

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES

**EVALUACIÓN DEL IMPACTO DE LA APLICACIÓN
PERMANENTE DE NORMAS INTERNACIONALES DE
INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF) EN PROPIEDADES, PLANTA
Y EQUIPO PARA EL AÑO 2013 EN ADELANTE EN EL ECUADOR.
APLICACIÓN PRÁCTICA DE NIC 16 Y NIC 36**

**TRABAJO DE TITULACIÓN PREVIA LA OBTENCIÓN DEL
TÍTULO DE INGENIERÍA COMERCIAL**

MAURICIO SANTIAGO SOSA CHIRIBOGA

DIRECTOR: MGTR. IDRIAN ESTRELLA S.

QUITO, MAYO 2015

DIRECTOR:

Mgr. Idrián Estrella S.

INFORMANTES:

Mgr. Verónica Apolo B.

Mgr. Armando Lituma D.

DEDICATORIA

A Dios y a mi Madre Dolorosa guías de mis pasos cada día.

A mis padres, quienes con su trabajo y dedicación me apoyaron para cursar mi carrera en la Pontificia Universidad Católica del Ecuador.

A mi esposa Karoline y a mis hijos Gabriel y Francisco, por ser mi motivación, apoyo e impulso para culminar con este gran objetivo

A mis hermanos, por compartir este camino de la vida, por permanecer siempre a mi lado.

Santiago

AGRADECIMIENTO

Al cumplir con este objetivo de mi etapa estudiantil, presento un sentido agradecimiento a todas y cada una de las personas que han estado a mi lado brindándome su apoyo incondicional.

A Dios y a mi Madre Dolorosa, por su bendición y por la oportunidad de vida, inspiración de cada día.

A mis padres Gloria y Mauro, por su ejemplo de vida y esfuerzo constante, fuente de valores y principios me permiten ser la persona que soy.

A mi amada esposa Karoline y a mis adorados hijos Gabriel y Francisco, gracias infinitas por su apoyo incondicional, gracias por la fuerza y motivación y, sobre todo, por permitirme tomar de su tiempo para culminar este trabajo.

A mis hermanos Mónica, Alvaro y Orlando, por su cariño y ánimo constante.

A Idrián, Verónica y Armando, valiosos profesionales y amigos muy apreciados, por dedicar generosamente su tiempo y conocimientos, para apoyarme en el desarrollo de este trabajo académico.

A mi querida PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR, mi alma mater, gracias por todo lo aprendido y por lo cual me honra ser parte de esta gran institución.

Santiago

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN, 1

1 FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA, 3

1.1 MARCO REFERENCIAL, 3

1.1.1 Generalidades de las Normas Internacionales de Información Financiera en el mundo, 3

1.2 MARCO CONTEXTUAL, 6

1.2.1 Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF- IFRS), 6

1.2.2 International Accounting Standards Board (IASB), 7

1.2.3 Cambios en la organización internacional IASB, 7

1.2.4 Conceptos fundamentales de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), 9

1.2.5 Objetivos de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), 10

1.2.6 Importancia de la aplicación de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), 12

1.3 MARCO LEGAL, 13

1.3.1 Mecanismo de emisión y actualización de Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, 13

1.3.1.1 Establecimiento de la agenda, 15

1.3.1.2 Planificación del proyecto, 16

1.3.1.3 Desarrollo y publicación de un documento para discusión o debate, 17

1.3.1.4 Desarrollo y publicación de un documento borrador para discusión, 17

1.3.1.5 Elaboración y publicación de la norma, 18

1.3.1.6 Procedimientos posteriores a la emisión de la norma, 20

1.3.2 Ámbito de control de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros del Ecuador, 21

1.3.3 Participación de otros organismos de control en el Ecuador, 24

1.4 IMPLEMENTACIÓN DE NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF) EN EL ECUADOR, 27

1.4.1 Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en el Ecuador, 27

1.4.1.1 Emisión de Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC), 28

1.4.1.2 Informe de evaluación ROSC (Report on the Observance of Standards and Codes), 29

1.4.1.3 Adopción de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en el Ecuador, 32

1.4.2 Dificultades percibidas en la implementación Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en el Ecuador, 34

- 4.4 APLICACIÓN DE NIC 16- NIC 36, 95
 - 4.4.1 Registro en Libros, 95
 - 4.4.2 Cálculo de la depreciación, 97
 - 4.4.3 Determinación del valor del deterioro, 99
 - 4.4.4 Cálculo de la depreciación luego de efectuado el deterioro de valor, 102
 - 4.4.5 Políticas contables, 103
 - 4.4.6 Políticas tributarias, 107

5 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES, 110

- 5.1 CONCLUSIONES, 110
- 5.2 RECOMENDACIONES, 111

GLOSARIO DE TÉRMINOS, 113

REFERENCIAS, 117

ÍNDICE DE CUADROS

- Cuadro N° 1: Ejercicio No. 1 - Reconocimiento inicial, 50
- Cuadro N° 2: Ejercicio No. 2 - Medición posterior de Propiedad Planta y Equipo, 54
- Cuadro N° 3: Componentes del costo del galpón industria, 81
- Cuadro N° 4: Registro contable reconocimiento inicial, 81
- Cuadro N° 5: Registro inicial Propiedades, Planta y Equipo, 82
- Cuadro N° 6: Registro de la depreciación anual (año X2), 82
- Cuadro N° 7: Registro de la depreciación anual (años X3 al X6), 83
- Cuadro N° 8: Valor del edificio al final del año X6 (antes de revaluación), 83
- Cuadro N° 9: Valor en libros antes de revaluación, 83
- Cuadro N° 10: Tratamiento de la depreciación, 84
- Cuadro N° 11: Registro de la revaluación del galpón industrial (al 31-12 del año X6), 84
- Cuadro N° 12: Valor en libros luego de revaluación, 85
- Cuadro N° 13: Registro de la depreciación anual (años X7 en adelante), 86
- Cuadro N° 14: Cálculo de la tasa efectiva, 96
- Cuadro N° 15: Tabla de amortización, 96
- Cuadro N° 16: Cálculo del costo del equipo, 97
- Cuadro N° 17: Registro contable reconocimiento inicial, 97
- Cuadro N° 18: Registro de la depreciación anual (año X1), 98
- Cuadro N° 19: Registro de la depreciación anual (año X2 al X10), 98
- Cuadro N° 20: Valor del equipo al final del año X10 (antes de cálculo de deterioro), 99
- Cuadro N° 21: Flujos de efectivo, 100
- Cuadro N° 22: Determinación del valor recuperable, 101
- Cuadro N° 23: Cálculo del deterioro de valor, 101
- Cuadro N° 24: Registro de la pérdida por deterioro de valor, 101
- Cuadro N° 25: Valor en libros al corte del ejercicio X10, 102
- Cuadro N° 26: Registro de la depreciación anual (año X11 hasta año X15), 103

ÍNDICE DE GRÁFICOS

- Gráfico N° 1: Estructura del IASB, 8
- Gráfico N° 2: Como se elaboran los estándares de contabilidad, 14
- Gráfico N° 3: Adopción de NIIF en el Ecuador, 32
- Gráfico N° 4: Cronograma de implementación de NIIF en el Ecuador, 33
- Gráfico N° 5: Reconocimiento de partidas como Propiedades, Planta y Equipo, 48
- Gráfico N° 6: Determinación del costo de un elemento de Propiedades, Planta y Equipo, 49
- Gráfico N° 7: Reconocimiento posterior de un elemento de Propiedades, Planta y Equipo, 52
- Gráfico N° 8: Deterioro del valor de los activos, 73
- Gráfico N° 9: Variables del valor en uso, 74
- Gráfico N° 10: Determinación del valor recuperable, 75

RESUMEN EJECUTIVO

El objetivo principal del presente trabajo académico es el de establecer cuáles son los aspectos fundamentales que las empresas deben considerar para la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 16 “Propiedades, Planta y Equipo” y de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 36 “Deterioro del valor de los activos” al rubro de Propiedades, Planta y Equipo.

Para cumplir este objetivo, a lo largo del presente trabajo, se presenta de manera objetiva, un análisis de cuáles deben ser los criterios técnicos adecuados para la aplicación de las mencionadas normas contables, lo cual permitirá establecer políticas y procedimientos financieros y contables para ayudar a mejorar las decisiones organizacionales en las empresas del Ecuador acerca del rubro de Propiedades, Planta y Equipo.

Se buscará definir y esquematizar los criterios técnicos de aplicación de las mencionadas normas internacionales de contabilidad, a través de la aplicación de ejemplos tipo, lo más acercados a la realidad de nuestro país, de tal forma que se muestren los efectos en el tiempo de las distintas consideraciones que prescriben estas normas. Se mencionarán, de manera ilustrativa, los efectos contables derivados de la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 16 “Propiedades, Planta y Equipo” y de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 36 “Deterioro del valor de los activos”, que tienen relación con el aspecto impositivo a través de la aplicación de las disposiciones tributarias vigentes en el Ecuador.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo se encuentra estructurado por cinco capítulos partiendo desde una fundamentación teórica general de los conceptos fundamentales de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), hasta la aplicación práctica de los principios contenidos en la Norma Internacional de Contabilidad NIC 16 “Propiedades, Planta y Equipo” y de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 36 “Deterioro del valor de los activos”, en base a ejemplos que se relacionan con la práctica contable en el país.

En el Capítulo 1 se refieren aspectos fundamentales para poner en contexto la aplicación de NIIF y lo que ha comprendido el proceso de adopción de NIIF en nuestro país. Se advierten las ventajas y desventajas que se han presentado durante su implementación.

En los Capítulos 2 y 3 se realiza un análisis de los aspectos más relevantes y aplicables a la realidad de nuestro país, de los principios contenidos en la Norma Internacional de Contabilidad NIC 16 “Propiedades, Planta y Equipo” y de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 36 “Deterioro del valor de los activos”.

En el Capítulo 4 se identifican, a través de ejemplos prácticos diseñados para el efecto, políticas y procedimientos básicos para una adecuada aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 16 “Propiedades, Planta y Equipo”, y de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 36 “Deterioro del valor de los Activos” en los aspectos que se relacionan a Propiedades, Planta y Equipo.

Finalmente, en el Capítulo 5 se presentan las conclusiones y recomendaciones del presente trabajo de investigación.

1 FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA

1.1 MARCO REFERENCIAL

1.1.1 Generalidades de las Normas Internacionales de Información Financiera en el mundo

“Las nuevas tecnologías de la información han modificado de manera drástica el entorno del “reporting” financiero, reduciendo las distancias físicas que actuaban como barreras y poniendo la información al alcance de todo el mundo.”
(Pricewaterhouse Coopers - Ecuador, 2007)

Actualmente, la operación del mercado financiero mundial no tiene fronteras y los actores de dichos mercados deben acceder a la información financiera, la misma que debe ser de alta calidad, transparente y comparable, de tal manera que permita una acertada toma de decisiones.

Desde 1973, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y su antecesor, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), han trabajado para desarrollar, en pro del interés público, un conjunto único de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) de alta calidad, de fácil comprensión e implantación, que puedan ser de utilidad a los inversores en

acciones, a las entidades de crédito y a otros posibles usuarios de este tipo de información.

El porqué de la aplicación de esta nueva normativa contable se puede ilustrar en los siguientes comentarios, tomados de la publicación “*Guía rápida: Normas Internacionales de Información Financiera*”, publicada por la firma de auditoría externa Deloitte-Chile (2010):

Un funcionamiento eficaz de los mercados de capitales es esencial para nuestro bienestar económico. En mi opinión, una sólida infraestructura de presentación de información financiera debe construirse sobre cuatro pilares: (1) normas de contabilidad que sean uniformes, globales, y que estén basadas en principios claros para permitir que los informes financieros reflejen la realidad económica subyacente; (2) prácticas eficaces de gobierno corporativo, incluyendo una obligación de establecer fuertes controles internos que implanten las normas de contabilidad; (3) prácticas de auditoría que den al mundo exterior la seguridad de que una entidad está reflejando fielmente sus resultados económicos y su situación financiera; y (4) un mecanismo de aplicación o supervisión que garantice que se están cumpliendo los principios establecidos por las normas contables y de auditoría.

A medida que se integran los mercados de capitales del mundo, se hace evidente la lógica de un único conjunto de normas contables. Un único conjunto de normas internacionales aumentará la comparabilidad de la información financiera y deberá hacer más eficaz la distribución de capital entre países. El desarrollo y la aceptación de las normas internacionales deberán reducir asimismo los costos de cumplimiento para las empresas y lograr una mayor uniformidad en la calidad de la auditoría.

Estas reflexiones corresponden a Sir David Tweedie, quien fue el primer Presidente del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), función que ejerció hasta el año 2011.

Esta realidad, bajo la que se desenvuelve el mundo de los negocios, especialmente en aquellos países que cuentan con mercados altamente desarrollados, con la implicación que tiene la internacionalización de las relaciones comerciales, requiere también que se adecúe la estructura de los reportes financieros. Como se ha descrito en líneas anteriores, fue necesario iniciar con la tarea de establecer un estándar normativo de aplicación internacional, que ayude a facilitar el comercio y la inversión, bajo la premisa de utilizar “el mismo lenguaje contable”, que contribuya a que la información financiera goce de cualidades tales como transparencia, comparabilidad, confiabilidad y seguridad y que permita su análisis sin distinción de países o regiones en donde se originen, otorgándole un carácter de universalidad.

Finalmente es necesario enfatizar en que la “internacionalización de la regulación” en nuestro país, no solamente ha sido asumida por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros con la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), sino que la Superintendencia de Bancos, (Superintendencia de Bancos y Seguros) lo ha venido efectuando al incorporar, en su normativa específica, las recomendaciones sobre legislación y regulación bancaria que son emitidas por el comité de supervisión bancaria de Basilea.

1.2 MARCO CONTEXTUAL

1.2.1 Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF- IFRS)

Los estándares internacionales de contabilidad e información financiera, traducidos como "normas", son un conjunto de guías técnicas para preparar y reportar información contable y financiera, aprobadas, emitidas y publicadas por el International Accounting Standards Board (IASB) y que se componen de:

1. Las "Normas" Internacionales de Contabilidad (NIC), en inglés, IAS (International Accounting Standards).
2. Las Interpretaciones de las NIC, denominadas SIC (Standards Interpretations Commite).
3. Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), en inglés IFRS (International Financial Reporting Standars).
4. Las Interpretaciones de las NIIF, denominadas IFRIC (Internacional Financial Reporting Interpretation Commite).

Las "Normas Internacionales de Contabilidad", muchas aún vigentes, fueron emitidas entre 1973 y 2001 por el IASC, antecesor del actual IASB.

1.2.2 International Accounting Standards Board (IASB)

El International Accounting Standards Board (IASB) es una organización independiente, con financiamiento privado y sede en la ciudad de Londres, Inglaterra. El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad Foundation (IASCF) se formó como una corporación sin fines de lucro incorporada en el estado de Delaware, EE.UU. La Fundación IASC es la entidad matriz del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

El IASB se fundó el 1 de abril de 2001 como organismo sucesor de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC). Es responsable del desarrollo de las denominadas "International Financial Reporting Standards (IFRS)" (el nuevo nombre de Normas Internacionales de Contabilidad emitidas después de 2001), y de promover el uso y aplicación de estas normas.

