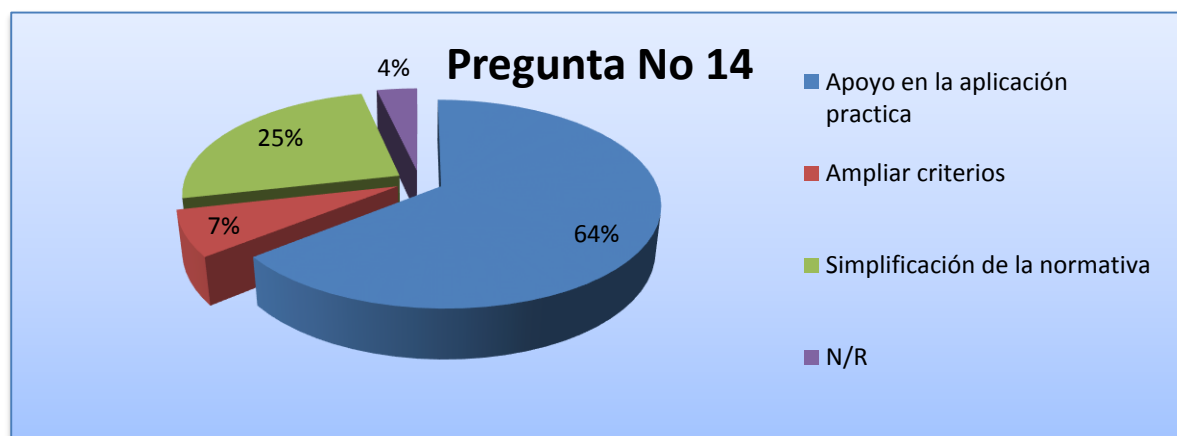
El 33% de los encuestados consideran que un tema en el cual se debe de profundizar en cuanto a la aplicación de la sección 17 de la NIIF para las PYMES es el deterioro del valor, mientras que el 27% están interesados en profundizar más en la medición posterior de dichos activos, un 13% piensan que la baja en cuentas es un buen tema a tratar.

Pregunta 14. Como profesional o interesado en la aplicación de la NIIF para las PYMES, ¿Qué beneficios esperaba obtener del documento que se realice sobre la sección 17 Y 18, de la referida normativa?

Objetivo: Conocer los beneficios que los contadores esperan obtener de la elaboración del documento enfocado al tratamiento contable de la propiedad, planta y equipo de acuerdo a la NIIF para las PYMES.

Alternativa	Absoluto	Relativo
Apoyo en la aplicación practica	18	64.3%
Ampliar criterios	2	7.1%
Simplificación de la normativa	7	25.0%
N/R	1	3.6%
Total	28	100.0%

Grafica x .Resultados Obtenidos sobre los beneficios que se esperan obtener del documento guía.



Fuente: grafico obtenido a partir de los datos tabulados

Análisis e interpretación de datos:

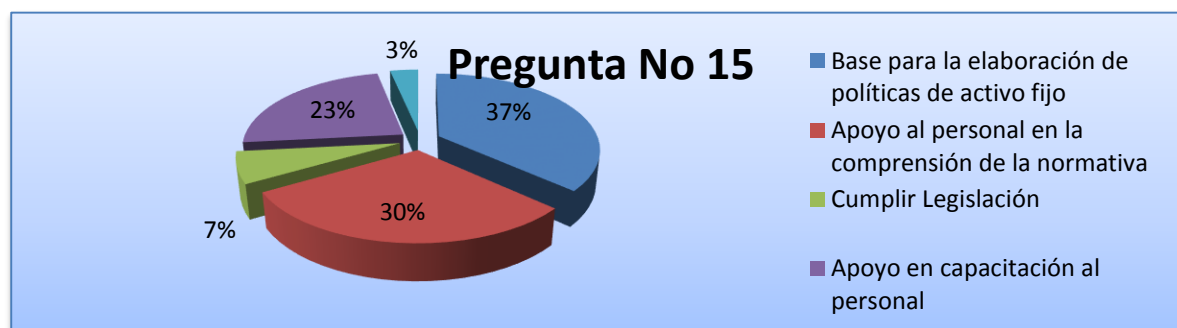
El 64% de los profesionales encuestados esperan obtener como un beneficio de la elaboración de un documento sobre la sección 17 y 18 de la NIIF para las PYMES el apoyo a la aplicación de la norma a la práctica, mientras que el 25% espera que simplifique algunos términos o métodos de aplicación descritos en la normativa.

Pregunta 15. ¿En qué forma considera que se beneficiarían las empresas del sector manufacturero con la elaboración de un documento que desarrolle la sección 17 y 18 de la NIIF para las PYMES”?

