



RESUMEN

La adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) procura mejorar la comparabilidad en los estados financieros, logrando con esto que sea un lenguaje contable-financiero común entre los usuarios de la información financiera, no solamente dentro del territorio nacional sino también fuera de él.

La presente tesis NIC 16: Guía Teórica y Práctica del Inmovilizado Material, tiene como objetivo principal analizar los aspectos más relevantes que trae consigo las normas internacionales en lo referente al tratamiento contable de la Propiedad, planta y equipo; aplicado a casos prácticos de nuestra realidad nacional.

Este trabajo consta de 5 capítulos, los cuales inician con la base teórica indispensable para el correcto entendimiento de los casos prácticos que se plantean a continuación. Cada uno de los capítulos referentes al tratamiento contable del Inmovilizado Material son los siguientes: 1. Reconocimiento 2. Adquisición 3. Permanencia 4. Disposición y 5. Adopción por primera vez.

Con el desarrollo de nuestra tesis queremos contribuir con la ciudadanía al entendimiento de las normas para establecer medidas que contribuyan al fortalecimiento de su actividad empresarial y proveer de una fuente de investigación para docentes, estudiantes y profesionales del área contable.

Palabras clave: Normas Internacionales de Contabilidad, inmovilizado material, propiedad planta y equipo, activos fijos, amortizaciones, costo, revaluación, pérdida por deterioro.



ABSTRACT

Summary

The adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) seeks to improve the comparability of financial statements, obtaining with this to be a financial-accounting language common among users of financial information, not only within the national territory but also outside of it.

This thesis IAS 16: Theoretical Practice Guide of Property plant and equipment, main objective is to analyze the most relevant aspects that brings international standards regarding the accounting treatment of property plant and equipment, applying to case studies of our reality national.

This paper consists of five chapters, each beginning with the theoretical case indispensable for the proper understanding of the practical cases encountered below. The chapters, each concerning the accounting treatment plant and equipment are as follows: 1. Recognition 2. Acquisition 3. Permanence 4. Disposition and 5. First-time Adoption.

With the development of our thesis we contribute to the understanding of citizenship rules to establish measures that will contribute to strengthening their business and provide a source of research for teachers, students and accounting professionals.

Keywords: International Accounting Standards, property plant and equipment, fixed assets, depreciation, cost, revaluation, impairment loss.



INDICE

INTRODUCCIÓN	10
CAPÍTULO 1. RECONOCIMIENTO DEL INMOVILIZADO MATERIAL	12
Características Generales	12
Definición del Inmovilizado Material	12
Reconocimiento del Inmovilizado Material	13
Clasificación	15
Concepto de las cuentas del Inmovilizado Material	16
Movimiento contable de las cuentas	18
CAPÍTULO 2. ADQUISICION DEL INMOVILIZADO MATERIAL	
Valoración Inicial	19
Descuentos en el momento de adquisición	19
Provisión de Desmantelamiento Rehabilitación y Retiro del Inmovilizado Material	20
Intereses en el Precio de Adquisición	22
Permuta del Inmovilizado Material	24
Repuestos y Herramientas	26
Adquisición de bienes combinados	26
Consideraciones Adicionales	30
Construcción propia del Inmovilizado Material	31
Bienes Importados	32
Casos prácticos con IVA y retenciones	33
Relación con la normativa vigente	39



CAPÍTULO 3. PERMANENCIA DEL INMOVILIZADO MATERIAL

Depreciaciones o Amortizaciones	41
Método de Depreciación	43
Vida útil y económica de un activo	44
Valoración Posterior	46
Modelo contable del costo	47
Deterioro del valor de los activos	49
Identificación de que un activo podría estar deteriorado	50
Causas por las que un activo podrá estar deteriorado	52
Acerca de la proyección de flujos de efectivo futuros	52
Provisión de Desmantelamiento Rehabilitación y Retiro del Inmovilizado Material/continuación	58
Tratamiento contable utilizando el modelo del revalorizado	64
Modificaciones posteriores	70
Costo de revisión general y grandes reparaciones	72

CAPÍTULO 4 DISPOSICIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL

Enajenación o venta del Inmovilizado Material	75
Ventas a crédito del Inmovilizado Material	78
Bajas del Inmovilizado Material	80
Donaciones del Inmovilizado Material	81
Expropiación del Inmovilizado Material	83

CAPÍTULO 5 ADOPCION POR PRIMERA VEZ

Información General	85
Consideraciones del Inmovilizado material	86
Uso del valor razonable como costo atribuido	86
Información disponible	87
Para elaborar el balance de apertura	88



CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	90
BIBLIOGRAFIA	93



UNIVERSIDAD DE CUENCA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

ESCUELA DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA

“NIC 16: GUÍA TEÓRICA Y PRÁCTICA DEL INMOVILIZADO MATERIAL”

**TESIS PREVIA A LA
OBTENCIÓN DEL
TÍTULO DE CONTADOR
PÚBLICO AUDITOR.**

AUTORES: MARÍA AUGUSTA SARMIENTO CÁRDENAS.

JORGE LUIS HERAS MONTESDEOCA.

DIRECTOR: ING. HÉCTOR MALLA

CUENCA – ECUADOR

2010.



DEDICATORIA

La presente tesis se la dedicamos a nuestros padres, que gracias a su apoyo y entrega hemos podido concluir nuestros estudios universitarios; y a nuestra familia por ayudarnos a cumplir nuestros objetivos como persona y estudiante.

Además dedicamos a nuestros compañeros y amigos que han llenado de alegría nuestros días de vida estudiantil



AGRADECIMIENTO

Expresamos nuestro sincero agradecimiento a todas las personas que de una u otra forma colaboraron en la realización de esta tesis.

Agradecemos a Dios por prestarnos la vida, a nuestros padres por el apoyo incondicional por su esfuerzo diario que ayudaron en gran manera al desarrollo de nuestra tesis.

De manera especial expresamos nuestro reconocimiento y gratitud al Ing. Héctor Malla director de tesis cuya colaboración se convirtió en pilar fundamental en la realización de este trabajo.



Responsabilidad de la Autoría

Los contenidos, así como las opiniones y comentarios de la presente tesis son exclusiva responsabilidad de los autores:

Jorge Luis Heras M.

María Augusta Sarmiento C.



INTRODUCCIÓN

En la actualidad este mundo globalizado está caracterizado por el cambio: la economía está evolucionando hacia la globalización e internacionalización de los negocios, por ello la Superintendencia de Compañías en el 2006 mediante resolución N°06.QICI.004 del 21 de Agosto, publicada en el Registro Oficial N° 348 del 4 de septiembre de aquel año dispuso la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para las compañías y entidades sujetas a su control y vigilancia, para la presentación de los estados financieros a partir del 1 de enero del 2009.

Esta noticia trajo muchas interrogantes tanto a los directivos empresariales como a los profesionales contables sobre si el Ecuador estaba preparado para este proceso, sin embargo algunos profesionales comenzaron a capacitarse en el exterior ya que en nuestro territorio no existía muchas personas cabalmente capacitadas en el tema, pues debíamos observar otros entornos que ya habían empezado a adoptar las normas internacionales.

Era ya el 2008 (año de transición) y la mayoría de las empresas no habían tomado medidas para adoptar el cuerpo legal es por ello que ante el pedido del Gobierno Nacional de prorrogar la entrada en vigencia de las NIIF, justificando que no era el mejor momento para la adopción, pues las empresas tendrían que enfrentar los posibles impactos de la crisis financiera global. El 20 de noviembre de 2008 mediante Resolución N°08.G.DSC, la Superintendencia de Compañías resolvió establecer un cronograma de aplicación para que paulatinamente las empresas de acuerdo a la siguiente clasificación vayan adoptando la normativa:

Empresas auditoras y compañías que cotizan en bolsa de valores: 1 de Enero de 2010.

Empresas con activos totales superiores a 4 millones de dólares: 1 de Enero de 2011.

Todas las demás: 1 de Enero de 2012.



Además se menciona que en el año de transición las empresas deberán establecer un cronograma de implementación con los siguientes componentes:

1. Un plan de capacitación.
2. El plan de implementación.
3. El diagnóstico de los principales impactos en la empresa.

La información mencionada anteriormente debe ser aprobada por la junta general de accionistas o por el organismo que estatutariamente esté facultado para tales efectos o por el apoderado en el caso de empresas extranjeras que ejerzan actividades en el país. Además se deberán elaborar para el período de transición:

1. Conciliaciones del patrimonio neto reportado bajo Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) al patrimonio bajo NIIF.
2. Conciliaciones del Estado de Resultados bajo NEC al estado de resultados bajo NIIF.
3. Explicación de cualquier ajuste material al estado de flujos del efectivo (si lo hubiere) previamente presentado bajo NEC.

En nuestro país el primer grupo ya ha implementado NIIF y el segundo grupo está en el año de transición, al ser esto nuevo para muchos profesionales contables y demás interesados en el tema con el presente trabajo pretendemos dar una pequeña guía teórica y práctica de un rubro muy importante en los estados financieros de las empresas, nos referimos a lo que en el Ecuador la gran mayoría todavía lo conoce como activo fijo tangible.

El presente trabajo analiza básicamente la Norma Internacional de Contabilidad N°16 Propiedad, planta y equipo y el resto de normas e interpretaciones que tengan relación con los temas tratados. Se abordará el tratamiento contable de los principales casos que se presentan en el reconocimiento, adquisición, permanencia y disposición de dichos activos.



CAPÍTULO 1

RECONOCIMIENTO DEL INMOVILIZADO MATERIAL

Características Generales

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) están planteadas para ser aplicadas en los estados financieros con propósito de información general de todas las entidades con finalidad de lucro. Los estados financieros con propósito de información general se dirigen a la satisfacción de las necesidades comunes de información de un amplio número de usuarios, por ejemplo: accionistas, acreedores, empleados y público en general. El objetivo de los estados financieros es proveer información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una empresa, que sea útil para esos usuarios al tomar decisiones económicas.

Dentro de esa información a ser presentada un rubro muy importante son los activos que se reconocerán como tales cuando sea probable que de los mismos se obtengan beneficios económicos futuros para la entidad y, además, el activo tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad, dentro de estos un rubro muy importante son los activos no corrientes entre los cuales podemos encontrar: el inmovilizado intangible, el inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias (que son una particularidad del inmovilizado material) y las inversiones financieras a largo plazo; de las mencionadas nos estaremos refiriendo al inmovilizado material, ya que monetariamente representa un valor trascendente en el Estado de Situación Financiera.

Definición de Inmovilizado Material

Las empresas necesitan una infraestructura física permanente para llevar a cabo su actividad, nos referimos a los edificios de fábrica, edificios de oficina, maquinaria, mobiliario, equipos informáticos, unidades de transporte o vehículos; etc.



Podemos aclarar la definición de inmovilizado material al decir que son elementos patrimoniales tangibles cuya función en la empresa no es la de ser vendidos sino la de ser utilizados durante más de un ejercicio económico.

La normativa internacional lo define:

“Las propiedades, planta y equipo son los activos tangibles que:

- a. Posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y
- b. Se esperan usar por más de un periodo”¹

Reconocimiento del Inmovilizado Material

Reconocimiento es el proceso de incorporación en los estados financieros de una partida que cumple la definición de un activo en este caso, y con las siguientes características; “Un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como un activo si, y solo si:

- a. Sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y
- b. El costo del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad”²

Hay dos aspectos importantes referentes al tratamiento contable de estos elementos:

- a. En la fecha en que se agreguen a la empresa, su adquisición no será considerada como un gasto sino como un activo.
- b. A lo largo de su vida en la empresa, su desgaste deberá ser considerado periódicamente como un gasto a través de la depreciación o amortización.

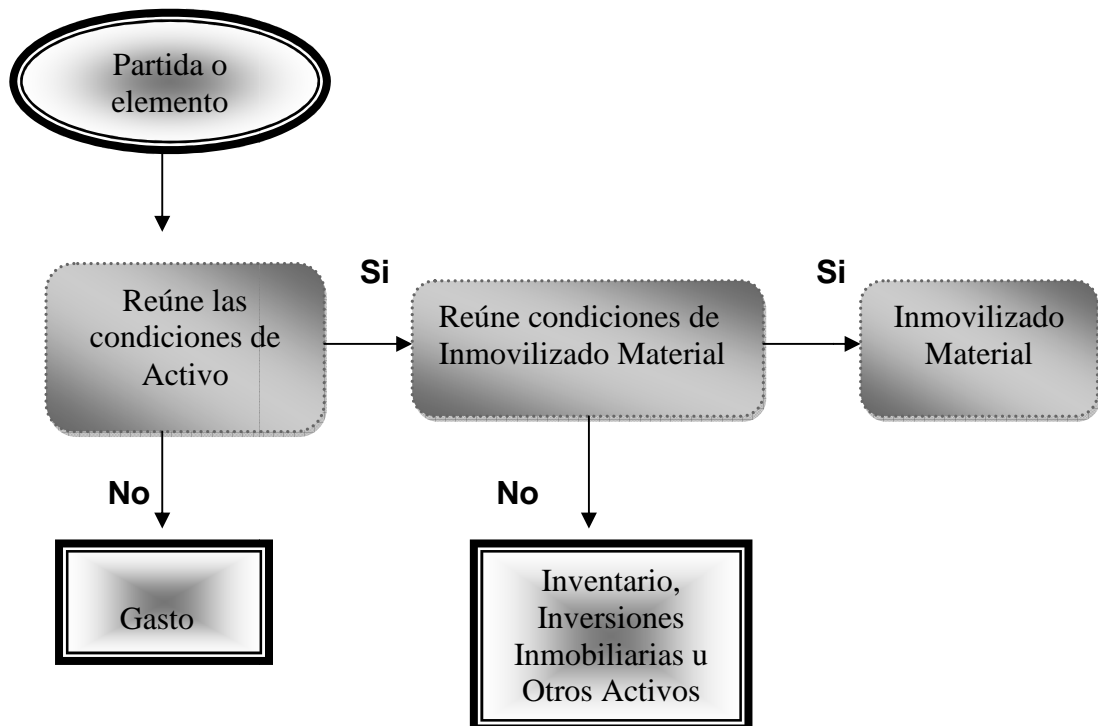
¹ International Accounting Standards Board, Norma Internacional de Contabilidad N° 16 actualizada a 2009, párrafo 6

² International Accounting Standards Board, Norma Internacional de Contabilidad N° 16 actualizada a 2009, párrafo 7



Además es importante considerar cual será la utilización de un elemento de la propiedad, planta y equipo dentro de la empresa debido a que un determinado elemento puede ser propiedad, planta y equipo en una empresa y en otra puede ser considerado como un activo corriente, como ejemplo podemos citar que las empresas inmobiliarias clasificarán a las construcciones que están a la venta como parte de su inventario, o las empresas que se dedican a la fabricación y venta de automóviles clasificarán a los vehículos como inventario, cosa que no sucedería por ejemplo en una empresa de servicios; la empresa necesita primero analizar si la partida califica como activo y luego ver si la misma califica como Inmovilizado Material de acuerdo a la normativa.