Desde abril de 2001, este organismo ha trabajado sobre las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) que estaban emitidas a esa fecha, continuando con su desarrollo, denominando a los nuevos estándares emitidos como "Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)"

1.2.3 Cambios en la organización internacional IASB

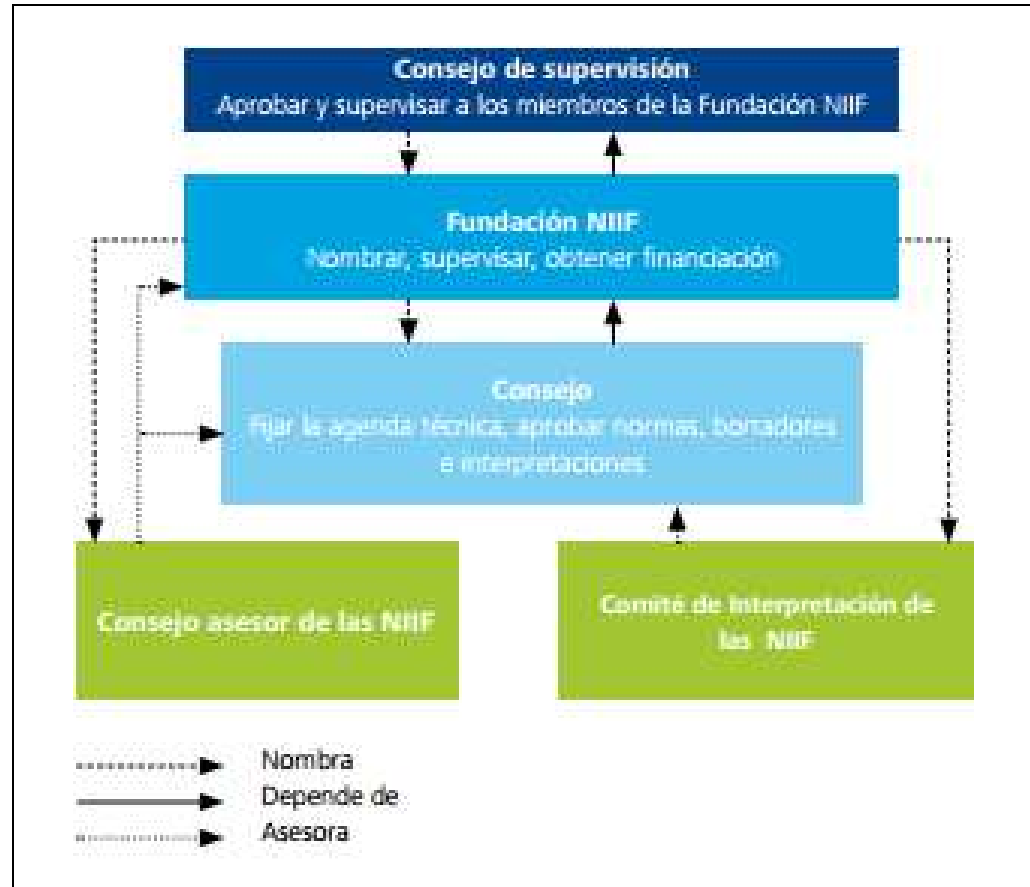
Desde el año 1973 y hasta marzo del año 2001, los estándares: NIC (Normas Internacionales de Contabilidad), en inglés, IAS (International Accounting Standards) y sus interpretaciones, en inglés SIC: (Standards Interpretations

Committee) se emitieron a bajo el patrocinio del IASC: (International Accounting Standards Committee – Comité de Normas Internacionales de Contabilidad).

A partir del 1 de abril del año 2001, el IASC pasa a ser una Fundación (Fundación IASC o IASCF) que agrupa, entre otros, al IASB (International Accounting Standards Board – Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad).

El IASB emite los estándares: NIIF (Normas Internacionales de Información de Información Financiera), en inglés, IFRS (Internacional Financial Reporting Standards). (Deloitte, 2014)

Gráfico N° 1: Estructura del IASB



Fuente: (Deloitte, 2014)

1.2.4 Conceptos fundamentales de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

Como se ha mencionado en líneas anteriores, el desarrollo y publicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) por parte del International Accounting Standards Board (IASB), responde a un compromiso con el interés público y a la necesidad de contar con un conjunto único de normas contables de elevada calidad técnica, que sean de aplicación general y que conlleven la producción de información contable-financiera que integre cualidades de comparabilidad, comprensibilidad, transparencia, entre otras.

Estos conceptos fundamentales se encuentran plasmados en el Marco Conceptual para la Información Financiera, documento emitido por el IASB en septiembre del año 2010, el mismo que no constituye una norma ni debe entenderse como tal, sino más bien establece los conceptos en los que se basa la preparación y presentación de estados financieros para usuarios externos.

Como lo indica el Marco Conceptual para la Información Financiera:

El objetivo de la información financiera con propósito general es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad (...).

1.2.5 Objetivos de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

Conforme lo mencionado en el Marco Conceptual para la Información Financiera, se desprende que el objetivo principal de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), es que los estados financieros con propósito general reflejen en forma fiel, objetiva, clara y transparente, los efectos que en la entidad, han tenido las transacciones económicas llevadas a cabo en un ejercicio económico o período contable.

Para lograr este propósito, es necesario que la información financiera cumpla con características cualitativas fundamentales que son la relevancia y la representación fiel.

El mismo Marco Conceptual para la Información Financiera las define de la siguiente manera:

Relevancia

Párrafo CC6:

La información financiera relevante es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información puede ser capaz de influir en una decisión incluso si algunos usuarios eligen no aprovecharla o son ya conocedores de ella por otras fuentes.

Representación fiel

Párrafo CC12:

Los informes financieros representan fenómenos económicos en palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no solo representar los fenómenos relevantes, sino que también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar. Para ser una representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características. Sería completa, neutral y libre de error. Naturalmente, la perfección es rara vez, si lo es alguna vez, alcanzable. El objetivo del Consejo es maximizar esas cualidades en la medida de lo posible.

En el párrafo CC19 del Marco Conceptual para la Información Financiera, se describen lo que se denominan características cualitativas de mejora, y que se resumen en comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad. Estas características cualitativas contribuyen a mejorar la utilidad de la información que es relevante y está fielmente representada.

La **comparabilidad** no debe confundirse con uniformidad (párrafo CC23) sino que debe permitir a los usuarios de los estados financieros el identificar y comprender similitudes y diferencias entre la información financiera preparada por la entidad en años previos, o también con información preparada por otra entidad. Es necesario que la información sea consistentemente preparada bajo el supuesto fundamental que se aplican los mismos principios de un año a otro.

La **verificabilidad** (párrafo CC26), “ayuda a asegurar a los usuarios que la información representa fielmente los fenómenos económicos que pretende representar (...)”.

Oportunidad (párrafo CC29), significa tener información disponible para los decisores a tiempo de ser capaz de influir en sus decisiones.

La **comprensibilidad** (párrafo CC30), se basa en la clasificación, caracterización y presentación de la información de forma clara y concisa.

1.2.6 Importancia de la aplicación de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

El número de países que han decidido utilizar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) ha tenido un aumento sustancial, acercándose al objetivo del IASB de que éstas constituyan un conjunto de normas contables de aplicación general. En ese sentido la información que presenta el IASB a través de su página web, (IFRS Foundation and the IASB, s.f.) revela que alrededor de 130 países han incorporado la aplicación de NIIF para la preparación y presentación de estados financieros e incluye un perfil de aplicación de cada país. (IFRS Foundation and the IASB, s.f.) Es evidente que el IASB tiene previsto continuar con su esfuerzo de asegurar la aplicación coherente de NIIF en el mundo. En ese sentido, y reflejando que se han considerado las necesidades específicas de las pequeñas y medianas empresas, se ha publicado un conjunto de normas denominado NIIF para las PYMES, el mismo que es independiente de lo que se entiende como NIIF “full” o “completas”.

La aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) tiene como propósito generar facilidades a los usuarios de la información

financiera para que puedan interpretar dicha información y tomar decisiones rápidas y oportunas. El efecto deseado es el de obtener un crecimiento en aspectos tales como comercio exterior y el de inversión extranjera.

Añadido a la importancia general de la aplicación de NIIF en el mundo de los negocios, es necesario resaltar que en nuestro país, este proceso fue impulsado por organismos representativos de la profesión contable, bajo la premisa de promover un “salto” de calidad en el ejercicio profesional.

1.3 MARCO LEGAL

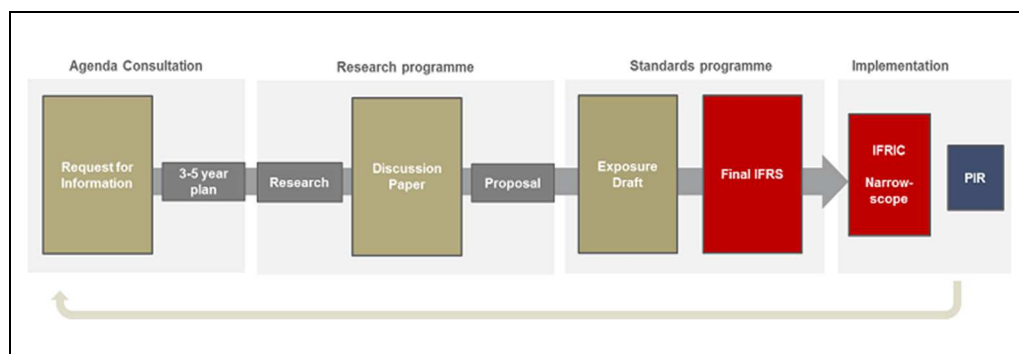
1.3.1 Mecanismo de emisión y actualización de Normas Internacionales de Información Financiera NIIF

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) se desarrollan a través de un proceso de consulta internacional; este proceso involucra a individuos y organizaciones interesadas de todo el mundo y comprende seis pasos, lo que permite al IASB tener la oportunidad de asegurar el cumplimiento en varios puntos a lo largo de las siguientes etapas: (IFRS Foundation and the IASB, s.f.)

- Establecimiento de la agenda,
- Planificación del proyecto,

- Desarrollo y publicación de un documento para discusión o debate, para comentarios del público,
- Desarrollo y publicación del borrador para discusión entre los miembros del IASB y comentarios del público,
- Elaboración y publicación de la norma,
- Procedimientos posteriores a la emisión de la norma.

Gráfico N° 2: Como se elaboran los estándares de contabilidad



Fuente: (IFRS Foundation and the IASB, s.f.)

La participación del público comprende a varios sectores entre los cuales se pueden considerar a los siguientes: la profesión contable, analistas financieros, comunidad empresarial, bolsas de valores, autoridades gubernamentales y reguladores, académicos, usuarios de la información.

A continuación, se presenta una descripción de los aspectos principales que comprende cada etapa enunciada previamente:

1.3.1.1 Establecimiento de la agenda

El IASB, mediante el desarrollo de normas contables de alta calidad, trata de abordar la demanda de información de alta calidad que es de valor para todos los usuarios de los estados financieros, incluyendo a los preparadores de los estados financieros. Con este fin, evalúa la inclusión de un tema en su orden del día, también conocido como el plan de trabajo, principalmente en función de las necesidades de los inversores.

Para el establecimiento de la agenda, el IASB considera: (IFRS Foundation and the IASB, s.f.)

- La relevancia para los usuarios de la información y la fiabilidad de la información que podría ser proporcionada;
- Si la orientación existente está disponible;
- La posibilidad de incrementar la convergencia;
- La calidad de la norma a desarrollar; y
- Las limitaciones de recursos.

Las discusiones de proyectos potenciales y las decisiones para adoptar nuevos proyectos se llevan a cabo en las reuniones públicas del IASB. Antes de llegar a este tipo de decisiones, el IASB consulta al Consejo

Asesor de las NIIF y a los órganos normativos contables sobre los temas propuestos y establece prioridades. En la toma de decisiones respecto a las prioridades de la agenda, el IASB también considera los factores relacionados con las iniciativas de convergencia con emisores de normas contables.

La aprobación del IASB para agregar temas del programa, así como sus decisiones sobre su prioridad, es por simple mayoría de votos en una reunión de IASB.

1.3.1.2 Planificación del proyecto

Una vez que se ha decidido incluir un tema o propuesta en la agenda del IASB, también se debe decidir si se llevará el proyecto por sí solo o conjuntamente con otro organismo normativo. Adicionalmente se establecerá si es necesaria la actuación de un grupo consultivo en esta etapa.

Un equipo es seleccionado para el proyecto por los dos miembros más antiguos del personal técnico:

- El Director de Actividades Técnicas; y
- El Director de Investigación.

El gerente de proyecto elabora un plan de proyecto bajo la supervisión de los Consejeros. El equipo también puede incluir a miembros del personal

de otros emisores de normas contables, según se considere apropiado por el IASB.

1.3.1.3 Desarrollo y publicación de un documento para discusión o debate

Aunque el desarrollo de un documento para discusión o debate no es obligatorio, el IASB lo hace normalmente como su primera publicación sobre cualquier tema nuevo e importante, a fin de explicar el problema y solicitar comentarios a sus miembros. Si el IASB decide omitir este paso, debe explicar por qué.

Principalmente un documento para debate incluye:

- Una visión global de la cuestión;
- Los posibles enfoques para abordar la cuestión;
- Las opiniones preliminares de sus autores o del IASB; y
- Una invitación a comentar.

1.3.1.4 Desarrollo y publicación de un documento borrador para discusión

La publicación de un proyecto de norma es un paso obligatorio en el debido proceso. Independientemente de que el IASB hubiese publicado un documento de debate, un proyecto de norma es el principal mecanismo del IASB para consultar al público.

A diferencia de un documento de debate, un proyecto de norma establece una propuesta concreta de una norma o la enmienda al estándar existente.

El desarrollo de un proyecto de norma comienza con el IASB considerando los siguientes aspectos:

- cuestiones sobre la base de la investigación y las recomendaciones del personal;
- comentarios recibidos sobre cualquier documento de debate; y
- sugerencias formuladas por el Consejo Asesor de las NIIF, los grupos consultivos y emisores de normas contables, y que surge de las sesiones de educación pública.

Después de resolver los problemas en sus reuniones, el IASB instruye al personal a redactar el proyecto de norma. Cuando el proyecto se ha completado, y se lo ha sometido a votación, se publica el documento para recabar comentarios del público.

1.3.1.5 Elaboración y publicación de la norma

El desarrollo de una NIIF se lleva a cabo durante las reuniones del IASB, cuando se consideran los comentarios recibidos sobre el proyecto de norma.

Después de resolver las cuestiones derivadas del proyecto de norma, el IASB considera si debe exponer sus propuestas revisadas para el comentario público, por ejemplo mediante la publicación de un segundo proyecto de norma.

Al considerar la necesidad de una nueva norma, el IASB:

- Identifica las cuestiones de fondo que surgieron durante el periodo de comentarios sobre el proyecto de norma que no se había considerado con anterioridad;
- Evalúa la evidencia de que se ha tenido en cuenta;
- Evalúa si se ha entendido suficientemente los problemas y se buscaron activamente las opiniones de los miembros; y
- Considera si los diversos puntos de vista fueron emitidos en el borrador para discusión pública y adecuadamente discutidos y revisados en la base para las conclusiones.

Finalmente, después de que se ha completado el proceso debido, que todas las cuestiones pendientes se han resuelto, y los miembros del IASB han sometido a votación a favor de la publicación, se emite una norma.

1.3.1.6 Procedimientos posteriores a la emisión de la norma

Después de que una NIIF se emite, el personal y los miembros del IASB mantienen reuniones periódicas con las partes interesadas, incluidos otros organismos de normalización, para ayudar a entender los problemas imprevistos relacionados con la aplicación práctica y el potencial impacto de sus propuestas.

La Fundación IFRS también fomenta actividades educativas para garantizar la coherencia en la aplicación de las NIIF.

Después de un tiempo adecuado, el IASB puede considerar iniciar los estudios en base a:

- El examen de la aplicación de las NIIF;
- Cambios en el entorno de información financiera y los requisitos reglamentarios; y
- Comentarios del Consejo Asesor de las NIIF, el Comité de Interpretaciones de las NIIF, los emisores de normas acerca de la calidad de la NIIF.

Esos estudios pueden dar lugar a artículos que son añadidos al plan de trabajo del IASB.

Como es ampliamente conocido, el desarrollo de la normativa internacional de contabilidad tiene lugar en Europa, propiamente en el Reino Unido, sede del IASB, motivo por el cual, y a pesar del carácter universal o general que se pretende de su aplicación, su estructura y diseño responden a un contexto de los países desarrollados y su aplicación a entidades grandes y complejas.

Así mismo es necesario resaltar el carácter evolutivo y dinámico de las normas, las cuales se van ajustando paulatinamente de acuerdo a necesidades que se van planteando, lo cual amerita una actualización constante y la apertura a los cambios que se puedan presentar en la aplicación de las normas vigentes.

1.3.2 Ámbito de control de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros del Ecuador

La Superintendencia de Compañías del Ecuador, actualmente la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros del Ecuador, mediante la publicación en el Registro Oficial 348 del 04 de septiembre del 2006, de la Resolución No. 06.Q.ICI-004 y la Resolución No. 06.Q.ICI-003, dispuso que a partir del 1 de enero de 2009 se **adopten y apliquen**, de manera obligatoria, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) **por parte de las entidades sujetas a su control y vigilancia** (el resaltado me corresponde), y, dispuso también que las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (NIAA) sean de aplicación obligatoria por parte de quienes realizan labores de auditoría.

