



Universidad de Especialidades Espíritu Santo

Facultad de Economía y Ciencias Empresariales

Tema:
“EVALUACIÓN DEL IMPACTO
DE LA IMPLEMENTACIÓN DE LAS
NORMAS INTERNACIONALES DE
INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF)
SOBRE ACTIVOS FIJOS,
EN EMPRESAS ECUATORIANAS”

Trabajo de Investigación que se presenta como requisito para la
obtención del Título de Ingeniera en Ciencias Empresariales con
concentración en Finanzas Internacionales

Diana Vélez Bravo

Tutor:
Yolanda Pinzón

Samborondón, Marzo de 2011

DEDICATORIA

A mis padres
A mi tía
A mis hermanos
A Henry
Por darme su apoyo
incondicional.

INDICE GENERAL

RESUMEN.....	v
CAPÍTULO 1.....	6
1. ESTUDIO INICIAL.....	6
1.1. Introducción.....	6
1.2. Objetivos de la investigación.....	6
1.2.1. Objetivo general.....	6
1.2.2. Objetivos específicos.....	7
1.3. Situación práctica que se propone mejorar.....	7
1.4. Justificación.....	7
CAPÍTULO 2.....	9
2. MARCO REFERENCIAL.....	9
2.1. Antecedentes.....	9
2.2. Fundamentación Teórica.....	9
2.3. Marco Conceptual.....	10
2.4. Marco Teórico.....	11
2.4.1. Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC).....	11
2.4.1.1. Manejo de activos fijos con las NEC.....	11
2.4.2. Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).....	13
2.4.2.1. Manejo de activos fijos con las NIIF.....	13
CAPÍTULO 3.....	62
3. RESOLUCIÓN.....	62
3.1. Propuesta de mejoramiento de la situación práctica.....	62
3.2. Viabilidad de la propuesta.....	62
3.3. Conclusiones.....	62
3.4. Recomendaciones:.....	63
BIBLIOGRAFÍA.....	64

INDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Línea de tiempo que grafica el cronograma de aplicación de las NIIF.....	8
Gráfico 2: Impuestos diferidos – diferencias temporarias.....	52
Gráfico 3: Diferencias entre activo diferido y pasivo diferido.....	53

RESUMEN

La investigación surge de la necesidad, de poder dar a conocer posibles impactos para las empresas ecuatorianas, al adoptar las NIIF relacionadas activos fijos, luego de que la Superintendencia de Compañías adoptare las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para la preparación y presentación de estados financieros. El enfoque a utilizar en la investigación será producto de la combinación del estudio de tipo cuantitativo y cualitativo porque tomará en cuenta el manejo contable de ciertas partidas contables de activo fijo bajo las NIIF y el posterior diagnóstico de cuales serían los principales efectos de su adopción. Entre los resultados, luego de la investigación podemos mencionar, que se podrá llegar a medir el valor real de los activos fijos, y como consecuencia se presentarían variaciones a nivel de patrimonio e ingresos a lo largo de los ejercicios contables, pero no obstante, el tema del manejo de activos fijos basados en NIIF es una decisión gerencial.

CAPÍTULO 1

1. ESTUDIO INICIAL

1.1. Introducción

La presente investigación tiene como meta analizar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) a partir de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) para determinar los efectos contables, tributarios y financieros de su implementación en activos fijos y de esta manera conocer de que forman ayudan a las empresas ecuatorianas.

En nuestro país son dos las instituciones que regulan las actividades transaccionales de las empresas ecuatorianas: el Servicio de Rentas Internas (SRI), principal recaudador de tributos y la Superintendencia de Compañías, principal organismo regulador de la existencia de las compañías.

Las Normas Internacionales de Información Financiera han sido adoptadas formalmente por la Superintendencia de Compañías, no así por el Servicio de Rentas Internas. Como resultado los estados financieros que serán entregados a la Superintendencia deberán aplicar las NIIF, mientras que para el SRI seguirán presentándose de acuerdo a nuestra legislación tributaria.

De ahí la importancia de conocer si existirían diferencias en la emisión de los estados financieros a nivel de activos fijos según la normativa NEC y NIIF a la cual estén direccionados.

1.2. Objetivos de la investigación

1.2.1. Objetivo general

- Analizar los efectos que ocurren en el manejo de los activos fijos, mediante la implementación de las NIIF.

1.2.2. Objetivos específicos

- Conocer el manejo contable de los activos fijos según las NIIF
- Determinar los cambios contables entre las NEC y NIIF a nivel de activos fijos.
- Determinar impactos tributarios y financieros a las empresas ecuatorianas al valorar los activos fijos de acuerdo a las NIIF.

1.3. Situación práctica que se propone mejorar

Las NEC han sido elaboradas con referencia a las NIIF; las últimas publicaciones de NEC datan del año 2001. De acuerdo a las actualizaciones y mejoras entorno a las NIIF, la normativa contable de nuestro país NEC se encuentran desactualizada.

La historia de la adopción de las NIIF se inicia cuando mediante resolución No. 06.Q.ICI.004 del 21 de agosto de 2006, publicada en Registro Oficial No. 348, se adoptó formalmente las NIIF con el propósito de actualizar nuestra normativa contable acorde a las exigencias y estándares internacionales. Posteriormente, mediante resolución ADM.08199 del 3 de julio de 2008, se ratifica el cumplimiento de esta.

El 20 de noviembre de 2008 se establece el cronograma de aplicación obligatorio de las NIIF para las compañías y entes sujetos al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías.

Las NEC se mantendrán vigentes hasta que las empresas ecuatorianas hayan implementado las NIIF.

Es así, que el sector empresarial ecuatoriano se ve en la necesidad de implementar la normativa internacional para el registro, preparación y presentación de estados financieros, y a su vez reconocer el pago de tributos de acuerdo normativas ecuatorianas.

1.4. Justificación

La Superintendencia de Compañías estableció un cronograma para la implementación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera; dividiendo a las empresas en 3 grupos.

Para el primer grupo, compañías reguladas por la Ley de Mercado de Valores y Auditorías Externas, cuyo periodo de transición inició en el año 2009.

Para el segundo grupo: compañías cuyos activos superen 4 millones de dólares al 31 de diciembre de 2007, entidades de economía mixta, sector público y sucursales de compañías extranjeras. El periodo de transición fue el año 2010, y se aplicarán las normas a partir del 1 de enero de 2011.

Para el último grupo, las PYMES deberán aplicar las NIIF a partir del 1 de enero de 2012. Según la resolución No. SC.Q.ICI.CPAIFRS del 12 de enero de 2011, se consideran PYMES a las personas jurídicas que posean activos totales inferiores a los cuatro millones de dólares, que registren un valor bruto de ventas anuales inferior a cinco millones de dólares y tengan menos de 200 trabajadores (Fig. 1).

La presente investigación estará dirigida al segundo grupo de empresas y servirá de apoyo para dar un mayor entendimiento acerca del entorno futuro que se prevé a nivel de activos fijos.

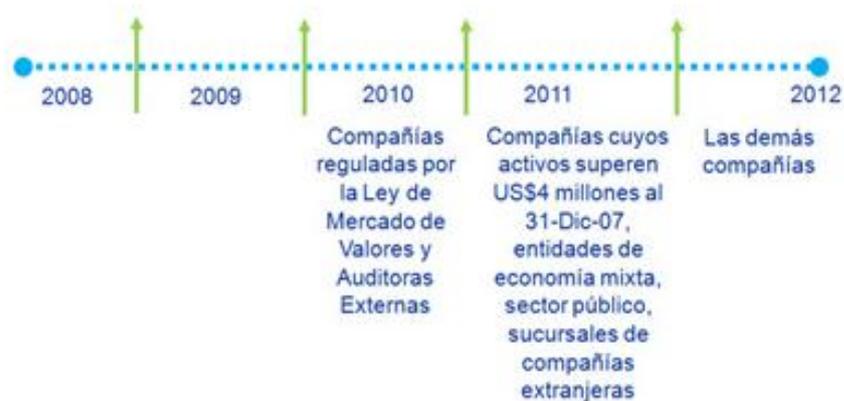


Gráfico 1: Línea de tiempo que grafica el cronograma de aplicación de las NIIF.

Las normativas internacionales son un tema que el país en general necesita conocer, puesto que el panorama de aplicación rige para el presente año y los venideros.

CAPÍTULO 2

2. MARCO REFERENCIAL

2.1. Antecedentes

Desde el año 1999 el lenguaje contable que se ha utilizado en el Ecuador han sido las NEC (Normas Ecuatorianas de Contabilidad) en un total de 27 normas.

El entorno dinámico financiero y contable que vive el país ha sido influenciado por la globalización, determinando la exigibilidad de que el sector empresarial ecuatoriano cuente con principios contables basados en estándares internacionales. Por tal motivo, la Superintendencia de Compañías ha adoptado las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera), cuyo cronograma de aplicación ha iniciado desde el año 2009.

2.2. Fundamentación Teórica

El enfoque a utilizar en la investigación será producto de la combinación del estudio de tipo cuantitativo y cualitativo porque tomará en cuenta el manejo contable de ciertas partidas NIIF y el posterior diagnóstico de los principales efectos de su adopción.

El tipo de metodología a utilizar es documental, mediante el empleo referencial de información textual elaborada por expertos acerca de las NIIF a nivel de activos fijos, leyes contables ecuatorianas, y ejercicios prácticos obtenidos de la web, relacionados al manejo de activos fijos.

Referente a la forma de procesar la información se empleará el método deductivo y el método sintético, de manera que nos podamos anticipar a determinar los principales impactos para las empresas ecuatorianas al adoptar las NIIF relacionadas activos fijos.

Para ilustrar de forma representativa los casos planteados por la normativa, se han desarrollado ejercicios prácticos que permitirán una mejor comprensión. Los estados de situación financiera de algunos de los ejercicios corresponden a información extraída de empresas locales dedicadas a actividades tradicionales como el comercio y que por

seguridad a la información proporcionada no pueden ser revelados sus nombres. De igual forma, las razones sociales empleadas en la presentación de estados financieros han sido modificadas.

2.3. Marco Conceptual

Los conceptos presentados a continuación fueron frecuentemente utilizados durante el desarrollo de esta investigación y han sido tomados de la publicación en recurso informático de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad por parte del colegio de contadores públicos de Pichincha y de las Normas Internacionales de Información Financiera.

Los términos son:

Propiedades, Planta y Equipo.- Activos tangibles que:

- Son retenidos por una empresa para ser usados en la producción o abastecimiento de bienes o servicios, para rentar a terceros o para propósitos administrativos; y
- Se espera sean usados durante más de un período.

Depreciación.- Es la distribución sistemática de la cantidad depreciable de un activo durante su vida útil.

Costo.- Es la cantidad de efectivo o equivalentes de efectivo pagados o el valor justo de otra compensación entregada para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción.

Valor neto realizable.- Es el precio estimado de venta en el curso ordinario de los negocios menos los costos estimados de terminación y los costos estimados necesarios para hacer la venta.

Valor razonable.- Es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, en condiciones de independencia mutua.

Valor 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 uso

Valor razonable menos los costos de venta.- Valor que se puede obtener por venta de un activo o unidad generadora de efectivo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos de enajenación o disposición por otra vía.