La propiedad de un elemento del inmovilizado material da lugar, además, a su control por ejemplo una empresa que tiene la propiedad legal de un elemento dispone además del control sobre las decisiones sobre su uso y disposición; pero existen casos que sin tener la propiedad del elemento, la empresa tiene su control porque intermedia un contrato firmado con su propietario. Un caso claro son los contratos de leasing. Por ejemplo el propietario de un equipo informático alquila a una empresa, el control de las decisiones sobre este elemento corresponde a la empresa, es por ello que en algunos casos un elemento arrendado a través de leasing es tratado como un activo.



Clasificación

Para explicar mejor, conviene efectuar una clasificación elemental de la propiedad planta y equipo:

Depreciables.- Activos que pierdan su valor por uso, obsolescencia, destrucción parcial o total; etc.

No Depreciables.- Activos que no se desvalorizan pese al uso, podríamos definirlos como activos de vida útil ilimitada, dentro de estos podemos encontrar los activos que se encuentran en proceso, construcción y montaje, otro ejemplo que citamos son los terrenos que en la mayoría de los casos sube de precio por efecto de la plusvalía, hay excepciones para este último porque cuando el terreno es utilizado para actividades de minería o cultivo, sí sufre pérdida de valor.

En el anexo 1 sugerimos la clasificación que podría manejarse en nuestro medio al tratar el inmovilizado material (Tomamos como referencia el Plan General de Contabilidad (PGC) aplicados en España desde el 2007).



En el plan que mostramos en el anexo 1, la estructura es la siguiente:

Por ejemplo:

2	Activo No Corriente			Grupo
	21	Inmovilizaciones Materiales		Subgrupo
		210	Terrenos y bienes naturales	Cuenta

Concepto de las cuentas del Inmovilizado Material

A continuación veremos en forma sintetizada lo que el Plan General de Contabilidad 2008 dice de estas cuentas:

210. Terrenos y bienes naturales.- Se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento tales como movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, los gastos de demolición de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de una nueva planta, los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen antes de su adquisición.

Ejemplo: Terrenos urbanos, propiedades rústicas, otros terrenos no urbanos, minas y canteras.

211 Construcciones.- Su precio de adquisición estará formado también por todas las instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, los honorarios por elaboración del proyecto y dirección de obra. Deberá valorarse por separado el valor del terreno y de los edificios y otras construcciones. Se considerarán siempre y cuando su ocupación sea las actividades empresariales.



212. Instalaciones técnicas.- Su valoración comprenderá todos los gastos de adquisición o de fabricación y construcción hasta su puesta en funcionamiento.

Son unidades complejas de uso especializado en el proceso productivo, que comprenden: edificaciones, maquinaria, material, piezas o elementos, incluidos los sistemas informáticos que, aun siendo separables por naturaleza, están ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de depreciación; se incluirán así mismo, los repuestos o recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones.

213. Maquinaria Conjunto de máquinas o equipos mediante las cuales se realiza la extracción o elaboración de los productos.

En esta cuenta figurarán todos aquellos elementos de transporte interno que se destinen al traslado de personal, animales, materiales y mercaderías dentro de factorías, talleres; etc., sin salir al exterior.

214. Herramientas.-Con carácter general, los utensilios y herramientas que no formen parte de una máquina, y cuyo período de utilización se estime inferior a un año, deberán atribuirse como gasto del ejercicio. Si el período de su utilización fuese superior a un año, se recomienda, por razones de facilidad operativa, el procedimiento de regularización anual, mediante su recuento físico; las adquisiciones se adeudarán a la cuenta del inmovilizado, regularizando al final del ejercicio, en función del inventario practicado, con baja razonable por deterioro.

Las plantillas y los moldes utilizados con carácter permanente en fabricaciones de serie deberán formar parte del inmovilizado material, calculándose su depreciación según el período de vida útil que se estime.

215. Otras instalaciones.- Los que naturaleza similar a la cuenta 212 (instalaciones técnicas), pero que no se incluye en esta.



216. Mobiliario.- Muebles, material y equipos de oficina, con excepción de los equipos de computación.

217. Equipos de computación.- Ordenadores y otros dispositivos electrónicos tecnológicos.

218. Vehículos.- Todas las clases utilizables para el transporte terrestre, marítimo o aéreo de personas, animales, materiales o mercaderías; excepto los que se deban registrar en la cuenta maquinaria.

219. Otro inmovilizado material.- Otras inmobilizaciones materiales no incluidas en las cuentas anteriores. Se incluirán en esta cuenta los envases y embalajes que por sus características deban considerarse como inmovilizado y los repuestos para inmovilizado cuyo ciclo de almacenamiento sea superior a un año.

Movimiento contable de las cuentas.

Se **debitarán** por el precio de adquisición o por su costo de producción o por su cambio de uso con abono generalmente a las cuentas del subgrupo 57 Tesorería que lo conocemos como Caja, a las del subgrupo 22 Inversiones inmobiliarias o las cuentas del Inmovilizado material en curso es decir a las del subgrupo 23.

Se **acreditarán** por su venta, por su cambio de uso y de manera general por su baja con cargo generalmente a las cuentas del subgrupo 57 Tesorería ,a las del subgrupo 22 Inversiones inmobiliarias y en caso de pérdida a la cuenta 671 Pérdidas procedentes del inmovilizado material.



CAPÍTULO 2

ADQUISICIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL

Es un momento clave que se da cuando concluyen todas las actividades de gestión emprendidas para la compra, construcción, recepción del bien donado, de acuerdo al caso que corresponda.

Valoración Inicial

Todo elemento de Propiedad planta y equipo que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se valorará por su costo en el reconocimiento inicial. Los componentes del costo son los siguientes:

- El importe facturado por el vendedor.
- Todos los gastos directos e indirectos que se produzcan por la adquisición.
- Descontando los descuentos y rebajas de toda clase.
- Aranceles de importación.
- Impuestos indirectos no recuperables.
- Costes de desmantelamiento, retiro y restauración.
- Todos los costos directamente relacionados con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar.
- Los intereses atribuibles a la adquisición, construcción de los activos que sean aptos según la NIC 23 Costos por Préstamos.

Descuentos en el momento de adquisición

Se incluyen todos los gastos adicionales hasta su puesta en funcionamiento, y se deducirá cualquier tipo de rebaja o descuento, incluyendo por lo tanto, los descuentos por pronto pago, los por volumen; que se contabilizarán como menor valor del inmovilizado.



Ejemplo 1

ABC Cía. Ltda. compra una máquina por un importe de \$ 1 000 al contado. El proveedor nos concede un descuento comercial de \$ 100.

Código	Concepto	Debe	Haber
213	Maquinaria	900	
572	Bancos		900

Provisión de Desmantelamiento Rehabilitación y Retiro del Inmovilizado Material

Algo nuevo que trae la norma es la provisión de desmantelamiento y/o retiro del inmovilizado material, ya que en algunas ocasiones cuando una empresa adquiere un elemento que formará parte de este grupo, debe asumir obligaciones, como por ejemplo: restaurar la localización física de una maquinaria que está situada en un lugar público y que de acuerdo con la negociación se ha acordado que a la finalización del contrato se dejará el lugar donde la maquinaria se asienta en las condiciones encontradas inicialmente.

Ejemplo 2

Se adquiere una maquinaria cuyo precio asciende a \$12 000, nos conceden un descuento comercial del 3%, los gastos relacionados con la compra son:

Transporte	\$ 1 000
Seguro	\$ 2 000
Montaje e Instalaciones	\$ 3 500



Al terminar su vida útil se estima unos costos de desmantelamiento de \$1000. El tipo de interés efectivo a considerar es el 6 %. Se estima una vida útil de 4 años.

La tasa de interés efectivo aplicada en este ejemplo es la que mejor refleja los riesgos de la operación, es decir el activo.

* Valor facturado por el vendedor.	12 000x97%	11 640	
* Gastos directamente relacionados antes de la puesta en funcionamiento.		1 000	Transporte
		2 000	Seguro
		3 500	Montaje e instalaciones
*Valor actual de las obligaciones derivadas del desmantelamiento	$1\ 000(1+0,06)^{-4}$	792,09	
Total		18 932,09	

Contabilización:

Código	Concepto	Debe	Haber
213	Maquinaria	18 932,09	
572	Bancos		18 140,00
143	Provisión desmantelamiento retiro o rehabilitación del Inmovilizado Material		792,09



Intereses en el precio de adquisición

Ejemplo 3

A continuación mostramos estos ejemplos, aplicando la NIC 23 en lo que concierne a la capitalización de intereses en los elementos de Propiedad, planta y equipo.

Ejemplo 3.1

El 1 de enero del 2007 compramos un edificio de uso institucional por un importe de 1'000 000 USD, pagadero a los siete meses a un tipo de interés del 12% nominal. El período de adecuación es de 11 meses.

El importe pagado al vendedor es de \$ 1'000000. Además, alcanzan a \$70000 de intereses procedentes de financiación específica. Se permite la capitalización de los intereses directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto. Es decir es aquel que requiere necesariamente de un tiempo sustancial antes de estar listo para su uso.

Código	Concepto	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	1'000000	
523	Proveedores inmovilizado corto plazo		1'000 000

“La capitalización de los costos por intereses como parte del costo de los activos cualificados debe comenzar cuando:

- Se está incurriendo en gastos en relación con el activo.
- Se está incurriendo en costos por intereses.



- Se están llevando las actividades necesarias para preparar el activo para su utilización esperada o para su venta.”³

Cada mes contabilizaremos el pago de los intereses con cargo a la cuenta de construcciones en curso por \$10 000. Al séptimo mes la contabilización sería:

$$\text{Cuota Mensual (capital)} = 1'000\ 000/7 = 142\ 857,14$$

$$\text{Interés Mensual} = 1'000\ 000 * 12\% = 120\ 000/12 = 10\ 000$$

↓ ↓
Interés anual Interés mensual

Código	Concepto	Debe	Haber
523	Proveedores inmovilizado corto plazo	142 857,14	
231	Construcciones en curso	10 000,00	
572	Bancos		152 857,14

Por lo tanto al finalizar el séptimo mes se habrá pagado la totalidad de la deuda y la cuenta Proveedores del inmovilizado a corto plazo quedaría en cero y la cuenta Construcciones en curso asumiría además del importe inicial del activo los \$70 000 por concepto de intereses que se capitalizaron, quedando por lo tanto en dicha cuenta un saldo igual a \$1'070 000.

Ejemplo 3.2

La empresa “VVF” ha solicitado un préstamo bancario por un monto de \$50 000 con una tasa del 16 % mensual pagadero a 2 años el que ha sido aceptado y puesto a disposición con fecha 15 de junio de 2007. Dicho préstamo tiene por motivo la adquisición de una grúa. Sin embargo, el negocio tarda en ser

³International Accounting Standards Board, Norma Internacional de Contabilidad N°23 actualizada a 2009, párrafo 17



confirmado, por lo que la empresa decide invertir estos fondos en un depósito a plazo con vencimiento en 30 días, período que tarda en confirmarse el negocio, rentabiliza al 4,5%.

El valor de la grúa queda determinado de la siguiente forma:

Costo de adquisición: \$50000
+ Intereses (tasa de préstamo – tasa de inversión)
(16% - 4,5%)
(11,5%)
50 000*11,5% =\$5 750
Valor Total= 50 000+5 750= \$55 750

Permuta del Inmovilizado Material

Otra forma de adquirir el inmovilizado material es a través de la permuta o intercambio, es una operación en la que se cambia un inmovilizado por otro. La norma nos dice que algunos elementos de propiedad planta y equipo pueden ser adquiridos por uno o varios activos no monetarios o una combinación de activos monetarios y no monetarios. Hay que analizar los flujos de efectivo que se esperan del bien recibido en comparación con los flujos del bien entregado, pues de este análisis dependerá si clasificamos a la permuta como comercial o no comercial.

Permuta comercial.- Es aquella en la que el importe, plazos y riesgos de los flujos de caja (proyección de entradas y/o salidas que generará el inmovilizado material) del bien recibido difieren representativamente de los del bien entregado. En estos casos el activo recibido se valorará por el valor razonable del activo entregado, salvo que se tenga evidencia más clara del activo recibido y con el límite de este último.



Ejemplo 4

Una empresa posee un terreno valorado en \$ 9 000, decide cambiar el terreno por un vehículo cuyo valor razonable asciende a \$ 12 000. No existe desembolso de efectivo entre las partes por la negociación realizada.