Posteriormente, la Superintendencia de Compañías, emitió con fecha 3 de julio de 2008 la Resolución No. ADM.08199, por medio de la cual ratificó la adopción de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (NIAA) a partir del 1 de enero del 2009.

A fin de viabilizar la aplicación de las resoluciones mencionadas previamente, este organismo, mediante Resolución No.08.G.DSC.010, publicada en el Registro Oficial 498 del 31 de diciembre de 2008, estableció un cronograma mediante el cual, a partir del 1 de enero de 2010, las compañías bajo su control y vigilancia debían incorporarse al régimen de aplicación de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Mediante Resolución SC.DS.G.09.006 publicada en el Registro Oficial 94 del 23 de diciembre de 2009, la Superintendencia de Compañías emitió un instructivo complementario para la implementación de principios contables establecidos en las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, para los entes bajo su control y supervisión.

Finalmente, mediante Resolución No. SC.Q.ICL.CPAIFRS.11.01 emitida el 12 de enero de 2011, la Superintendencia de Compañías definió las condiciones que califican a una persona jurídica como PYMES, a efectos del registro y preparación de estados financieros, y dispuso que a partir del 1 de enero de 2012 se apliquen las Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) en todas aquellas compañías que cumplan con las condiciones señaladas en la misma resolución.

Luego de esta reseña normativa, la cual sustenta de manera jurídica la aplicación de la Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en el Ecuador por parte de las entidades sujetas al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías y Valores, se deben puntualizar aspectos muy importantes respecto de este proceso los cuales se detallan a continuación:

- El carácter de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), lo cual implica su aplicación tal y como se las ha diseñado, sin ninguna posibilidad de modificación o ajuste a la realidad del país.
- Con respecto a la divulgación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), es conocido que dichas normas no han sido publicadas a través del Registro Oficial, (como se realizó en su momento con las Normas Ecuatorianas de Contabilidad- NEC), lo cual puede resultar en una afectación a la preparación de los estados financieros, en tanto las personas responsables de estas funciones no mantengan una constante actualización de la publicación de cambios o nuevas normas por parte del IASB. Al respecto, la Superintendencia de Compañías y Valores ha indicado que, para la preparación de los estados financieros, se tome en consideración la versión de las NIIF vigente al inicio del período económico acerca del que se informa.
- Por tratarse de resoluciones emitidas por parte de la Superintendencia de Compañías y Valores, con ámbito de aplicación exclusivo para quienes se hallan bajo su control y vigilancia, existe un segmento de sociedades que

no están obligadas a la aplicación de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), ya sea porque no cuentan con un organismo regulador específico, o porque se encuentran amparados en normativa específica como se referirá a continuación.

1.3.3 Participación de otros organismos de control en el Ecuador

Como se mencionó previamente, la actual Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros del Ecuador, expidió varias resoluciones a fin de disponer la adopción y aplicación obligatoria, por parte de sus controlados, de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Debido a estas disposiciones, y a la existencia de otros organismos reguladores que expiden su propia normativa contable, se ha creado un variado espectro de aplicación de normativa contable. Para citar algunos escenarios, se puede referir a otros actores o sectores económicos como por ejemplo, aquellos bajo el control de la Superintendencia de Bancos y Seguros, la misma que mediante circular INJ-SN-2008-052 del 16 de septiembre del 2008, en su parte pertinente estableció:

Por todo lo expuesto, y al ser facultad exclusiva de la Superintendencia de Bancos y Seguros la expedición de normas contables para el sistema financiero; Las resoluciones que dicte cualquier organismo facultado a emitir disposiciones para la profesión contable o para entidades distintas a las controladas por la Superintendencia de Bancos y Seguros, en esta materia, no afectan, ni obligan a las instituciones del sistema financiero; por lo que deberán seguir aplicando las disposiciones contenidas en el Catálogo Único de Cuentas vigente, hasta que se emita un nuevo catálogo adaptados a las Normas Internacionales de Información Financiera en vigor que los sustituyan. (el resaltado me pertenece)

Este pronunciamiento fue ratificado mediante resolución No. JB-2010-1785 del 28 de septiembre de 2010, en la cual la Junta Bancaria estableció que las instituciones bajo el control de la Superintendencia de Bancos y Seguros deben aplicar las normas contables dispuestas por el organismo de control a través del catálogo único de cuentas (CUC) y de la codificación de resoluciones de la Junta Bancaria. En lo no previsto en el catálogo de cuentas y en la mencionada codificación de resoluciones, se aplicarán las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Así mismo es conocido que sectores estratégicos y de gran interés gubernamental, como el de hidrocarburos (Reglamento de Contabilidad de Costos en Contratos de Hidrocarburos, 1994) (Reglamento de Contabilidad de Costos para Explotación de Crudo, 1998) y el minero (Reglamento de Contabilidad para Minería Metálica a Gran Escala, 2012), incorporan en sus contratos, la obligación de observar reglamentos de contabilización específicos, los cuales pueden o no ajustarse a las Normas Internacionales de Información Financiera.

El Servicio de Rentas Internas, mediante el artículo 39 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno estableció lo siguiente:

Principios generales.- La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América.

Para las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y sociedades que no estén bajo el control y vigilancia de las Superintendencias de Compañías o de Bancos y Seguros, la contabilidad se llevará con sujeción a las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) y a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), en los aspectos no contemplados

por las primeras, cumpliendo las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno y este Reglamento.

Las sociedades sujetas al control y vigilancia de las Superintendencias de Compañías o de Bancos y Seguros, se regirán por las normas contables que determine su organismo de control; sin embargo, para fines tributarios, cumplirán las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno y este Reglamento.

Las sociedades que tengan suscritos contratos para la exploración y explotación de hidrocarburos, se regirán por los reglamentos de contabilidad que determine su organismo de control, para cada caso; sin embargo, para fines tributarios, cumplirán las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno y este Reglamento y supletoriamente las disposiciones de los mencionados reglamentos de contabilidad. (el resaltado me pertenece)

De lo expresado en la legislación tributaria, se desprende que las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y otras sociedades que no se encuentren bajo el control de la Superintendencia de Bancos y Seguros o de la Superintendencia de Compañías, pueden sujetarse a la aplicación de Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) al no contar con un organismo regulador que emita una definición al respecto.

La Ley Orgánica de la Economía Popular y Solidaria y del Sector Financiero Popular y Solidario en su artículo 13, al tratar sobre las normas contables, dispone lo siguiente: ***“Las organizaciones, sujetas a esta Ley se someterán en todo momento a las normas contables dictadas por la Superintendencia, independientemente de la aplicación de las disposiciones tributarias existentes”.*** (el resaltado me pertenece)

En función de las atribuciones conferidas por ley, la Superintendencia de Economía Popular y Solidaria, deberá dictar la normativa contable que regirá para sus controlados.

Finalmente, y en lo que respecta al sector público no financiero se debe considerar que el artículo 13 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado faculta expresamente al Ministerio de Economía y Finanzas para que expida las políticas y normas en materia de contabilidad gubernamental. En tal virtud, el Ministerio de Economía y Finanzas ha expedido el Manual de Contabilidad Gubernamental, (Registro Oficial, 2005) que constituye la guía metodológica del sistema de contabilidad, para utilización y aplicación obligatoria en todas las entidades, organismos, fondos y proyectos que constituyan el sector público no financiero.

1.4 IMPLEMENTACIÓN DE NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF) EN EL ECUADOR

1.4.1 Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en el Ecuador

Es necesario recopilar y describir ciertos eventos muy importantes que tuvieron lugar en forma previa a la decisión de la Superintendencia de Compañías y Valores de adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

1.4.1.1 Emisión de Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC)

Al término de un esfuerzo conjunto entre el Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador (IICE) y su Comité de Pronunciamientos Contables conformado por representantes de Firmas de Auditoría Externa y Organismos de Control, el 8 de julio de 1999 la Federación Nacional de Contadores del Ecuador, resolvió emitir el Marco Conceptual así como el primer grupo de Normas Ecuatorianas de Contabilidad NEC de la 1 a la 15, tomando como estrategia, la **adaptación de las Normas Internacionales de Contabilidad**. Las NEC emitidas estaban conformadas por el compendio de normas básicas y de prioritaria aplicación y fueron publicadas en el Registro Oficial número 270 del 6 de septiembre de 1999.

Posteriormente por efectos inflacionarios y proceso de devaluación entre los años 1998 y 1999, fueron **adaptadas** y emitidas, igualmente con base en las Normas Internacionales de Contabilidad vigentes a esa fecha, la NEC 16 “Corrección Monetaria Integral de Estados Financieros” y NEC 17 “Conversión de Estados Financieros para el esquema de dolarización”, puestas en vigencia para la preparación de estados financieros de períodos que empezaban en enero del año 2000. Estas normas fueron publicadas en el Registro Oficial número 57 del 13 de abril del 2000.

En el año 2001, el Comité de Pronunciamientos del Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador (IICE), elaboró un tercer grupo de

normas, conformadas por las NEC 18 a la 27 publicadas en el Registro Oficial del 18 de septiembre de 2002.

Desde la publicación de las referidas normas, hasta la expedición de las resoluciones de la Superintendencia de Compañías para la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), la profesión contable ecuatoriana mantuvo normas que no fueron actualizadas por los organismos representativos de la profesión contable del país.

1.4.1.2 Informe de evaluación ROSC (Report on the Observance of Standards and Codes)

Con fecha 18 de marzo de 2004, personal del Banco Mundial y del Fondo Monetario Internacional, en base a los hallazgos de una revisión de diagnóstico llevada a cabo en Quito y Guayaquil entre octubre y diciembre de 2003 y mediante un proceso participativo que involucró a distintos actores relevantes, preparó un informe de evaluación denominado **ROSC (Report on the Observance of Standards and Codes)**. El Ministerio de Economía y Finanzas autorizó la publicación del ROSC de Contabilidad y Auditoría el 19 de enero de 2005.

La revisión se centró en las fortalezas y debilidades del entorno contable y de auditoría que influyen en la calidad de la información financiera en los sectores financiero y empresarial privado y estatal. Las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS) y las Normas Internacionales de Auditoría (ISA) fueron usadas como normas de

referencia para la evaluación, que comprendió un estudio de los requisitos obligatorios así como de las prácticas reales.

El objetivo principal de esta evaluación, fue el de ayudar al Gobierno Ecuatoriano a fortalecer las prácticas de contabilidad y auditoría en el sector privado y a mejorar la transparencia financiera en los sectores financiero y empresarial.

Los principales hallazgos de este ROSC relacionados con temas de información financiera fueron los siguientes:

- El sector público juega un papel esencial en la definición y aplicación de las normas contables y de auditoría en el sector privado.
- La calidad de los estados financieros es afectada por el hecho de que las normas contables de Ecuador no han sido actualizadas desde el año 2000 y no cubren varios tipos de transacciones que son importantes y muchas veces delicadas.
- El impacto del proceso de información financiera se ve mermado dado que no es obligatoria la publicación de los estados financieros.
- Existe poca coordinación entre los órganos reguladores de la información financiera del sector privado, en especial con respecto al otorgamiento de licencias y la supervisión de los auditores.

- Los planes de estudio académicos vigentes no brindan suficiente garantía de que la mayoría de los aspirantes a auditores se haya preparado adecuadamente para aplicar las normas. Asimismo, los requisitos para el otorgamiento de licencias son insuficientes, faltan mecanismos de control de calidad y rara vez se imponen sanciones.

La principal recomendación del informe ROSC fue que las autoridades ecuatorianas **deberían adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF-IFRS) y hacer obligatorio su uso en todas las entidades de interés público en Ecuador**, ya que esto reflejaría el impulso del país hacia la integración económica al nivel internacional, incluida la región latinoamericana.

Para este proceso se recomendaron acciones complementarias, entre las más importantes se pueden describir las siguientes:

- Establecer un organismo independiente de fijación de normas contables.
- Establecer un “Consejo de Fiscalización de Auditoría”.
- Armonizar y fortalecer los planes de estudio académicos.
- Establecer mecanismos de fiscalización interna en las entidades de interés público para garantizar la transparencia del proceso de

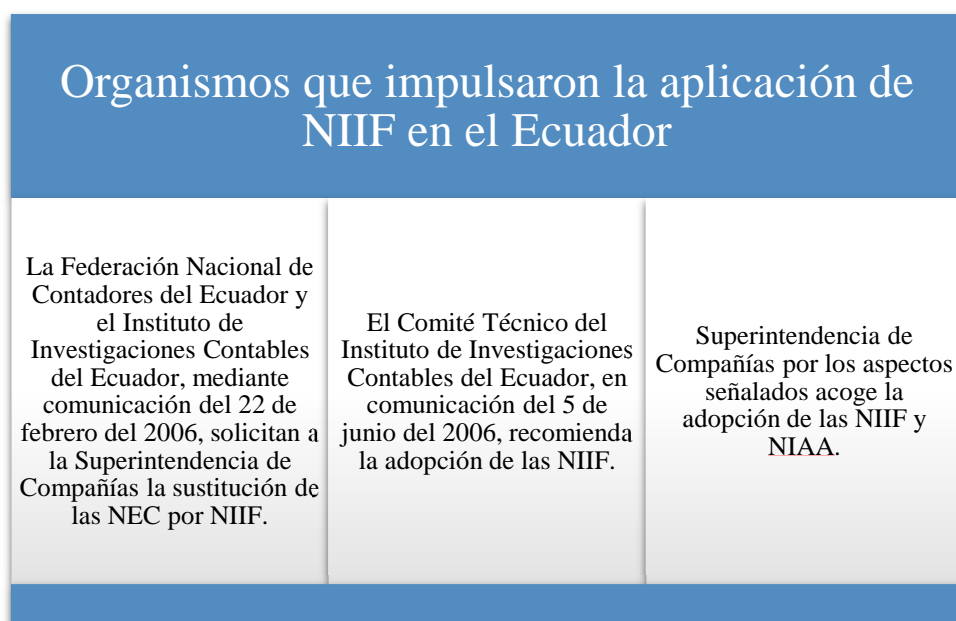
auditoría, incluidas la designación y la remuneración de los auditores independientes.

- Capacitar a los entes reguladores.