Valor de uso.- Es el valor presente de los flujos futuros de efectivos estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

Costos de disposición.- Son los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo o unidad generadora de efectivo, excluyendo los costos financieros y los impuestos a las ganancias.

2.4. Marco Teórico

2.4.1. Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC)

En el año 1975 se aprobaron los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) y se dieron a conocer en el año 1978 por el Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador en la Asamblea Nacional.

Para el año 1987 la Superintendencia de Compañías con un proyecto de ley "Principios de Contabilidad" los dispuso de cumplimiento obligatorio, para todas aquellas entidades sujetas a su control.

Hasta el año 1990 la Federación Nacional de Contadores de manera conjunta con el Instituto Ecuatoriano de Investigación Contable emitieron 14 pronunciamientos sobre Normas de Contabilidad Financiera.

Luego, mediante resolución del 28 de septiembre de 1996 se adoptaron las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) como base para la preparación y emisión de las NEC.

La entrada en vigencia se dio gracias a las resoluciones dadas por la Superintendencia de Compañías, Junta Bancaria y del SRI para el año 1999; fecha desde la cual se han modificado y creado nuevas normas en base a las necesidades del entorno ecuatoriano.

Las NEC han tenido un carácter obligatorio para su aplicación, tomando en consideración las NIC o en su efecto a los PCGA aceptados como apoyo para aquellos asuntos que no consten en las NEC (Cajas, 2005).

2.4.1.1. Manejo de activos fijos con las NEC

El tratamiento de estos rubros se encuentra plasmado en la NEC 12: Propiedad, Planta y Equipo, desarrollada en su totalidad con referencia a la NIC 16. No obstante, la última publicación de NIIF tomada para el desarrollo de esta NEC data de 1993, convirtiéndose en una información desactualizada, luego que la última publicación de NIIF vigente en este tema es del año 2004.

Otra norma ecuatoriana que también trata acerca del manejo de los activos fijos es la NEC 27: Deterioro en el Valor de Activos; que si bien, es

aplicable tanto a los bienes tangibles e intangibles, señala como se deben representar las disminuciones de valor que pudiesen sufrir los activos durante el tiempo de vida útil.

La NEC 27 fue publicada en registro oficial hacia el año 2002, luego que durante el año 2001, el Comité de Pronunciamiento elaborara las normas desde la NEC 18 hasta la 27. Por consiguiente esta normativa igualmente se constituye en una norma desactualizada al encontrarnos con que, la última publicación de NIIF vigente data del año 2004. La normativa internacional homóloga es la NIC 36.

NEC 12 – Propiedad, Planta y Equipo

Los activos se clasifican en activos fijos e intangibles. El rubro de activos fijos es utilizado para emplearlos en procesos productivos, es decir, son adquiridos con la intención de utilizarlos y no venderlos en el ciclo financiero a corto plazo.

Los temas principales tratados en esta normativa son el reconocimiento de los activos, cargos por depreciación y el retiro de activos.

Referente al reconocimiento inicial de los activos fijos, la NEC 12 solo contempla como costos de un activo fijo, los costos incurridos como consecuencia de su instalación.

Acerca de los cargos por depreciación no se detalla cuando iniciará su cálculo para la depreciación pero si especifica que se deberá dejar de depreciar aquel activo que ha sido retirado permanentemente del uso.

En el caso de existir el retiro o la disposición de un activo, esta deberá ser reconocida como utilidad o gasto en el estado de resultados.

En lo relacionado al reconocimiento posterior de un activo la presente NEC reconoce el modelo del costo en donde se requiere que los activos sean registrados en libros a su costo de adquisición menos su depreciación o la cantidad de recuperación.

No obstante, también se habla sobre el modelo de reevaluación, una forma de calcular el valor justo de la propiedad, planta y equipo y el uso de la cantidad revaluada como la base para determinar el cargo por depreciación.

NEC 27 – Deterioro del valor de los activos

La NEC 27 manifiesta que se deberá medir el importe recuperable de un activo siempre y cuando hubiere un indicio del deterioro del activo; en caso de no existir tal indicio no será necesaria dicha estimación.

2.4.2. Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

En el año de 1973 fue creado el Internacional Accounting Standards Comité (IASC), que tuvo a su cargo el fijar regulaciones contables.

A partir de 1987, el IASC, se centro en mejorar su normativa y gracias al apoyo del Internacional Organization of Securities Commissions (IOSCO) se logran publicar 41 normas conocidas como Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) o Internacional Accounting Standards (IAS) y un marco de preparación y presentación de los estados financieros.

Para el año 2001, es reemplazado el IASC por el (Internacional Accounting Standards Board (IASB) como el ente fijador de normas internacionales. Este preservó las NIC publicadas con anterioridad por el IASC y también fueron creadas su propias normas denominadas (Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o Internacional Financial Reporting Standards (IFRS).

El objetivo de todo este continuo cambio de regulaciones se centró en la búsqueda de un mejoramiento en el lenguaje contable – financiero mundial, evitando fraudes y dificultades, para permitir una clara y veraz revisión de los estados financieros de cualquier compañía.

En el Ecuador, la Superintendencia de Compañías impulsó la iniciativa de promover una renovación de las normas contables. Mediante resolución No. 06.Q.ICI.004 del 21 de agosto de 2006, se adoptan las NIIF y dispone que su aplicación sea obligatoria por parte de las compañías y entidades sujetas a control y vigilancia de esta Institución, para el registro, preparación y presentación de estados financieros a partir del 1ro. de enero del 2009.

Con la resolución del 3 de julio de 2008, el Superintendente de Compañías, ratifica el cumplimiento de la resolución del 21 de agosto de 2006. Y, finalmente el 20 de noviembre de 2008, se establece el cronograma de aplicación obligatoria de las NIIF por parte de las compañías y entes sujetos al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías.

2.4.2.1. Manejo de activos fijos con las NIIF

En la presente investigación se ha tratado de analizar aquellas normas internacionales que hacen referencia y que se interrelacionan para poder llegar a conocer el manejo correcto de los activos fijos, para ellos, hemos reconocido a las siguientes:

- NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo
- NIC 36 Deterioro en el valor de activos
- NIC 12 Impuestos Diferidos

A continuación se analizará cada normativa.

NIC 16 - Propiedad, Planta y Equipo

Los temas principales tratados en la NIC 16 son:

- a) Costos en el reconocimiento inicial de un activo
- b) Mediciones del activo después de su reconocimiento
- c) Determinación del valor en libros y cargos por depreciación
- d) Egresos posteriores y disposición

a) Costos en el reconocimiento inicial de un activo

A continuación se detalla como debe ser medido inicialmente un activo y que costos adicionales pueden ser capitalizados.

Reconocimiento Inicial: Inicialmente, es importante reconocer cuando una partida corresponde a un activo. Según el marco conceptual de las NIIF, se reconocerá a un activo si:

- I. Sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo.
- II. El costo del elemento puede medirse con fiabilidad.

Todo aquello que no cumpla estas características será considerado como un gasto.

Y para determinar si pertenece a la clase de activos fijos, la NIC 16 aclara que deberá tener las siguientes características:

- I. Que sea tangible
- II. Que pueda ser empleado en la producción o suministro de bienes, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos.
- III. Pueda ser utilizado durante más de un periodo.

Todo aquello que no cumpla estas características puede ser considerado como activo intangible.

Ejercicio 1.- A continuación trataremos de analizar casos en los que se pone en práctica la medición inicial de un activo.

La compañía Océano Inn, al 1 de octubre ha adquirido una furgoneta para la distribución de sus productos a un costo de 34000 usd mas IVA. La camioneta tiene una vida útil estimada de 4 años y no tiene valor residual (estimación bajo NIIF).

Se desarrollarán dos asientos de diario, el primero referente a la adquisición del vehículo y el segundo referente a la depreciación que sufrirá este.

Asiento Diario

- 1-

01-Oct-2010

Vehículos	34.000.00	
Crédito Fiscal - IVA	4.080.00	
Cuentas por Pagar		37.740.00
1% Retención en la Fuente.		340.00
R/.Adquisición de activo fijo		

Asiento Diario

- 2 -

31-Dic-2010

Depreciación	1416.67 ^(*1)	
Depreciación acum. Vehículos		1416.67
R/.Registra depreciación del activo fijo:		

Análisis:

De acuerdo a nuestra legislación tributaria, los vehículos poseen una vida útil de 5 años.

El detalle de vida útil de 15 años, presentado en el ejercicio, hace referencia a un valor estimado promedio. La estimación del tiempo de vida útil de los activos fijos bajo NIIF, no pueden ser estimado en base a un indicador puntual ya que este tipo de valuaciones corresponden a decisiones gerenciales para poder medir el desgaste real que sufrirá el activo.

En referencia al asiento de diario 1, de acuerdo a lo mencionado en el apartado "Reconocimiento Inicial", podemos decir que el elemento si cumple las condiciones para ser activo, ya que la empresa, al distribuir sus productos a través de la furgoneta se beneficiará con ingresos económicos.

En cuanto a las cuentas contables, al momento de la adquisición ingresó a la cuenta del debe el valor del vehículo, sumando el crédito fiscal adquirido y a la cuenta de haber, el valor a pagar junto al valor de retención.

Referente al asiento 2, como todo artículo depreciable el valor de su deterioro será representado mediante la depreciación, el mismo que fue calculado bajo la siguiente fórmula: Valor del activo / para el tiempo de vida útil = $34.000/48 = 708.33$. Y como el activo se adquirió en octubre, hasta llegar al mes de diciembre, cierre contable, han pasado 2 meses, el valor total por depreciación sería $708.33 \times 2 = 1416.67^{(*3)}$

Los estados financieros quedarían de la siguiente forma:

**Estado de Situación Financiera
Océano Inn
Al 31 de Diciembre de 2010**

Activos

Activos No Corrientes

Propiedad, Planta y Equipos \$ 32.583,332^(*2)

*(*2) Valor del activo fijo - depreciación acumulada = $34.000 - 1.416,67 = 32.583,33$*

Para el balance general se presentará en la información de los activos fijos (Propiedad, planta y equipo) la suma de 32.583.33, que vienen a hacer el valor neto del activo, ya que se está restando el valor de la depreciación.

**Estado de Resultado Integral
Océano Inn
Al 31 de Diciembre de 2010**

Ventas:

(-) Costos de ventas

Margen de Contribución

(-) Costos Fijos

(-) Depreciación \$ 1.416.67 ^(*3)

Para el estado de resultados en la sección “Depreciación” solo le corresponde el valor correspondiente a ese año, como podemos ver representan 1.416,67 dólares, tomados del asiento de diario 2.

Ejemplo 2.- Medición inicial de un activo

La Compañía ABC, adquirió hace 6 años atrás un camión para carga pesada a un costo de 90.000; teniendo un periodo de vida útil de diez años. El gerente de la compañía por las condiciones del motor actual decide reemplazarlo. El costo del nuevo motor es de 40.000 usd. ¿El costo del nuevo motor debe ser reconocido como un activo?, ¿Cuál sería el tratamiento contable de ser considerado como un activo?
(Hansen Holm, Mario Arturo; Hansen Holm, Maria Teresa; Hansen Holm, Juan Carlos; 2009)

Se desarrollarán dos asientos de diario, el primero referente a la situación del activo obsoleto y el segundo referente a la adquisición del nuevo elemento.