Objetivo: Conocer el beneficio que los contadores consideran que la empresa debe obtener con la elaboración del documento sobre el tratamiento contable de la propiedad, planta y equipo de acuerdo a la sección 17 y 18 de la NIIF para las PYMES.

Alternativa	Absoluto	Relativo
Base para la elaboración de políticas de activo fijo	11	36.7%
Apoyo al personal en la comprensión de la normativa	9	30.0%
Cumplir Legislación	2	6.7%
Apoyo en capacitación al personal	7	23.3%
N/C	1	3.3%
Total	30	100.0%

Grafica x resultado obtenido sobre los beneficios obtenidos del documento guía para el sector manufacturero.



Fuente: grafico obtenido a partir de los datos tabulados.

Análisis e interpretación de datos:

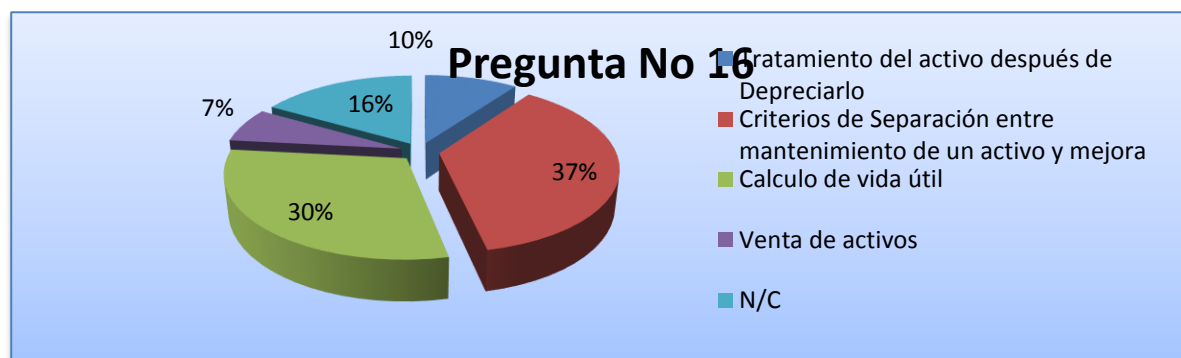
El 37% de los contadores consideran que la elaboración del documento que desarrolle la sección 17 y 18 de la NIIF para las PYMES debe beneficiar a la empresa como un ejemplo para la elaboración de políticas destinadas al activo fijo, mientras que el 30% piensa que le servirá al personal como insumo para la ampliación de su criterio contable, un 23% espera que pueda ser utilizado en capacitaciones al personal contable sobre dicha sección de la norma y un 7% espera que la empresa se vea beneficiada en el cumplimiento de la legislación.

Pregunta 16. ¿Qué tipo de eventos o situaciones conoce, que se dan con las propiedades, planta y equipo en las empresas manufactureras y que considera de importancia que se tomen en cuenta en el desarrollo de casos prácticos? Menciónelos:

Objetivo: Identificar los eventos que los contadores consideran necesarios para el desarrollo de casos prácticos en la elaboración del documento sobre la sección 17 y 18 de la NIIF para las PYMES.

Alternativa	Absoluto	Relativo
Tratamiento del activo después de Depreciarlo	3	10.0%
Criterios de Separación entre mantenimiento de un activo y mejora	11	36.7%
Calculo de vida útil	9	30.0%
Venta de activos	2	6.7%
N/C	5	16.7%
Total	30	100.0%

Grafica resultado obtenido eventos o situaciones para tener en cuenta en las entidades



Fuente: grafico obtenido a partir de los datos tabulados

Análisis e interpretación de datos:

De los profesionales entrevistados el 30% considera necesario que se desarrollen ejemplos prácticos sobre el cálculo de la vida útil de los activos, el 37% considera necesario ejemplificar los criterios de separación entre mantenimiento de un activo y mejora, otro 17% no respondió a esta interrogante, un 10% considera que se debe de ejemplificar sobre el tratamiento del activo después de depreciarlo y el 6% restante sobre la venta de activos.

Diagnóstico

Es importante señalar que durante el desarrollo del trabajo de investigación, se presentaron algunas dificultades para obtener información, ya que el 16.30 % de las empresas encuestadas se negaron a contestar el cuestionario y esta situación provocó buscar otras empresas para completar la muestra, lo que refleja falta de interés en la aplicación de la sección 17 y 18 de Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES).

La adecuada aplicación de la NIIF para las PYMES depende del ambiente que la administración imponga en el cumplimiento de esta normativa, debido a que constituye el contexto en que se presenta la información financiera.