1.4.1.3 Adopción de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en el Ecuador

En el año 2006, la Superintendencia de Compañías emitió las resoluciones de adopción de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), cuyo detalle ha sido expuesto previamente en el numeral 1.3.2 del presente texto, proceso que fue impulsado por organismos de representación de la profesión contable en el país, como se resume a continuación:

Gráfico N° 3: Adopción de NIIF en el Ecuador



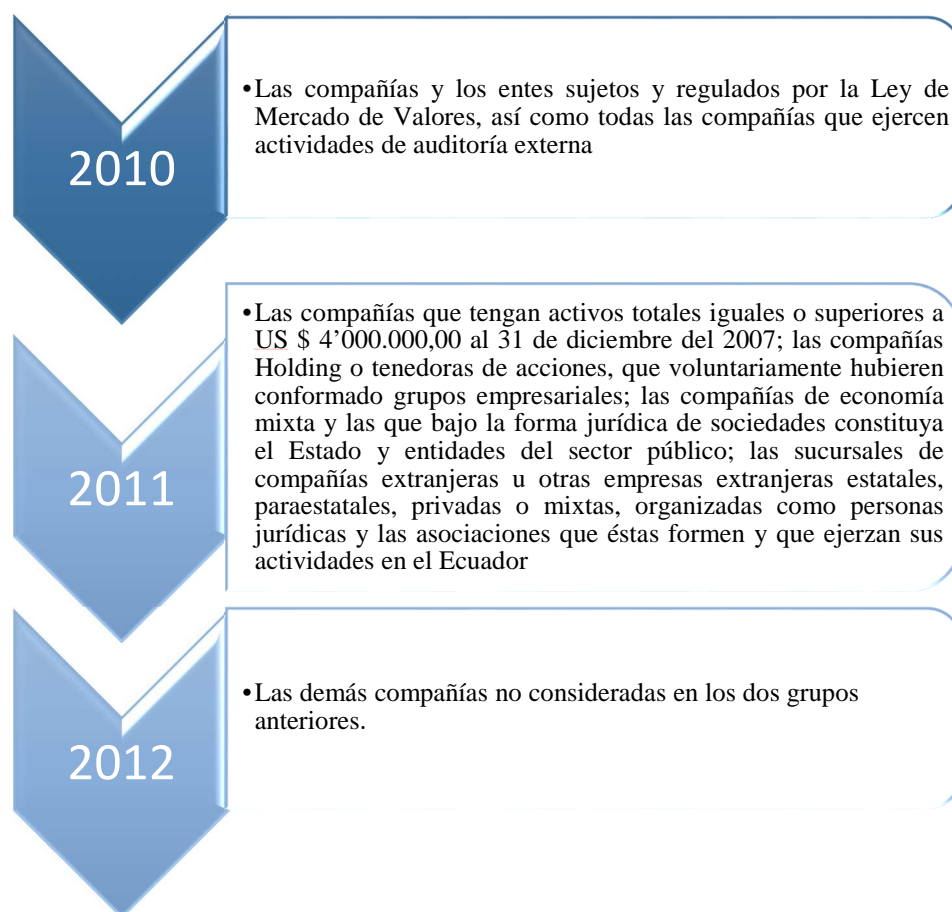
Fuente: Resolución No. 06.Q.ICI-004- Superintendencia de Compañías

Elaborado por: Santiago Sosa

La Superintendencia de Compañías mediante resolución No.08.G.DSC.010, publicada en el Registro Oficial 498 del 31 de diciembre de 2008, estableció un cronograma mediante el cual, a partir del 1 de enero de 2010, las compañías bajo su control y vigilancia debían incorporarse al régimen de aplicación de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Los grupos de implementación se fijaron de la siguiente manera:

Gráfico N° 4: Cronograma de implementación de NIIF en el Ecuador



Fuente: Resolución No. 08.G.DSC.010- Superintendencia de Compañías

Elaborado por: Santiago Sosa

Finalmente, mediante Resolución No. SC.Q.ICI.CPAIFRS.11.01 emitida el 12 de enero de 2011, la Superintendencia de Compañías definió las condiciones que califican a una persona jurídica como PYMES, a efectos del registro y preparación de estados financieros, y dispuso que a partir del 1 de enero de 2012 se apliquen las Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) en todas aquellas compañías que cumplan con las condiciones señaladas en la misma resolución.

1.4.2 Dificultades percibidas en la implementación Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en el Ecuador

El proceso de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en el Ecuador, ha revelado varios factores que han dificultado y limitado el avance del mismo, a pesar de que la normativa contable local, las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC), fue emitida sobre la base de una adaptación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

Sin llegar a afirmar que las acciones y recomendaciones del Informe ROSC debieron aplicarse al pie de la letra y que constituían el camino a seguir de manera obligatoria, se puede colegir que el proceso de implementación de NIIF ha adolecido de una visión macro, de un ordenamiento general, como se lo hizo previamente para la emisión de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad. De hecho, y como se ha referido en el numeral anterior, las resoluciones de la Superintendencia de Compañías, aplican exclusivamente para las entidades bajo su control, lo cual ha dejado aparte a otros actores económicos.

De la experiencia que varios conferencistas, nacionales e internacionales, han transmitido en el país a lo largo de casi 7 años en los que se lleva tratando el tema de Normas Internacionales de Información Financiera en el Ecuador, se pueden describir las siguientes dificultades, algunas de ellas levantadas en los hallazgos del informe ROSC referido anteriormente:

- En el momento de la adopción no se evaluó si nuestros profesionales contables estaban capacitados para poner en práctica el nuevo cuerpo de estándares de contabilidad.
- La adopción se fijó para todos los sujetos de control de la Superintendencia de Compañías, cuando muchas de estas sociedades no son de “interés público”, bajo el concepto de NIIF.
- La resistencia al cambio para el paso de aplicación de normativa local a la normativa internacional.
- La gran complejidad técnica y conocimientos financieros sólidos que son necesarios para aplicar las NIIF.
- La aplicación de reglas o límites establecidos en la legislación tributaria, antes que los principios fijados en las normas contables.
- La necesidad de una inversión considerable en capacitación al personal y desarrollo o adquisición de sistemas de información en las empresas.

- La falta de interés en la alta dirección de las empresas en el proceso de adopción.
- La falta de actualización de los planes de estudio en las Universidades a fin de otorgar a los estudiantes y futuros profesionales del conocimiento sobre las materias.
- La necesidad de establecer o mejorar la coordinación interinstitucional de los entes reguladores del estado.

1.4.3 Cambios en las políticas contables derivados de la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en el Ecuador

El párrafo 7 de la NIC 8 establece:

Cuando una NIIF sea específicamente aplicable a una transacción, otro evento o condición, la política o políticas contables aplicadas a esa partida se determinarán aplicando la NIIF en cuestión, y considerando además cualquier Guía de Implementación relevante emitida por el IASB para esa NIIF.

Se define a una política contable como los principios, bases, reglas, adoptados para la elaboración y presentación de los estados financieros. Uno de los aspectos importantes que debe observar una entidad, es que debe aplicar sus políticas contables de manera uniforme para sucesos que sean similares, a menos que una NIIF o NIC requiera aplicar políticas diferentes.

De lo descrito en el párrafo precedente se puede colegir que una de las definiciones más importantes a tomar por parte de una entidad que deba aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), es la de documentar sus políticas contables, sea que deba elaborarlas o, en su defecto, modificar las existentes. Deberá utilizar su juicio a fin de desarrollar políticas contables que permitan que la información generada sea relevante y fiable y, debido a la constante evolución y emisión de nuevas normas, establecer procedimientos de actualización de las políticas contables.

2 NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 16: PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

El alcance del presente trabajo de investigación corresponderá a la evaluación del impacto de la aplicación permanente de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para el rubro de Propiedades, Planta y Equipo, consecuentemente, se enfocará en los contenidos de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 16 “Propiedades, Planta y Equipo”, y de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 36 “Deterioro del valor de los Activos”, en los aspectos que aplique a Propiedades, Planta y Equipo, temas que se abordarán en los capítulos segundo al cuarto. Por lo tanto, no se tratarán aspectos relacionados a la aplicación que, para estos rubros, también señala la Norma Internacional de Información Financiera para PYMES (NIIF para PYMES).

A manera de introducción, es necesario mencionar que la versión vigente de la NIC 16 fue revisada en el año 2003, estableciendo las siguientes modificaciones o aclaraciones (párrafos IN5 al IN15) respecto de la versión previa (revisada en el año 1998), cuyo resumen se presenta a continuación:

- **Alcance**

La Norma aclara que una entidad estará obligada a aplicar estos principios a los elementos de propiedades, planta y equipo utilizados para desarrollar o mantener (a)

activos biológicos y (b) derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

- **Reconocimiento: costos posteriores**

La entidad evaluará, según el principio general de reconocimiento, todos los costos de propiedades, planta y equipo en el momento de incurrir en ellos. Esos costos comprenden tanto los costos en los que se ha incurrido inicialmente para adquirir o construir un elemento de propiedades, planta y equipo, como los costos incurridos posteriormente para añadir a, sustituir parte de o mantener dicho elemento.

- **Medición en el momento del reconocimiento: costos de desmantelamiento, retiro y rehabilitación de la ubicación**

El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo incluirá los costos de su desmantelamiento, retiro o rehabilitación de la ubicación, cuando constituyan obligaciones en las que incurre la entidad como consecuencia de la instalación del elemento.

- **Medición en el momento del reconocimiento: permutas de activos**

La entidad medirá las partidas de propiedades, planta y equipo adquiridas a cambio de un activo o activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios, por su valor razonable, a menos que la permuta carezca de carácter comercial.

- **Medición posterior al reconocimiento: modelo de revaluación**

Si se puede medir con fiabilidad el valor razonable, la entidad podrá medir todos los elementos, que pertenezcan a la misma clase de propiedades, planta y equipo, por su importe revaluado, que es el valor razonable en la fecha de la revaluación, menos cualquier depreciación acumulada o pérdidas por deterioro acumuladas que hayan surgido con posterioridad.

- **Depreciación: unidad de medida**

La entidad estará obligada a determinar el cargo por depreciación, de forma separada, para cada parte significativa de un elemento de propiedades, planta y equipo.

- **Depreciación: importe depreciable**

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

- **Depreciación: periodo de depreciación**

La entidad estará obligada a comenzar la depreciación de un elemento de propiedades, planta y equipo cuando esté disponible para su uso, y continuará depreciándolo hasta que sea dado de baja en cuentas, incluso si durante dicho periodo dicha partida ha estado sin utilizar.

- **Retiro: fecha de baja en cuentas**

La entidad estará obligada a dar de baja el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo del que se haya dispuesto, en la fecha en la que se cumplan los criterios sobre la venta de bienes establecidos en la NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias.

La entidad estará obligada a dar de baja el importe en libros de una parte de un elemento de propiedades, planta y equipo, siempre que esa parte haya sido sustituida y la entidad haya incluido el costo de la sustitución en el importe en libros de la partida.

- **Retiro: clasificación de ganancias**

La entidad no podrá clasificar como ingresos de actividades ordinarias las ganancias que obtenga por la disposición de un elemento de propiedades, planta y equipo.

2.1 DEFINICIONES

De manera general, toda actividad económica incurre, para el desarrollo de su operación, en inversiones, usualmente en materiales y equipos que permiten la consecución de sus objetivos y fines de negocio. La mayoría de las empresas poseen activos “importantes” como pueden ser los terrenos, edificios, equipos, patentes, etc., los cuales facilitan la producción y venta de bienes y servicios. A menudo, estos activos son clasificados en tangibles e intangibles según su naturaleza. Los primeros se conocen bajo la denominación de “Propiedades, Planta y Equipo (PPE)”, rubro que

es utilizado contablemente para agrupar a aquellas inversiones permanentes que realiza una entidad con la finalidad de emplearlas en los procesos productivos. La aplicación de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), a través de la Norma Internacional de Contabilidad 16 (NIC 16), prescribe el tratamiento contable de los activos que serán categorizados como propiedades, planta y equipo, de tal forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información más valiosa acerca de la inversión o recursos de la empresa.

Ahora bien, la primera condición que deben cumplir estas inversiones es la de cumplir con las definiciones de NIIF para ser considerados como activos, las mismas que, de acuerdo al Marco Conceptual de las NIIF son, al menos, las siguientes:

- Que sea controlado por la empresa.
- Que sea producto de sucesos pasados.
- Que la empresa espere obtener beneficios futuros por su uso.
- Que su costo pueda ser medido con fiabilidad.

Una vez que una partida reúne las condiciones para ser considerada como activo, es necesario evaluar las condiciones que debe cumplir para ser considerada en el rubro “Propiedades, Planta y Equipo”. En el marco de la NIC 16, esas condiciones son las siguientes:

- Que sea tangible.
- Que se espera usar en más de un período.

- Que sea utilizado en la producción de bienes y servicios, para arrendamiento o para actividades administrativas.

La Norma Internacional de Contabilidad 16 (NIC 16), define el significado de varios conceptos muy importantes para su aplicación. Los términos siguientes se usan, en esta norma, con los significados que a continuación se especifican:

- **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 equivalentes al efectivo pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando fuere aplicable, el importe que se atribuye a ese activo cuando se lo reconoce inicialmente de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF, por ejemplo la NIIF 2 Pagos Basados en Acciones.
- **Importe depreciable** es el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.
- **Depreciación** es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.
- **Valor específico para una entidad** es el valor presente de los flujos de efectivo que la entidad espera obtener del uso continuado de un activo y de su disposición

al término de su vida útil, o bien de los desembolsos que espera realizar para cancelar un pasivo.

- **Valor razonable** es el precio que sería percibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción no forzada entre participantes del mercado en la fecha de medición. (Véase la NIIF 13 Medición del Valor Razonable.)
- **Pérdida por deterioro** es el exceso del importe en libros de un activo sobre su importe recuperable.
- **Importe recuperable**, es el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta de un activo y su valor en uso.
- **Valor residual** de un activo es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento, después de deducir los costos estimados por tal disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.
- **Vida útil** es: (a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o (b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad.

2.2 OBJETIVOS

La Norma Internacional de Contabilidad 16 (NIC16), tiene como objetivo el de prescribir el tratamiento contable de las “Propiedades, Planta y Equipo” en los estados financieros de las entidades. Como se detalla en el párrafo 1 de la citada norma, es muy importante que los usuarios de los estados financieros conozcan información suficiente y relevante acerca de la inversión que una entidad tiene en este rubro, así como de los cambios que se hubieren producido en dicha inversión.

El objetivo es muy concreto sin embargo, la norma refiere en el mismo párrafo, los principales problemas que presenta la aplicación de esta norma en los activos de una entidad o empresa, los mismos que se presentarán en distintas etapas de su uso y que son los siguientes: la contabilización de los activos, la determinación del valor en libros, y los gastos por depreciación y las pérdidas por deterioro que deben reconocerse con relación a los activos clasificados como “Propiedad, Planta y Equipo”.

2.3 ALCANCE

Según lo especificado en el párrafo 2 de la NIC 16, esta norma se aplicará de manera general para la contabilización de los elementos de “Propiedades, Planta y Equipo”, salvo que otra norma exija o permita un tratamiento contable diferente. Las excepciones a la aplicación general se presentan en los siguientes casos descritos en el párrafo 3, donde se indica que la NIC 16 no se aplicará a:

... (a) las propiedades, planta y equipo clasificadas como mantenidas para la venta de acuerdo con la NIIF 5 Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas;

(b) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 41 Agricultura);

(c) el reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación (véase la NIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales); o

(d) los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

No obstante, esta Norma será de aplicación a los elementos de propiedades, planta y equipo utilizados para desarrollar o mantener los activos descritos en los párrafos (b) a (d).

Como se puede observar, si otras Normas Internacionales de Contabilidad abordan temas específicos relacionados con Propiedades Planta y Equipo, serán de aplicación principal.

2.4 IMPORTANCIA

En base a los aspectos mencionados previamente, es notorio que las “Propiedades, Planta y Equipo”, constituyen generalmente uno de los rubros más importantes y significativos de una entidad, principalmente en aquellas cuya actividad se relaciona con procesos de producción. Como se verá en el siguiente apartado, la adopción de NIIF supone para las empresas un cambio en varios aspectos, principalmente en sus políticas contables y sus estimaciones contables. Como resultado, los estados financieros presentarán la información más relevante sobre los recursos de la empresa y su utilización.

2.5 TRATAMIENTO CONTABLE

La Norma Internacional de Contabilidad 16, presenta los siguientes aspectos principales relativos a las Propiedades, Planta y Equipo. De acuerdo al esquema de la

norma, se definen momentos importantes en los cuales una empresa o entidad debe aplicar su juicio y criterio a fin de aplicar los principios de manera consistente:

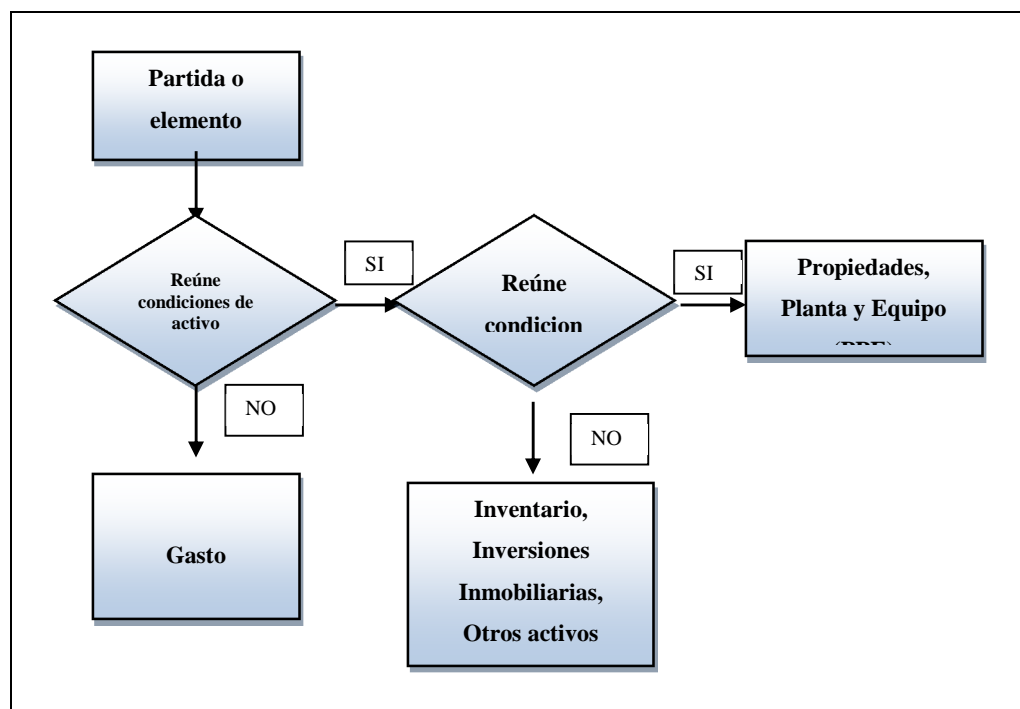
- Reconocimiento inicial.
- Medición en el reconocimiento inicial.
- Medición posterior al reconocimiento inicial.