Asiento de diario

- 1 -

Depreciación Acumulada	29.849	
Activo Fijo		29.849
R/. Baja de activo obsoleto		

Asiento de diario

- 2 -

Activo Fijo	40.000	
Bancos		40.000
R/. Compra de nuevo motor		

Análisis:

De acuerdo a lo mencionado en los apartados anteriores el elemento, si cumple sus condiciones para ser activo.

Referente al primer asiento, como no se puede determinar el valor en libros del motor antiguo, se tomó como costo referencial el costo del reemplazo trayendo los valores a valor presente, con una tasa de descuento, de acuerdo a lo mencionado en el párrafo 70 de la NIC 16.

Tomando una tasa de descuento del 5% por año, el valor hace 6 años sería:

$$40.000 \times (1+0.05)^{-6} = 29.849 \text{ usd.}$$

Como costo histórico tenemos $(90.000 - 29.849 + 40.000) = 100.151 \text{ usd.}$

La depreciación acumulada al final del sexto año es de $54.000 [((90.000/10 \text{ años}) \times 6 \text{ años})]$. Restando al costo histórico, la depreciación acumulada del motor, el valor según libros del activo en conjunto es de 46.151 usd.

En el segundo asiento de diario se registra la compra del nuevo motor. El valor según libros 46.151 usd, deberán cargarse a la cuenta de Depreciación durante los cuatro años restantes que faltan, para depreciar totalmente el activo.

❖ **Costos adicionales que pueden ser capitalizados:** Un elemento de propiedades, planta y equipo que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se medirá por su costo. Serán reconocidos los siguientes costos:

- Los costos incurridos para la adquisición o construcción:
- Los costos incurridos para añadir a
- Los costos incurridos para sustituir parte de o mantener el elemento.

El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo incluirá los costos de su desmantelamiento, retiro o rehabilitación de la ubicación, cuando constituyan obligaciones en las que incurre la entidad como consecuencia de la instalación del elemento, sumando también, aquellas que surjan como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo. Párrafo IN7, NIC 16.

Los costos que no formarán parte del elemento del activo fijo se detallan a continuación:

- Costos de apertura de una nueva instalación productiva
- Costos de introducción de un nuevo producto o servicio
- Costos de apertura de una sucursal de negocio
- Costos de administración y generales

El saldo en libros de los elementos del costo de un activo fijo dejarán de ser medidos, una vez que el elemento se encuentran listo para comenzar a operar, de manera que la reprogramación de la utilización del elemento no será considerado como saldo en libros, tales como:

- Costos incurridos en un elemento que esta trabajando por debajo de su capacidad o que aún no ha empezado a operar de acuerdo a como se tenía previsto.
- Pérdidas operativas iniciales
- Costos de reubicación o de reorganización

Ejercicio 3.- Costos adicionales que pueden ser capitalizados

Una empresa que esta instalando una planta para comenzar sus operaciones, ha incurrido en siguiente costos.

1.- Pérdidas operativas antes de comenzar con la producción	\$ 5.600
2.- Gastos de manipulación	340
3.- Costos de preparación del sitio	1.200
4.- Consultores expertos en la preparación de la planta	5.000
5.- Costos de retiro de maquinaria pesada, anteriormente instalada en el sitio.	8.000

Análisis:

De acuerdo a lo mencionada el apartado *Costos adicionales que pueden ser capitalizados* el valor total de los costos que pueden ser capitalizados es de 15.140 usd, ya que se estaría excluyendo las pérdidas operativas.

b) Mediciones del activo después de su reconocimiento

Para las mediciones posteriores se podrá elegir como política el modelo de costo o de reevaluación, aplicándose a todos los elementos que compongan un activo fijo.

Modelo del costo

Es el tradicional modelo utilizado por muchos, que incluye la amortización del costo durante la vida útil del activo.

Modelo de reevaluación.

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

razonable al final del periodo sobre el que se informa (Párrafo 31, NIC 16).

El valor razonable de un activo fijo es el valor al que puede ser intercambiado un activo fijo entre partes interesadas, debidamente informadas y a un precio justo, es decir un precio de mercado, no obstante, en caso de no tenerse información disponible de un valor razonable se deberá estimar el valor razonable a través de métodos que puedan medir sus rendimientos o tomando en cuenta su costo de reposición una vez realizada su depreciación.

Si se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, se revaluarán, también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos (Párrafo 36, NIC 16).

Si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una reevaluación, este aumento se reconocerá directamente en otro resultado integral y se acumulará en el patrimonio, bajo el encabezamiento de superávit de reevaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que sea una reversión de un decremento por una reevaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo (Párrafo 39, NIC 16).

Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una reevaluación, tal disminución se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de reevaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida en otro resultado integral reduce el importe acumulado en el patrimonio contra la cuenta de superávit de reevaluación (Párrafo 40, NIC 16).

La frecuencia de las revalorizaciones deberá tomar en cuenta el grado de volatilidad con que se experimente una diferencia significativa entre el valor razonable y su valor en libros; en esos casos se necesitarían reevaluaciones anuales, de lo contrario pueden ser realizadas cada tres o cinco años. Hansen Holm, Mario Arturo; Hansen Holm, Maria Teresa; Hansen Holm, Juan Carlos;. (2009).

Las revaluaciones podrán ser tratadas de la siguiente forma:

- a. Restada contra el valor en libros bruto del activo (Costo histórico mas/menos el respectivo ajuste), de manera que lo que se reexpresa es el valor neto resultante, que debe ser igual al valor revalorizado (tasación del activo). Es decir que en este caso, la depreciación acumulada no sufre ajuste, solamente el costo histórico. Este método se utiliza habitualmente en edificios.

- b. Reexpresada proporcionalmente al cambio en el valor en libros bruto del activo de manera que el saldo en libros del mismo después de la reevaluación o tasación sea igual a su valor revaluado. Es decir, que en este caso, el costo histórico y la depreciación acumulada se ajustan, a través de un factor de proporcionalidad.

Cualquiera de los dos métodos utilizados, deberán mantenerse a lo largo del tiempo (Hansen Holm, Mario Arturo; Hansen Holm, Maria Teresa; Hansen Holm, Juan Carlos, 2009).

Ejercicio 4.- Medición de un activo tomando en cuenta el modelo del costo y el modelo de reevaluación. Para el modelo de reevaluación se ajustó el costo histórico.

La compañía M&C posee una maquinaria a un costo histórico de 500.000 usd. Su depreciación acumulada al 4to. Año es de 100000. El valor de mercado actual manifestado por el perito asciende a 450000. El método para el cálculo de la depreciación es línea recta.

A continuación se presentan los estados financieros, tomando el modelo del costo histórico para realizar las mediciones del activo, después de su reconocimiento inicial:

Compañía M&C
Estado de Situación Financiera
4to. Año

ACTIVOS

Activos Corrientes	
Efectivo y equivalentes	100,000.00
CxC	20,000.00
Inventario	55,717.00
Total activos corrientes	175,717.00
Activos no corrientes	
Propiedad Planta y Eq	500,000.00
Dep. acumulada	-100,000.00
Total activos no corrientes	400,000.00
TOTAL ACTIVOS	575,717.00

PASIVOS

Pasivos Corrientes	
Préstamos Bancarios	72,283.00
Vencimientos deuda	13,198.00
Obligaciones emitidas	6,000.00
CxP	1,000.00
Pasivos Acumulados	2,637.64
Total pasivos corrientes	95,118.64
Pasivos no Corrientes	
Deuda L/P	442,717.00
Reserva Jubilación	1,500.00
Total pasivos no corrientes	444,217.00
TOTAL PASIVOS	539,335.64

PATRIMONIO

Capital Social	27100.00
Utilidad Disponible	9281.36
TOTAL PATRIMONIO	36381.36
PASIVO + PATRIMONIO	575,717.00

Compañía M&C
Estado de Resultado Integral
4to. Año

Ventas	230,000.00
(-)Costo de Venta	186,507.00
Utilidad Bruta	43,493.00
(-)Costos Fijos	1,000.00
(-)Depreciación	25,000.00
Utilidad Operativa	17,493.00
(-)Gastos Operacionales	1,300.00
(-)Gastos no Operacionales	1,400.00
(-)Gastos Financieros	234.00
Resultados antes de intereses e impuestos	14,559.00
Participación a trabajadores 15%	2,183.85
Impuesto a la renta 25%	3,093.79
Utilidad Neta	9,281.36

¿Pero como se presentaría los estados financieros al 5to. Año con el método de reevaluación? Revisando los datos, tenemos lo siguiente:

Costo histórico:	500.000
Depreciación Acumulada hasta el 4to. Año	100.000
Valor de mercado	450.000
Vida útil transcurrida	4 años
Depreciación	25.000 ^(*4)
Vida útil del activo	20 años ^(*5)
Valor en libros al 4to año	400.000 ^(*6)
Valor de reevaluación	50.000 ^(*7)
Nuevo costo histórico	550.000 ^(*8)
Nuevo monto depreciable	450.000 ^(*9)
Años faltantes por depreciar	16 años ^(*10)
Nuevo gasto de depreciación al 5to año	28.125 ^(*11)
Depreciación Acumulada hasta al 5to. Año	128.125 ^(*12)

Cálculos:

(*4) Depreciación Acumulada / Vida útil transcurrida = 100.000 / 4 = 25.000

(*5) Costo histórico / Depreciación anual = 500.000 / 25.000 = 20 años

(*6) Costo histórico – Depreciación acumulada= 500.000 -100.000 = 400.000

(*7) Valor de mercado – Valor en libros al 4to año= 450.000 - 400.000 = 50.000

(*8) Costo histórico + Valor de reevaluación= 500.000 + 50.000 = 550.000

(*9) Nuevo costo histórico – Dep. Acumulada= 550.000-100.000 = 450.000

(*10) Vida útil – vida útil transcurrida = 20 - 4=16

(*11) Nuevo monto depreciable / años faltante por depreciar= 450.000 /16= 28.125 o también valor de reevaluación / años faltantes por depreciar= 50.000/16=3125 + valor de depreciación (25.000)= 28.125.

(*12) Depreciación acumulada al 4to año + Nuevo gasto de depreciación al 5to año = 100.000 + 28.125=128.125.

Compañía M&C
Estado de Situación Financiera
5to. Año

ACTIVOS		Pasivos Corrientes	
Activos Corrientes		Préstamos Bancarios	72,283.00
Efectivo y equivalentes	100,000.00	Vencimientos deuda	13,198.00
CxC	59,559.00	Obligaciones emitidas	6,000.00
Inventario	55,717.00	CxP	1,000.00
Total activos corrientes	215,276.00	Pasivos Acumulados	6,782.46
		Total pasivos corrientes	99,263.46
Activos no corrientes		Pasivos no Corrientes	
Propiedad Planta y Eq	550,000.00	Deuda L/P	442,717.00
Dep.acumulada	-128,125.00	Reserva Jubilación	1,500.00
Total activos no corrientes	421,875.00	Total pasivos no corrientes	444,217.00
TOTAL ACTIVOS	637,151.00	TOTAL PASIVOS	543,480.46
		PATRIMONIO	
		Capital Social	27100.00
		Reserva Valuación	50000.00
		Utilidad Disponible	16570.54
		TOTAL PATRIMONIO	93670.54
		PASIVO + PATRIMONIO	637,151.00

Compañía M&C
Estado de Resultado Integral
5to. Año

Ventas	230,000.00
(-)Costo de Venta	186,507.00
Margen de Contribución	43,493.00
(-)Costos Fijos	1,000.00
(-)Depreciación	28,125.00
Utilidad Operativa	14,368.00
(-)Gastos Operacionales	1,300.00
(-)Gastos no Operacionales	1,400.00
(-)Gastos Financieros	234.00
Resultados antes de interes e impuestos	11,434.00
Participación a trabajadores 15%	1,715.10
Impuesto a la renta 25%	2,429.73
Utilidad Neta	7,289.18

Análisis:

De acuerdo al modelo del costo, el valor de la depreciación sería siendo los 25.000, mientras que el modelo de reevaluación originó un gasto de depreciación mayor, de 28.125, con una diferencia de 3.125.