De los resultados más contundentes en la recopilación de información están:

Las empresas no emplean una base financiera para calcular el la vida de sus activos fijos utilizando la bases fiscales para definir éstas.

Una gran parte de los encuestados no poseen políticas y procedimientos por escritos en los cuales basar las decisiones con respecto al tratamiento contable de las propiedades planta y equipo.

También se observa que muchas empresas no hacen una segregación adecuada de las adiciones de activo fijo, mantenimiento y reparación del mismo, los cuales en la mayor parte de los encuestados según nos comentan son enviados a gastos en el ejercicio en curso.

Un buen número de los contadores encuestados no supieron explicar la forma en que establecen la vida útil de los activos fijos de la empresa.

La mayoría de los encuestados consideran que sería beneficiosa para los profesionales de la contaduría pública la existencia de un documento que explique de manera ejemplificada el tratamiento contable que se le debe de dar al activo fijo de acuerdo a la NIIF para PYMES.

Los temas en los que los profesionales desearían profundizar más en cuanto al tratamiento contable de las propiedades, planta y equipo son el reconocimiento inicial y el deterioro del valor de dichos activos.

11. CONCLUSIONES.

- En Colombia, como se sabe, existen criterios diversos, generados por instituciones públicas de regulación y control con propuestas diferentes en catálogos de cuentas, solicitud excesiva de información, des actualización frente a estándares internacionales de información financiera y la ocurrencia de colisión de competencias, entre otros factores.
- El estándar Internacional que habla del manejo de la depreciación y amortización de Propiedad planta y equipo e intangibles, concluye que los activos totales de la empresa representan un buen rubro del balance, su reconocimiento se pone de manifiesto con las transacciones con terceros, compra del activo; como también deben reconocerse basado en juicios, en la definición de las circunstancias, de si cierto gasto representa un activo.
- Si cumplen las condiciones para ser calificados como componentes del activo, y se tratan contablemente como ellos, si se espera usarlos durante más de un periodo o tales se reconocerán normalmente como gastos del período en que se incurran.
- Por tanto, la medición inicial de todo elemento de propiedad, planta y equipo debe ser medido por su costo para ser reconocido como activo. Debe incluirse su precio de compra como todos los costos incurridos para su puesta en marcha. Es de señalar que se deben agregar los costos inicialmente al adquirir o construir el elemento, a su vez los costos incurridos posteriormente para agregar, reemplazar o mantener el elemento.
- En este orden de ideas, el estándar internacional nos permite hacer un cambio o intercambio de activos; no obstante lo anterior, puede existir un intercambio total o parcial, con otro activo fijo o distinto de él. Ahora bien, a cambio de otro activo cualquiera, el valor será medido por el valor razonable del activo recibido, que es equivalente al valor razonable del activo entregado ajustado por cualquier transacción comercial.
- En consecuencia los desembolsos posteriores a la adquisición de un elemento que ha sido reconocido ya dentro de la partida propiedad, planta y equipo, solo se reconocerán como activos cuando mejoren sus condiciones incluidas el mantenimiento y restauración del bien por encima de la evaluación normal de rendimiento hecha originalmente para el mismo.
- Así pues, en el caso de cumplirse lo anterior, cualquier otro gasto posterior debe ser reconocido como un gasto del período en el que se incurrió.

- Al mismo tiempo, es pertinente conocer el tratamiento que da la norma al revaluar un elemento ya que permite que este valor sea determinado por una estimación por un perito calificado. En este sentido, las reevaluaciones deben ser necesarias cuando se experimenten cambios razonables del activo reevaluado en su valor razonable y difieran significativamente de su valor en libros.
- En consecuencia serán necesarios por lo menos cada tres o cinco años para actualizar el valor del activo.
- Sobre este particular debe señalarse que en el evento de producirse la identificación de un activo que ha deteriorado su valor debe determinarse cuál es su valor recuperable, la situación en la que queda cuando el valor en libros del mismo excede su valor recuperable.
- Es de suma importancia en cada emisión del balance, la evaluación de cada uno de los activos. En este sentido se busca la evidencia obtenida a través de informes internos y externos que nos brindan la información que pudiera estar señalando el deterioro del valor del activo.
- Las Pequeñas y Medianas Empresas, están adecuadas a trabajar basadas en el marco tributario, lo cual genera un conflicto ante la necesidad que los usuarios tienen de conocer su desempeño financiero real. En base a los datos obtenidos de la investigación se observa que gran parte de las empresas no poseen políticas y procedimientos definidos dentro de un manual escrito por parte de la gerencia, lo que puede llegar a generar representaciones erróneas de importancia relativa y conflictos con las interpretaciones de la información presentada en los estados financieros.
- El Consejo técnico de la contaduría pública (CTCP) y Auditoría y demás gremios de contadores, hacen algunos esfuerzos para proporcionar las herramientas a las pequeñas y medianas empresas, a profesionales y estudiantes de la carrera, que permitan llegar a una implementación completa y efectiva de la normativa internacional en el país.
- Las empresas poseen la necesidad de implementar la Normativa Internacional adoptada en Colombia, es decir la NIIF para las PYMES, para lograr un adecuado e integral tratamiento contable de los elementos que componen los estados financieros, siendo estas las bases para la elaboración de políticas y procedimientos que se adecuen a sus necesidades.
- La mayoría de contadores consideran que existen algunas limitantes a las que se enfrentan para poder implementar la Normativa Internacional como la situación financiera, la falta de recursos técnicos o de capacitaciones