Código	Concepto	Debe	Haber
218	Vehículos	12 000	
210	Terrenos y bienes naturales		9 000
771	Benef. procedentes inmovilizado material		3 000

Permuta no comercial.- Los flujos de caja esperados por la empresa de los bienes permutados coinciden, o las diferencias entre ellos no son significativas, es decir que el bien recibido genera unos flujos de efectivo esencialmente iguales que el entregado.

Ejemplo 5

La empresa "INDUALSA" adquiere un camión de reparto valorado en \$40 000, entregando a cambio un camión de su propiedad que tiene una antigüedad similar y en el mercado el valor es bastante parecido. El camión tiene un valor inicial de \$ 55000 y una depreciación acumulada de \$ 17000.



Código	Concepto	Debe	Haber
218	Vehículo (nuevo)	40 000	
211	Vehículo (antiguo)		55 000
2811	Amortización o depreciación acumulada de las construcciones	17 000	
572	Bancos		2 000

Repuestos y Herramientas

En nuestro medio hay mucho desconocimiento del tratamiento contable de los repuestos y herramientas, pero ahora veremos lo que la norma nos dice al respecto de este tema:

“Las piezas de repuesto y el equipo auxiliar se contabilizan habitualmente como inventarios y se reconocen en el resultado del período cuando se consumen. Sin embargo, las piezas de repuesto importantes y el equipo de mantenimiento permanente, que la entidad espere utilizar durante más de un período, cumplen normalmente las condiciones para ser calificados como elementos de propiedades, planta y equipo. De forma similar, si las piezas de repuesto y el equipo auxiliar sólo pudieran ser utilizados con relación a un elemento de propiedades, planta y equipo, se contabilizarán como propiedades, planta y equipo.”⁴

⁴ International Accounting Standards Board, Norma Internacional de Contabilidad N°16 actualizada a 2009, párrafo 8



Ejemplo 6

Aplicable a dichos elementos

La empresa BBY, cuya actividad económica es la fabricación de camiones y mini camiones compra repuestos por \$30 000 destinados exclusivamente a la máquina ensambladora. La máquina tiene un precio de adquisición de \$ 250 000 y una vida útil de 8 años.

Fechas de adquisición:

Maquinaria..... 01/01/2009

Repuestos.....01/01/2010

Asientos Contables:

Por la compra de los repuestos:

Código	Concepto	Debe	Haber
213	Maquinaria	30 000	
572	Bancos		30 000

Por la depreciación (línea recta)

Base para depreciación = $(250\ 000 / 8) = 31\ 250$ depreciación 1er año.

Cuota de depreciación = $(250\ 000 + 30\ 000 - 31\ 250 / 7) = 35\ 535,71$

2do año



Código	Concepto	Debe	Haber
681	Depreciación o amortización del inmovilizado material	35 535,71	
2813	Depreciación o amortización acumulada de maquinaria		35 535,71

Ejemplo 7

Período de utilización superior a un año

La empresa del ejemplo 6, adquiere repuestos para almacenarlos durante 2 años aproximadamente por un valor de \$ 20 000.

Al iniciar el ejercicio el saldo de la partida era \$ 11 000; al finalizar el año se procede al recuento físico de los bienes y se obtiene un valor de \$28 000.

Asientos Contables:

Código	Concepto	Debe	Haber
219	Otro inmovilizado material	20 000	
572	Bancos		20 000



Veamos el recuento físico:

Saldo Inicial.....	11 000
Compras.....	20 000
Total.....	31 000
(-)Saldo Final.....	28 000
Deterioro.....	3 000

Asiento contable:

Código	Concepto	Debe	Haber
659	Otras pérdidas en gestión Cte.	3 000	
219	Otro inmovilizado material		3 000

Adquisición de bienes combinados

Es muy común que las empresas clasifiquen algunos elementos del inmovilizado material erróneamente, esto se evidencia más claramente cuando en un bien se encuentran dos elementos del inmovilizado con diferentes características; y por ende con tratamiento contable diferente. Para su mejor comprensión citamos un ejemplo:

Ejemplo 8

Se realiza la compra de un terreno por un valor de \$25 000. Además el costo por la cerca del terreno asciende a \$3 000.



Bien no depreciable

Código	Concepto	Debe	Haber
681	Terrenos y bienes naturales	25 000	
572	Bancos		25 000

Bien Depreciable

Código	Concepto	Debe	Haber
219	Otro inmovilizado material	3 000	
572	Bancos		3 000

Consideraciones adicionales

La NIC N°16 en su párrafo 17 nos dice que no se incluirán como parte del costo del Inmovilizado material algunos costos, los cuales mencionamos a continuación:

- Costos de apertura de una nueva instalación productiva.
- Costos de introducción de un nuevo producto o servicio.
- Costos de apertura del negocio en una nueva localización.
- Costos de administración y otros costos indirectos generales.

El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un elemento del inmovilizado material acabará cuando el elemento se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma que la administración haya previsto.



Los siguientes son algunos de los costos mencionados:

- Costos realizados cuando un elemento, capaz de operar de la forma prevista por la gerencia, todavía tiene que ser puesto en marcha o está operando por debajo de su capacidad plena.
- Pérdidas operativas iniciales, tales como las que se dan mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el activo.
- Costos de reubicación o reorganización de parte o de la totalidad de las explotaciones de la entidad.

Construcción propia del Inmovilizado Material

Entendemos por bienes de construcción propia: la construcción, fabricación, desarrollo o montaje de inmovilizados materiales íntegramente.

Ejemplo 9

La empresa XY S.A, fabrica sus propios muebles de oficina utilizando los siguientes costos:

→ Materiales \$ 850.
Sueldos y Salarios \$ 750.
Gastos Generales \$ 420.

Código	Concepto	Debe	Haber
216	Mobiliario	2 020	
601	Compras Materias Primas		850
640	Sueldos y Salarios		750
602	Compras de otros materiales		420



Debemos tomar en cuenta que el registro debe ser al costo en los tres elementos que capitalizamos al mobiliario.

Bienes Importados

Ejemplo 10

En este ejemplo tomamos en consideración el Impuesto al Valor Agregado. (IVA)

Se adquiere un vehículo al exterior por el cual se han efectuado los siguientes egresos:

Concepto o Detalle	Importe
Valor CIF (Costo seguro y flete según se detalla en Documento aduanero Nro. 001)	\$ 18 500
Derechos Arancelarios	\$3 500
Otros impuestos no reembolsables	\$1 500
Gastos administrativos	\$780
Adecuaciones mecánicas iniciales	\$950
IVA según DAU (Base imponible = Valor CIF + Derechos arancelarios)	\$2 640
Valor Total	\$27 870

Mientras el vehículo llega a la empresa, se deben realizar los asientos relacionados con las gestiones y desembolsos que conlleva la compra en el exterior:



Código	Concepto	Debe	Haber
238	Inmovilizado material en proceso de importación	25 230	
472	IVA Pagado	2 640	
572	Bancos		27 870

El asiento cuando recibimos el vehículo quedará de la siguiente manera:

Código	Concepto	Debe	Haber
218	Vehículos	25 230	
238	Inmovilizado material en proceso de importación		25 230

Casos Prácticos de adquisiciones con IVA y Retenciones

Consideramos que es de vital importancia desarrollar ejemplos con las más importantes disposiciones legales en materia tributaria, pues ello nos permitirá mirar el panorama cuando tratamos la aplicación de la Normativa Internacional con ejemplos de nuestro medio.

Ejemplo 11

La empresa JVV S.A. dedicada a la comercialización de mercaderías gravadas con tarifa cero adquiere una computadora para el departamento de sistemas a la empresa HP en Ecuador, por un valor de \$ 1 550 más IVA, nos conceden un



descuento del 2% en la compra, además pagamos por concepto de instalación \$50.

Valor facturado por el vendedor	$1\ 550 \times 98\%$	1 519	
Gastos directamente relacionados antes de la puesta en funcionamiento		50	Instalación de Equipos
IVA en compras locales	$1\ 569 \times 12\%$	188,28	Cargaremos al activo puesto que no tenemos derecho a crédito tributario del IVA
(-)Retenciones en la fuente del impuesto a la renta	$1\ 519 \times 1\%$ $50 \times 2\%$	15,19 1	
Valor Total a Pagar		1 741,09	



Contabilización:

Código	Concepto	Debe	Haber
217	Equipos de Computación	1 569	
472	IVA Pagado	188,28	
4751 (1)	Retención en la Fuente 1%		15,19
4751 (2)	Retención en la Fuente 2%		1,00
572	Bancos		1 741,09

Ejemplo 12

La empresa ABC Cía. Ltda., contribuyente especial, adquiere 3 escritorios por \$ 669,64 cada uno más el IVA a Línea A1, además por concepto de transporte pagamos \$40. ABC Cía. Ltda. transfiere bienes y presta servicios gravados en su totalidad con tarifa 12%;

Valor facturado por el vendedor	669,64*3	2 008,93	
Gastos directamente relacionados antes de la puesta en funcionamiento		40	Transporte
IVA en compras locales	(2008,93)*12%	241,07	Para la liquidación de IVA mensual
(-)Retenciones en la fuente del impuesto a la renta	2 008,93*1% 40*1%	20,09 0,40	Total retención del 1% = 20,49
(-)Retenciones en la fuente del IVA	241,07*30%	72,32	
Valor Total a Pagar		2 197,19	



Contabilización

Código	Concepto	Debe	Haber
216	Mobiliario	2 048,93	
472	IVA Pagado	241,07	
4751 (1)	Retención en la Fuente 1%		20,49
4751 (4)	Retención 30% IVA bienes		72,32
572	Bancos		2 197,19

Ejemplo 13

La empresa ABC S.A., contribuyente especial, adquiere maquinaria a Importadora XLL, el valor asciende a \$ 28 000 más IVA, se necesita cuatro meses para poner en funcionamiento a la maquinaria, la adquisición está financiada por el banco "X", el período del préstamo es de 12 meses a una tasa de interés del 9% anual. Se estima que en 10 años se necesitarán \$ 1 500 para arreglar el emplazamiento físico. La tasa de interés nominal considerada para la actualización de la provisión de desmantelamiento o retiro del inmovilizado es del 7% (la que mejor refleja los riesgos y beneficios inherentes al activo). Durante el tiempo que transcurre para la puesta en funcionamiento, se compra materiales por \$1 000 más IVA a Ferretería NN Persona natural obligada a llevar contabilidad. Además utilizamos obreros de la empresa para los trabajos de adecuación el valor de sus remuneraciones durante este tiempo asciende a \$ 1 250.



La empresa comercializa bienes 12% y 0% el factor de proporcionalidad del mes de adquisición de la maquinaria es de 0,36

Valor facturado por el vendedor		28 000	
Gastos directamente relacionados antes de la puesta en funcionamiento		2 250 840	Montaje/Instalaciones Interés
IVA en compras locales	28 000*12% 1 000*12%	3 360 120	Maquinaria Materiales
IVA al Activo	$(3\ 360*0,64)+(120*0,64)$	2 227,20	Capitalizado al costo del bien
IVA para liquidación	$(3\ 360*0,36)+(120*0,36)$	1 252,80	
(-)Retenciones en la fuente del impuesto a la renta	28 000*1% 1000*1%	280. 10	Total retenciones 1%= 290
(-)Retenciones en la fuente del IVA	3 360*30% 120*30%	1 008 36	Total retenciones 30% = 1 044
Valor actual de las obligaciones derivadas del desmantelamiento	$1\ 500*(1+0,07)-10$	762,52	



Contabilización:

Código	Concepto	Debe	Haber
233	Maquinaria en Montaje	31 989,72	
472	IVA Pagado	1 252,80	
4751 (1)	Retención en la Fuente 1%		290
4751 (4)	Retención 30% IVA bienes		1 044
525	Efectos a pagar a corto plazo		31 146
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		762,52

Por el cargo de las horas utilizadas por los trabajadores de la compañía:

Código	Concepto	Debe	Haber
233	Maquinaria en Montaje	1 250	
572	Bancos		1 250

Por el cargo de los intereses mensuales:

Código	Concepto	Debe	Haber
233	Maquinaria en Montaje	210	
572	Bancos		210

Al finalizar el cuarto mes por concepto de intereses la cuenta de Maquinaria en Montaje habrá acumulado \$ 840.



Al transferir a la cuenta definitiva, por estar la maquinaria lista para su funcionamiento al término del cuarto mes:

Código	Concepto	Debe	Haber
233	Maquinaria	34 079,72	
572	Maquinaria en Montaje (31 989,72+1 250+840)		34 079,72

Relación con la normativa vigente

La NEC N° 12, Propiedad Planta y Equipo, en su párrafo 12 que habla sobre los componentes del costo dice lo siguiente:

“Costo de una partida de propiedades, planta y equipo comprende su precio de compra, incluyendo derechos de importación e impuestos no reembolsables sobre compra, y cualesquier costos directamente atribuibles para poner el activo en condición de operar para el uso a que se destina; cualesquier descuentos comerciales y rebajas son deducidos para llegar al precio de compra. Ejemplos de costos directamente atribuibles son:

- a) el costo de preparación del local;
- b) entrega inicial y costos de manejo;
- c) costos de instalación; y
- d) comisiones profesionales como de arquitectos o ingenieros.

Por lo tanto la NIC 16 trae consigo algo nuevo que son los costos por desmantelamiento y retiro o rehabilitación del Inmovilizado, que de acuerdo al ejemplo que vimos anteriormente se lo trata como una provisión para ser utilizada en el momento planificado.



Al reconocer la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en su presentación, la concordancia con las NEC debería pronunciarse el Servicio de Rentas Internas en cuanto a este particular.

Además debemos decir que la NEC N° 10, Costos de financiamiento, al igual que la NIC 23, Costos por Préstamos permiten capitalizar los intereses a los activos que la norma internacional los denomina aptos y la ecuatoriana calificable es decir que requieran un período de tiempo antes de entrar en funcionamiento.