A continuación, una comparación donde se muestran los estados de resultados bajo los dos métodos, el de costo y el de reevaluación.

Variando solamente el valor del gasto de la depreciación, podemos apreciar una reducción de la utilidad si al medir el valor de los activos, utilizaríamos el modelo de reevaluación (con la eliminación del importe en libros). Siguiendo el modelo de reevaluación, generaría una disminución en el pago del impuesto a la renta y en el 15% de participación a trabajadores, como consecuencia de que la utilidad antes de intereses e impuestos se reduce.

BAJO MODELO DE REVALUACIÓN

Compañía M&C Estado de Resultado Integral 5to. Año

Ventas	230,000.00
(-)Costo de Venta	186,507.00
Margen de Contribución	43,493.00
(-)Costos Fijos	1,000.00
(-)Depreciación	28,125.00
Utilidad Operativa	14,368.00
(-)Gastos Operacionales	1,300.00
(-)Gastos no Operacionales	1,400.00
(-)Gastos Financieros	234.00
Resultados antes de interes e impuestos	11,434.00
Participación a trabajadores 15%	1,715.10
Impuesto a la renta 25%	2,429.73
Utilidad Neta	7,289.18

BAJO MODELO DE COSTO

Compañía M&C Estado de Resultado Integral 5to. Año

Ventas	230,000.00
(-)Costo de Venta	186,507.00
Margen de Contribución	43,493.00
(-)Costos Fijos	1,000.00
(-)Depreciación	25,000.00
Utilidad Operativa	17,493.00
(-)Gastos Operacionales	1,300.00
(-)Gastos no Operacionales	1,400.00
(-)Gastos Financieros	234.00
Resultados antes de interes e impuestos	14,559.00
Participación a trabajadores 15%	2,183.85
Impuesto a la renta 25%	3,093.79
Utilidad Neta	9,281.36

Ejercicio 5.- Ejercicio de reevaluación con activo revaluado por primera vez.

Después del año de transición, el 1 de enero de 2011 la empresa ABC adquirió una maquinaria con un costo de adquisición en 120.000 usd con una vida útil de 5 años y sin valor residual. La compañía adoptó como modelo de valoración posterior al reconocimiento, el de "reevaluación". Al 31 de Diciembre de 2011 el perito valuador determinó que el monto revaluado del activo es de 130,000 usd.

Se cuenta con los siguientes cálculos:

Información inicial

Costo Histórico	120.000
Vida útil	5 años
Depreciación anual 1er año	24.000
Valor en libros al 1er año	96.000

Antes de reevaluación

Costo del activo	120.000
(-) Depreciación Acumulada	<u>24.000</u>
Valor en libros del activo	96.000

Con reevaluación

Costo del activo revaluado	130.000
(-) Valor en libros del activo	<u>96.000</u>
Valor de la reevaluación	34.000

Distribución del valor revaluado

Valor del activo	162.500 ⁽¹⁾
Valor depreciación	<u>32.500⁽²⁾</u>
Valor en libros o monto revaluado	130.000

⁽¹⁾ Para poder realizar la distribución del monto revaluado del activo (en nuestro ejercicio los 130.000 determinado por un perito valuador) y obtener el valor del activo se tomó como referencia fórmula expuesta en el libro *Manual para implementar las Normas Internacionales de Información Financiera* de los hermanos Hansen Holm: (Costo del activo x Costo del activo revaluado) / Valor en libros del activo).

⁽²⁾ Para poder realizar la distribución del monto revaluado del activo (en nuestro ejercicio los 130.000 determinado por un perito valuador) y obtener el valor de la depreciación, se tomó como referencia fórmula expuesta en el libro *Manual para implementar las Normas Internacionales de Información Financiera* de los hermanos Hansen Holm: (Depreciación acumulada del activo x Costo del activo revaluado) / Valor en libros del activo).

El asiento de diario para asentar la depreciación del activo antes de la reevaluación, se presenta a continuación:

Asiento de diario

- 1 -

31-Dic-2011

Depreciación Maquinaria	24.000	
Depreciación acum. Maquinaria		24.000
R/.Registra depreciación de maquinaria		

La cuota de depreciación anual surge de la división del costo histórico 120.000 para el tiempo de vida útil 5 años.

El asiento de diario para asentar la reevaluación, se presenta a continuación:

Asiento de diario

- 2 -

31-Dic-2011

Maquinaria	42.500	
Depreciación acum. Maquinaria		8.500
Reserva de Reevaluación		34.000
R/.Registro de la reevaluación de la maquinaria		

El valor de los 42.500 de la maquinaria, resulta de la resta entre el costo histórico del activo 120.000 menos su nuevo valor, valor calculado luego de la distribución del monto revaluado, 162.500. De igual forma la depreciación de la maquinaria, surge de la resta de la cuota de depreciación inicial 24.000 menos los 32.500, valor calculado luego de la distribución del monto revaluado.

El valor de la reserva de reevaluación surge de la diferencia entre el nuevo valor del activo revaluado determinado por el perito valuador 130.000 y el valor en libros del activo en ese entonces 96.000.

A continuación se presenta el balance general incluyendo la reserva de reevaluación:

Compañía M&C
Estado de Situación Financiera
31 de diciembre de 2011

ACTIVOS		PASIVOS	
Activos Corrientes		Pasivos Corrientes	
Efectivo y equivalentes	404,000.00	Préstamos Bancarios	72,283.00
CxC	60,762.61	Vencimientos deuda	13,198.00
Inventario	55,717.00	Obligaciones emitidas	6,000.00
Total activos corrientes	520,479.61	CxP	1,000.00
		Pasivos Acumulados	2,919.00
		Total pasivos corrientes	95,400.00
Activos no corrientes		Pasivos no Corrientes	
Propiedad Planta y Eq	162,500.00	Deuda L/P	442,717.00
Dep. acumulada	-32,500.00	Reserva Jubilación	1,500.00
Total activos no corrientes	130,000.00	Total pasivos no corrientes	444,217.00
TOTAL ACTIVOS	650,479.61	TOTAL PASIVOS	539,617.00
		PATRIMONIO	
		Capital Social	27100.00
		Reserva Valuación	34000.00
		Utilidad Disponible	49762.61
		TOTAL PATRIMONIO	110862.61
		PASIVO + PATRIMONIO	650,479.61

A continuación se muestran dos estados de resultados, presentando información con reevaluación de activo y sin reevaluación, es decir utilizando el modelo de costo.

Según notamos, el existir reevaluaciones en los activos se genera un menor rubro de utilidad en comparación a la situación en la que no se revalore el activo.

Con la reevaluación, la utilidad neta del ejercicio llegó a ser 49,762.61 dólares, mientras que si no se realiza reevaluación, esta llega a ser igual 55,181.36 dólares.

CON REVALUACIÓN		SIN REVALUACIÓN	
Compañía M&C Estado de Resultado Integral 31 de diciembre de 2011		Compañía M&C Estado de Resultado Integral 31 de diciembre de 2011	
Ventas	301,000.00	Ventas	301,000.00
(-)Costo de Venta	-186,507.00	(-)Costo de Venta	-186,507.00
Utilidad Bruta	114,493.00	Utilidad Bruta	114,493.00
(-)Costos Fijos	-1,000.00	(-)Costos Fijos	-1,000.00
(-)Depreciación	-32,500.00	(-)Depreciación	-24,000.00
Utilidad Operativa	80,993.00	Utilidad Operativa	89,493.00
(-)Gastos Operacionales	-1,300.00	(-)Gastos Operacionales	-1,300.00
(-)Gastos no Operacionales	-1,400.00	(-)Gastos no Operacionales	-1,400.00
(-)Gastos Financieros	-234.00	(-)Gastos Financieros	-234.00
Resultados antes de intereses e impuestos	78,059.00	Resultados antes de intereses e impu	86,559.00
Participación a trabajadores 15%	11,708.85	Participación a trabajadores 15%	12,983.85
Impuesto a la renta 25%	16,587.54	Impuesto a la renta 25%	18,393.79
Utilidad Neta	49,762.61	Utilidad Neta	55,181.36

Ejercicio 6.- Ejercicio de reevaluación con activo ya revaluado. Se tomó como input de información el ejercicio 5.

Al 2do año, el 31 de diciembre de 2012 el valor revaluado asciende a 110.000 usd.

Se cuenta con los siguientes cálculos:

Información inicial

Valor del activo	162.500
Vida útil	2 años
Depreciación	32.500
Depreciación Acumulada	65.000
Valor en libros	97.500
Traspaso de la reserva	8.500

Antes de reevaluación

Costo del activo	162.500
(-) Depreciación Acumulada	<u>65.000</u>
Valor en libros del activo	97.500

Con reevaluación

Costo del activo revaluado	110.000
(-) Valor en libros del activo	<u>97.500</u>
Valor de la reevaluación	12.500

Distribución del valor revaluado

Valor del activo	183.333 ⁽¹⁾
Valor depreciación	<u>73.333⁽²⁾</u>
Valor en libros o monto revaluado	110.000

⁽¹⁾ Para poder realizar la distribución del monto revaluado del activo (en nuestro ejercicio los 110.000) y obtener el valor del activo se tomó como referencia fórmula expuesta en el libro *Manual para implementar las Normas Internacionales de Información Financiera* de los hermanos Hansen Holm: $(\text{Costo del activo} \times \text{Costo del activo revaluado}) / \text{Valor en libros del activo}$.

⁽²⁾ Para poder realizar la distribución del monto revaluado del activo (en nuestro ejercicio los 110.000) y obtener el valor de la depreciación, se tomó como referencia fórmula expuesta en el libro *Manual para implementar las Normas Internacionales de Información Financiera* de los hermanos Hansen Holm: $(\text{Depreciación acumulada del activo} \times \text{Costo del activo revaluado}) / \text{Valor en libros del activo}$.

El asiento de diario para asentar la depreciación del activo antes de la reevaluación, se presenta a continuación:

Asiento de Diario

- 1 -

31-Dic-2012

Depreciación Maquinaria	32.500	
Depreciación acum. Maquinaria		32.500
R/.Registro de depreciación de maquinaria		

La cuota de depreciación anual surge la multiplicación del valor de la depreciación 32.500 por 2 años que han transcurrido. El valor de los 32.500 corresponde a un dato obtenido del ejercicio 5.