que les permita comprender de mejor manera las NIIF para las PYMES, o incluso en ocasiones existe muy poco interés por parte de la gerencia en la utilización de dicha normativa, debido a que no tienen el conocimiento sobre los beneficios que esto traería a sus entidades.

12. RECOMENDACIONES.

A la gerencia de las empresas:

- Debido a la importancia que posee el renglón de las propiedades planta y equipo, se hace necesaria la elaboración de políticas y procedimientos que ayuden con el manejo de éstas, dejando un manual escrito y basado en la normativa de NIIF para PYMES. Se recomienda utilizar el presente trabajo como un apoyo para la elaboración de las diferentes políticas y procedimientos contables relacionados a las propiedades, planta y equipos de las empresas, así como para ampliar el criterio de los profesionales y estudiantes de la contaduría pública con respecto a la aplicación de la sección 17 y 18 de las NIIF para las PYMES.
- Es muy importante realizar un adecuado estudio y evaluación de control interno operante de la empresa para conocer con exactitud la forma en que se ejecutan las operaciones, el sistema de contabilidad, los niveles de autorización, responsabilidades de la administración y de esa forma poder diseñar un manual de políticas y procedimientos conforme a la NIIF para las PYMES.

A los gremios de contadores:

- Centrar esfuerzos en difundir la correcta aplicación de la NIIF para las PYMES los cuales deben de ir dirigidos especialmente a los siguientes usuarios de los estados financieros: a los administradores para que comprendan la importancia de la adopción de dicha norma y las ventajas que esto representaría para su empresa; y especialmente a los contadores quienes serán los encargados de aplicar dicho marco contable en las operaciones de las entidades.

A los estudiantes y profesionales de la contaduría pública:

- Analizar los diferentes conceptos presentados en la sección 17 y 18 de la NIIF para las PYMES para obtener una mejor comprensión y análisis de la forma en que debemos de realizar la medición inicial, reconocimiento, medición posterior e información a revelar en los Estados Financieros de la propiedad, planta y equipo; así como indagar en documentación adicional como la proporcionada por los diferentes gremios de contadores, las universidades u otros documentos relacionados al tema y que permitan ampliar y mejorar el criterio contable.

13. BIBLIOGRAFÍA

- Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES). Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). London, UnitedKingdom, 2009.
- ESLAVA, José de Jaime, MARIN Iñigo de Jaime, Las claves de la nueva contabilidad – 200, Editorial Esic
- MANTILLA B, Samuel Alberto, Estándares/Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS/NIIF), Colección de textos Universitarios 2013
- LERMA. GONZALES, Héctor Daniel. Metodología de la investigación Propuesta, anteproyecto y proyecto, Bogotá, Editorial Ecoe Ediciones, 4ª Edición.
- HAMILTON WILSON Martin, PEZO PAREDES, Alfredo. Formulación de proyectos tecnológicos empresariales aplicados-Bogotá convenio Andrés Bello 2005.
- VAN HORNE, James C. y WACHOWICZ, John Jr. Fundamentos de la administración financiera. PEARSON EDUCACION, México 2002
- ESLAVA, José de Jaime, Análisis económico-financiero de las decisiones de gestión empresarial, Madrid 2003
- HORNGREN, CHARLES,T y cols, Contabilidad, Quinta edición, PEARSON EDUCACION, México 2004
- RODRÍGUEZ Joaquín, como aplicar la planeación estratégica a la pequeña y mediana empresa 5ta edición, editorial Thomson (2005).
- VARO CARBONELL, Jorge José. “Contabilidad CFGM de Gestión Administrativa” Editorial Club Universitario.
- CANTÚ, Gerardo Guajardo, Contabilidad Financiera, Editorial McGraw Hill, Pág. 455
- MONTENEGRO, Cristian Omar; RAMÍREZ AGUIRRE, Adán Antonio; RUIZ ORTIZ, LudisSayda. Año 2009. “El Impacto Financiero y Tributario de los Revaluaos en Las Propiedades, Planta y Equipo y Activos Intangibles de las Empresas Salvadoreñas”. Trabajo de graduación para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública. Universidad de El Salvador.