CAPÍTULO 3

PERMANENCIA DEL INMOBILIZADO MATERIAL

Una vez que se hayan reconocido los elementos de la propiedad planta y equipo como lo vimos en el capítulo anterior, con posterioridad se valorarán a su costo histórico o a su valor revaluado, cuyas implicaciones estudiaremos consecutivamente, pero antes de adentrarnos veremos algunos términos a continuación:

Depreciaciones o Amortizaciones

Es importante familiarizarse con otros términos del marco conceptual de la norma, los términos que mencionaremos se encuentran en los párrafos 6 y 43 de la NIC 16

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

Importe depreciable.- Es el costo de un activo o el valor que lo haya sustituido, menos su valor residual.

Se depreciará de forma separada cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento.

La normativa establece claramente que se debe depreciar o amortizar de manera separada cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un costo significativo con relación al costo total de dicho elemento. Por ejemplo podemos amortizar por separado la estructura de un buque y su caldera.

Vida útil es:

- El período durante el cual se espera utilizar el activo depreciable por parte de la entidad; o bien



- El número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

Valor Residual.- Es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por desapropiarse del elemento, después de deducir los costos estimados por tal desapropiación si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones *esperadas* al término de su vida útil.

Si se deprecia de forma separada alguna parte del elemento, de igual manera se depreciará por separado el resto; cuando decimos resto, nos referimos a las partes que en forma individual no son significativas.

El valor residual y la vida útil se revisarán por lo menos al término de cada período anual y si las expectativas cambian con respecto a las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán de acuerdo a la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.

Tomemos en cuenta que las operaciones de reparación y mantenimiento no evitan que se realice la depreciación. La depreciación comenzará cuando el activo esté disponible para su uso y esta finalizará cuando se clasifique como disponible para la venta, o por baja en cuentas; lo que ocurra primero, pero tomemos en consideración que la depreciación no cesará cuando el activo este sin utilizar o se haya retirado del uso activo; sólo que se encuentre depreciado por completo.

Para determinar la vida útil del activo se deberá tomar en cuenta algunos factores:

- La utilización prevista, estimada con referencia a la capacidad o desempeño físico que se espere.
- El desgaste físico esperado que dependerá de los factores de operación, los cuales pueden ser número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el grado de conservación de este; entre otros.
- La obsolescencia técnica o comercial derivada de los cambios o mejoras en la producción, o por los cambios en la demanda del mercado.
- Los límites o restricciones legales



“La vida útil de un activo se definirá en términos de la *utilidad que se espere que aporte a la entidad*. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad 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, es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares”⁵

Los terrenos y los edificios son bienes separados, aunque se los haya adquirido de manera conjunta, puesto que la naturaleza de los dos son distintas, el primero no se deprecia más bien aumenta de valor por efecto de la plusvalía, en cambio la construcción se va deteriorando cada año hasta que en un momento determinado se tendrá que demoler y construir un nuevo edificio o refaccionarlo sustancialmente, sea lo que suceda con el edificio el terreno en la mayoría de los casos conserva su valor o este se incrementa por algunos factores.

Método de Depreciación

El método de depreciación utilizado expresará la guía o patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo.

El método de depreciación aplicado a un activo se revisará, como mínimo, al término de cada año 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 contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.

⁵ International Accounting Standards Board, Norma Internacional de Contabilidad N° 16 actualizada a 2009, párrafo 57



Pueden utilizarse varios métodos de depreciación para distribuir el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Entre los mismos se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción.

La empresa elegirá el método que más exactamente refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo. Dicho método se aplicará uniformemente en todos los períodos, a menos que se haya producido un cambio en el patrón esperado de consumo de dichos beneficios económicos futuros.

Vida útil y vida económica de un activo

Se ha analizado siempre sobre la duración de un bien, en cuánto tiempo se deprecia, si tomamos la duración total del bien o el tiempo durante el cual produce ingresos en la empresa. En función del elegido, el gasto por amortización o depreciación será distinto. La NIC implanta las correspondientes definiciones, en la cual establece que la vida útil de un bien para la empresa es el tiempo durante el cual se estima que va a producir ingresos en la empresa, independientemente de cuál sea la vida económica del bien, por lo tanto podemos deducir que generalmente:

La vida económica del bien > vida útil

La vida útil puede valorarse de manera distinta para dos empresas de características diferentes, pues cada una tiene que determinarla de acuerdo al uso que le vayan a dar.

Teóricamente, la diferencia entre una vida y otra debería compensarse con el valor residual de los bienes, si la empresa, por cualquier motivo, usa un bien menos tiempo que su vida económica, debería darse un gasto por amortización mayor. Veamos estas operaciones con un ejemplo:



Ejemplo 14

La sociedad "XYZ S.A", dedicada a la investigación en procesos biotecnológicos, ha realizado una compra de equipos informáticos por importe de \$ 1 000. La duración de estos ordenadores es tradicionalmente de cuatro años, debido a las especiales características de la empresa, se estima que el aprovechamiento se realizará únicamente durante dos años. Por la experiencia de la empresa en situaciones anteriores, al terminar estos dos años, se suelen dar de baja los ordenadores, ya que no se encuentran compradores para ese tipo de productos usados.

Por la compra de los ordenadores:

Código	Concepto	Debe	Haber
217	Equipos de computación	1 000	
572	Bancos		1 000

Por la amortización o depreciación al final del primer ejercicio:

Código	Concepto	Debe	Haber
681	Amortización o depreciación del inmovilizado material	500	
572	Amortización o depreciación acumulada de equipo de computación		500



Por la amortización o depreciación del segundo ejercicio:

Código	Concepto	Debe	Haber
681	Amortización o depreciación del inmovilizado material	500	
572	Amortización o depreciación acumulada de equipo de computación		500

Así, ya hemos dado de baja totalmente el bien. ¿Qué conseguimos con esta nueva definición de vida útil? Pues un cálculo del resultado más real, de tal forma que no castigamos el resultado del último año al dar de baja el bien y que ese gasto se distribuya durante el tiempo en el que el activo está produciendo ingresos.

Para completar el ejercicio presentamos el asiento de la baja del activo.

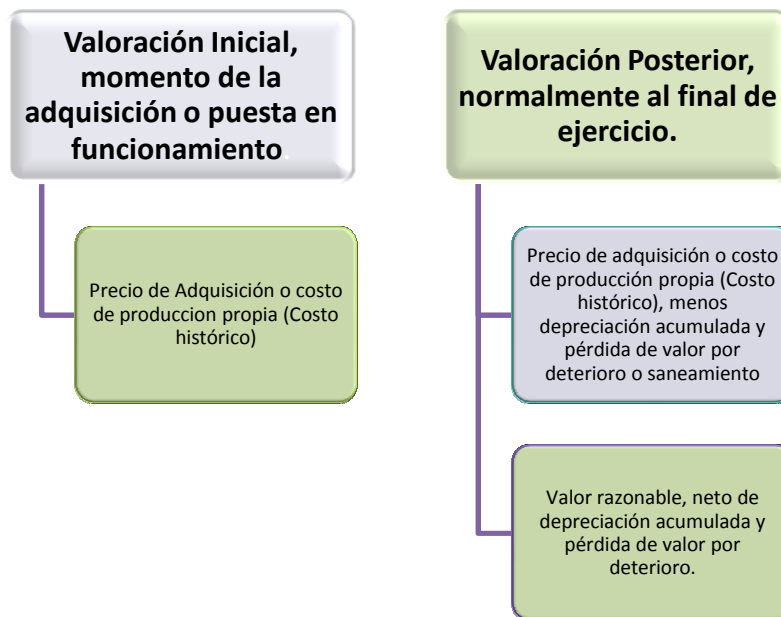
Código	Concepto	Debe	Haber
572	Amortización o depreciación acumulada del inmovilizado material	1 000	
217	Equipos de computación		1 000

Valoración Posterior

La entidad elegirá como política contable el modelo del costo o el modelo de revaluación, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial.



Inmovilizado material /Criterios de Valoración



Modelo contable del costo

Con posterioridad a su reconocimiento como activo fijo, los elementos del inmovilizado material se contabilizarán por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que haya experimentado el activo.

- Precio de adquisición o costo de producción.
- (-) Depreciación o amortización acumulada.
- (-) Importe acumulado de las pérdidas por deterioro

Trataremos también algunos términos importantes que se encuentran en el marco conceptual de la NIC 16 y 36

Importe en libros.- Es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.



Costo.- Es el importe de efectivo o medios líquidos equivalentes al efectivo pagados, o 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 sea inicialmente reconocido de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF.

Valor Razonable.- Es el importe por el cual podría ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en independencia mutua.

Pérdida por deterioro de valor.- Es la cantidad en la que excede el importe en libros de un activo o unidad generadora de efectivo a su importe recuperable.

Unidad generadora de efectivo (U.G.E.).- Es el grupo identificable de activos más pequeño, que genera entradas de efectivo a favor de la entidad que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.

Esto se da por la suposición de que en muchos casos, los flujos de efectivo que la entidad recibe, se piensa más por la interacción de grupos de activos que por un activo individual, es por ello que se agrupa a los activos en unidades generadoras y de allí cuantificar a partir de dicha agrupación se refleja de mejor manera la en la que una empresa genera flujos de efectivo.

Ejemplos:

- Editorial, vende diferentes revistas o publicaciones: U.G.E., cada revista o publicación.
- Cadena de Comerciales con ventas al por menor, y con tiendas en diferentes provincias: U.G.E., cada tienda al generar sus propios flujos de efectivo.
- Empresa, con cuatro fábricas, las dos primeras, sólo producen, las dos fábricas restantes, terminan el Producto y lo venden o comercializan: U.G.E., las cuatro fábricas en su conjunto, pues, las dos primeras no generan flujos de efectivo independientes.



Activos Comunes.- Son aquellos que por su naturaleza y características permiten que diferentes unidades generadoras de efectivo obtengan entradas de dinero Ejemplo: Un edificio el cual sirve de base para la operación de diferentes líneas de producción, las cuales son independientes entre sí.

Importe Recuperable.- De un activo o una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable y los costos de venta y su valor en uso.

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

Valor razonable menos los costos de venta.-Es el importe que se puede obtener por la 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 venta o disposición por otra ruta.

Valor de uso.-Es el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo. Se quiere medir la capacidad de generar efectivo de un activo o una unidad generadora de efectivo por el uso continuo de estos; para ello la empresa deberá respaldar algunas suposiciones planteadas por su administración cuyo producto serán la proyección y su posterior descuento a valor presente de los flujos de efectivo futuros que los activos analizados estén en capacidad de producir hasta finalizar su vida útil .

Deterioro del Valor de los Activos

Una empresa debe reconocer una pérdida por deterioro de valor de los activos tan pronto como ella identifique una reducción del valor de su inmovilizado material, esta pérdida se calcula por la diferencia entre el importe recuperable a



través de su utilización o de su venta y el valor en libros, si el primero es menor.

Las empresas deben evaluar periódicamente las condiciones de sus activos fijos y determinar si se debe ajustar su valor por este suceso.

Identificación de que un activo podría estar deteriorado

La entidad evaluará, en cada fecha de cierre del balance, si existe algún indicio de deterioro del valor de algún activo. Si existiera tal indicio, la entidad estimará el importe recuperable del activo.

Si existiera algún indicio del deterioro del valor de un activo, el importe recuperable se estimará para el activo individualmente considerado. Si no fuera posible estimar el importe recuperable del activo individual, la entidad determinará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que el activo pertenece (la unidad generadora de efectivo del activo).

Ejemplo 15

La Cía. "XLS" posee una nave industrial comprada el 1 de Enero del 2006 por \$100 000. Se deprecia anualmente al 5%.

Al 31 de diciembre del 2007 un perito avalúa (valor razonable) la construcción en \$ 90 000 y unos costos de venta de \$ 2 500.

El valor acumulado de las depreciaciones al 31/12/2007 \$ 10 000 y la estimación de los flujos netos durante la vida útil se estiman que actualizados con la tasa correspondiente ascienden a 86 000:

La tasa de descuento que una entidad ocupará para descontar al valor presente los flujos de efectivo proyectados del activo o unidad generadora de efectivo, será la que mejor refleje los riesgos y beneficios inherentes de estos. En algunos casos la tasa de descuento son las tasas utilizadas en financiamientos específicos y en otros puede estar representada por el costo de capital ponderado de una entidad. Muchas veces la fijación de esta tasa resulta un problema y la solución depende del uso del juicio profesional y de la



capacidad que tenga la administración (hipótesis y supuestos que le den sustento).

Valor razonable-costos de venta	→ 90 000-2 500	87 500
Valor en Uso	→	86 000
Importe Recuperable	→	87 500
		(mayor de los dos)
Valor en libros	→ (100 000-10 000)	90 000
Pérdidas por deterioro	→ 90 000-87 500	2 500

Código	Concepto	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	2 500	
2911	Deterioro de valor de las construcciones		2 500

Si se determina que existe una pérdida por deterioro, ésta debe ser reconocida como una pérdida dentro del Estado de Resultados del período en el cual ha ocurrido y también se debe reconocer en el Balance General la partida de deterioro de valor acumulado de forma individual para cada uno de los activos.



Causas por las que un activo podría estar deteriorado

Fuentes Externas



La NIC 36 nos dice que existe algunas condiciones de carácter externo que pueden afectar el rendimiento de un activo o de una unidad generadora de efectivo, entre ellos podemos problemas que puede suscitarse es un mencionar los cambios en materia legal, en el mercado, los de índole tecnológico y esto puede afectar de manera adversa al desempeño financiero de los activos. Otro de los incremento sostenido de las tasas de interés en el mercado lo cual puede afectar a la tasa de descuento utilizada para obtener el valor en uso.