Como el activo que se detalla en el ejercicio, ya fue revaluado anteriormente, se deberá realizar el traspaso de la reserva a ganancias retenidas. A continuación el asiento de diario:

Asiento de Diario

- 2-

31-Dic-2012

Reserva de Reevaluación	8.500	
Ganancias Retenidas		8.500
R/.Registra actualización por reevaluación		

El valor de los 8500 corresponde a un dato obtenido del ejercicio 5.

El asiento de diario para asentar la reevaluación, se presenta a continuación:

Asiento de Diario

- 3-

31-Dic-2012

Maquinaria	20.833	
Depreciación acum. Maquinaria		8.333
Reserva de Reevaluación		12.500
R/.Registro de reevaluación de la maquinaria		

El valor de los 20.833 de la maquinaria resulta de la resta entre el costo histórico del activo 162.500 menos su nuevo valor luego de la reevaluación 183.333. De igual forma la depreciación de la maquinaria, que surge de la resta de la depreciación acumulada por 65.000 menos los 73.333 que es el nuevo valor de la depreciación luego de la reevaluación.

El valor de la reevaluación surge de la diferencia entre el nuevo valor del activo revaluado determinado por el perito valuador 110.000 dólares y el valor en libras del activo en ese entonces, 97.500 dólares.

A continuación el balance general:

Compañía M&C
Estado de Situación Financiera
31 de diciembre de 2012

ACTIVOS		PASIVOS	
Activos Corrientes		Pasivos Corrientes	
Efectivo y equivalentes	404,000.00	Préstamos Bancarios	72,283.00
CxC	164,418.92	Vencimientos deuda	13,198.00
Inventario	55,717.00	Obligaciones emitidas	6,000.00
Total activos corrientes	624,135.92	CxP	1,000.00
		Pasivos Acumulados	29,625.19
		Total pasivos corrientes	122,106.19
Activos no corrientes		Pasivos no Corrientes	
Propiedad Planta y Eq	183,333.33	Deuda L/P	442,717.00
Dep. acumulada	-73,333.33	Reserva Jubilación	1,500.00
Total activos no corrientes	110,000.00	Total pasivos no corrientes	444,217.00
TOTAL ACTIVOS	734,135.92	TOTAL PASIVOS	566,323.19
		PATRIMONIO	
		Capital Social	27100.00
		Reserva Valuación	46500.00
		Utilidad Disponible	94212.73
		TOTAL PATRIMONIO	167812.73
		PASIVO + PATRIMONIO	734,135.92

A continuación el estado de resultado:

Compañía M&C	
Estado de Resultado Integral	
31 de diciembre de 2012	
Ventas	301,000.00
(-)Costo de Venta	-186,507.00
Utilidad Bruta	114,493.00
(-)Costos Fijos	-1,000.00
(-)Depreciación	-40,833.33
Utilidad Operativa	72,659.67
(-)Gastos Operacionales	-1,300.00
(-)Gastos no Operacionales	-1,400.00
(-)Gastos Financieros	-234.00
Resultados antes de intereses e impuestos	69,725.67
Participación a trabajadores 15%	10,458.85
Impuesto a la renta 25%	14,816.70
Utilidad Neta	44,450.11

De igual forma, al realizar la reevaluación de un activo ya reevaluado su utilidad sería menor en comparación si se utilizaría el modelo del costo.

c) Determinación del valor en libros y cargos por depreciación

El método de depreciación deberá reflejar el patrón de desgastes acorde a la utilización de los activos fijos, aun si la normativa fiscal presentase diferentes porcentajes de depreciación. De existir el caso esto generaría impuestos diferidos.

El cargo por depreciación deberá ser realizado de forma separada cada parte de un elemento de propiedades planta y equipo que tenga un costo significativo con relación al costo total del activo (Párrafo 43, NIC 16).

La depreciación de un activo fijo comenzará cuando este disponible para su uso hasta que sea dado de baja en cuentas, incluso si durante dicho periodo la partida ha estado sin utilizar (Párrafo IN12, NIC 16).

El método de depreciación aplicado a un activo se revisará, como mínimo, al término de cada cierre anual y, si hubiera habido un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, se cambiará para reflejar el nuevo patrón. Dicho

cambio se considerará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 (Párrafo 61, NIC 16).

De existir indicios de que el activo ha sufrido deterioros se deberá aplicar lo indicado en la NIC 36.

Actualmente, de acuerdo a nuestra normativa tributaria, existen porcentajes de depreciación y tiempo de vida útil para los activos fijos. NIIF, propone utilizar porcentajes de depreciación en base a la situación que rodea a la propiedad, planta y equipo. Para NIIF, no existen porcentajes establecidos, ya que los porcentajes de depreciación o el tiempo de depreciación se determinará en torno al experticia de un perito valuator cuando analice cual ha sido el patrón de consumo del activo.

d) Egresos posteriores y disposición

De surgir permutas de activos se medirá el activo adquirido por su valor razonable, a menos que la permuta carezca de valor comercial o no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. No obstante sino se mide por su valor razonable, se medirá por su valor según libro del activo entregado.

Se determinará si una permuta tiene carácter comercial por la medida en que se espera que cambien los flujos de efectivos como consecuencia de una transacción. Una transacción de intercambio tendrá valor comercial si:

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

(b) el valor específico para la entidad, de la parte de sus actividades afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia del intercambio; y

(c) la diferencia identificada en (a) o en (b) es significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados (Párrafo 25, NIC 16).

No se podrá clasificar como ingresos de actividades ordinarias las ganancias provenientes de la disposición de un activo fijo.

NIC 36 - Deterioro del Valor de los Activos

Los temas principales tratados en la NIC 36 son:

➤ Reconocimiento y medición de pérdida por deterioro

A través de esta norma se pretende expresar directrices del tratamiento contable a seguir cuando se detecte que el valor de los activos o unidades generadoras de efectivo han perdido valor, es decir la forma de representar esas disminuciones que podrían ocurrir durante el periodo contable.

Y es que para considerar correctamente este valor, se necesita asegurarse de que los activos están contabilizados por un monto que no sea superior al Valor Recuperable. Una propiedad planta o equipo, se deteriorará cuando su Valor según libros exceda a su valor recuperable.

Al cierre del balance anual se deberá evaluar si existe algún indicio de deterioro de activo o de las unidades generadores de efectivo. Una unidad generadora de efectivo es el grupo identificable de activos más pequeño que genera entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupo de activos. Si existiera tal indicio, la entidad estimará el importe recuperable del activo. Beltrán, R. (2010).

Para la evaluación se deberá tomar en cuentas las fuentes de información tanto internas como externas.

Entre las fuentes externas, según el párrafo 12 de la NIC 36 constan las siguientes:

- (a) durante el período, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que cabría esperar como consecuencia del mero paso del tiempo o del uso normal;
- (b) durante el período han tenido lugar, o van a tener efecto en el futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la empresa, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que ésta opera, o bien en el mercado al que está vinculado el activo en cuestión;
- (c) durante el período las tasas de interés de mercado, u otras tasas de rendimiento de mercado de inversiones, han sufrido incrementos que probablemente afecten a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor de uso del activo, de forma que disminuyan su importe recuperable de forma significativa;
- (d) el valor en libros de los activos que la empresa presenta en sus estados financieros, es mayor que su valor bursátil;

Entre las fuentes internas, según el párrafo 12 de la NIC 36 constan las siguientes:

- (e) se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo;
- (f) durante el período han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en el futuro inmediato, cambios significativos en la forma o manera en que se usa o se espera usar el activo, que afectarán desfavorablemente a la empresa; entre tales cambios pueden encontrarse los planes de interrupción o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, o que se haya decidido la desapiación del mismo antes de la fecha prevista, y
- (g) se dispone de evidencia, procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, peor que el esperado.

Para poder ubicarnos en el contexto de la NIC 36 es importante recordar lo expuesto en los apartados anteriores, en donde se menciona que, un activo fijo o las unidades generadoras de efectivo se deteriorarán cuando su Valor según libros exceda a su valor recuperable, en la sección del marco conceptual se detalla que el Valor 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 uso.

El valor razonable lo encontramos en un precio donde existe un compromiso formal de venta; en el caso de no disponer de dicha información se podrá recurrir al precio de mercado y en ausencia de las anteriores se tomará como referencia el precio de la transacción mas reciente, si y solo sí, no hayan ocurrido variaciones de tipo económicas entre la fecha de la transacción mas reciente a la fecha que se necesita realizar la estimación. Y para el caso de no existir la información mencionada anteriormente, se realizará un estudio de los resultados de las transacciones con activos que se hayan manejado dentro del mismo sector empresarial.

Referente al valor en uso, el párrafo 30 la NIC 36 indica que para su estimación se deberá tomar en cuenta:

- (a) una estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener del activo;
- (b) las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o en la distribución temporal de dichos flujos de efectivo futuros;
- (c) el valor temporal del dinero, representado por la tasa de interés de mercado sin riesgo;
- (d) el precio por la presencia de incertidumbre inherente en el activo; y
- (e) otros factores, tales como la iliquidez, que los participantes en el mercado

reflejarían al poner precio a los flujos de efectivo futuros que la entidad espera que se deriven del activo.

Y para poder realizar la estimación de los flujos de efectivo futuros se deberá tomar en cuenta lo siguiente:

(a) Las proyecciones de los flujos de efectivo se basarán en hipótesis razonables y fundamentadas, que representen las mejores estimaciones de la gerencia sobre el conjunto de las condiciones económicas que se presentarán a lo largo de la vida útil restante del activo. Se otorgará un mayor peso a las evidencias externas a la entidad.

(b) Las proyecciones de flujos de efectivo se basarán en los presupuestos o pronósticos financieros más recientes, que hayan sido aprobados por la gerencia, excluyendo cualquier estimación de entradas o salidas de efectivo que se espere surjan de reestructuraciones futuras en la que la empresa no se ha comprometido todavía o de mejoras del rendimiento de los activos. Las proyecciones basadas en estos presupuestos o pronósticos cubrirán como máximo un periodo de cinco años, salvo que pueda justificarse un plazo mayor.

(c) Se estimará las proyecciones de flujos de efectivo posteriores al periodo cubierto por los presupuestos o pronósticos más recientes, extrapolando las proyecciones anteriores basadas en ellos, utilizando para los años posteriores escenarios con una tasa de crecimiento nula o decreciente, salvo que se pudiera justificar el uso de una tasa creciente. Esta tasa de crecimiento no excederá de la tasa media de crecimiento a largo plazo para los productos o industrias, así como para el país o países en los que opera la entidad y para el mercado en el que se utilice el activo, a menos que se pueda justificar una tasa de crecimiento mayor.

Ejercicio 7.- Deterioro del valor de los activos

La compañía M&C posee una maquinaria con un costo histórico de 500000 usd. Su depreciación acumulada al 4to. Año es de 100000. La maquinaria puede producir 300.000 usd, en el 5to. año el costo de producción de la máquina fue de 190.000 usd. Por comparaciones con la industria se conoce que el precio comprador corriente de la maquinaria asciende a 380.000. El método para el cálculo de la depreciación es línea recta.

A continuación se presentan los estados financieros, donde se muestran los valores respectivos del enunciado.