- BARBÓN DÍAZ, María Fidelina; CARRANZA MARTINEZ, Griselda Adaljisa; ORDOÑES DE PAZ, Marcos Alirio. "Propuesta de Lineamientos Para el Desarrollo de los Temas de Propiedad, Planta y Equipo, Activos Intangibles, Contabilidad de Sociedades y Otras Figuras de Organización en Base a Normas Internacionales de Contabilidad en el Proceso de Enseñanza Aprendizaje de la Carrera de Contaduría Pública". Coordinador del Seminario: MSC. Carlos Roberto Gómez Castañeda. Universidad de El Salvador. San Salvador

14. PAGINAS WEB

- THOMPSON Baldiviezo, J. M. (2008). *Historia de la contabilidad*. Recuperado el 06 de Julio de 2011, de <http://www.promonegocios.net/contabilidad/historia-contabilidad.html>
- PROCESO DE CONVERGENCIA EN COLOMBIA <http://www.supersociedades.gov.co/asuntos-economicos-y-contables/procesos-de-convergencia-niifs/>
- RESUMEN TECNICO NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-summaries/Documents/Spanish2012/IAS16.pdf>
- MODIFICACIONES A LA NIC 16 PROPIEDADES, PLANTA EQUIPO Y LA NIC <http://www.nicniif.org/home/novedades/modificaciones-a-la-nic-16-propiedades-planta-y-equipo-y-la-nic-38-activos-intangibles.html>
- ACTIVOS INTANGIBLES <http://www.andi.com.co/downloadfile.aspx?Id=776c87cf-c118-4416-9fe8...>
- NIC 38 RESUMEN ACTIVOS INTANGIBLES <http://www.deloitte.com>
› [Global](#) › Colombia

15. ANEXOS.

Anexo 1: Metodología y diagnóstico de la investigación.

Metodología y diagnóstico de la investigación.

Metodología.

A partir de la formulación de los objetivos del trabajo, se recogen datos según un plan preestablecido que, una vez analizados e interpretados, modifican o añaden nuevos conocimientos a los ya existentes. El método utilizado parte de la observación de una realidad.

Tipo de estudio.

El tipo de estudio que se utilizó para llevar a cabo la investigación es la analítica.

Analítica porque se analizó la forma en que las pequeñas y medianas empresas del sector manufacturero del municipio de Cartago Valle del Cauca, realizan el tratamiento contable de los elementos de Propiedades, Planta y Equipo, y conocer sobre la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.

Problema observado.

Son pocas las empresas que afirman poseer políticas y procedimientos contables por escrito, y de estas, no todas están conforme a los requerimientos de la normativa NIIF para las PYMES. Las políticas y procedimientos son de mucha importancia, ya que proporcionan una guía para la forma en que debe procederse al momento de realizar un registro contable. En la mayoría de las empresas, no realizan un procedimiento adecuado al momento de medir y evaluar un elemento de propiedades, planta y equipo e intangibles, ni tampoco en el establecimiento de estimaciones para estos no utilizando técnicas razonables para la implementación de un sistema que permita un adecuado control de su activo fijo.

Objetivos de la investigación

Principalmente lo que se busca con la elaboración de la investigación fue obtener información que sirviera de insumo para elaborar un documento que sea útil para ampliar criterios en la correcta aplicación de la sección 17 y 18 “Propiedades, Planta y Equipo e Intangibles” de la normativa NIIF para las PYMES, a personas y entidades interesados en la aplicación de la referida normativa.

Utilidad social.

Este documento podrá servir de apoyo a la comunidad de estudiantes, profesionales de la carrera de contaduría pública, otras personas y entidades interesadas en la aplicación de esta normativa, debido a que generalmente la bibliografía que trata al respecto de la NIIF para las PYMES se centra principalmente en resumir las secciones de dicha norma o en explicar de una forma muy general su forma de aplicación; la propuesta del trabajo de investigación trataría el enfoque de la normativa aplicándola a la realidad del sector económico del país, con lo que las personas obtendrán una mejor comprensión de su aplicación. Además podrá ser utilizado como documento de consulta para directores, gerentes o administradores u otro tipo de usuario de los estados financieros de las entidades, que adopten la NIIF para las PYMES, ya que los casos prácticos, tratan sobre la elaboración de políticas y procedimientos aplicados específicamente a los activos pertenecientes al rubro de propiedades, planta y equipo, servirán además, como referencia o apoyo para que la administración pueda diseñar las políticas que sean útiles y necesarias en el proceso de contabilización de los activos pertenecientes a dicho rubro.