Fuentes Internas



Como causas internas para que un activo o un grupo de activos puedan sufrir deterioro están los que pueden afectar a las condiciones físicas de los activos, también debemos considerar la obsolescencia tecnológica y funcional que puedan sufrir por el transcurso del tiempo. La generación de flujos de efectivo futuros por el uso parcial de la capacidad de producción de un activo o unidad generadora puede ser otra causa pues esto se ve evidenciado con la baja del rendimiento económico que suponía debía o debían tener el o los activos.

Acerca de la proyección de flujos de efectivo futuros (entradas y salidas)

La NIC 36 nos da algunas pautas que debemos tomar en cuenta para el caso:

- Los flujos de efectivo deben considerarse partiendo de las expectativas que la entidad tiene sobre el uso continuo que le dará a un activo o un grupo de ellos, esta estimación se hará sobre la capacidad que los activos tienen para producir efectivo a lo largo de su vida útil restante, a este se le debe agregar un valor de rescate que podría obtenerse por la venta de los mismos.
- Es importante mencionar que los flujos de efectivo consideran entradas y salidas de las actividades operativas que lleva a cabo el activo o la



unidad generadora de efectivo, los flujos de inversión y de financiamiento relacionados con los activos deben excluirse del cálculo.

- Podemos decir que estos flujos de efectivo están representados por los flujos de efectivo derivados de la operación normal más el valor que representa su posterior valor residual o de rescate.

Ejemplo 16

El 1 de marzo del 2000, Luis Pérez, que se dedica al transporte de personas y bienes en su camioneta adquirida en la misma fecha con el propósito de ocuparla en dichas actividades. Desde su compra hasta el 30 de abril de 2004 la camioneta se deprecia por el método de línea recta, se determinan los siguientes datos:

Costo: \$ 15 000

Vida Útil: 6 años

Valor residual o de rescate: \$1 500

En abril del 2004 el Sr. Pérez decide comprobar cuál es el *importe recuperable* del vehículo puesto que el activo se ha deteriorado producto del excesivo desgaste físico, también se evidencia una importante baja de clientes. Para poder establecer el importe recuperable contamos con los siguientes datos:

- a) El precio en el mercado para una camioneta de iguales características es de \$ 4 500. Mostramos los flujos de efectivo esperados en la resolución del caso.
- b) El vehículo para su compra fue financiado por un crédito otorgado por la cooperativa Jardín Azuayo, el plazo es igual a su vida útil y la tasa de interés es del 14% anual.

Procederemos por lo tanto a:

- a) Calcular el importe recuperable del vehículo y determinar si el mismo ha sufrido o no un deterioro de valor.
- b) En caso de que el activo haya sufrido deterioro de valor, elaboraremos los asientos contables necesarios para el registro de la situación.



c) Efectuar el asiento de depreciación que corresponde a mayo de 2004

Luego de proyectar los flujos de efectivo (ver anexo 2), y descontarlos a valor actual obtenemos el resultado del valor de uso que se muestra en la tabla:

Valor razonable	4 500
Valor uso	4 543
Valor en Libros	5 625
Deterioro del valor del activo	1 082

Podemos ver que el vehículo efectivamente ha sufrido una pérdida por deterioro de valor de USD 1082 por lo cual procedemos a efectuar los asientos contables correspondientes:

Al 01/05/2004:

Código	Concepto	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	1082	
2911	Deterioro de valor de vehículos		1082

Depreciación al 50
30/04/2004: meses USD 9375



Valor Inicial vehículo	15 000
(-) Depreciación acumulada	(9 375)
(-) Pérdidas por deterioro acumuladas	(1 082)
Valor en libros al 01/05/2004	<u>4 543</u>

Cuota de depreciación mensual anterior:

$$\frac{15000-1500}{72} = 187,50$$

Nueva cuota de depreciación mensual:

$$\frac{4\,543-1500}{22} = 138,32$$

Código	Concepto	Debe	Haber
681	Depreciación o amortización del inmovilizado material	138,32	
2818	Depreciación o amortización acumulada de vehículos		138,32

Luego de determinar que el 31 de Abril de 2004 existe una pérdida por deterioro del valor de su vehículo, Luis Pérez decide el 1º de abril de 2005 establecer nuevamente el cálculo del importe recuperable, puesto que a su criterio pudo haberse generado una recuperación del valor del vehículo, puesto que los pasajeros y cargas que espera transportar en el 2005 ha subido de manera significativa en comparación con las posibilidades y estimaciones realizadas en 2004. Para poder establecer el importe recuperable contamos con los siguientes datos:

- El precio en el mercado de una camioneta de iguales características es de USD 4 250.



- b) Mostramos los flujos de efectivo esperados en la resolución del caso.
c) El vehículo para su compra fue financiado por un crédito otorgado por la cooperativa Jardín Azuayo, el plazo es igual a su vida útil y la tasa de interés es del 14% anual

Luego de proyectar los flujos de efectivo (ver anexo 3), y descontarlos a valor actual obtenemos el resultado del valor de uso que se muestra en la tabla:

Valor razonable	4 250
Valor uso	4 210
Valor en Libros	4 103
Deterioro del valor del activo	107

Vemos que hay una recuperación del valor en libros con respecto al valor de uso por lo tanto procedemos a revertir la pérdida por deterioro, presentando el siguiente asiento contable

Al 01/04/2005:

Código	Concepto	Debe	Haber
2918	Deterioro de valor de vehículos	107	
791	Reversión de deterioro del inmovilizado material		107

La entidad evaluará, en cada fecha del balance, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocida, en períodos anteriores, si ya no existe o podría haber disminuido. Si existiera tal indicio, la entidad estimará de nuevo el importe recuperable del activo.

Se revertirá la pérdida por deterioro del valor reconocida en períodos anteriores para un activo sólo si, se hubiese producido un cambio en las estimaciones utilizadas, para determinar el importe recuperable del mismo, desde que se



reconoció la última pérdida por deterioro. El importe en libros de un activo, incrementado tras la reversión de una pérdida por deterioro del valor, no excederá al importe en libros que podría haberse obtenido (neto de depreciación) si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor para dicho activo en períodos anteriores.

La reversión de una pérdida por deterioro del valor en un activo, se reconocerá en el resultado del período, a menos que el activo se contabilizase según su valor revaluado.

El asiento contable muestra la recuperación parcial de la pérdida por el deterioro del vehículo.

Depreciación al	61		
01/04/2005:	meses	10 897	
Valor Inicial vehículo		15 000	
(-) Depreciación acumulada		(10 897)	
(-) Pérdidas por deterioro acumuladas		(975)	(1 082-107)
Valor en libros al 01/05/2004		<u>3 128</u>	

Nueva cuota de depreciación mensual

$$\frac{3128-1500}{11} = 148$$



Código	Concepto	Debe	Haber
681	Depreciación o amortización del inmovilizado material	148	
2818	Depreciación o amortización acumulada de vehículos		148

Provisión de desmantelamiento retiro y rehabilitación del Inmovilizado Material continuación

Algunas empresas tienen la obligación de desmantelar, retirar y restaurar elementos de su inmovilizado material, dichas obligaciones se denominan “pasivos por desmantelamiento, restauración y similares”. Según la NIC 16, en el costo de un elemento de inmovilizado material se incluirá la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retirada del elemento y la restauración del lugar donde está situado, obligaciones en las que incurre la entidad ya sea cuando adquiere el elemento o a consecuencia de haberlo utilizado durante un determinado período, con propósitos distintos de la producción de inventarios.

La empresa puede incurrir en estas obligaciones:

- En el momento de adquirir el inmovilizado, o
- Para poder utilizarlo durante un determinado período de tiempo.

Retomamos el ejemplo 2 visto en el capítulo anterior, para ejemplificar la actualización de esta provisión.



El asiento en el momento de la adquisición quedó de la siguiente manera:

Código	Concepto	Debe	Haber
213	Maquinaria	19 052,09	
572	Bancos		18 260,00
143	Provisión por retiro, desmantelamiento o rehabilitación del inmovilizado		792,09

Ahora veremos cómo se contabilizará cada año cuando se vaya actualizando la provisión; si recordamos el emplazamiento físico se tiene que entregar a los 4 años.

Podemos ver la actualización al final del primer año

Cálculos:

$$792,09 \times 0,06 = 47,53$$

Obtenemos el mismo resultado por otra vía:

$$1\ 000(1+0,06)^{-3} = 839,61$$

Al resultado obtenido le restamos la provisión inicial y nos dará el valor de actualización:

$$839,61 - 792,09 = 47,53$$



El asiento quedaría de la siguiente manera:

Código	Concepto	Debe	Haber
660	Gastos Financieros por actualización de provisiones	47,53	
143	Provisión por retiro, desmantelamiento o rehabilitación del inmovilizado		47,53

Ejemplo 17

La empresa Z adquirió con fecha 1 de enero de 2006 unas instalaciones por importe de 100 000 USD. Se ha comprometido **formalmente** con la administración local del Municipio donde se encuentran ubicadas dichas instalaciones, a desmantelar dicha instalación y a restaurar el lugar al final de la vida útil (10 años).

Dicho coste de desmantelamiento y restauración se estima en \$ 10 000 a la finalización de la vida útil.

El tipo de descuento es el 5% (Determinado luego del análisis correspondiente).



Contabilización de la Operación:

Valor Actual de la provisión = $10\ 000/(1+0,05) - 10 = 6\ 139$

Código	Concepto	Debe	Haber
212	Instalaciones Técnicas	106 139	
572	Bancos		100 000
143	Provisión por retiro, desmantelamiento o rehabilitación del inmovilizado		6 139

- **31 de diciembre de 2006**

Importe de actualización de la provisión: $6\ 139 * 5\% = 306,95$

Código	Concepto	Debe	Haber
660	Gastos Financieros por actualización de provisiones	306,95	
143	Provisión por retiro, desmantelamiento o rehabilitación del inmovilizado		306,95

- **31 de diciembre de 2007**

Importe de actualización de la provisión: $6\ 445,95 * 5\% = 322,30$



(6139+306,95)



Código	Concepto	Debe	Haber
660	Gastos Financieros por actualización de provisiones	322,30	
143	Provisión por retiro, desmantelamiento o rehabilitación del inmovilizado		322,30

La actualización se irá haciendo sucesivamente al cierre de cada ejercicio. Como continuación del ejemplo anterior y con los mismos datos iniciales, supongamos que al comienzo del siguiente ejercicio 2008 la estimación de los gastos de desmontaje los eleva en 1 000 USD.

- Anualmente, se irá actualizando la provisión por el importe de los gastos financieros.
- Los cambios posteriores en su importe, distintos de los provocados por la actualización financiera, originados por una nueva estimación de su cuantía, se tratarán como un mayor/menor valor del inmovilizado de acuerdo a la CINIIF 1 (utilizando el modelo del costo).
- Por el incremento del importe de la provisión al comienzo de 2008:

Código	Concepto	Debe	Haber
212	Instalaciones Técnicas	1 000	
691	Provisión por retiro, desmantelamiento o rehabilitación del inmovilizado		1 000

- Por la depreciación del año 2008:



El nuevo valor neto del inmovilizado sería:

$$106\,139 + 1\,000 - 21\,228(\text{depreciación acumulada}) = 85\,911$$

↓

$$(106\,139/10)*2$$

El nuevo importe de la depreciación anual durante este año y los siete años restantes será:

$$85\,911/8 = 10\,738,88$$

Comparando con el importe de la depreciación inicial:

$$106\,139/10 = 10\,614$$

Contabilizando la nueva depreciación:

Código	Concepto	Debe	Haber
681	Amortización o depreciación del inmovilizado material	10 738, 88	
2812	Amortización o depreciación acumulada de instalaciones técnicas		10 738,88



Tratamiento contable aplicando el modelo del revalorizado

Luego de su reconocimiento como un activo, los elementos del inmovilizado material cuyo valor pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revaluado que es igual a:

Valor razonable en el momento de la revaluación

(-) Depreciación Acumulada

(-) Pérdidas acumuladas por deterioro

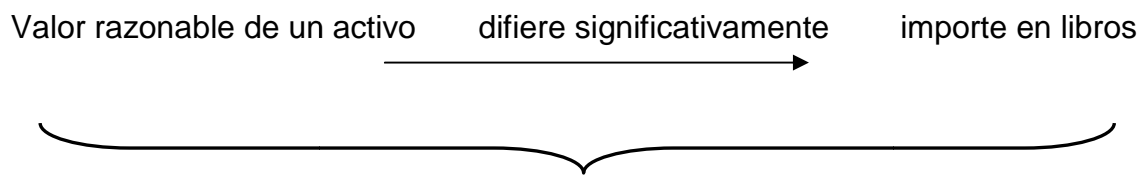
Para determinar si un activo revaluado de acuerdo a la NIC 36, párrafo 5 puede estar deteriorado, dependerá de los criterios aplicados para determinar el valor razonable:

1. Si el valor razonable fuese el valor de mercado, la única diferencia entre el valor razonable del activo y el valor razonable menos los costos de venta, son los costos directos de la venta o de la disposición del activo por otra vía:
 - a) Si los costos de venta o disposición por otra vía son intrascendentes o insignificantes como menciona la norma, el importe recuperable del activo revaluado será cercano a, o mayor que su valor revaluado (valor razonable).
 - b) Si los costos de venta o disposición por otra vía no fuesen intrascendentes, el valor razonable menos los costos de venta, será inferior a su valor razonable, por lo tanto se reconocerá el deterioro de valor del activo revaluado, si el valor en uso es inferior a su valor revaluado (valor razonable), la empresa tiene que aplicar la NIC 36 para determinar si ha sufrido o no un deterioro de valor de su inmovilizado.
 - c) Si el valor razonable de los elementos de propiedad, planta y equipo se determina con un criterio distinto al del valor de mercado, su valor



revaluado o razonable, podrá ser mayor o menor que su importe recuperable, por ello luego de aplicar los criterios de revaluación, se tiene que aplicar la NIC 36 para establecer si el activo ha sufrido o no un deterioro de valor.