Se cuenta con los siguientes cálculos:

Costo histórico	500.000
Depreciación Acumulada al 4to año	100.000
Valor de mercado	450.000
Vida útil transcurrida	4 años
Depreciación anual	25.000 ⁽¹⁾
Vida útil	20 años
Valor en libros al 4to año	400.000 ⁽²⁾
Saldo de reevaluación	50.000 ⁽³⁾
Nuevo costo histórico	550.000 ⁽⁴⁾
Valor razonable	450.000 ⁽⁵⁾
Años que faltan por depreciar	16 años ⁽⁶⁾

⁽¹⁾ Depreciación anual = Depreciación Acumulada al 4to año x Vida útil transcurrida.

⁽²⁾ Valor en libros al 4to año = Costo histórico - Depreciación Acumulada al 4to año.

⁽³⁾ Saldo de reevaluación = Valor de mercado - Valor en libros al 4to año.

⁽⁴⁾ Nuevo costo histórico = Costo histórico + Saldo de reevaluación.

⁽⁵⁾ Valor razonable = Nuevo costo histórico - Dep. acum. al 4to año.

⁽⁶⁾ Años que faltan por depreciar = Vida útil - Vida útil transcurrida.

A continuación el balance general al 4to año:

Compañía M&C
Estado de Situación Financiera
4to. Año

ACTIVOS		PASIVOS	
Activos Corrientes		Pasivos Corrientes	
Efectivo y equivalentes	100,000.00	Préstamos Bancarios	72,283.00
CxC	20,000.00	Vencimientos deuda	13,198.00
Inventario	55,717.00	Obligaciones emitidas	6,000.00
Total activos corrientes	175,717.00	CxP	1,000.00
		Pasivos Acumulados	<u>2,637.64</u>
		Total pasivos corrientes	95,118.64
Activos no corrientes		Pasivos no Corrientes	
Propiedad Planta y Eq	500,000.00	Deuda L/P	442,717.00
Dep. acumulada	-100,000.00	Reserva Jubilación	1,500.00
Total activos no corrientes	<u>400,000.00</u>	Total pasivos no corrientes	444,217.00
TOTAL ACTIVOS	<u>575,717.00</u>	TOTAL PASIVOS	<u>539,335.64</u>
		PATRIMONIO	
		Capital Social	27100.00
		Utilidad Disponible	<u>9281.36</u>
		TOTAL PATRIMONIO	36381.36
		PASIVO + PATRIMONIO	<u>575,717.00</u>

A continuación el estado de resultados al 4to. año:

Compañía M&C	
Estado de Resultado Integral	
4to. Año	
Ventas	230,000.00
(-)Costo de Venta	186,507.00
Utilidad Bruta	43,493.00
(-)Costos Fijos	1,000.00
(-)Depreciación	25,000.00
Utilidad Operativa	17,493.00
(-)Gastos Operacionales	1,300.00
(-)Gastos no Operacionales	1,400.00
(-)Gastos Financieros	234.00
Resultados antes de intereses e impuestos	14,559.00
Participación a trabajadores 15%	2,183.85
Impuesto a la renta 25%	3,093.79
Utilidad Neta	9,281.36

¿Pero como se presentarían los estados financieros al 5to año, si existiese deterioro? Revisando los cálculos, se tiene lo siguiente:

Valor razonable menos costos de venta	380.000 ⁽¹⁾
Valor de uso	110.000 ⁽²⁾
Valor recuperable	380.000 ⁽³⁾
Valor de deterioro	20.000 ⁽⁴⁾
Nuevo cargo de depreciación para el 5to. Año	23.750 ⁽⁵⁾
Depreciación Acumulada para el 5to. Año	123.750
Valor en libros al 5to año	376.250

Cálculos:

(1) Precio Venta – Costo de Venta = 380.000 – 0 = 450.000

(2) Valor Uso Producción – Costo Producción = 300.000 – 190.000 = 110.000

(3) Mayor entre Valor razonable menos costos de venta y el Valor de Uso= 380.000.

(4) Valor en libros – Valor recuperable= 400.000 – 380.000=20.000

(5) Valor recuperable / años faltantes por depreciar = 380.000 /16 =23750

A continuación el balance general:

Compañía M&C			
Estado de Situación Financiera			
5to. Año			
ACTIVOS		PASIVOS	
Activos Corrientes		Pasivos Corrientes	
Efectivo y equivalentes	100,000.00	Préstamos Bancarios	72,283.00
CxC	32,906.40	Vencimientos deuda	13,198.00
Inventario	55,717.00	Obligaciones emitidas	6,000.00
Total activos corrientes	188,623.40	CxP	1,000.00
		Pasivos Acumulados	5,465.80
Activos no corrientes		Total pasivos corrientes	97,946.80
Propiedad Planta y Eq	500,000.00	Pasivos no Corrientes	
Dep. acumulada	-123,750.00	Deuda L/P	442,717.00
Total activos no corrientes	376,250.00	Reserva Jubilación	1,500.00
TOTAL ACTIVOS	564,873.40	Total pasivos no corrientes	444,217.00
		TOTAL PASIVOS	542,163.80
		PATRIMONIO	
		Capital Social	27100.00
		Reserva Valuación	-23750.00
		Utilidad Disponible	19359.60
		TOTAL PATRIMONIO	22709.60
		PASIVO + PATRIMONIO	564,873.40

A continuación el estado de resultados:

Compañía M&C
Estado de Resultado Integral
3to. Año

Ventas	230,000.00
(-)Costo de Venta	186,507.00
Margen de Contribución	43,493.00
(-)Costos Fijos	1,000.00
(-)Depreciación	23,750.00
Utilidad Operativa	18,743.00
(-) Gastos Operacionales	1,300.00
(-) Gastos no Operacionales	1,400.00
(-) Gastos Financieros	234.00
Resultados antes de interes e impuestos	15,809.00
Participación a trabajadores 15%	2,371.35
Impuesto a la renta 25%	3,359.41
Utilidad Neta	10,078.24

A continuación se muestran dos estados de resultados, presentando información con deterioro de activo y sin deterioro.

Según notamos, el existir deterioro en los activos permite aumentar la utilidad, en comparación a la situación en la que el activo no sufra deterioro. Se genera una aumento en el pago de impuestos a la renta, y en el 15% de participación a trabajadores, como consecuencia de que la utilidad antes de intereses e impuestos aumenta.

CON DETERIORO**Compañía M&C
Estado de Resultado Integral
5to. Año**

Ventas	230,000.00
(-)Costo de Venta	186,507.00
Margen de Contribución	43,493.00
(-)Costos Fijos	1,000.00
(-)Depreciación	23,750.00
Utilidad Operativa	18,743.00
(-) Gastos Operacionales	1,300.00
(-) Gastos no Operacionales	1,400.00
(-) Gastos Financieros	234.00
Resultados antes de interes e impuestos	15,809.00
Participación a trabajadores 15%	2,371.35
Impuesto a la renta 25%	3,359.41
Utilidad Neta	10,078.24

SIN DETERIORO**Compañía M&C
Estado de Resultado Integral
5to. Año**

Ventas	230,000.00
(-)Costo de Venta	186,507.00
Margen de Contribución	43,493.00
(-)Costos Fijos	1,000.00
(-)Depreciación	25,000.00
Utilidad Operativa	17,493.00
(-) Gastos Operacionales	1,300.00
(-) Gastos no Operacionales	1,400.00
(-) Gastos Financieros	234.00
Resultados antes de interes e impuestos	14,559.00
Participación a trabajadores 15%	2,183.85
Impuesto a la renta 25%	3,093.79
Utilidad Neta	9,281.36

Ejercicio 8: Ejercicio de deterioro con activo ya revaluado. Se tomó como input la información del ejercicio 5.

Al 2do año, el 31 de diciembre de 2012 la empresa ABC considera conveniente valorizar el activo ya que considera que existe un deterioro.

a.- El precio de comprador corriente del activo reconocido en el mercado es de 90,000 usd.

b.- Los flujos de efectivo para los siguientes 4 años son los siguientes:

Tasa de descuento		8%
	Valor Futuro	Valor Presente
Año 1	15,000.00	13,888.89
Año 2	20,000.00	17,146.78
Año 3	30,000.00	23,814.97
Año 4	40,000.00	29,401.19
TOTAL	105,000.00	84,251.83

Se cuenta con los siguientes cálculos:

Información inicial

Valor del activo	162.500
Consumo Vida útil	2 años
Depreciación	32.500 ⁽¹⁾
Depreciación Acumulada	65.000 ⁽²⁾
Valor en libros	97.500 ⁽³⁾
Traspaso de la reserva	8.500 ⁽⁴⁾

Antes del deterioro

Costo del activo	162.500 ⁽⁵⁾
(-) Depreciación Acumulada	<u>65.000⁽⁶⁾</u>
Valor en libros del activo	97.500

Deterioro

Precio de Venta = 90.000
 Valor de Uso = 84.251,83
 El mayor es Precio de Venta = 90.000

Valor recuperable	90.000
(-) Valor en libros	<u>97.500</u>
Deterioro	- 7.500

Nuevo gasto por depreciación

Costo del activo	162.500
(-) Depreciación Acumulada	65.000
Deterioro	<u>- 7.500</u>
Valor en libros	90.000 / 3 años = 30.000

- (1) Depreciación = Dato obtenido del ejercicio 5.
(2) Depreciación Acumulada = Depreciación x consumo de vida útil
(3) Valor en libros = Valor del activo - Depreciación Acumulada
(4) Traspaso de la reserva = Dato obtenido del ejercicio 5.
(5) Costo de activo antes del deterioro = Dato obtenido del ejercicio 5
(6) Depreciación acumulada antes del deterioro = Dato obtenido del ejercicio 7.

El asiento de diario para asentar la depreciación del activo antes de la reevaluación, se presenta a continuación:

Asiento de Diario

- 1 -

31-Dic-2012

Depreciación Maquinaria	30.000	
Depreciación acum. Maquinaria		30.000
R/.Registro de depreciación de maquinaria		

Asiento de Diario

- 2 -

31-Dic-2012

Reserva de Reevaluación	7.500	
Pérdida por deterioro del valor de las maquinarias		7.500
R/.Registro del deterioro de la maquinaria		

Nos encontramos frente a una pérdida por deterioro de la maquinaria, producto de que el valor en libros del activo es mayor al valor recuperable. Para poder sacar el valor recuperable se tuvo como fuente de información el precio comprador corriente del activo y el valor de uso trayendo a valor presente los flujos de efectivo esperados del elemento. De entre ambos datos se tomó el mayor, siendo este el precio de venta con 90.000, que restado con el valor en libros 97.500 da una pérdida por deterioro de 7.500.

A continuación el balance general:

El valor de la reserva de valuación 26.500, se obtiene de la resta del valor de la reserva antes del deterioro 34.000, menos el valor de la pérdida por deterioro 7.500.