A partir de estas definiciones, se derivan otros tratamientos contables muy importantes, como son la depreciación, vida útil, deterioro de valor y baja de activos. El concepto de deterioro de valor se encuentra íntimamente ligado a la valoración de los activos, por lo cual será tratado por aparte en el siguiente capítulo, que corresponde a la aplicación de NIC 36. Desde luego que todos estos aspectos deberán ser abordados en las notas a los estados financieros.

2.5.1 Reconocimiento inicial

Como ya se mencionó en el apartado 2.1, el reconocimiento inicial de una partida como Propiedades, Planta y Equipo, según NIC 16 párrafo 7, se efectuará cuando sea probable que la entidad obtenga beneficios económicos futuros asociados con el elemento, y, que el costo del elemento puede medirse confiabilidad. Estos criterios se pueden resumir en el siguiente esquema:

Gráfico N° 5: Reconocimiento de partidas como Propiedades, Planta y Equipo



Fuente: NIC 16

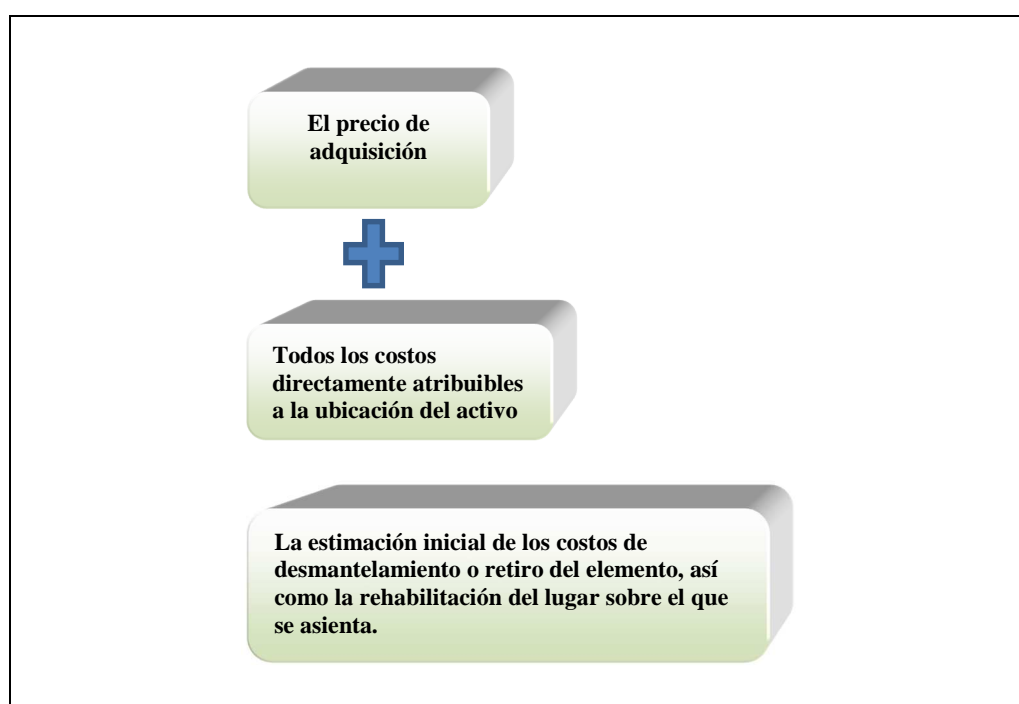
Elaborado por: Santiago Sosa

2.5.2 Medición en el reconocimiento inicial

La medición de un elemento de Propiedades, Planta y Equipo (PPE), en el momento de su reconocimiento inicial debe ser al costo. Así en el párrafo 15 describe textualmente: “*Un elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se medirá por su costo*”. Según el párrafo 23: “*El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo será el precio equivalente en efectivo en la fecha de reconocimiento*”. El valor razonable, cuando puede ser medido con fiabilidad, será la mejor alternativa aplicable para la valoración según el párrafo 23.

La NIC 16, en sus párrafos 16 al 22 describe, con extenso detalle cuales son los componentes del costo de un elemento de Propiedades, Planta y Equipo (PPE), así como cuales rubros no pueden ser considerados como parte del costo. A efectos de dejar expresado el concepto general, diremos que el costo de un elemento de PPE se define con la siguiente fórmula:

Gráfico N° 6: Determinación del costo de un elemento de Propiedades, Planta y Equipo



Fuente: NIC 16

Elaborado por: Santiago Sosa

Es importante indicar, que la norma describe algunos ejemplos de rubros o transacciones que no son parte del costo de un elemento de PPE, como son las siguientes: (International Accounting Standard Board - IASB, 2013)

... (a) *costos de apertura de una nueva instalación productiva;*

(b) *los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de actividades publicitarias y promocionales);*

(c) los costos de apertura del negocio en una nueva localización o dirigirlo a un nuevo segmento de clientela (incluyendo los costos de formación del personal);

y, (d) los costos de administración y otros costos indirectos generales.

A manera de ilustración de los conceptos arriba indicados, se puede plantear un ejercicio práctico, muy simple, sobre el reconocimiento y valoración inicial de un elemento de PPE.

Cuadro N° 1: Ejercicio No. 1 - Reconocimiento inicial

Una empresa está instalando una nueva maquinaria en su área de producción y ha incurrido en los siguientes costos:

1. Costo de la maquinaria según factura del proveedor \$ 1.000.000
2. Transporte de la máquina a la planta desde el proveedor \$ 50.000
3. Pagos hechos al proveedor por el montaje de la máquina \$ 100.000
4. Curso breve a operarios para manejar la máquina \$ 30.000
5. Publicidad del producto a elaborarse con la maquinaria \$ 70.000

Sobre la base de lo indicado en NIC 16, se puede concluir que los conceptos indicados en los numerales 4 y 5 claramente deben eliminarse de la valoración inicial del elemento de PPE. De esta manera el activo, quedará registrado inicialmente a \$ 1.150.000

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Santiago Sosa

2.5.3 Medición posterior al reconocimiento

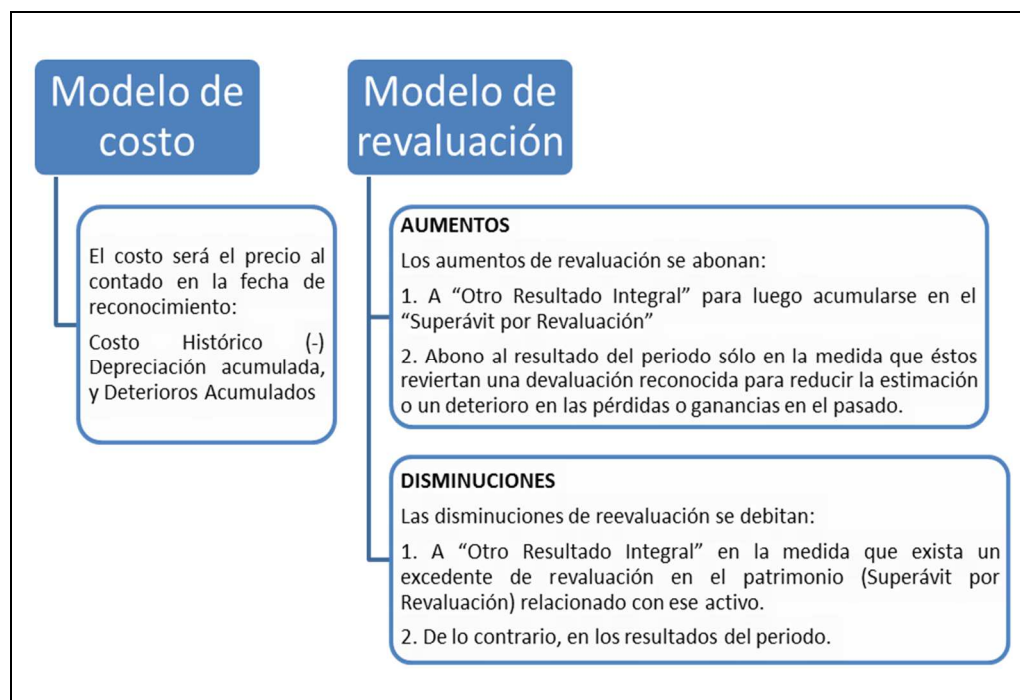
Una vez que se ha realizado el reconocimiento y medición inicial de un elemento de PPE, es necesario definir la forma en la cual la entidad, medirá dicho activo para períodos futuros. Este es un tema que se debe abordar en las políticas

contables internas, ya que, por lo general, dichos se criterios se aplicarán a todos los elementos que integren una clase de Propiedades, Planta y Equipo.

La NIC 16, en sus párrafos 29 al 42, describe los criterios para efectuar esta medición. Se admiten dos métodos: el modelo del costo (párrafo 30), el cual se relaciona con el costo histórico menos la depreciación acumulada y menos el saldo acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido; y el modelo de la revaluación (párrafo 31), que comprende el valor razonable en el momento de la valoración, menos la depreciación acumulada y menos el saldo acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. La frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten las condiciones del elemento de PPE, o de una clase de elementos de PPE (NIC 16,párrafo 36), por lo que estas acciones deben ser definidas por la entidad en base a sus políticas contables.

La dinámica contable del reconocimiento posterior se ilustra en el siguiente esquema:

Gráfico N° 7: Reconocimiento posterior de un elemento de Propiedades, Planta y Equipo



Fuente: NIC 16

Elaborado por: Santiago Sosa

De lo mencionado en la ilustración previa, es necesario indicar que se generan tratamientos contables importantes para los conceptos de la depreciación acumulada a la fecha de la revaluación, del superávit por revaluación y lo que se denomina clases de PPE, cuando se ha aplicado el método de revaluación.

Tratamiento 1: Depreciación acumulada 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.

Tratamiento 2: Depreciación acumulada eliminada contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el valor neto resultante, hasta alcanzar el valor revaluado del activo.

Tratamiento 3: Para la cuenta “Superávit de Revaluación”: Parte del superávit de revaluación podría transferirse a resultados acumulados a medida que el activo fuera utilizado por la entidad. La transferencia deberá ser igual a la diferencia entre el gasto por depreciación por el activo revaluado versus la depreciación que hubiese tenido el activo si nunca se hubiese revaluado. O, transferir la totalidad del superávit a resultados acumulados en la disposición del activo.

Tratamiento 4: Si se revalúa un elemento de PPE, se revaluarán todos los elementos de la misma clase de activos. Son ejemplos de clases de PPE las siguientes: terrenos, maquinarias, aeronaves, muebles y enseres, buques, edificios, vehículos, equipo de oficina.

Para ilustrar lo indicado en este numeral, referido a la medición posterior, se ha diseñado un ejercicio práctico, el cual contiene cifras y cuentas básicas con fines didácticos, por lo que no se ha considerado la aplicación de impuestos y otros temas relacionados y no pretende cubrir todas las posibles variaciones en las transacciones, que puedan existir.

Cuadro N° 2: Ejercicio No. 2 – Medición posterior de Propiedad Planta y Equipo

La empresa adquiere maquinaria, con los siguientes datos:

Costo de adquisición USD. 1.500

Vida útil: 10 años

Concepto	Valor USD
Costo de Adquisición	1.000,00
+ costos atribuibles	200,00
+ Instalación	300,00
Valor razonable (reconocimiento inicial)	1.500,00

Año 1

Registro	Debe	Haber
1)		
Maquinaria	1.500,00	
Bancos		1.500,00
Ref.: Registro de la compra del activo fijo.		
2)		
Gasto Depreciación	150,00	
Depreciación Acumulada		150,00
Ref.: Registro de la depreciación del primer año 10%		

Año 2: Aplicación de la NIC 16 – Reconocimiento posterior

Opción 1: Aplicación del Modelo del Costo

Año 2

Concepto	Valor USD
Costo inicial	1.500,00
(-) Depreciación Acumulada	150,00
Valor del activo	1.350,00

La NIC 16 establece que se puede realizar el reconocimiento al costo de adquisición, según decisión de la gerencia, en este caso no existe ningún ajuste adicional.

Opción 2: Aplicación del Modelo del Reavalúo

Año 2

Valor Revaluado: 2.000,00

La NIC 16 establece que se puede realizar el reconocimiento posterior al valor revaluado.

Tratamiento 1: Depreciación acumulada reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo.

Detalle	Antes del revalúo	Proporción	Revalúo	Después de revalúo
Maquinaria y Equipo	1.500,00	100%	722,22	2.222,22
Dep. Acum. Maq. y Equipo	-150,00	10%	-72,22	-222,22
Costo neto	1.350,00	90%	650,00	2.000,00

Año 2

Registro	Debe	Haber
1)		
Maquinaria	722,22	
Depreciación Acumulada		72,22
Revalorización de PPE (patrimonial)		650,00
Ref.: Registro de la revaluación de la maquinaria		

Tratamiento 2: Depreciación acumulada eliminada contra el importe en libros bruto del activo

Detalle	Antes del revalúo	Revalúo	Después de revalúo
Maquinaria y Equipo	1.500,00	500,00	2.000,00
Dep. Acum. Maq. y Equipo	-150,00	150,00	0,00
Costo neto	1.350,00	650,00	2.000,00

Año 2

Registro	Debe	Haber
1)		
Maquinaria	500,00	
Depreciación Acumulada	150,00	
Revalorización de PPE (patrimonial)		650,00
Ref.: Registro de la revaluación de la maquinaria		

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Santiago Sosa

2.5.4 Depreciación

De acuerdo a las definiciones contenidas en el párrafo 6 de NIC 16, se entenderá por depreciación a:

La distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.” Igualmente, define al importe depreciable como “el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.” Finalmente, el valor residual es “el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento, después de deducir los costos estimados por tal disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

Para que una entidad aplique de manera consistente sus políticas contables referidas a la depreciación, es necesario que preste atención a todos los elementos que se han detallado. Hasta antes de la vigencia de NIIF, la práctica contable en el Ecuador no tomó en cuenta el concepto de valor residual, mientras se aplicaron las Normas Ecuatorianas de Contabilidad, el importe depreciable fue igual al costo histórico. Adicionalmente, el período de vida útil se lo relacionó directamente con los límites mínimos establecidos en la normativa tributaria.

De acuerdo a NIC 16 algunas definiciones importantes contenidas en los párrafos 43 a 62 son las siguientes:

- Se iniciará la depreciación cuando el activo se encuentra disponible para su uso en las condiciones previstas.
- Finalizará la depreciación cuando se produce la baja del activo o éste es clasificado en otra categoría, por ejemplo, bajo NIIF 5 que trata de activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas.

- El cargo por depreciación se registrará en el resultado del período sobre el cual se informa, las estimaciones de vida útil y valor residual se revisarán periódicamente.
- La vida útil es el tiempo estimado durante el cual la entidad espera consumir los beneficios económicos futuros del activo, o el número de unidades de producción que se espera obtener del activo.
- Los factores para determinar la vida útil de un activo son, entre otros: la utilización prevista del activo, el desgaste físico esperado, obsolescencia técnica y comercial, límites legales o similares de uso del bien.
- La entidad podrá escoger el método de depreciación basado en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros del activo. Deberá revisar el patrón al menos cada cierre anual y en caso de haber un cambio significativo, lo registrará de manera prospectiva. Los métodos más comunes son: el método lineal, método basado en el uso (unidades producidas) o método de depreciación decreciente.

2.5.5 Otros temas importantes

2.5.5.1 Baja en cuentas

La baja en cuentas de Propiedades, Planta y Equipo, de acuerdo a lo especificado en los párrafos 67 y 68, principalmente, se efectuará cuando se disponga del activo, por ejemplo a través de una venta, donación, o de

un contrato de arrendamiento financiero; o cuando ya no se espere obtener beneficios económicos futuros por el uso o disposición.