La frecuencia de las revaluaciones tomará en cuenta los cambios que experimenten los elementos del inmovilizado material.



Nueva revaluación

Algunos activos experimentan cambios significativos y volátiles en su valor razonable, y se necesitan revaluaciones anuales, para activos con variaciones insignificantes en su valor razonable para estos últimos pueden ser suficientes revaluaciones hechas cada tres o cinco años.

Ejemplo 18

Una empresa dedicada a la comercialización de línea blanca adquiere un local comercial, la fecha de negociación es el 30 de septiembre de 2007; pagando por la adquisición \$ 50 000, para ponerlo en funcionamiento necesita de algunas reparaciones y por lo tanto contratan mano de obra calificada por un valor de \$3 000 (los trabajos concluyen el 31/12/2008), además debemos decir que la operación inicial está financiada a 2 años plazo. Los intereses ascienden a \$ 400 mensuales, es decir que la tasa de interés anual es del 9,6%.

Se ha estimado como tiempo necesario para iniciar actividades un período de tres meses por las reparaciones necesarias.

Al 31 de diciembre de 2008 existen indicios de que el valor razonable del activo ha cambiado y se contrata una tasación del edificio, lo cual nos muestra que se encuentra valorado en 60 000 USD. Se estima una vida útil de 25 años.



30/09/2007

Código	Concepto	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	50 000	
175	Efectos a Pagar a Largo Plazo		50 000

(En este caso debemos tomar en cuenta que de acuerdo a la NIC 38 de instrumentos financieros, el préstamo debe valorarse a su costo amortizado).

Contabilizando los intereses devengados hasta la puesta en funcionamiento que la empresa capitalizará al valor del edificio.

31/12/2007

Código	Concepto	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	1 200	
572	Bancos		1 200

Contabilizando los pagos realizados por la mano de obra calificada para readecuar el local comercial.

31/12/2007

Código	Concepto	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	3 000	
572	Bancos		3 000



01/01/2008

Código	Concepto	Debe	Haber
211	Construcciones	54 200	
231	Construcciones en curso		54 200

31/12/2008

Código	Concepto	Debe	Haber
681	Amortización o depreciación del inmovilizado material	2 168	
2811	Amortización o depreciación acumulada de construcciones		2 168

- Aplicando el método que reexpresa al cambio en el importe en libros bruto de un activo.

Coeficiente de Revaluación= $60\ 000 / (54\ 200 - 2\ 168) = 1,153137$

Aplicando el coeficiente al costo y a la amortización o depreciación acumulada:

Código	Concepto	Debe	Haber
211	Construcciones	8 300	
2811	Amortización o depreciación acumulada de construcciones		332
110	Superávit por revaluación		7 968



Nueva cuota de depreciación anual= $(54\ 200 * 1,153137) = 62\ 500 / 25 = 2\ 500$

Explicando el ejemplo anterior decimos que el valor cargado a las construcciones es la diferencia entre el costo histórico multiplicado por la tasa obtenida menos el costo histórico $(62\ 500 - 54\ 200)$, lo mismo sucede con la depreciación acumulada. La diferencia entre el valor cargado a construcciones menos el valor abonado a la amortización acumulada del activo es lo que se enviará al superávit por revaluación.

Eliminada contra el importe en libros bruto de un activo.

Código	Concepto	Debe	Haber
2811	Amortización o depreciación acumulada de construcciones	2 168	
211	Construcciones		2 168

Efectuamos el proceso anterior porque lo que se reexpresa es el valor neto resultante, es decir $((60\ 000 - (54\ 200 - 2\ 168)) = 52\ 032$, a este valor hay que capitalizarle la diferencia hasta que su mayor muestre un saldo de 60 000; por lo tanto el asiento quedaría:

Código	Concepto	Debe	Haber
211	Construcciones	7 968	
110	Superávit por revaluación		7 968



“Cuando se revalúe un elemento de propiedades, planta y equipo, la depreciación acumulada en la fecha de la revaluación puede ser tratada de cualquiera de las siguientes maneras:

- (a) Reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la revaluación sea igual a su importe revaluado. Este método se utiliza a menudo cuando se revalúa el activo por medio de la aplicación de un índice para determinar su costo de reposición depreciado.
- (b) Eliminada contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el valor neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo. Este método se utiliza habitualmente en edificios.”⁶

Cuando se incrementa el importe de un activo como consecuencia de una revaluación, tal aumento se llevará directamente a una cuenta de superávit por revaluación, dentro del patrimonio neto. No obstante, el incremento debe ser reconocido en la cuenta de resultados del ejercicio en la medida en que suponga una reversión de una disminución por devaluación del mismo activo, que fue reconocida previamente en resultados.

Cuando se reduzca el importe de un activo como consecuencia de una revaluación, tal disminución se reconocerá en el resultado del periodo. No obstante la disminución se reconocerá en otro resultado integral siempre que haya habido previamente un superávit de revaluación en relación con dicho activo.

⁶ International Accounting Standards Board, Norma Internacional de Contabilidad 16 actualizada a 2009, párrafo 35



Modificaciones Posteriores

Observamos algunas situaciones y circunstancias que dan lugar a correcciones al valor neto contable, las cuales pueden ser incrementos y reducciones:

Mejoras, renovaciones y ampliaciones

Se presentan algunos casos:

- Actividades que producen alteración del inmovilizado, incrementando la eficiencia o rendimiento (mejora).
- Operaciones que logran la recuperación de la capacidad inicial, alargando la vida del activo (renovación).
- Operaciones que agregan nuevos elementos al inmovilizado material, aumentando la capacidad de producción (ampliación).

La NIC 16 no habla claramente sobre estas incorporaciones, sin embargo los párrafos 10, 12 y 13 de la norma nos dan una luz sobre el asunto y abstraemos que las adiciones de valor son adecuadas siempre que permitan obtener beneficios económicos adicionales, recordemos que los gastos de mantenimiento ordinario, son gastos del período.

Ejemplos de mejoras:

- Cambio de motor de un vehículo.
- Modificaciones en maquinarias que disminuyan el nivel de contaminación.
- Modificaciones sustanciales de la fachada de un edificio.



Ejemplo 19

El 1 de Marzo de 2003, la empresa adquiere un vehículo valorado en \$12 000, se estima una vida útil de 8 años, al 5to año se decide cambiar el motor, pagando por el nuevo motor \$ 3 100.

Mayorizando en T (ilustración), la cuenta de amortización o depreciación acumulada del vehículo tendremos:

- Importe o cuota de depreciación anual $12\ 000/8= 1\ 500$

Amortización acumulada equipo de Transp.

Dic. 31 Año 1	1250
Dic. 31 Año 2	1500
Dic. 31 Año 3	1500
Dic. 31 Año 4	1500
Dic. 31 Año 5	1500
Feb. 28 Año 5	250
Total	7500

La empresa en sus estudios ha determinado que el motor representa el 20% del costo del vehículo, estos datos nos servirán para dar de baja la parte del activo cambiada, además por el motor viejo nos darán en el mismo almacén \$500, es por ello que pagaremos 2600 USD.



Códi	Concepto	Debe	Haber
218	Vehículos (motor nuevo)	3 100	
2818	Amortización o depreciación acumulada de vehículos	1 500	
671	Pérdidas procedentes del Inmovilizado Material	400	
218	Vehículos (motor viejo)		2 400
572	Bancos		2 600

La Normativa Internacional (NIC 16) es clara al decir que la entidad debe introducir dentro de su importe en libros un elemento de propiedades, planta y equipo y que el importe en libros de la parte que se sustituye se tratará de acuerdo a lo que se menciona en baja en cuentas (párrafo 13).

Cuanto vemos los párrafos de baja en cuentas, claramente el párrafo 68 dice que la pérdida o ganancia surgida de la baja de un elemento del inmovilizado material, se incluirá en el resultado del período. El párrafo 70 menciona que si la entidad reconociera en el importe en libros de un elemento del activo, dará de baja el importe en libros de la parte sustituida con independencia de si esa parte se hubiera depreciado o amortizado de forma separada. Para finalizar con la explicación debemos referirnos al párrafo 71 de la misma normativa que dice que la pérdida o ganancia de la baja en cuentas se determinará como la diferencia entre el importe neto y el importe en libros del elemento.

Costos de revisión general y grandes reparaciones

Se establece también que para que algunos elementos del inmovilizado continúen operando puede ser necesaria la realización periódica de inspecciones generales (ejemplo: barcos y aviones) independientemente de



que las partes sean sustituidas o no; Cuando se realice la inspección general, su costo se incluirá en el importe en libros como una sustitución, siempre que se cumplan las condiciones para su reconocimiento, además se dará de baja cualquier importe en libros de inspecciones previas, que permanezca en la partida.

Los costos para la revisión se amortizarán o depreciarán como un componente diferenciado hasta la fecha de la próxima revisión en ese momento se dará de baja cualquier valor pendiente de depreciar y se reconocerá el valor de la reparación que a su vez deberá depreciarse sistemáticamente hasta la siguiente revisión.



CAPITULO 4

DISPOSICIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL

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

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

La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un elemento de propiedades, planta y equipo se incluirá en el resultado del período cuando la partida sea dada de baja en cuentas (a menos que la NIC 17 establezca otra cosa, en caso de una venta con arrendamiento financiero posterior). Las ganancias no se clasificarán como ingresos de actividades ordinarias.”⁷

Se puede disponer de un elemento del inmovilizado de algunas formas por ejemplo mediante la venta, permutando o intercambiando los bienes, por donación.

La pérdida o ganancia de la baja en cuentas de un elemento del inmovilizado material, se establecerá por:

El importe neto que se obtenga por la disposición (-) el importe en libros del elemento.

La contrapartida a cobrar por la disposición del inmovilizado, se reconocerá inicialmente por su valor razonable. Si se prorrogase el pago a recibir por el elemento, la contrapartida recibida se reconocerá inicialmente al precio equivalente de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contrapartida y el precio equivalente de contado se reconocerá como un

⁷International Accounting Standards Board, Norma Internacional de Contabilidad N° 16 actualizada a 2009. Párrafo 67



ingreso por intereses, de acuerdo con la NIC 18, de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar.

Enajenación o venta del Inmovilizado Material

Cuando vendemos un elemento de la propiedad, planta y equipo debemos eliminar todas las cuentas del inmovilizado y reconocer la utilidad o pérdida derivada de esta operación.

Ejemplo 20

El 31 de diciembre de 2009 una empresa posee una maquinaria de acuerdo al siguiente detalle:

Valor al 1 de Enero de 2006.....	130 000
Depreciación Acumulada.....	(-) 52 000
Deterioro de valor acumulado.....	<u>(-) 5 000</u>
Valor en Libros al 31-12-2009.....	73 000

Lo vende en \$78 000



La contabilización sería la siguiente:

Código	Concepto	Debe	Haber
213	Maquinaria		130 000
2813	Amortización o depreciación acumulada de maquinaria	52 000	
2913	Deterioro de valor de maquinaria	5 000	
572	Bancos	78 000	
771	Beneficios procedentes del Inmovilizado Material		5 000

A continuación mostramos en forma sintetizada la parte de la normativa que concierne a las ventas a crédito del inmovilizado.

“Préstamos y partidas por cobrar son activos financieros no derivados cuyos cobros son fijos o determinables, que no se negocian en un mercado activo y que son distintos de:

- (a) los que la entidad tenga la intención de vender inmediatamente o en un futuro próximo, que serán clasificados como mantenidos para negociar y los que la entidad, en el momento del reconocimiento inicial, haya designado para su contabilización al valor razonable con cambios en resultados;
- (b) los que la entidad designe en el momento de reconocimiento inicial como disponibles para la venta; o
- (c) los que no permitan al tenedor la recuperación sustancial de toda la inversión inicial, por circunstancias diferentes a su deterioro crediticio, que serán clasificados como disponibles para la venta. Una participación adquirida en un conjunto de activos que no sean préstamos o partidas por cobrar (por



ejemplo, una participación en un fondo de inversión o similar) no será calificada como préstamo o partida por cobrar⁸

Además la N.I.C. 32 en el párrafo 11 dice que un activo financiero es cualquier activo que posea alguna de las formas enumeradas en el mismo, entre ellos un derecho contractual a recibir efectivo.

“Al reconocer inicialmente un activo o un pasivo financiero, una entidad lo medirá por su valor razonable más, en el caso de un activo o un pasivo financiero que no se contabilice al valor razonable con cambios en resultados, los costos de transacción que sean directamente atribuibles a la compra o emisión del mismo.”⁹

En la NIC 39 párrafo 46 dice que posterior a su reconocimiento inicial los préstamos y cuentas por cobrar, se medirán al costo amortizado utilizando el método de la tasa de interés efectiva;

La Guía de aplicación de la N.I.C 32 dice:

Son ejemplos comunes de activos financieros que representan un derecho contractual a recibir efectivo en el futuro, y de los correspondientes pasivos financieros que representan una obligación contractual de entregar efectivo en el futuro, los siguientes:

- (a) cuentas por cobrar y por pagar de origen comercial;
- (b) pagarés por cobrar y por pagar;
- (c) préstamos por cobrar y por pagar; y
- (d) obligaciones o bonos por cobrar y por pagar.

⁸ International Accounting Standards Board, Norma Internacional de Contabilidad N°39 actualizada a 2009, párrafo 9

⁹ International Accounting Standards Board, Norma Internacional de Contabilidad N°39 actualizada a 2009, párrafo 43



Ventas a Crédito del Inmovilizado Material

Ejemplo 21

Al 31 de diciembre del 2007, una empresa posee un edificio, los datos se detallan a continuación:

Precio de adquisición..... 100 000
Depreciación o Amortización Acumulada.....20 000

Al 1 de Enero de 2008 se vende por 100 000, cobrándose el 50% al contado y el 50% a crédito a 2 años plazo: 25 000 al 31/12/2008 y 25 000 al 31/12/2009

El interés efectivo de esta operación es del 4%.