Y principalmente el mayor beneficio está dirigido a las pequeñas y medianas entidades del sector manufacturero ya que lo que se busca es facilitarles la aplicación de la sección 17 y 18 referente a las propiedades, planta y equipo.

Población y muestra.

Población.

La población de investigación lo constituyen las empresas pertenecientes al sector manufacturero de bordado del municipio de Cartago Valle del Cauca.

Muestra.

El tipo de muestreo que se utilizó fue el aleatorio simple. De una población de 60 empresas del sector manufacturero de bordado ubicadas en el municipio de Cartago Valle del Cauca para llevar a cabo la recolección de los datos a investigar.

Para determinar la muestra se tomó un porcentaje del 50% de una población finita de 60 empresas del sector manufacturero del bordado.

El método principal que se utilizó para la recolección de datos fue la encuesta, y la técnica empleada fue el cuestionario con preguntas abiertas y cerradas, ordenadas y estructuradas de forma lógica, realizada de forma escrita, y en casos necesarios se utilizaron medios electrónicos como lo es el correo electrónico. La encuesta fue dirigida a los contadores y gerentes de las pequeñas y medianas empresas del sector manufacturero del sector de bordado del municipio de Cartago. En algunos

casos tuvo que utilizarse la entrevista debido a cuestiones de practicidad en el momento de realizar la visita a las empresas.

Las técnicas tendieron un papel importante en el proceso de esta investigación, debido a que aportaron instrumentos y medios para la recolección, concentración y conservación de información que se obtuvo a través de Información bibliográfica.

Esta se obtuvo de las NIIF para PYMES, legislación tributaria vigente y textos de Contabilidad Superior, entre otros.

Se utilizó la investigación documental para la recolección de la información, ésta tiene como objeto el estudio de fenómenos (de orden histórico, psicológico, sociológico, etc.), utiliza técnicas como el análisis de la documentación existente para dar respuesta a los objetivos planteados y luego emitir unas conclusiones sobre la presentación de la información financiera de acuerdo a las NIIF para Pymes.

Para la investigación en la obtención de información se tuvo en cuenta las diferentes fuentes de información

Las fuentes utilizadas, fueron primarias y secundarias.

- Fuentes Primarias: Constituyeron todas las informaciones y orientaciones obtenidas por medio de entrevistas con el asesor académico.
- Fuentes Secundarias: Constituyeron todos los datos que fueron estudiados, recopilados y que proporcionaron la información proveniente de otros autores

Anexo 2: Tabulación de la encuesta.

PREGUNTA	RESULTADO DE LA PREGUNTA	FRECUENCIA	
		Absoluta	Relativa
1. ¿Cuenta la empresa con propiedades, planta y equipo?	El cien por ciento de las empresas contestaron que si poseen Propiedad Planta y Equipo, esto refleja la importancia de estos elementos en la situación financiera de las empresas	30	100.0%
2. Si la respuesta anterior fue sí. ¿Qué clases o tipos de propiedades, planta y equipo posee la entidad?	La mayor parte del activo fijo que poseen las empresas encuestadas corresponde a Mobiliario y Equipo de Oficina. Seguido por Maquinaria y Equipo utilizado en la producción	9	30.0%
3. ¿Describa el proceso de cómo se contabiliza o registra en la empresa un elemento de la propiedad, planta y equipo?	La mayor parte de los encuestados afirman que la forma de incorporar un elemento de la propiedad planta y equipo es utilizando el valor del costo de bien de acuerdo con los documentos al momento de la compra debido a la falta de políticas escritas sobre el tratamiento de estos activos. Pero además un 30% de las empresas realizan dicho registro basándose en la legislación tributaria.	12	40.0%

4. ¿Se realizan estimaciones para calcular la vida útil de los activos de la propiedad, planta y equipo?	Los resultados de esta pregunta indican que el 57% realiza estimaciones para calcular la vida útil para los diversos elementos de la propiedad planta y equipo que posee la empresa.	17	56.7%
PREGUNTA	RESULTADO DE LA PREGUNTA	FRECUENCIA	
		Absoluta	Relativa
5. Si la respuesta a la pregunta anterior fue positiva, ¿Describa el proceso de la realización de la estimación de la vida útil de los activos de la propiedad, planta y equipo en la entidad?	A pesar de que muchas empresas afirman realizar estimaciones a los elementos de la propiedad, planta y equipo, al momento de describir el proceso para realizar la estimación tienen problemas para detallar la forma en que esta se realiza ya que carecen de base técnica o la realizan conforme a la legislación tributaria. Esto debido a que en ocasiones la administración no presenta voluntad para realizar de forma adecuada este cálculo o por la falta de recursos.	11	36.7%
6. ¿Qué consideraciones se toman en cuenta para realizar la estimación de la vida útil de un activo de la propiedad, planta y equipo?	Más de la mitad de las empresas que fueron consultadas manifestaron que el parámetro que utilizan para estimar la vida útil es en base a lo que establece la legislación tributaria. Pocas son las empresas que toman parámetros técnicos o aceptados por la normativa.	16	53.3%