2.5.5.2 Revelaciones

Todos los aspectos relativos a las revelaciones que la entidad debe hacer en materia de Propiedades, Planta y Equipo, se encuentran detalladas en los párrafos 73 a 79 de la norma. Principalmente las notas a los estados financieros deberán contener información relativa a lo siguiente:

- Las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto.
- Los métodos de depreciación utilizados.
- Las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas.
- El importe en libros bruto y la depreciación acumulada al principio y al final.
- La conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo.

2.5.5.3 Legislación tributaria

Con la aplicación de NIIF, se pueden generar tratamientos contables que no necesariamente coinciden con la normativa tributaria que rige en cada

país, estas diferencias se tratan bajo NIC 12 “Impuesto a las Ganancias”. En el caso de Propiedades, Planta y Equipo, los tratamientos contables más comunes que pueden generar diferencias con la legislación tributaria ecuatoriana son la depreciación de la revaluación y las pérdidas por deterioro del valor de los activos.

Con fecha 29 de Diciembre de 2014, a través del Suplemento del Registro Oficial 405, se publicó la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, en la cual se reformó la Ley de Régimen Tributario Interno, incluyendo a nivel de disposición legal los siguientes conceptos relacionados:

En el artículo 10 referido a las deducciones, se añadió un inciso al final del numeral 7, que señala: *“Cuando un contribuyente haya procedido a la revaluación de activos la depreciación correspondiente a dicho revalúo no será deducible.”*

Luego del artículo 10, se añadió un artículo innumerado que trata de lo siguiente: *“Impuestos diferidos.- Para efectos tributarios se permite el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, únicamente en los casos y condiciones que se establezcan en el reglamento.*

En caso de divergencia entre las normas tributarias y las normas contables y financieras, prevalecerán las primeras.”

Finalmente, con fecha 31 de Diciembre de 2014, a través del Tercer Suplemento del Registro Oficial 407, se publicó el Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, en la cual se reformó al Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, incluyendo los siguientes conceptos relacionados:

En el artículo 28, numeral 6, se añadió el siguiente literal: *“f) Cuando un contribuyente haya procedido a la revaluación de activos, la depreciación correspondiente a dicho revalúo no será deducible, si se asigna un nuevo valor a activos completamente depreciados, no se podrá volverlos a depreciar. En el caso de venta de bienes revaluados se considerará como ingreso gravable la diferencia entre el precio de venta y el valor residual sin considerar el revalúo.”*

Estos aspectos deberán ser considerados en la valoración de los impactos provenientes de la aplicación de las normas NIC 16 y NIC 36 en las Propiedades, Planta y Equipo, cuya aplicación práctica se mostrará en el capítulo cuarto de este trabajo de investigación.

3 NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 36: DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) adoptó la NIC 36 “*Deterioro del Valor de los Activos*”, originalmente emitida en junio de 1998. El IASB revisó la NIC 36 en marzo de 2004 y luego en enero de 2008, como parte de la primera y segunda fase de su proyecto de combinaciones de negocios. A continuación se presenta un resumen de los principales cambios o aclaraciones respecto de las versiones previas, recalcando que se presentarán aquellas relacionadas a los elementos de Propiedad, Planta y Equipo.

- **Medición del valor en uso (párrafos IN6 a IN9)**

La norma aclara y detalla los elementos deberán ser reflejados en el cálculo del valor en uso de un activo. Igualmente, hace ciertos señalamientos sobre el juicio de la gerencia para los requisitos de las proyecciones de flujos de efectivo utilizadas para la determinación del valor de uso. La gerencia de verá evaluar la razonabilidad de las hipótesis sobre las cuales están basadas sus proyecciones de flujos de efectivo corrientes, examinando las causas de las diferencias entre las proyecciones de flujos de efectivo realizadas en el pasado y los flujos reales.

También clarifica que las proyecciones de flujos de efectivo excluirán cualquier estimación de cobros o pagos esperados derivados de:

- (a) reestructuraciones futuras que la entidad no haya acometido todavía; o
- (b) mejoras o aumentos del rendimiento de los activos.

- **Identificación de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece un activo (párrafo IN10)**

La norma mantiene de la versión previa de la NIC 36 el requerimiento de que, si el producto elaborado por un activo o grupo de activos se cotiza en un mercado activo, tal activo o grupo de ellos deberá ser identificado como una unidad generadora de efectivo, incluso si una parte o la totalidad de esta producción se utiliza internamente.

La norma actual requiere que, si los cobros generados por *cualquier* activo o unidad generadora de efectivo estuvieran afectados por precios internos de transferencia, la entidad deberá usar la mejor estimación de la gerencia sobre los precios futuros que puedan alcanzarse en transacciones realizadas en condiciones de independencia, procediendo a estimar:

- (a) entradas de efectivo futuras empleadas para determinar el valor en uso del activo o de la unidad generadora de efectivo; y
- (b) los pagos futuros empleados para determinar el valor en uso de otros activos o de las unidades generadoras de efectivo afectadas por precios internos de transferencia.

3.1 DEFINICIONES

El objetivo de la técnica contable y financiera es el de presentar los activos valorados de tal manera que sus montos no excedan su verdadero nivel de significación económica. Anteriormente, este parámetro fue definido en términos del valor de mercado o de una cantidad de recursos que podía ser recuperada con la explotación o disposición del activo. Hasta antes de 1998, no existía una directriz formal sobre como efectuar estas valoraciones. Cuando se presenta la NIC 36 (1998), que trata del “Deterioro del valor de los Activos”, se establece una cobertura amplia a este tema, y se constituye en una herramienta que complementa el esquema de valoración de los activos generalmente importantes.

Como se verá en el desarrollo de este capítulo, la NIC 36 es igualmente aplicable a los activos tangibles como intangibles, entre ellos, los que se presentan bajo los considerandos de NIC 16. Igualmente introduce conceptos tales como el valor recuperable, y, en breves términos, habrá que reconocer una “*pérdida por deterioro del valor del activo*”, cuando el valor recuperable del activo sea menor que su valor en libros.

La Norma Internacional de Contabilidad 36 (NIC 36), define el significado de varios conceptos muy importantes para su aplicación. Los términos siguientes se usan, en esta norma, con los significados que a continuación se especifican: (International Accounting Standard Board - IASB, 2013)

- **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.
- **Unidad Generadora de Efectivo** es el grupo identificable de activos más pequeño, que genera entradas de efectivo a favor de la entidad que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.
- **Costos de disposición** son los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo o unidad generadora de efectivo, excluyendo los costos financieros y los impuestos a las ganancias.
- **Activos comunes de la entidad son activos**, diferentes de la plusvalía, que contribuyen a la obtención de flujos de efectivo futuros tanto en la unidad generadora de efectivo que se está considerando como en otras.
- **Importe depreciable** es el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.
- **Depreciación (amortización)** es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.
- **Valor razonable** es el precio que sería percibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción no forzada entre participantes del

mercado en la fecha de medición. (Véase la NIIF 13 Medición del Valor Razonable.)

- **Pérdida por deterioro del valor** es el exceso del importe en libros de un activo sobre su importe recuperable.
- **Importe recuperable**, es el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta de un activo y su valor en uso.
- **Vida útil** es: (a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o (b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad.
- **Valor en uso** es el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

3.2 OBJETIVOS

La NIC 36 en el párrafo 1 expresa el objetivo de la norma, que es el de establecer los procedimientos que una entidad aplicará para asegurarse que sus activos se encuentran contabilizados por un importe que no sea superior a su importe recuperable. El importe recuperable es aquel que se espera obtener de su utilización o venta. Si el valor recuperable del activo es menor que su valor en libros, el activo se presenta como deteriorado y entonces se deberá reconocer una pérdida por deterioro en el valor del activo. La norma también especifica en que se casos se producirá la reversión de este deterioro y la información a revelar.

Conforme a las definiciones presentadas previamente, así como al objetivo de la norma, diremos que el propósito principal de NIC 36 es el de presentar a los activos, en los estados financieros, con su “*costo real*”. Es importante resaltar que, a más del concepto de costo histórico, se introduce la aplicación de un término relativamente nuevo que es el de valor (importe) recuperable.

3.3 ALCANCE

La Norma Internacional de Contabilidad 36 (NIC 36), en sus párrafos 2 al 5, establece el alcance su alcance de aplicación. Indica que se aplicará en la contabilización del deterioro del valor de todos los activos distintos de los tratados en las siguientes normas:

- *Inventarios (véase la NIC 2 Inventarios);*
- *Activos surgidos de los contratos de construcción (véase la NIC 11 Contratos de Construcción);*
- *Activos por impuestos diferidos (véase la NIC 12 Impuesto a las Ganancias);*
- *Activos procedentes de beneficios a los empleados (véase la NIC 19 Beneficios a los Empleados);*
- *Los activos financieros dentro del alcance de la NIIF 9 Instrumentos Financieros;*
- *Propiedades de inversión que se midan según su valor razonable (véase la NIC 40 Propiedades de Inversión);*
- *Activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, que se midan según su valor razonable menos los costos de disposición (véase la NIC 41 Agricultura);*
- *Costos de adquisición diferidos, así como activos intangibles derivados de los derechos contractuales de una aseguradora en contratos de seguros que estén dentro del alcance de la NIIF 4 Contratos de Seguro; y*

- *Activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos Para la Venta y Operaciones Discontinuas.*

En otras consideraciones importantes de esta sección, en el párrafo 3 se indica que la norma no es de aplicación a los inventarios, a los activos derivados de los contratos de construcción, a los activos por impuestos diferidos, a los activos que surgen de las retribuciones a los empleados ni a los activos clasificados como mantenidos para la venta (o incluidos en un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como mantenido para la venta) porque las Normas existentes aplicables a estos activos establecen los requisitos para su reconocimiento y medición.

Finalmente, y para los propósitos descriptivos de este numeral, en el párrafo 5 se explica que la NIC 36 no es de aplicación a los activos financieros que se encuentren incluidos en el alcance de la NIIF 9, a las propiedades de inversión que se midan según su valor razonable dentro del alcance de la NIC 40, o a los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se midan según su valor razonable menos los costos de venta, de acuerdo con la NIC 41. Sin embargo, se aclara, que esta Norma es aplicable a los activos que se contabilicen según su valor revaluado (es decir, valor razonable en la fecha de la revaluación menos cualquier depreciación acumulada y pérdida por deterioro de valor posteriores) de acuerdo con otras NIIF, como el modelo de revaluación de la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo.

3.4 IMPORTANCIA

La aplicación de NIC 36, conforme se ha manifestado previamente, es una herramienta que permitirá complementar la valoración de un activo (o grupo de activos), de tal

manera que al presentarse en los estados financieros, su valor sea la mejor estimación al momento de la medición. De esta manera se precautela el interés de los usuarios de los estados financieros, a acceder a información con un mayor grado de confiabilidad, para la toma de decisiones.

Es importante indicar que me he permitido conceptualizar a esta norma como una herramienta, puesto que requerirá la aplicación del mejor juicio y criterio del profesional contable para obtener la información que le permita evidenciar un deterioro en el valor de los activos, y el uso de conceptos y prácticas financieras, que anteriormente, y debido a la aplicación generalizada del costo histórico, no eran utilizados.

Es necesario destacar que se podrá aplicar la NIC 36 para estimar el deterioro del valor de los activos, para los dos modelos de contabilización tratados en NIC 16, como son el modelo de costo y el modelo de revaluación.

3.5 TRATAMIENTO CONTABLE

3.5.1 Identificación de un activo sujeto a deterioro

Es evidente que para aplicar la NIC 36, es necesario empezar por identificar si un activo se encuentra deteriorado. La norma en análisis en el párrafo 7 describe como se estructura la norma, las reglas de aplicación e información a revelar. En el párrafo 9, indica la primera regla importante: *“La entidad evaluará, al final de cada periodo sobre el que se informa, si existe algún indicio de deterioro*

del valor de algún activo. Si existiera este indicio, la entidad estimará el importe recuperable del activo”.

Como se aprecia, la estimación del deterioro del valor de un activo (o grupo de activos), se originará cuando la entidad detecte un **indicio** de tal situación. La definición en sí, nos lleva a un plano de subjetividad, puesto que podría depender del juicio y criterio del profesional a cargo de estas evaluaciones, la confirmación o no de que se ha producido un deterioro. A fin de proporcionar elementos para efectuar esta evaluación, la norma, en su párrafo 12, detalla las fuentes de información, debe entenderse que no es una lista taxativa o exhaustiva, sino que también se podrá recurrir a fuentes adicionales a fin de evidenciar estos indicios.

Cuando se habla de grupo de activos, la norma se refiere al concepto de Unidad Generadora de Efectivo (UGE), entendida como el grupo identificable de activos más pequeño, que genera entradas de efectivo a favor de la entidad, y que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo generados por otros activos o grupos de activos.

Dependerá de las características y estructura de la entidad, el que la evaluación del deterioro del valor de los activos se aplique a activos individuales, o a grupos de activos.

3.5.1.1 Fuentes de información

Se puede obtener evidencia del deterioro del valor de un activo (o grupo de activos) mediante el análisis de información proporcionada por fuentes

internas y externas. La NIC 36 describe, y no limita, a estas fuentes de información de la siguiente manera:

Fuentes externas de información

(a) **Valor de mercado del activo.-** Cuando ha disminuido significativamente más que lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

(b) **Cambios Significativos.-** Cuando durante el período han tenido lugar, o van a tener lugar cambios en un futuro inmediato, con una incidencia adversa sobre la entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que la entidad opera, o bien en el mercado al que está destinado el activo.

(c) **Tipos de interés de mercado u otros tipos de mercado de rendimiento de inversiones.-** Cuando durante el período han sufrido incrementos que probablemente afecten al tipo de descuento utilizado para calcular el valor de uso del activo, de forma que disminuyan su importe recuperable de forma significativa.

(d) **Capitalización bursátil.-** El importe en libros de los activos netos de la entidad, es mayor que su capitalización bursátil.

Fuentes internas de información

(a) **Obsolescencia.-** Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo.

(b) **Cambios Significativos.-** en el alcance o manera en que se usa o se espera usar el activo que durante el ejercicio han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato y que afectarán desfavorablemente a la entidad.

(c) **Informes Internos de Rendimiento Económico.-** Se dispone de evidencia procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, peor que el esperado. La evidencia obtenida a través de dichos informes internos, que indique un deterioro del valor del activo, incluye la existencia de:

(i) flujos de efectivo para adquirir el activo, o necesidades posteriores de efectivo para operar con él o mantenerlo, que son significativamente mayores a los presupuestados inicialmente;

(ii) flujos netos de efectivo reales, o resultados, derivados de la explotación del activo, que son significativamente peores a los presupuestados;

(iii) una disminución significativa de los flujos de efectivo netos o de la ganancia de explotación presupuestada, o un incremento significativo de las pérdidas originalmente presupuestadas procedentes del activo; o

(iv) pérdidas de explotación o flujos netos negativos de efectivo para el activo, cuando las cifras del ejercicio corriente se suman a las presupuestadas para el futuro.