El crédito a largo plazo, es decir el que es superior a un año debe registrarse a su costo amortizado:

$$25\ 000(1+0,04)^{-2} = 23\ 113,91$$



Código	Concepto	Debe	Haber
211	Construcciones		100 000
2811	Amortización o depreciación acumulada construcción	20 000	
253	Créditos l/p enajenación del Inmovilizado Material	23 113,91	
523	Créditos c/p enajenación del Inmovilizado Material	25 000	
572	Bancos	50 000	
771	Beneficios Procedentes del Inmovilizado Material		18 113,91

Actualización de la deuda a largo plazo: $25\ 000(1+0,04)^{-1} = 24\ 038,46$

Código	Concepto	Debe	Haber
572	Bancos	25 000	
253	Créditos l/p enajenación del Inmovilizado Material	24 038,46	
523	Créditos c/p enajenación del Inmovilizado Material		25 000
253	Créditos l/p enajenación del Inmovilizado Material		23 113,91
762	Ingresos Financieros de Créditos		924,55



Al finalizar la deuda

Código	Concepto	Debe	Haber
572	Bancos	25 000	
253	Créditos l/p enajenación del Inmovilizado Material		24 038,46
762	Ingresos Financieros de créditos		961,54

Nota: De acuerdo a la Normativa Tributaria Vigente, la venta de activos fijos muebles de naturaleza corporal grava tarifa 12% del IVA, exceptuando la maquinaria agrícola de hasta 200 HP.

Bajas del Inmovilizado Material

Ejemplo 22

El 1 de Enero de 2010, la empresa se ha dado cuenta que posee un equipo de computación con los siguientes datos:

Valor al 1 de Enero de 2007..... 2 000
Depreciación o amortización acumulada... 1 800
Valor en libros al 31-12-2010..... 200

Debido a las últimas innovaciones tecnológicas, la empresa decide dar de baja el activo ya que no sirve para los fines de la empresa, ha indagado en el mercado y no hay interesados en adquirir el equipo; por lo tanto realiza el siguiente movimiento contable:



Código	Concepto	Debe	Haber
217	Equipos para procesos de información		2 000
2817	Amortización o depreciación acumulada equipos computación	1 800	
671	Pérdidas procedentes del Inmovilizado Material	200	

Donaciones del Inmovilizado Material

Otra de las formas de disponer del inmovilizado material es a través de la donación, para el análisis debemos remitirnos a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno:

“Art. 53.- Concepto de transferencia.- Para efectos de este impuesto, se considera transferencia: 1. Todo acto o contrato realizado por personas naturales o sociedades que tenga por objeto transferir el dominio de bienes muebles de naturaleza corporal, aún cuando la transferencia se efectúe a título gratuito, independientemente de su designación o de las condiciones que pacten las partes”.

“Art. 54.- Transferencias que no son objeto del impuesto.- No se causará el IVA en los siguientes casos:...5. Donaciones a entidades del sector público y a instituciones y asociaciones de carácter privado de beneficencia, cultura, educación, investigación, salud o deportivas, legalmente constituidas”.

Y al Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

“Art. 32.- Gastos no deducibles.- No podrán deducirse de los ingresos brutos los siguientes gastos: ... 5. Las donaciones, subvenciones y otras asignaciones



en dinero, en especie o en servicio que constituyan empleo de la renta, cuya deducción no está permitida por la Ley de Régimen Tributario Interno.”

Ejemplo 23

La empresa “XWH”, decide donar un vehículo a la empresa Delta, dedicada a la comercialización de bienes de primera necesidad, el momento de efectuar la transferencia, XWH presenta la siguiente información en sus registros:

Costo inicial del activo.....12 000
Depreciación o amortización acumulada..... 7 000
Pérdidas por deterioro acumuladas..... 1 500

Código	Concepto	Debe	Haber
218	Vehículos		12 000
281	Amortización o depreciación acumulada vehículos	7 000	
2918	Deterioro valor vehículos	1 500	
671	Pérdidas procedentes del Inmovilizado material *	3 920	
477	IVA Cobrado **		420

* Las pérdidas procedentes del Inmovilizado material no son gastos deducibles de acuerdo a la normativa vigente en nuestro país.

** La base imponible para el cálculo del Impuesto al Valor Agregado es \$ 3 500.



Expropiación del Inmovilizado Material

Para este tema también citaremos la base legal concerniente:

Art. 323, Constitución de la República del Ecuador.- Con el objeto de ejecutar planes de desarrollo social, manejo sustentable del ambiente y de bienestar colectivo, las instituciones del Estado, por razones de utilidad pública o interés social y nacional, podrán declarar la expropiación de bienes, previa justa valoración, indemnización y pago de conformidad con la ley. Se prohíbe toda forma de confiscación.

La ley de Régimen Municipal en su Capítulo IV, Art. 239 al 248 norma respecto a las expropiaciones de estos artículos destacamos lo siguiente:

1. Las expropiaciones las hacen las municipalidades previa declaratoria de utilidad pública o interés social.
2. Los avalúos se efectuarán con arreglo al valor que tengan los bienes y derechos expropiados al tiempo de iniciarse el expediente de ocupación.
3. Para determinar el precio que corresponde a los bienes objeto de expropiación se seguirán además las normas del Código de Procedimiento Civil, Ley de Contratación Pública y otras leyes.
4. En todos los casos de expropiación se abonará al propietario, además del precio establecido convencional o judicialmente, un cinco por ciento como precio de afección.
5. El Pago del precio estará exento de toda clase de derechos, impuestos u otros gravámenes fiscales, municipales o de cualquier índole

Ejemplo 24

La Municipalidad de Cuenca ha declarado que un terreno de propiedad de la empresa XY S.A. es un bien de interés social, para lo cual se dispone de los siguientes datos:



Registros de XY. S.A.

Costo del activo según la contabilidad de la empresa 35 000.

Por otra parte el precio del bien se establece en 32 000 USD, por lo tanto la Municipalidad reconocerá a la empresa un 5% adicional de acuerdo a la Ley, este valor asciende a \$ 1 600; es decir que el propietario recibirá en total \$ 33 600, el desembolso de dinero se realiza inmediatamente.

Contabilizando quedaría:

Código	Concepto	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales		35 000
572	Bancos	33 600	
671	Pérdidas procedentes del Inmovilizado Material	1 400	

Comúnmente el pago no se realiza inmediatamente y de acuerdo a la ley el plazo máximo de pago es de 5 años.



CAPÍTULO 5

ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ

Información General

“La entidad preparará y presentará un *estado de situación financiera de apertura con arreglo a las NIIF* en la *fecha de transición a las NIIF*. Este es el punto de partida para su contabilidad de acuerdo con las NIIF.”¹⁰

Acciones:

- ✓ *Reconocer activos y pasivos que acepta NIIF (excluir los que no acepta NIIF)*
- ✓ *Valorar activos y pasivos según el mejor criterio de Valor Razonable.*
- ✓ *Establecer el nuevo plan de cuentas según NIIF*
- ✓ *Reclasificar activos y pasivos según NIIF*
- ✓ *Establecer la Conciliación para cuantificar los efectos de la transición.*
- ✓ *Ajustar los efectos a resultados o patrimonio según proceda.*

. Los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF incluirán:

Conciliaciones de su patrimonio, según las NEC anteriores, con el que resulte con arreglo a las NIIF para cada una de las siguientes fechas:

- ✓ la fecha de transición a las NIIF; y
- ✓ el final del último período contenido en los estados financieros más recientes, que la entidad haya presentado utilizando las NEC anteriores.
- ✓ Los ajustes necesarios para la aplicación por primera vez, tendrán que registrar su contrapartida con carácter general a la cuenta de reservas.

¹⁰ International Accounting Standards Board, Norma Internacional de Información Financiera N° 1, actualizada a 2009, párrafo 6



Consideraciones del Inmovilizado Material

Ejemplo 25

Inmovilizado Material.....	8.500
Efecto de Transición de las NIIF.....	500
NIIF.....	9000

En este ejemplo según las NEC anteriores, la depreciación estaba influida por la normativa fiscal, pero según las NIIF refleja la vida útil de los activos. Los ajustes acumulados incrementan el valor del inmovilizado material en 500.

Los \$500 se reflejarán en el patrimonio en la cuenta de ganancias retenidas

Uso del valor razonable como costo atribuido

La NIIF 1 en sus párrafos 16 y 17 nos dice que la empresa podrá optar, en la fecha de transición a las NIIF, por la medición de un elemento de propiedades, planta y equipo a su valor razonable, y utilizar este valor razonable como el costo atribuido en tal fecha.

Además menciona que la empresa que adopte por primera vez las NIIF podrá elegir utilizar el importe de las propiedades, planta y equipo revaluado según NEC anteriores, ya sea en la fecha de transición o antes, como costo atribuido en la fecha de revaluación, siempre que aquella fuera, en el momento de realizarla, comparable en sentido amplio:

- (a) al valor razonable; o
- (b) al costo o al costo depreciado según las NIIF



Información disponible

Ejemplo 26

La empresa ABC aplica las NIIF por primera vez en la elaboración y presentación de los estados contables para el ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2009. Para ello debe elaborar su balance de apertura en la fecha de transición (1 de enero de 2008).

El criterio general que ha venido aplicando la empresa para valorar el inmovilizado material es el costo histórico, teniendo en cuenta las correspondientes amortizaciones y deterioros de valor reversibles. La depreciación es lineal, distribuyendo el costo de los distintos activos entre la vida útil de los mismos.

La empresa conoce las opciones contempladas en la NIC 16 para valorar los bienes del inmovilizado material (costo o costo revalorizado) y decide aplicar el criterio del costo, pero haciendo uso, en algunos casos, de la exención prevista en la NIIF 1 “Valor razonable o revalorización como coste atribuido”. Ejemplificamos algunos de los posibles casos:

- La empresa posee unas máquinas muy especializadas que desde su adquisición han sufrido distintas mejoras a través de la incorporación de nuevos elementos que han significado un incremento en la capacidad productiva de las mismas, así como en su vida útil. Los gastos asociados a dichas mejoras se llevaron a resultados cuando se incurrió en los gastos correspondientes de acuerdo con las NEC anteriores, siendo prácticamente imposible en el momento de elaborar el balance de apertura saber cuál sería el costo de la máquina al incluir estos gastos como parte del mismo (según NIC 16), ya que no se dispone de toda la información necesaria dado que, de acuerdo con precios de mercado, se puede determinar con fiabilidad el valor razonable de las máquinas en la fecha de transición (éste es \$ 150 000 superior al valor



según NEC anteriores), la empresa decide considerar el valor razonable a 1 de enero de 2008 como el costo atribuido a esa fecha.

Esto significa que, al elaborar el balance de apertura, deberá realizar un ajuste cargando la rubro de inmovilizado por \$ 150 000 con abono por la misma cuantía al patrimonio neto.

- Los edificios que posee la empresa fueron revalorizados según NEC anteriores a 31 de diciembre de 2004, lo cual dio lugar a una valoración comparable al valor razonable según NIIF en aquella fecha. A partir de entonces se realizaron los correspondientes ajustes en la amortización o depreciación.

Haciendo uso de la exención, la empresa decide tomar el importe revalorizado a 31 de diciembre de 2008 como coste atribuido a la fecha de la revalorización.

En este caso no hay ningún ajuste en la elaboración del balance de apertura.

Ejemplo 27

Para elaborar el balance de apertura

Se deberá tener en cuenta lo siguiente:

Debido a la oferta de compra de una rama de la empresa por parte de la empresa XYZ que luego no se llegó a formalizar, se determinó el valor razonable para ciertos activos fijos correspondientes a la misma a 1 de enero de 2004. Este valor razonable resultó ser un 15% superior al valor según coste histórico en esa fecha.

Se trata de unos barcos que fueron adquiridos en el 2000 a un coste de \$ 750 000. La depreciación se ha realizado de acuerdo al método lineal, estimando que la vida útil de los mismos era de 20 años.

En la fecha de transición la empresa tiene los barcos valorados a \$ 450 000, ya que dichos activos están amortizados en \$ 300 000; considerando el valor



razonable a 1 de enero de 2004 como coste atribuido a esa fecha, el valor de estos activos a 1 de enero de 2009 sería de \$ 517 500.

Valor razonable a la fecha de un suceso particular como coste atribuido a la fecha de determinación del mismo (vemos en el cuadro de la página siguiente)

01-01-2005 Costo Histórico	Valor Bruto: 75 0000 Amortización Acumulada: 187 500 Valor Neto Contable: 562 500
01-01-2005 Valor Razonable	Valor bruto: $750\ 000 + 112\ 500 = 862\ 500$ Amortización Acumulada: $187\ 500 + 28\ 125 = 215\ 625$ Valor Neto Contable: 646 875
01-01-2008 Valor Razonable= Costo atribuido al 01/01/2009	Valor bruto: 862 500 Amortización Acumulada: 345 000 Valor Neto Contable: 517 500

- El incremento del valor de los activos implica amortizar o depreciar durante los 15 años de vida \$5 625 adicionales a los \$37 500 calculados, según el costo histórico y vida útil de 20 años.
- El ajuste que debería realizarse en la fecha de transición con el fin de obtener el balance de apertura consistiría en cargar la cuenta del inmovilizado por \$67 500, abonando el patrimonio neto por el mismo valor.



CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. El objetivo de las NIIF es que las partidas del patrimonio presenten saldos apegados a la realidad por ello se debe tener un conocimiento de las características externas (mercado) que juegan un papel importante el momento de asignar el valor monetario al inmovilizado material, pues un concepto muy significativo que la normativa trae consigo es el valor razonable que se define como el importe por el cual un activo podría ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de *independencia mutua*.
2. La contabilidad es el registro, clasificación y acumulación de hechos económicos asentados de manera lógica con el objetivo de proporcionar información para la toma de decisiones, por ello los profesionales del área contable deben tener un amplio entendimiento de los principios y reglas que son la base para preparar la información contable.
3. Las normas internacionales traen algunos elementos nuevos en el tratamiento contable de la propiedad, planta y equipo tanto en su valoración inicial, valoración posterior y disposición, por lo cual recomendamos que los encargados de implementar NIIF en cada una de las empresas tomen como punto de referencia los pasos que han seguido algunos países que ya han adoptado la nueva normativa, sobre todo España que está muy adelantado en este proceso (desde 2007).
4. Una de las principales innovaciones es la provisión por desmantelamiento retiro o rehabilitación del emplazamiento físico donde se asentó el activo fijo y tendrá que ser refaccionado o reparado al final del proyecto, vida útil del activo, contrato de explotación; etc. que se capitalizará como mayor valor de este. Esto sucede cuando el lugar donde se asienta el inmovilizado ha sufrido transformaciones y se requiere dejar el lugar en las condiciones encontradas inicialmente.



5. En la presente tesis en el tercer capítulo mencionamos que luego de la valoración inicial de los elementos de propiedad, planta y equipo la empresa debe adoptar como política contable uno de los criterios que permite la NIC 16 para su valoración posterior es decir que deben valorar los activos de este grupo aplicando el método del costo o el de la revaluación. Por ello, para un correcto diagnóstico y aplicación del método de valoración, hay que conocer la estructura de la empresa (debilidades y fortalezas); por lo cual el encargado de esta decisión deberá estar empapado de la situación empresarial.
6. En el Ecuador y en muchos países latinoamericanos al momento de considerar el importe en libros del inmovilizado material estamos acostumbrados a utilizar al porcentaje de depreciación más alto permitido por los organismos reguladores, sin tomar en consideración si el paso ejecutado aportará con un saldo real a estos activos, por lo tanto se recomienda que para la revisión y posterior corrección de la vida útil y valor residual de los activos fijos se tome en cuenta la capacidad o el desempeño físico que se espere del mismo, el desgaste físico esperado, la obsolescencia técnica o comercial que se da por los cambios en la producción y las restricciones legales de los contratos (en caso de haberlos).
7. Como en el segundo capítulo lo mencionamos el Servicio de Rentas Internas (SRI) debe manifestarse sobre su postura en la adopción de las NIIF, porque la brecha entre lo fiscal y la nueva normativa (esencia sobre la forma) es significativa y traerá una variedad de problemas en algunas partidas de gastos e ingresos que se innovan en el tratamiento contable del inmovilizado material.
8. Ya que la incorporación de las normas internacionales es un proceso que trae algunas innovaciones, hemos presentado en esta tesis una variedad de ejemplos prácticos, esperando que sean de utilidad para las personas que se remitan a este trabajo como fuente de consulta.



9. En el proceso de adopción de las NIIF (año de transición), la norma establece la correcta valoración del inmovilizado material, por ello se recomienda a las empresas que se en lo posible las construcciones, maquinaria, equipo y vehículos que suele ser el rubro más alto dentro de este grupo (monetariamente hablando) se valore con avalúo de un perito calificado por la Superintendencia de Compañías.
10. La nueva normativa está basada en principios que permiten la aplicación del juicio profesional con parámetros bien delimitados, en aquellos momentos donde haya espacio para la subjetividad, las normas exigen que las personas que apliquen el juicio o criterio proporcionen una amplia información sobre los supuestos utilizados y los efectos que podrían tener su no realización.
11. Podemos a consideración de ustedes queridos lectores, concluir si las actuales normas ecuatorianas están cercanas o apartadas de las NIIF, estamos seguros que este trabajo suministra las bases suficientes para tener una clara idea del compromiso que tenemos los profesionales de conocer cabalmente la normativa internacional, para de esta manera potencializar el valor de nuestras empresas, así como de la información contable y financiera que se produce en ellas.



BIBLIOGRAFIA

LIBROS y BASE LEGAL

MESEN Vernor, Aplicaciones prácticas de las NIIF, Editorial Tecnológica de Costa Rica, 1ra edición 2007.

MALLO Carlos y PULIDO Antonio, Normas Internacionales de Contabilidad (NIIF), Thomson Editores, 2da edición 2008, España

MARTINEZ Antonio, CARRILLO Ángel, FERNANDEZ Fernando, VILANOVA Anna y GIMENEZ Pilar; Cierre contable y fiscal. Estados financieros según el nuevo PCG, España

GARCIA María Antonia y VICO Antonio, Introducción a la Contabilidad Financiera, España

CEVERA Mercedes, GONZÁLEZ Ángel y ROMANO Javier, Contabilidad Financiera (adaptada al nuevo PGC), 3ra edición, España

HANSEN HOLM Mario, HANSEN HOLM María Teresa, HANSEN HOLM Juan Carlos y CHAVEZ Luis; NIIF Teoría y Práctica. Distribuidora de Textos del Pacífico S.A., 1ra edición 2009, Ecuador

AUREN, Manual Práctico del Plan General de Contabilidad 2007, España

PEREZ Ángel y POUSA Raquel, Casos Prácticos del Nuevo Plan General de Contabilidad. Borrador, Ediciones CEF, España

ZAPATA Pedro, Contabilidad general, McGraw Hill Interamericana, sexta edición 2008

Boletín General del Estado Español, REAL DECRETO 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

INTERNET

www.iasb.org

www.contadorauditor.com

www.contabilidadtk.com



ANEXOS

Anexo 1 Plan de Cuentas

1 FINANCIACION BASICA

10. CAPITAL

100. Superávit por revaluación

14. PROVISIONES

143. Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado

16. DEUDAS A LARGO PLAZO CON PARTES RELACIONADAS

161. Proveedores del inmovilizado a largo plazo, partes relacionadas

17. DEUDAS A LARGO PLAZO CON PRÉSTAMOS RECIBIDOS, EMPRÉSTITOS Y OTROS CONCEPTOS

171. Deudas a largo plazo

173. Proveedores de inmovilizado a largo plazo

175. Efectos a pagar a largo plazo

2 ACTIVO NO CORRIENTE

20. INMOVILIZACIONES INTANGIBLES

21. INMOVILIZACIONES MATERIALES

210. Terrenos y bienes naturales

211. Construcciones

212. Instalaciones técnicas

213. Maquinaria

214. Herramientas

215. Otras instalaciones

216. Mobiliario

217. Equipos de computación

218. Vehículos

219. Otro inmovilizado material

22. INVERSIONES INMOBILIARIAS

23. INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO

230. Adaptación de terrenos y bienes naturales

231. Construcciones en curso

232. Instalaciones técnicas en montaje

233. Maquinaria en montaje

237. Equipos de computación en montaje

239. Anticipos para inmovilizaciones materiales



25. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO

253. Créditos a largo plazo por enajenación del inmovilizado

28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO

280. Amortización acumulada del inmovilizado intangible

281. Amortización o depreciación acumulada del inmovilizado material

2811. Amortización o depreciación acumulada de construcciones

2812. Amortización o depreciación acumulada de instalaciones técnicas

2813. Amortización o depreciación acumulada de maquinaria

2814. Amortización o depreciación acumulada para herramient.

2815. Amortización o depreciación acumulada de otras Inst.

2816. Amortización o depreciación acumulada de mobiliario

2817. Amortización o depreciación acumulada de equipos de computación

2818. Amortización o depreciación acumulada de vehículos

2819. Amortización o depreciación acumulada de otro

inmovilizado material

29. DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS NO CORRIENTES

291. Deterioro de valor del inmovilizado material

2910. Deterioro de valor de terrenos y bienes naturales

2911. Deterioro de valor de construcciones

2912. Deterioro de valor de instalaciones técnicas

2913. Deterioro de valor de maquinaria

2914. Deterioro de valor de utillaje

2915. Deterioro de valor de otras instalaciones

2916. Deterioro de valor de mobiliario

2917. Deterioro de valor de equipos de computación

2918. Deterioro de valor de vehículos

2919. Deterioro de valor de otro inmovilizado material

3. EXISTENCIAS

4. DEUDORES Y ACREEDORES POR OPERACIONES DE COMERCIO

47. ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

470. Administración Tributaria deudora por varios conceptos fiscales

472. IVA Pagado

475. Administración Tributaria acreedora por varios conceptos fiscales

4751 (1) Retención en la Fuente 1%

4751 (2) Retención en la Fuente 2%

4751 (3) Retención en la Fuente 8%

4751 (4) Retención 30% IVA



4751 (5) Retención 70% IVA
4751 (6) Retención 100% IVA

5. CUENTAS FINANCIERAS

52. DEUDAS A CORTO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS

523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo

525. Efectos a pagar a corto plazo

57. TESORERÍA

570. Cajas

572. Bancos

58. ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y ACTIVOS Y PASIVOS ASOCIADOS

580. Inmovilizado

6. COMPRAS Y GASTOS

66. GASTOS FINANCIEROS

660. Gastos financieros por actualización de provisiones

67. PÉRDIDAS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES Y GASTOS EXCEPCIONALES

671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material

68. DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES

681. Amortización o depreciación del inmovilizado material

69. PÉRDIDAS POR DETERIORO Y OTRAS DOTACIONES

691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material

7. VENTAS E INGRESOS

77. BENEFICIOS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES E INGRESOS EXCEPCIONALES

771. Beneficios procedentes del inmovilizado material

76. INGRESOS FINANCIEROS

762. Ingresos Financieros de Créditos

79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES Y DE PÉRDIDAS POR DETERIORO

791. Reversión del deterioro del inmovilizado material

8. GASTOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO

9. INGRESOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO



Anexo 2

Proyección de Flujos de Efectivo
 Camioneta Chevrolet modelo 2004 4X4
 Fecha de compra: 01/03/2000
 Vida útil: 72 meses
 Depreciación al 30/04/2004: 50 meses USD 9375
 Valor residual o de rescate 1500

	May-04	Jun-04	Jul-04	Ago-04	Sep-04	Oct-04	Nov-04	Dic-04	Ene-05	Feb-05	Mar-05
Ingresos											
Servicios de transporte personas	150	120	140	120	130	140	130	180	150	140	130
Servicio de transporte de carga	170	140	150	130	150	160	170	200	160	150	180
Servicio de transporte mixto	80	100	90	70	80	80	70	110	70	90	85
Valor residual o de rescate											
Total Ingresos	400	360	380	320	360	380	370	490	380	380	395
Gastos											
Mantenimiento vehiculo	40	36	38	32	36	38	37	49	38	38	39.5
Combustibles	120	108	114	89.6	90	95	92.5	122.5	95	95	98.75
Otros gastos de operación	20	18	19	16	18	19	18.5	24.5	19	19	19.75
Total Gastos Operación	180	162	171	137.6	144	152	148	196	152	152	158
Flujo de Efectivo	220	198	209	182.4	216	228	222	294	228	228	237
<i>Flujo descontado</i>	<i>220</i>	<i>195.72</i>	<i>204.21</i>	<i>176.16</i>	<i>206.20</i>	<i>215.15</i>	<i>207.07</i>	<i>271.07</i>	<i>207.79</i>	<i>205.39</i>	<i>211.04</i>
Valor razonable	4500										
Valor uso	4543										
Valor en Libros	5625										
Deterioro del valor del activo	1082										



Abr-05	May-05	Jun-05	Jul-05	Ago-05	Sep-05	Oct-05	Nov-05	Dic-05	Ene-06	Feb-06
165	150	120	130	120	130	140	150	190	160	155
170	160	130	140	130	160	150	180	180	165	170
75	90	100	95	70	80	90	75	105	100	100
410	400	350	365	320	370	380	405	475	425	575
41	40	35	36.5	32	37	38	40.5	47.5	42.5	57.5
102.5	100	87.5	91.25	80	92.5	95	101.25	118.75	106.25	143.75
20.5	20	17.5	18.25	16	18.5	19	20.25	23.75	21.25	28.75
164	160	140	146	128	148	152	162	190	170	230
246	240	210	219	192	222	228	243	285	255	345
216.52	208.81	180.60	186.17	161.33	184.39	187.19	197.20	228.62	202.19	270.40



Anexo 3

Proyección de Flujos de Efectivo

Camioneta Chevrolet modelo 2004 4X4
 Fecha de compra: 01/03/2000
 Vida útil: 72 meses
 Depreciación al 01/04/2005: 10897
 Valor residual o de rescate 1500

	Abr-05	May-05	Jun-05	Jul-05	Ago-05	Sep-05	Oct-05	Nov-05	Dic-05	Ene-06	Feb-06
Ingresos											
Servicios de transporte personas	185	180	150	170	140	190	170	250	290	240	210
Servicio de transporte de carga	280	290	280	270	200	270	310	260	290	300	370
Servicio de transporte mixto	300	400	350	280	310	190	270	230	220	300	155
Valor residual o de rescate											150
Total Ingresos	765	870	780	720	650	650	750	740	800	840	885
Gastos											
Mantenimiento vehiculo	76.5	87	78	72	65	65	75	74	80	84	88.5
Combustibles	191.25	217.5	195	180	162.5	162.5	187.5	185	200	210	221.25
Otros gastos de operacion	38.25	43.5	39	36	32.5	32.5	37.5	37	40	42	44.25
Total Gastos Operación	306	348	312	288	260	260	300	296	320	336	354
Flujo de Efectivo	459	522	468	432	390	390	450	444	480	504	531
Flujo descontado	404.00	454.15	402.48	367.23	327.70	323.92	369.45	360.32	385.04	399.63	416.18
Valor razonable	4250										
Valor uso	4210										
Valor en Libros	4103										
Deterioro del valor del activo	107										