7. ¿Cuáles son los métodos que la empresa utiliza para el cálculo de la depreciación de los elementos de la propiedad, planta y equipo?	El método más utilizado por las empresas, de acuerdo a los resultados obtenidos, para el cálculo de la depreciación es el de línea recta, seguido por el método de unidades producidas con un 20%. Esto debido a que el primero no requiere de mucho conocimiento técnico para aplicarlo, además también es aceptado fiscalmente.	22	73.3%
PREGUNTA	RESULTADO DE LA PREGUNTA	FRECUENCIA	
		Absoluta	Relativa
8. ¿El método de depreciación utilizado para los elementos de propiedad, planta y equipo, refleja el patrón con arreglo al cual se espera consumir los beneficios económicos futuros del activo?	Los contadores de las empresas encuestadas consideran en su mayoría que el método utilizado no refleja de forma correcta el consumo del bien en relación a los beneficios económicos en que participa el bien.	13	43.3%
9. ¿Tiene controles y registros contables detallados de dichos activos?	La mayoría de empresas respondieron que si poseen alguna clase de control sobre sus activos fijos, ya sean estos mecanizados o manuales.	22	73.3%

10. ¿Se hace diferencia entre las adiciones de activo fijo, mantenimiento y reparación del mismo?	La mitad de la empresa hace diferencia entre las adiciones de activo fijo, mantenimiento y reparación de propiedades planta y equipo mientras que la otra parte no hace ninguna diferencia entre ellos		
11. Si la respuesta a la pregunta anterior fue positiva, ¿Cómo se registran esas operaciones en la compañía?	De las empresas que constataron positivamente a la pregunta 10. Cerca de la mitad segrega las diferencias entre las adiciones de activo fijo, mantenimiento y reparación a través de manuales, políticas y procedimientos por escrito y otros por medio de criterio personal	13	43.3%
PREGUNTA	RESULTADO DE LA PREGUNTA	FRECUENCIA	
		Absoluta	Relativa
12. ¿Posee la entidad Políticas y procedimientos contables por escrito para contabilizar las Propiedades, Planta y Equipo?	Se observó que de las empresas encuestadas más de la mitad no posee políticas y procedimientos contables por escritos	20	66.7%
13. ¿Dentro del renglón de las Propiedades, Planta y Equipo, sobre qué tema en particular le gustaría que se profundizara?	El tema que mayor interés denoto en los resultados es el de deterioro de valor de las propiedades planta y equipo seguido por la medición posterior de éstos con énfasis en la determinación de vidas útiles.	10	33.3%

14. ¿Cómo profesional o interesado en la aplicación de la NIIF para las PYMES, que beneficios esperarías obtener de un documento que se realice sobre la sección 17 “Propiedades, Planta y Equipo” de la referida normativa?	Según los datos recolectados los profesionales e interesados en la aplicación de NIIF para las PYMES esperarían apoyo en la aplicación práctica	18	64.3%
PREGUNTA	RESULTADO DE LA PREGUNTA	FRECUENCIA	
		Absoluta	Relativa
15. ¿En qué forma considera que se beneficiarían las empresas del sector industrial con la elaboración de un documento que desarrolle la sección 17 “Propiedades, Planta y Equipo de la NIIF para las PYMES?	La respuestas con mayor porcentaje de representatividad obtenida por el instrumento de recolección de información en cuanto a la forma en que se beneficiaría el sector es el tener una base para la elaboración de políticas de activo fijo, seguida por brindar un apoyo al personal en la comprensión de la normativa	11	36.7%

16. ¿Qué tipo de eventos o situaciones conoce, que se dan con las Propiedades, Planta y Equipo en las empresas industriales y que considera de importancia que se tomen en cuenta en el desarrollo de casos prácticos?	De las empresas que contestaron las encuestas más de un tercio afirmo que se interesa en ejemplos de Criterios de Separación entre mantenimiento de un activo y mejora	11	36.7%
--	--	----	-------

Anexo 3: Amortización de arrendamiento financiero.