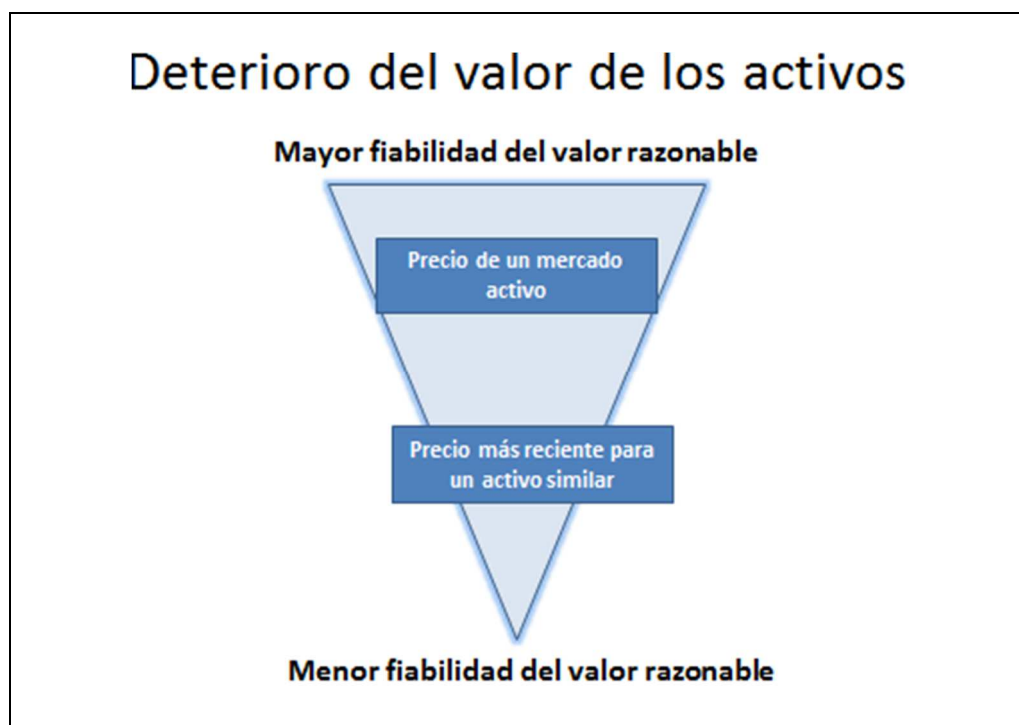
3.5.2 Establecimiento del deterioro

Como se indicó anteriormente, la NIC 36 exige comprobar periódicamente, al menos anualmente, si un activo (o grupo de activos) presentan indicios de deterioro, para ello utilizará, entre otras, las fuentes de información que se han detallado en el numeral previo. Una vez evidenciados que existen indicios de deterioro, procederá a aplicar la regla general establecida en la norma: una pérdida por deterioro del valor de un activo surge cuando el importe recuperable de un activo (o grupo de activos) es menor a su valor en libros.

Como se ha mencionado en el apartado dedicado a las definiciones, el valor (importe) recuperable de un activo será el mayor entre su “*valor razonable menos los costos de venta*” y su “*valor en uso*”.

La definición de valor recuperable, introduce dos nuevos conceptos: “*valor razonable menos los costos de venta*” y “*valor en uso*”.

De manera general diremos que el “*valor razonable menos los costos de venta*”, es el valor que se puede obtener de la venta de un activo a través de una transacción realizada en condiciones normales, es decir independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas.

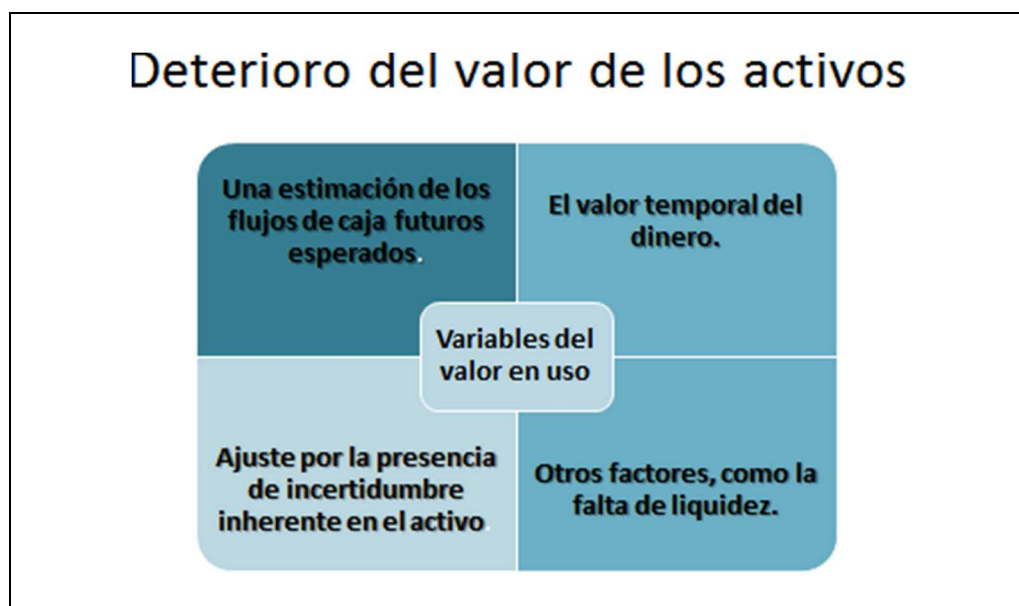
Gráfico N° 8: Deterioro del valor de los activos

Fuente: NIC 36

Elaborado por: Santiago Sosa

En cambio el concepto del valor en uso (International Accounting Standard Board - IASB, 2013), responderá, en esencia, al valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o grupo de activos. Es importante tener en cuenta que en el párrafo 53A de la NIC 36 se señala que el valor razonable difiere del valor en uso.

El valor razonable refleja los supuestos que participantes de mercado utilizarían al fijar el precio del activo. En contraste, el valor en uso refleja los efectos de factores que pueden ser específicos de la entidad y no son aplicables a entidades en general.

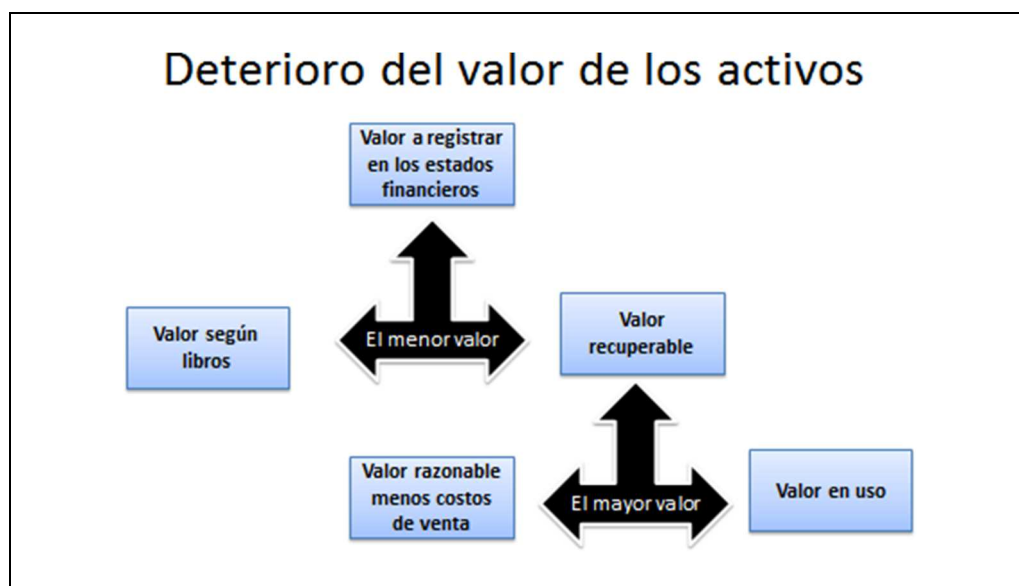
Gráfico N° 9: Variables del valor en uso

Fuente: NIC 36

Elaborado por: Santiago Sosa

El párrafo 53A de la NIC 36 nos lleva a concluir que la mejor evidencia del “*valor razonable del activo menos los costos de venta*”, es la existencia de un precio o valor de mercado; y que el valor en uso reflejará las condiciones particulares de la entidad al estimar los flujos futuros de efectivo y para la determinación de la tasa de descuento.

Finalmente, y a efectos de resumir las reglas de aplicación del deterioro del valor de los activos, se presenta el siguiente esquema de evaluación entre el valor en libros y el valor recuperable.

Gráfico N° 10: Determinación del valor recuperable

Fuente: NIC 36

Elaborado por: Santiago Sosa

3.5.3 Otros temas importantes

3.5.3.1 Reversión de pérdidas por deterioro de valor

La entidad evaluará, al final de cada período sobre el que se informa, si existen indicios de que la pérdida por deterioro de valor de un activo (o grupo de activos), que fue reconocida en ejercicios anteriores, ya no existe o pudo haber disminuido. Si existiere tal indicio, se estimará nuevamente el importe recuperable del activo.

Los párrafos 109 a 116 establecen las reglas para la reversión de una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo reconocida en periodos anteriores. Además, se establecen requisitos adicionales, para el caso de los activos individuales, en los

párrafos 117 a 121, y para las unidades generadoras de efectivo en los párrafos 122 y 123.

3.5.3.2 Información a revelar

En los párrafos 126 a 133 se especifica la información a revelar sobre las pérdidas por deterioro del valor y las reversiones de dichas pérdidas para activos y unidades generadoras de efectivo.

De manera principal se incluirán, para cada clase de activos, los siguientes aspectos:

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

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

(c) El importe de las pérdidas por deterioro del valor de activos revaluados reconocidas directamente en otro resultado integral durante el periodo.

(d) El importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor de activos revaluados reconocido en otro resultado integral durante el período.

3.5.3.3 Legislación tributaria

Existen tratamientos contables que no necesariamente coinciden con la normativa tributaria que rige en cada país, estas diferencias se tratan bajo NIC 12 “Impuesto a las Ganancias”. En el caso de Propiedades, Planta y

Equipo, los tratamientos contables más comunes que pueden generar diferencias con la legislación tributaria ecuatoriana son la depreciación de la revaluación y las pérdidas por deterioro del valor de los activos.

Con fecha 29 de Diciembre de 2014, a través del Suplemento del Registro Oficial 405, se publicó la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, en la cual se reformó la Ley de Régimen Tributario Interno, incluyendo a nivel de disposición legal los siguientes conceptos relacionados:

Luego del artículo 10, se añadió un artículo innumerado que trata de lo siguiente:

Impuestos diferidos.- Para efectos tributarios se permite el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, únicamente en los casos y condiciones que se establezcan en el reglamento.

En caso de divergencia entre las normas tributarias y las normas contables y financieras, prevalecerán las primeras.

Con fecha 31 de Diciembre de 2014, a través del Tercer Suplemento del Registro Oficial 407, se publicó el Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, en la cual se reformó al Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, incluyendo los siguientes conceptos relacionados:

A continuación del artículo 28, se añadió un artículo innumerado para viabilizar la aplicación del concepto técnico conocido como Impuestos

Diferidos, derivado de la aplicación de NIC 12, el cual en su numeral 4 se refiere al concepto del deterioro del valor de los activos clasificados como Propiedades, Planta y Equipo, en los siguientes términos:

4. El valor del deterioro de propiedades, planta y equipo que sean utilizados en el proceso productivo del contribuyente, será considerado como no deducible en el periodo en el que se registre contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que se transfiera el activo o a la finalización de su vida útil.

Estos aspectos deberán ser considerados en la valoración de los impactos provenientes de la aplicación de las normas NIC 16 y NIC 36 en las Propiedades, Planta y Equipo, cuya aplicación práctica se mostrará en el capítulo cuarto de este trabajo de investigación.

4 APLICACIÓN PRÁCTICA DE NIC 16 –NIC 36

Los aspectos más relevantes que contienen las normas NIC 16 y NIC 36 para el rubro de Propiedades, Planta y Equipo, han sido puestos de manifiesto en los capítulos anteriores. Se mostrará en el presente capítulo, una aplicación práctica de los conceptos más relevantes aplicables al medio ecuatoriano, así como se mostrará su relacionamiento con aspectos tributarios recientemente incorporados a la legislación.

La expedición de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal y su reglamento en Diciembre de 2014, reformó a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento, y entre las inclusiones más relevantes, se encuentran aquellas que tienen que ver con el reconocimiento, para efectos tributarios, de ciertas aplicaciones contables derivadas del uso de Normas Internacionales de Información Financiera y que, en lo que tiene que ver con las normas materia del presente trabajo de investigación, tratan sobre los temas de revaluación, depreciación del valor revaluado y el deterioro del valor de los activos considerados como Propiedades, Planta y Equipo.

4.1 EJERCICIO PRÁCTICO No. 1

El ejercicio práctico planteado nos permitirá ilustrar los aspectos más importantes de la aplicación de NIC 16, para un activo clasificado como Propiedades, Planta y Equipo, y abordará los temas de medición inicial, medición posterior, vida útil, revaluación, tratamiento de la depreciación y del superávit por revaluación. Igualmente mostrará

las definiciones y escenarios que plantea NIC 16 para la elaboración y documentación de sus políticas contables. Se relacionarán estos conceptos con la normativa tributaria.

4.1.1 Planteamiento del ejercicio práctico

Una compañía posee un terreno ubicado en Cumbayá, con una extensión de 5.000 mts² que se encuentra generando plusvalía. Un avalúo determina que su valor razonable asciende a US\$1.200M al 1 de enero de X1.

Durante el ejercicio X1, la compañía tiene proyectado construir un galpón industrial, utilizando dicho terreno, para lo cual ha estimado que los costos de mano de obra, materiales y gastos generales imputables a la construcción de la obra ascenderán a USD. 1.000 M.

La gerencia estima que la edificación estará en condiciones de uso a partir del 1 de enero de X2 y que la planta industrial se depreciará de forma lineal a lo largo de su vida útil, la misma que se estima inicialmente en 20 años. El valor residual lo fija en el 10% de su costo de construcción.

Luego de 5 años de iniciado su uso, la compañía, al realizar el análisis de sus “Propiedades, Planta y Equipo”, verifica que, producto de la valuación, el valor de la planta industrial asciende a USD. 1.350M y que su vida útil se estima en 30 años. Se mantiene la estimación del valor residual.

4.2 APLICACIÓN CONTABLE DE NIC 16

4.2.1 Registro en Libros

Terreno.- Conforme el párrafo 58 de NIC 16, el terreno deberá presentarse como una clase separada de Propiedades, Planta y Equipo, en el Estado de Situación Financiera, por un valor de USD. 1.200M.

Edificio.- Conforme el párrafo 15 de NIC 16, el reconocimiento inicial del valor del galpón industrial se efectuará al costo.

Cuadro N° 3: Componentes del costo del galpón industria

Concepto	Valor USD
Costo de Edificación	1.000,00
Valor razonable (reconocimiento inicial)	1.000,00

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Santiago Sosa

Cuadro N° 4: Registro contable reconocimiento inicial

Registro	Debe	Haber
1)		
Edificio	1.000,00	
Obras en proceso		1.000,00
Ref.: Registro contable del galpón industrial al 1 de enero de X2.		

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Santiago Sosa

Al inicio del año X2, la compañía presentará, en su Estado de Situación Financiera, los siguientes rubros, como parte de su Propiedad, Planta y Equipo:

Cuadro N° 5: Registro inicial Propiedades, Planta y Equipo

Concepto	Valor USD
Edificio	1.000,00
Terreno	1.200,00

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Santiago Sosa

4.2.2 Cálculo de la Depreciación

Vida útil estimada: 20 años

Valor residual: 10% de costo de construcción=100

Importe depreciable= Costo-valor residual=1.000-100=900

Cargo anual por depreciación= Importe depreciable / años de vida útil=900/20=45

Cuadro N° 6: Registro de la depreciación anual (año X2)

Registro	Debe	Haber
Gasto Depreciación Edificio	45,00	
Depreciación Acumulada Edificio		45,00
Ref.: Registro de la depreciación del año X2		

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Santiago Sosa

Este asiento se repetirá en cada uno de los años siguientes: X3 hasta llegar al año X6. Para ilustrar el registro contable, se presenta el efecto acumulado de este período.

Cuadro N° 7: Registro de la depreciación anual (años X3 al X6)

Registro	Debe	Haber
Gasto Depreciación Edificio	180,00	
Depreciación Acumulada Edificio		180,00
Ref.: Registro de la depreciación del año X3 al X6		

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Santiago Sosa

Cuadro N° 8: Valor del edificio al final del año X6 (antes de revaluación)

Concepto	Valor USD
Edificio	1.000,00
- Depreciación Acumulada Edificio	225,00
Valor en libros neto	775,00

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Santiago Sosa

Antes de la revaluación, la compañía presentará, en su Estado de Situación Financiera, los siguientes rubros, como parte de su Propiedad, Planta y Equipo:

Cuadro N° 9: Valor en libros antes de revaluación

Concepto	Valor USD
Edificio	775,00
Terreno	1.200,00

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Santiago Sosa

4.2.3 Determinación del valor de revaluación

Para el cierre del ejercicio X6, se efectúa una valuación de propiedad planta y equipo con lo cual el valor del galpón industrial debe actualizarse a USD. 1.350M.

Conforme el párrafo 35 de NIC 16, la compañía ha decidido aplicar el tratamiento contable de eliminar la depreciación acumulada contra el valor en libros bruto del galpón a esa fecha.