Compañía M&C		Estado de Situación Financiera		31 de diciembre de 2012	
		PASIVOS			
		Pasivos Corrientes			
			Préstamos Bancarios	72,283.00	
			Vencimientos deuda	13,198.00	
			Obligaciones emitidas	6,000.00	
			CxP	1,000.00	
			Pasivos Acumulados	2,919.00	
			Total pasivos corrientes	95,400.00	
		Pasivos no Corrientes			
			Deuda L/P	442,717.00	
			Reserva Jubilación	1,500.00	
			Total pasivos no corrientes	444,217.00	
		TOTAL PASIVOS			
		539,617.00			
		PATRIMONIO			
			Capital Social	27100.00	
			Reserva Valuación	26500.00	
			Utilidad Disponible	101118.98	
			TOTAL PATRIMONIO	154718.98	
		PASIVO + PATRIMONIO			
		694,335.98			
ACTIVOS					
Activos Corrientes					
	Efectivo y equivalentes	404,000.00			
	CxC	134,618.98			
	Inventario	55,717.00			
	Total activos corrientes	594,335.98			
Activos no corrientes					
	Propiedad Planta y Eq	162,500.00			
	Dep. acumulada	-62,500.00			
	Total activos no corrientes	100,000.00			
	TOTAL ACTIVOS	694,335.98			

A continuación el estado de resultados:

Compañía M&C	
Estado de Resultado Integral	
31 de diciembre de 2012	
Ventas	301,000.00
(-)Costo de Venta	-186,507.00
Utilidad Bruta	114,493.00
(-)Costos Fijos	-1,000.00
(-)Depreciación	-30,000.00
Utilidad Operativa	83,493.00
(-)Gastos Operacionales	-1,300.00
(-)Gastos no Operacionales	-1,400.00
(-)Gastos Financieros	-234.00
Resultados antes de intereses e impuestos	80,559.00
Participación a trabajadores 15%	12,083.85
Impuesto a la renta 25%	17,118.79
Utilidad Neta	51,356.36

Los activos fijos también se relacionan y traen consigo una nueva terminología para el país, como lo son los impuestos sobre las ganancias diferidos, que deberían ser analizados al momento de realizar el pago del impuesto a la renta y del 15% de participación a trabajadores.

La finalidad de esta normativa, es determinar el tratamiento contable del impuesto a las ganancias; de acuerdo a nuestra realidad tributaria, el Ecuador presenta como impuestos relacionados a las ganancias, el 25% del impuesto a la Renta, y el 15% de Participación a trabajadores, de ahí, que los impuestos diferidos se verían relacionados con estos dos rubros.

El alcance del impuesto sobre las ganancias aborda otros temas, pero por la temática tratada en la presente investigación solo nos referimos a aquellas transacciones que relacionadas a los activos fijos generen impuestos diferidos.

Los impuestos diferidos surgen cuando existen divergencias entre la información fiscal y tributaria y se presume van a generar un mayor o menor pago del impuesto a las ganancias. Con la nueva normativa que regiría para los activos fijos se generarían impuestos diferidos por:

- La depreciación de un activo que se acelere para efectos fiscales
- Las reevaluaciones de las que sean objetos los activos fijos

No obstante dependiendo de la transacción, aquellas divergencias entre ambos resultados, podrán ser diferencias permanentes o temporales.

Son diferencias permanentes, aquellas diferencias que nunca podrán ser superadas en el tiempo. Refiérase a ingresos y/o gastos que son considerados en la información contable pero no en la información tributaria o viceversa.

Las diferencias permanentes podrán ser positivas o negativas:

- Diferencia permanente positiva.- Cuando un gasto contable no es deducible fiscalmente; aumentará el resultado.
- Diferencia permanente negativa.- Cuando un ingreso contable no es deducible fiscalmente; disminuirá el resultado.

Respecto a las diferencias temporales, son diferencias temporales, aquellas que en algún momento desaparecerán y aquel impuesto pagado de menos o de más se compensará en los dos resultados, el fiscal y el contable, aunque el impuesto se liquidara de forma distinta. Al igual que las diferencias permanentes, estas también pueden ser negativas o positivas. Las diferencias temporales positivas se producen cuando se tienen más impuestos por pagar, mientras que las diferencias temporales negativas implican menos impuestos a pagar, disminución del beneficio contable.

A su vez, también encontramos:

- Diferencias temporales gravables o imponibles.- Darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuesto en los ejercicios futuros.
- Diferencias temporales deducibles.- Darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros. <http://plancontable2007.com/guia-rapida/-ii-normas-de-registro-y-valoracion/13-impuestos-sobre-beneficios.html> (CIPREUS SL).

Producto de las diferencias temporarias podrán surgir pasivos y/o activos por impuestos diferido. A continuación un cuadro explicativo para reafirmar lo expuesto en el apartado anterior.

	Diferencias Temporarias	
	Imponibles (Pasivos)	Deducibles (Activos)
Activos	Valor en libros > base fiscal	Valor en libros < base fiscal
Pasivos	Valor en libros < base fiscal	Valor en libros > base fiscal

Gráfico 2: Impuestos diferidos – diferencias temporarias.

Fuente: Deloitte and Touch, *NIC 12 Impuesto a las Ganancias*, Noviembre 2009.

En cuanto a su consideración contable, las diferencias temporarias se clasificarán como imponibles cuando, debido a que el valor contable del activo es mayor que su base fiscal o bien a que el valor contable del pasivo es menor que su base fiscal, den lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros. Los rubros afectados podrán ser contabilizados en la cuenta Pasivos por Diferencias Imponibles, sin perjuicio que el interesado utilice alguna otra cuenta.

Por otra parte, serán consideradas diferencias temporarias deducibles aquéllas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, en razón de que el valor contable activo es menor que su base fiscal o bien porque el valor contable del pasivo es mayor que su base fiscal, se podrá reconocer como cuenta contable, la cuenta activos por diferencias deducibles, sin perjuicio que el interesado utilice alguna otra cuenta.

Concepto	Activo diferido	Pasivo Diferido
Naturaleza	Pendiente de cobrar	Pendiente de pagar
Tipo de diferencia temporal	Deducible o a no pagar en el futuro	Imponible o a pagar en el futuro
Surge en activos cuando:	Exceso del valor fiscal sobre el valor contable	Exceso de valor contable sobre el valor fiscal (lo más común)
Surge en pasivos cuando:	Exceso del valor contable sobre el valor fiscal (lo más común)	Exceso de valor fiscal sobre el valor contable
Ejemplos más comunes	Valor contable de pasivos por provisiones que no fueron deducibles, pero que lo serán en el futuro	Valor neto contable superior a el valor neto fiscal de activos fijos, por deducir fiscalmente más rápido que contablemente

Gráfico 3: Diferencias entre activo diferido y pasivo diferido.

Fuente: José Gerardo De La Vega Meneses, *Operativa de la norma internacional de contabilidad 12 relativa a impuestos diferidos*, 2008.

Acercas del tratamiento tributario de los activos fijos el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (R-LORTI) nos detalla cuales son los ingresos/gastos deducibles o no según nuestra legislación:

Art. 28.- Gastos generales deducibles.-

6. Depreciaciones de activos fijos.

a) La depreciación de los activos fijos se realizará de acuerdo a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil y la técnica contable. Para que este gasto sea deducible, no podrá superar los siguientes porcentajes:

(I) Inmuebles (excepto terrenos), naves, aeronaves, barcasas y similares 5% anual.

(II) Instalaciones, maquinarias, equipos y muebles 10% anual.

(III) Vehículos, equipos de transporte y equipo caminero móvil 20% anual.

(IV) Equipos de cómputo y software 33% anual.

En caso de que los porcentajes establecidos como máximos en este Reglamento sean superiores a los calculados de acuerdo a la naturaleza

de los bienes, a la duración de su vida útil o la técnica contable, se aplicarán estos últimos.

b) Cuando el contribuyente haya adquirido repuestos destinados exclusivamente al mantenimiento de un activo fijo podrá, a su criterio, cargar directamente al gasto el valor de cada repuesto utilizado o depreciar todos los repuestos adquiridos, al margen de su utilización efectiva, en función a la vida útil restante del activo fijo para el cual están destinados, pero nunca en menos de cinco años. Si el contribuyente vendiere tales repuestos, se registrará como ingreso gravable el valor de la venta y, como costo, el valor que faltare por depreciar. Una vez adoptado un sistema, el contribuyente solo podrá cambiarlo con la autorización previa del respectivo Director Regional del Servicio de Rentas Internas;

f) Cuando un contribuyente haya procedido al revalúo de activos fijos, podrá continuar depreciando únicamente el valor residual. Si se asigna un nuevo valor a activos completamente depreciados, no se podrá volverlos a depreciar. En el caso de venta de bienes revaluados se considerará como ingreso gravable la diferencia entre el precio de venta y el valor residual sin considerar el revalúo;

Art. 29.- Otras deducciones.- Son también deducibles, siempre que estén vinculados directamente con la generación de los ingresos gravados, los siguientes rubros:

6. Las pérdidas por venta de activos fijos, entendiéndose como pérdida la diferencia entre el valor no depreciado del bien y el precio de venta si éste fuere menor.

A continuación se desarrollan ejercicios aplicados a los impuestos diferidos. Para el desarrollo de los ejercicios es necesario tener en claro los siguientes conceptos:

Resultado Contable.- Es la ganancia neta o la pérdida neta del ejercicio antes de deducir el gasto por el impuesto sobre las ganancias. Hansen Holm, Mario Arturo; Hansen Holm, Maria Teresa; Hansen Holm, Juan Carlos;. (2009).

Base Imponible o Resultado Fiscal.- Ganancia o pérdida del ejercicio, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal, sobre la cual se calculan los impuestos a pagar (o recuperar). Hansen Holm, Mario Arturo; Hansen Holm, Maria Teresa; Hansen Holm, Juan Carlos;. (2009).

Ejercicio 9.- Impuestos diferidos

Al año 5, la Empresa M&C adquiere un activo fijo cuyo valor es de 8000, de acuerdo a la normativa fiscal su depreciación debe ser a 3 años, mientras que de acuerdo a la normativa NIIF, su depreciación, debe ser a 2 años. Calcular la diferencia que surgirían solo en el pago del Impuesto a la Renta.

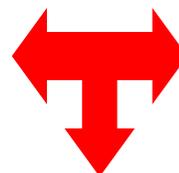
Cuota de depreciación base fiscal = $8000/3\text{años} = 2666.6666$

Cuota de depreciación base contable = $8000/2\text{años} = 4000$

Para el 5to. Año los estados financieros quedarían de la siguiente forma:

Compañía M&C		Estado de Situación Financiera	
		5to. Año	
ACTIVOS		PASIVOS	
Activos Corrientes		Pasivos Corrientes	
Efectivo y equivalentes	100,000.00	Préstamos Bancarios	64,283.00
CxC	33,695.41	Vencimientos deuda	13,198.00
Inventario	55,717.00	Obligaciones emitidas	6,000.00
Total activos corrientes	189,412.41	CxP	2,383.47
		Imp.a la Rta cte	7,839.62
Activos no corrientes		Total pasivos corrientes	93,704.09
Propiedad Planta y Eq	8,000.00	Pasivos no Corrientes	
Dep.acumulada	-4,000.00	Deuda L/P	48,439.46
Total activos no corrientes	4,000.00	Reserva Jubilación	1,500.00
TOTAL ACTIVOS	193,412.41	Imp.a la Rta. Diferido	-283.33
		Pasivo por dif.temp. Impon.	283.33
		Total pasivos no corrientes	49,939.46
		TOTAL PASIVOS	143,643.55
		PATRIMONIO	
		Capital Social	27100.00
		Utilidad Disponible	22668.86
		TOTAL PATRIMONIO	49768.86
		PASIVO + PATRIMONIO	193,412.41