CUADRO DE AMORTIZACION DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO

Capital \$ 40,834,340

Periodo 48

Interés 12%

Cuota \$ 1,000,000

DETALLE DE PAGOS				
periodo	Cuota	Interés	Amortización	Capital
0	\$ 1,000,000			\$ 39,834,340
1	\$ 1,000,000	\$ 398,343	\$ 601,657	\$ 39,232,683
2	\$ 1,000,000	\$ 392,327	\$ 607,673	\$ 38,625,010
3	\$ 1,000,000	\$ 386,250	\$ 613,750	\$ 38,011,260
4	\$ 1,000,000	\$ 380,113	\$ 619,887	\$ 37,391,373
5	\$ 1,000,000	\$ 373,914	\$ 626,086	\$ 36,765,287
6	\$ 1,000,000	\$ 367,653	\$ 632,347	\$ 36,132,940
7	\$ 1,000,000	\$ 361,329	\$ 638,671	\$ 35,494,269
8	\$ 1,000,000	\$ 354,943	\$ 645,057	\$ 34,849,212
9	\$ 1,000,000	\$ 348,492	\$ 651,508	\$ 34,197,704
10	\$ 1,000,000	\$ 341,977	\$ 658,023	\$ 33,539,681
11	\$ 1,000,000	\$ 335,397	\$ 664,603	\$ 32,875,078
12	\$ 1,000,000	\$ 328,751	\$ 671,249	\$ 32,203,828
13	\$ 1,000,000	\$ 322,038	\$ 677,962	\$ 31,525,867
14	\$ 1,000,000	\$ 315,259	\$ 684,741	\$ 30,841,125
15	\$ 1,000,000	\$ 308,411	\$ 691,589	\$ 30,149,537
16	\$ 1,000,000	\$ 301,495	\$ 698,505	\$ 29,451,032
17	\$ 1,000,000	\$ 294,510	\$ 705,490	\$ 28,745,542
18	\$ 1,000,000	\$ 287,455	\$ 712,545	\$ 28,032,998
19	\$ 1,000,000	\$ 280,330	\$ 719,670	\$ 27,313,328
20	\$ 1,000,000	\$ 273,133	\$ 726,867	\$ 26,586,461
21	\$ 1,000,000	\$ 265,865	\$ 734,135	\$ 25,852,326
22	\$ 1,000,000	\$ 258,523	\$ 741,477	\$ 25,110,849
23	\$ 1,000,000	\$ 251,108	\$ 748,892	\$ 24,361,957
24	\$ 1,000,000	\$ 243,620	\$ 756,380	\$ 23,605,577
25	\$ 1,000,000	\$ 236,056	\$ 763,944	\$ 22,841,633
26	\$ 1,000,000	\$ 228,416	\$ 771,584	\$ 22,070,049
27	\$ 1,000,000	\$ 220,700	\$ 779,300	\$ 21,290,749
28	\$ 1,000,000	\$ 212,907	\$ 787,093	\$ 20,503,657
29	\$ 1,000,000	\$ 205,037	\$ 794,963	\$ 19,708,693

30	\$ 1,000,000	\$ 197,087	\$ 802,913	\$ 18,905,780
31	\$ 1,000,000	\$ 189,058	\$ 810,942	\$ 18,094,838
32	\$ 1,000,000	\$ 180,948	\$ 819,052	\$ 17,275,787
33	\$ 1,000,000	\$ 172,758	\$ 827,242	\$ 16,448,544
34	\$ 1,000,000	\$ 164,485	\$ 835,515	\$ 15,613,030
35	\$ 1,000,000	\$ 156,130	\$ 843,870	\$ 14,769,160
36	\$ 1,000,000	\$ 147,692	\$ 852,308	\$ 13,916,852
37	\$ 1,000,000	\$ 139,169	\$ 860,831	\$ 13,056,020
38	\$ 1,000,000	\$ 130,560	\$ 869,440	\$ 12,186,581
39	\$ 1,000,000	\$ 121,866	\$ 878,134	\$ 11,308,446
40	\$ 1,000,000	\$ 113,084	\$ 886,916	\$ 10,421,531
41	\$ 1,000,000	\$ 104,215	\$ 895,785	\$ 9,525,746
42	\$ 1,000,000	\$ 95,257	\$ 904,743	\$ 8,621,004
43	\$ 1,000,000	\$ 86,210	\$ 913,790	\$ 7,707,214
44	\$ 1,000,000	\$ 77,072	\$ 922,928	\$ 6,784,286
45	\$ 1,000,000	\$ 67,843	\$ 932,157	\$ 5,852,129
46	\$ 1,000,000	\$ 58,521	\$ 941,479	\$ 4,910,650
47	\$ 1,000,000	\$ 49,106	\$ 950,894	\$ 3,959,756
48	\$ 4,000,000	\$ 39,598	\$ 3,960,402	\$ 0