BASE FISCAL		BASE CONTABLE	
Compañía M&C Estado de Resultados 5to Año		Compañía M&C Estado de Resultados 5to. Año	
Ventas	230,000.00	Ventas	230,000.00
(-)Costo de Venta	186,507.00	(-)Costo de Venta	186,507.00
Margen de Contribución	43,493.00	Margen de Contribución	43,493.00
(-)Costos Fijos	1,000.00	(-)Costos Fijos	1,000.00
(-)Depreciación	2,666.67	(-)Depreciación	4,000.00
Utilidad Operativa	39,826.33	Utilidad Operativa	38,493.00
(-)Gastos Operacionales	1,300.00	(-)Gastos Operacionales	1,300.00
(-)Gastos no Operacionales	1,400.00	(-)Gastos no Operacionales	1,400.00
(-)Gastos Financieros	234.00	(-)Gastos Financieros	234.00
Resultados antes de interes e impts	36,892.33	Resultados antes de interes e impts	35,559.00
Participación a trabajadores 15%	5,533.85	Participación a trabajadores 15%	5,333.85
Impuesto a la renta 25%	7,839.62	Impuesto a la renta 25%	7,556.29
Utilidad Neta	23,518.86	Utilidad Neta	22,668.86



$$\text{Diferencia Temporal Imponible} = 36.892,33 - 35.559,00 = 1.333,3333$$

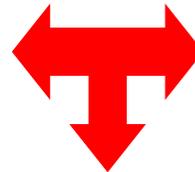
$$\text{Pasivo por Impuesto Diferido} = 7,839.62 - 7,556.29 = 283,3333$$

Nos encontramos frente a una diferencia temporal imponible, la Base Fiscal es mayor que la Base Contable o lo que es lo mismo, la Base Contable es menor que la Base Fiscal, dando como resultado un pasivo diferido. Existirá una mayor cantidad a pagar por impuestos en ejercicios futuros.

Para el 6to. Año los estados financieros quedarían de la siguiente forma:

Compañía M&C		Estado de Situación Financiera	
		6to. Año	
ACTIVOS		PASIVOS	
Activos Corrientes		Pasivos Corrientes	
Efectivo y equivalentes	100,000.00	Préstamos Bancarios	64,283.00
CxC	58,980.81	Vencimientos deuda	13,198.00
Inventario	55,717.00	Obligaciones emitidas	6,000.00
Total activos corrientes	214,697.81	CxP	1,000.00
		Imp.a la Rta cte	7,839.62
Activos no corrientes		Total pasivos corrientes	92,320.62
Propiedad Planta y Eq	8,000.00	Pasivos no Corrientes	
Dep.acumulada	-8,000.00	Deuda L/P	48,439.46
Total activos no corrientes	-	Reserva Jubilación	1,500.00
TOTAL ACTIVOS	214,697.81	Imp.a la Rta. Diferido	-283.33
		Pasivo por dif.temp. Impon.	283.33
		Total pasivos no corrientes	49,939.46
		TOTAL PASIVOS	142,260.08
		PATRIMONIO	
		Capital Social	27100.00
		Utilidad Disponible	45337.73
		TOTAL PATRIMONIO	72437.73
		PASIVO + PATRIMONIO	214,697.81

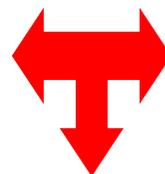
BASE FISCAL		BASE CONTABLE	
Compañía M&C		Compañía M&C	
Estado de Resultados al año 6to		Estado de Resultados al año 6to	
Ventas	230,000.00	Ventas	230,000.00
(-)Costo de Venta	186,507.00	(-)Costo de Venta	186,507.00
Margen de Contribución	43,493.00	Margen de Contribución	43,493.00
(-)Costos Fijos	1,000.00	(-)Costos Fijos	1,000.00
(-)Depreciación	2,666.67	(-)Depreciación	4,000.00
Utilidad Operativa	39,826.33	Utilidad Operativa	38,493.00
(-)Gastos Operacionales	1,300.00	(-)Gastos Operacionales	1,300.00
(-)Gastos no Operacionales	1,400.00	(-)Gastos no Operacionales	1,400.00
(-)Gastos Financieros	234.00	(-)Gastos Financieros	234.00
Resultados antes de interes e impts	36892.33	Resultados antes de interes e impts	35559.00
Participación a trabajadores 15%	5,533.85	Participación a trabajadores 15%	5,333.85
Impuesto a la renta 25%	7,839.62	Impuesto a la renta 25%	7,556.29
Utilidad Neta	23,518.86	Utilidad Neta	22,668.86



Pasivo por Impuesto Diferido= 7,839.62 – 7,556.29 = 283,3333

Para el 7mo. Año los estados financieros quedarían de la siguiente forma:

BASE FISCAL		BASE CONTABLE	
Compañía M&C Estado de Resultados al año 7mo		Compañía M&C Estado de Resultados al año 7mo	
Ventas	230,000.00	Ventas	230,000.00
(-)Costo de Venta	186,507.00	(-)Costo de Venta	186,507.00
Margen de Contribución	43,493.00	Margen de Contribución	43,493.00
(-)Costos Fijos	1,000.00	(-)Costos Fijos	1,000.00
(-)Depreciación	2,666.67	(-)Depreciación	1,000.00
Utilidad Operativa	39,826.33	Utilidad Operativa	42,493.00
(-)Gastos Operacionales	1,300.00	(-)Gastos Operacionales	1,300.00
(-)Gastos no Operacionales	1,400.00	(-)Gastos no Operacionales	1,400.00
(-)Gastos Financieros	234.00	(-)Gastos Financieros	234.00
Resultados antes de interes e impts	36,892.33	Resultados antes de interes e impts	39,559.00
Participación a trabajadores 15%	5,533.85	Participación a trabajadores 15%	5,933.85
Impuesto a la renta 25%	7,839.62	Impuesto a la renta 25%	8,406.29
Utilidad Neta	23,518.86	Utilidad Neta	25,218.86



Pasivo por Impuesto Diferido= 7,839.62 – 8,406.29 = -566,666

Al año 7mo, se han compensado los valores.

Los asientos contables se muestran a continuación:

Asiento de diario

-1-

5to Año		
Impuesto a la Renta Corriente	7.839,62	
Caja		- 7.839,62
R/. Pago de impuesto a la Renta		

Asiento de diario

-2-

5to Año		
Impuesto a la Renta Diferido	-283,33	
Pasivo por Diferencias Imponibles		283,33
R/. Impuestos diferidos		

Asiento de diario

-3-

6to Año		
Impuesto a la Renta Corriente	7.839,62	
Caja		- 7.839,62
R/. Pago de impuesto a la Renta		

Asiento de diario

-4-

6to Año		
Impuesto a la Renta Diferido	-283,33	
Pasivo por Diferencias Imponibles		283,33
R/. Impuestos diferidos		

Asiento de diario

-5-

7mo Año		
Impuesto a la Renta Corriente	7.839,62	
Caja		- 7.839,62
R/. Pago de impuesto a la Renta		

Asiento de diario

-6-

7mo Año		
Impuesto a la Renta Diferido	-566,66	
Pasivo por Diferencias Imponibles		566,66
R/. Impuestos diferidos-		

CAPÍTULO 3

3. RESOLUCIÓN

3.1. Propuesta de mejoramiento de la situación práctica

La presente investigación trató de analizar impactos para las empresas ecuatorianas, al adoptar las NIIF a nivel de activos fijos.

3.2. Viabilidad de la propuesta

Una vez realizado el análisis conceptual considero que la presente investigación servirá como un apoyo a empresas ecuatorianas a entender el entorno de activos fijos bajo NIIF y poder tomar decisiones.

3.3. Conclusiones

1. Con el manejo de los activos fijos bajo NIIF conoceremos su valor real, y no un valor acorde a requerimientos tributarios.
2. El existir reevaluaciones o deterioros muy frecuentes en los activos, incidirá en que los rubros de utilidad y patrimonio de los ejercicios contables sean muy fluctuantes.
3. Las NIIF a nivel de activos fijos no impone reglas, por cuanto su aplicación corresponde a una decisión netamente gerencial.
4. Una vez, implantada las NIIF para activos fijos, las empresas ecuatorianas deberán analizar si los activos fijos han sufrido reevaluaciones o deterioro, realizar una nueva asignación del valor residual de su activo fijo si existiese, cambiar la vida estimada del activo si aplicare, hacer un recálculo de la depreciación debido a lo anterior mencionado y por ende determinar una depreciación adecuada para sus activos.
5. Una vez implementadas la NIIF a nivel de activos fijos existirán diferencias entre la información tributaria y contable, pero podrán tratarse a través de los impuestos diferidos.

6. A diferencia de los impuestos corrientes, los impuestos diferidos no se pagan o se cobran directamente, sino que se reconocen y se dan de baja contablemente, esto es con la finalidad de contemplar aquellos rubros que no coinciden entre los impuestos pagados por las empresas y aquellos considerados como gasto contablemente.

3.4. Recomendaciones:

1. Se recomienda evaluar las variaciones que pueden sufrir los activos fijos a los largo de su vida útil y establecer el motivo de las fluctuaciones.
2. Se recomienda a las compañías ecuatorianas invertir en la preparación intelectual del personal contable acerca de las NIIF, a fin de evaluar exitosamente, si se deben realizar valuaciones a los activos o no.
3. Se recomienda a las compañías ecuatorianas invertir en las actualizaciones o mejoras a software contables, en caso de requerirse, debido a que los sistemas podrían tener fijos los porcentajes de depreciación y en caso de existir variaciones el porcentaje no correspondería al real.

BIBLIOGRAFÍA

Beltrán, R. (2010). *IFRS, Actualización Profesional Seminario – Taller*. Guayaquil, Edificio Favorita.

Cajas, L. (2005). Estudio comparativo de las normas contables vigentes con las normas de información financiera y su aplicatividad en las compañías del Ecuador. En *Memoria para optar al título de Auditora en Control de Gestión*. Guayaquil: Instituto de Ciencias Matemáticas, Escuela Superior Politécnica del Litoral.

Colegio de Contadores de Sucumbios. (17 de junio de 2010). www.ccsuc.com.ec. Obtenido de <http://www.ccsuc.com.ec/files/Informe%20NIIF%20NIC%20vs.%20NEC.pdf>

Colegio de contadores públicos de Pichincha. (15 de junio de 2010). www.ccpp.org.ec. Recuperado el 15 de junio de 2010, de <http://www.ccpp.org.ec/descargas/nec/NEC12.DOC>

Hansen Holm, Mario Arturo; Hansen Holm, Maria Teresa; Hansen Holm, Juan Carlos;. (2009). *NIIF: Teoría y Practica Ecuador. Manual para implementar las Normas Internacionales de Información Financiera*. Quito: Textos del Pacífico.

Internacional Accounting Standards Board. (17 de junio de 2010). www.iasb.org. Obtenido de <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/C624E340-0D7F-4409-9EC1->

Sierra, C. E. (19 de Julio de 2010). www.riveredo.com. Obtenido de <http://riveredo.com/2/Costos3.html>

Vidaurre, M. A. (20 de julio de 2010). www.pucp.edu.pe/rpo/. Obtenido de http://macareo.pucp.edu.pe/~mplaza/001/apuntes_de_clases/matefinanciera/tasasinteres.pdf

www.normasinternacionalesdecontabilidad.es. (19 de julio de 2010). Obtenido de <http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/NIC32.pdf>