Con esta aplicación, la dinámica contable será la siguiente:

Cuadro N° 10: Tratamiento de la depreciación

Detalle	Antes del revalúo	Revalúo	Después de revalúo
Edificio	1.000,00	350,00	1.350,00
Dep. Acumulada Edificio	-225,00	225,00	0,00
Valor razonable	775,00	575,00	1.350,00

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Santiago Sosa

Cuadro N° 11: Registro de la revaluación del galpón industrial (al 31-12 del año X6)

Registro	Debe	Haber
Edificio	350,00	
Depreciación Acumulada Edificio	225,00	
Superávit por revaluación		575,00
Ref.: Registro de la revaluación al 31-12 año X6		

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Santiago Sosa

Al final del año X6, la compañía presentará, en su Estado de Situación Financiera, los siguientes rubros, como parte de su Propiedad, Planta y Equipo:

Cuadro N° 12: Valor en libros luego de revaluación

Concepto	Valor USD
Edificio	1.350,00
Terreno	1.200,00

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Santiago Sosa

La empresa al realizar la valuación establece que el valor del edificio debe ser de 1.350 M (la valuación pudo haber sido hecha por la empresa de manera autónoma, o mediante la contratación de un perito independiente).

Al realizar el ajuste, se incrementa contablemente el valor del edificio y el efecto en los resultados acumulados (a través de la cuenta patrimonial Superávit por revaluación) es de 575 M. De acuerdo a las NIIF, el nuevo saldo del edificio deberá depreciarse para los 25 años de vida útil restante.

4.2.4 Cálculo de la depreciación por cambio de la vida útil estimada

Nueva vida útil estimada: 30 años

Tiempo transcurrido hasta la fecha de valuación: 5 años

Vida útil restante: 25 años

Valor residual: 10% de costo de construcción=100

Importe depreciable= Valor revaluado-valor residual=1.350-100=1.250

Cargo anual por depreciación= Importe depreciable / años de vida útil restante
 =1.250/25=50

Para ilustrar el registro contable, se presenta el asiento que se repetirá en cada uno de los años siguientes, a partir del X7 hasta el final de la vida útil.

Cuadro N° 13: Registro de la depreciación anual (años X7 en adelante)

Registro	Debe	Haber
Gasto Depreciación Edificio	50,00	
Depreciación Acumulada Edificio		50,00
Ref.: Registro de la depreciación del año X7 en adelante		

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Santiago Sosa

Finalmente, y con respecto al efecto registrado en la cuenta Superávit por revaluación, este saldo podrá ser transferida a la cuenta de Resultados Acumulados cuando el activo sea dado de baja en libros o cuando se disponga de él por otra vía.

4.2.5 Políticas contables

La entidad debe tomar en cuenta los siguientes aspectos principales establecidos en la NIC 16, a fin de elaborar sus políticas contables de tal manera que se logre una aplicación consistente de NIC 16 en sus elementos de Propiedades, Planta y Equipo:

- Medición en el momento del reconocimiento:

NIC 16 - Párrafo 15: *“Un elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se medirá por su costo”.*

- Medición posterior al reconocimiento:

La entidad podrá optar por uno de los siguientes métodos:

Modelo del costo- NIC 16. Párrafo 30: *“Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se registrará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.”*

Modelo de revaluación- NIC 16. Párrafo 31:

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

- Frecuencia de las revaluaciones:

NIC 16- Párrafo 34:

La frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos de propiedades, planta y equipo que se estén revaluando. Cuando el valor razonable del activo revaluado difiera significativamente de su importe en libros, será necesaria una nueva revaluación. Algunos elementos de propiedades, planta y equipo experimentan cambios significativos y volátiles en su valor razonable, por lo que necesitarán revaluaciones anuales. Tales revaluaciones frecuentes serán innecesarias para elementos de propiedades, planta y equipo con variaciones insignificantes en su valor razonable. Para éstos, pueden ser suficientes revaluaciones hechas cada tres o cinco años.

- Tratamiento de la depreciación acumulada:

NIC 16 - Párrafo 35:

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 (véase la NIIF 13).

(b) Eliminada contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el importe neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo. Este método se utiliza habitualmente en edificios”.

- Tratamiento de la revaluación:

NIC 16 - Párrafo 39:

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

- Cargo anual por depreciación:

NIC 16 - Párrafo 48: “El cargo por depreciación de cada periodo se reconocerá en el resultado del periodo, salvo que se haya incluido en el importe en libros de otro activo”.

- Valor residual y vida útil:

NIC 16 - Párrafo 50: “El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil”.

NIC 16 - Párrafo 51:

El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si las expectativas difirieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.

NIC 16 - Párrafo 57:

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 periodo 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.

NIC 16 - Párrafo 58:

Los terrenos y los edificios son activos separados, y se contabilizarán por separado, incluso si han sido adquiridos de forma conjunta. Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida ilimitada y por tanto no se deprecian. Los edificios tienen una vida limitada y, por tanto, son activos depreciables. Un incremento en el valor de los terrenos en los que se asienta un edificio no afectará a la determinación del importe depreciable del edificio.

4.2.6 Políticas tributarias

Es evidente que el entorno tributario se verá influenciado por la forma en la cual la entidad diseñe las políticas contables y las aplique a lo largo del tiempo. Muchos expertos, en el campo contable y tributario, han indicado que, durante mucho tiempo, las regulaciones tributarias fueron tomadas como base para efectuar la contabilidad, lo cual derivó en distorsiones de la presentación financiera, a la hora de la transición a NIIF. Lo que debe tomarse en cuenta es que el efecto tributario no debería ser la premisa principal a la hora de aplicar

los principios contables y financieros que forman parte de las Normas Internacionales de Información Financiera.

Las principales transacciones que se pueden observar en este ejemplo práctico, y que tienen que tomarse en consideración para los efectos tributarios se resumen en los siguientes aspectos:

- Vida útil.
- Depreciación y depreciación “acelerada”.
- Depreciación de la revaluación.

El artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en su numeral 7 relacionado a las deducciones, vigente a la fecha dispone que será deducible:

La depreciación y amortización, conforme a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil, a la corrección monetaria, y la técnica contable, así como las que se conceden por obsolescencia y otros casos, en conformidad a lo previsto en esta Ley y su reglamento;(...)

Cuando un contribuyente haya procedido a la revaluación de activos la depreciación correspondiente a dicho revalúo no será deducible. (el énfasis me pertenece).

En concordancia con la disposición de ley, el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece en su artículo 28, numeral 6, lo siguiente:

Depreciaciones de activos fijos.

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

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

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

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

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

En caso de que los porcentajes establecidos como máximos en este Reglamento sean superiores a los calculados de acuerdo a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil o la técnica contable, se aplicarán estos últimos. (...)

*c) En casos de obsolescencia, utilización intensiva, deterioro acelerado u otras razones debidamente justificadas, **el respectivo Director Regional del Servicio de Rentas Internas podrá autorizar depreciaciones en porcentajes anuales mayores a los indicados**, los que serán fijados en la resolución que dictará para el efecto. Para ello, tendrá en cuenta la técnica contable y los parámetros técnicos de cada industria y del respectivo bien. Podrá considerarse la depreciación acelerada exclusivamente en el caso de bienes nuevos, y con una vida útil de al menos cinco años, por tanto, no procederá para el caso de bienes usados adquiridos por el contribuyente. Tampoco procederá depreciación acelerada en el caso de bienes que hayan ingresado al país bajo regímenes suspensivos de tributos.*

*f) Cuando un contribuyente haya procedido a la revaluación de activos, **la depreciación correspondiente a dicho revalúo no será deducible**, si se asigna un nuevo valor a activos completamente depreciados, no se podrá volverlos a depreciar. En el caso de venta de bienes revaluados se considerará como ingreso gravable la diferencia entre el precio de venta y el valor residual sin considerar el revalúo; (...) (el énfasis me pertenece).*

Sobre la base teórica y conceptual, las políticas de orden tributario para las empresas, en relación a los elementos de Propiedades, Planta y Equipo, deberán considerar lo siguiente:

- **Vida útil:** en función del tipo de activo, fundamentado en parámetros técnicos y en las características y condiciones de operación.

- **Depreciación:** El cargo anual por depreciación se efectuará en función de la vida útil estimada. En base a una concepción teórica, se puede concluir que, en la mayoría de casos, la vida útil de los activos será mayor a aquella estimada como mínimo en la normativa tributaria, con lo cual los gastos por depreciación llevados a los resultados del período, no superarán los límites establecidos en la normativa tributaria.

- **Depreciación “acelerada”:** para los activos nuevos y que se considere estarán expuestos a un desgaste mayor por uso intensivo, aplicar el procedimiento establecido en la normativa tributaria, solicitar la autorización correspondiente, fundamentando el pedido en parámetros técnicos y en las características y condiciones de operación. De este modo se eliminarán contingencias tributarias por este concepto.

- **Depreciación del revalúo:** en cumplimiento de la normativa tributaria, la porción de depreciación correspondiente al valor revaluado, se considera gasto no deducible. La compañía deberá reconocer estos efectos como parte de la aplicación de NIC 12 “Impuesto a las Ganancias” o como se conoce comúnmente, “impuestos diferidos”.

4.3 EJERCICIO PRÁCTICO No. 2

El ejercicio práctico planteado nos permitirá ilustrar los aspectos más importantes de la aplicación de NIC 16, NIC 36 y la incorporación de NIC 23 para un activo clasificado como Propiedades, Planta y Equipo, y abordará los temas de medición

inicial, costos del activo, vida útil, deterioro del valor, tratamiento de la depreciación. Igualmente mostrará las definiciones y escenarios que plantea NIC 36 para la elaboración y documentación de sus políticas contables. Se relacionarán estos conceptos con la normativa tributaria.

4.3.1 Planteamiento del ejercicio práctico

Una empresa se encuentra instalando unos nuevos equipos para su área de producción gráfica e importa un equipo para lo cual ha incurrido en los siguientes costos:

- 1.- Costo del equipo según factura USD. 300 M (Fecha de adquisición 1-feb-x1)
- 2.- Gastos de manipulación y despacho USD. 30 M
- 3.- Costos de preparación del sitio donde se instalarán los equipos USD. 60 M
- 4.- Consultoría para la adquisición de los equipos USD. 40 M

Para realizar la adquisición, la empresa ha solicitado un crédito de USD. 300 M a 1 año plazo y a una tasa anual de 6%, la liquidación del préstamo será un solo pago al final del plazo correspondiente. (Fecha de concesión 1-mar-x1).

Se estima que la puesta en marcha del equipo ocurrirá 3 meses a partir de la fecha de llegada de la importación. (Fecha de llegada 1-mar-x1).

La gerencia estima que la vida útil del equipo es de 15 años y no considera valor residual al final de la vida útil. Debido a las características de la maquinaria, la entidad opta por llevar el modelo del costo.

Para efectos de este ejercicio, se presentan indicios de deterioro al final del año 10.

4.4 APLICACIÓN DE NIC 16- NIC 36

4.4.1 Registro en Libros

De acuerdo a NIC 16 párrafos 16 y 17 el costo de los elementos de Propiedades, Planta y Equipo comprende, entre otros, los siguientes costos:

Su precio de adquisición, cualquier costo directamente relacionado con la ubicación del activo en el lugar y condiciones necesarias para que opere, honorarios profesionales relacionados.

De acuerdo a la aplicación de NIC 23, párrafo 1, la empresa ha capitalizado los costos del préstamo obtenido para la compra de los equipos, durante el tiempo que ha tomado su puesta en funcionamiento, estos es por 3 meses luego de la llegada de los equipos al país.

Para esto, ha efectuado el siguiente procedimiento:

Determinación de la tasa efectiva del financiamiento.-

Las condiciones de la operación indican que es un préstamo de 300 M a 1 año plazo y a una tasa de 6% anual. Utilizando la fórmula de la tasa efectiva, se procede a su cálculo de manera mensual:

Cuadro N° 14: Cálculo de la tasa efectiva

Tasa del financiamiento		1,06
TE = $((1+i)^{1/n})-1$		
TE = $((1+0,6)^{1/12})-1$		0,00486755
TE	Mensual	0,00486755
TE	Anual	0,05841061

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Santiago Sosa

Con la tasa efectiva anual calculada que es el 5,84%, se efectuará la correspondiente tabla de amortización de la siguiente manera, tomando en cuenta que el pago es uno solo al final del plazo:

Cuadro N° 15: Tabla de amortización

Mes	Capital	Interés	Saldo Capital
1	300.000,00	1.460,27	301.460,27
2	301.460,27	1.467,37	302.927,64
3	302.927,64	1.474,52	304.402,15
4	304.402,15	1.481,69	305.883,85
5	305.883,85	1.488,91	307.372,75
6	307.372,75	1.496,15	308.868,90
7	308.868,90	1.503,44	310.372,34
8	310.372,34	1.510,75	311.883,09
9	311.883,09	1.518,11	313.401,20
10	313.401,20	1.525,50	314.926,70
11	314.926,70	1.532,92	316.459,62
12	316.459,62	1.540,38	318.000,00

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Santiago Sosa

Los intereses capitalizables, corresponde a los períodos del 1 al 3, los que suman en total USD. 4,4 M. De acuerdo a NIC 23, el valor restante de los intereses

deberá ser registrado al gasto y no como un costo del activo. En igual manera se incluye el valor de ISD (5% sobre USD. 300M).

Sobre esta base, el costo del equipo se calculará de la siguiente manera:

Cuadro N° 16: Cálculo del costo del equipo

Concepto	Valor USD
Costo de Equipos	300,00
Gastos de manipulación y despacho	30,00
Costos de Preparación del sitio	60,00
Honorarios consultores	40,00
Intereses financiamiento	4,40
ISD (5% sobre USD. 300 M)	15,00
Valor razonable (reconocimiento inicial)	449,40

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Santiago Sosa

Cuadro N° 17: Registro contable reconocimiento inicial

Registro	Debe	Haber
1)		
Equipos	449,40	
Cuentas por pagar		449,40
Ref.: Registro contable del equipo al 1 de junio de X1.		

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Santiago Sosa

4.4.2 Cálculo de la depreciación

Vida útil estimada: 15 años

de meses transcurridos año X1: 7 meses

Valor residual: 0

Importe depreciable= Costo-valor residual=449,40-0=449,40

Cargo anual por depreciación= Importe depreciable / años de vida útil=449,40/15=29,96

Cargo por depreciación año X1: (Depreciación anual /12)* # de meses año X1= 17,48

Cuadro N° 18: Registro de la depreciación anual (año X1)

Registro	Debe	Haber
Gasto Depreciación Equipo	17,48	
Depreciación Acumulada Equipo		17,48
Ref.: Registro de la depreciación del año X1		

Cuadro N° 19: Registro de la depreciación anual (año X2 al X10)

Para ilustrar el registro contable, se presenta el efecto acumulado de este período.

Registro	Debe	Haber
Gasto Depreciación Equipo	269,64	
Depreciación Acumulada Equipo		269,64
Ref.: Registro de la depreciación del año X2		

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Santiago Sosa

Cuadro N° 20: Valor del equipo al final del año X10 (antes de cálculo de deterioro)

Concepto	Valor USD
Equipo	449,40
- Depreciación Acumulada Equipo	287,12
Valor en libros neto	162,28

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Santiago Sosa

4.4.3 Determinación del valor del deterioro

En el momento de la prueba de deterioro, el valor en libros del equipo es de USD. 162,28 y tiene una vida útil remanente de 5 años y 5 meses. De acuerdo a NIC 36, debe obtenerse su valor recuperable, el cual es el mayor entre el valor en uso y el valor razonable menos los costos de venta. Al comparar el valor recuperable contra el valor en libros del activo, se mostrará el valor del deterioro.

De acuerdo a NIC 36, para estimar el valor en uso del activo, la empresa proyecta flujos de efectivo operativos netos, de acuerdo a las condiciones del activo al final del año X10, para el caso de nuestro ejemplo. Igualmente debe fijar una tasa adecuada para el descuento de dicho flujo, la cual debe ser calculada antes de impuestos.

Las estimaciones de la gerencia para efectuar la prueba de deterioro, son las siguientes:

Tasa de descuento: 6%

Vida útil remanente: 5 años

Valor razonable menos costos de venta del activo en el momento actual: USD.

143 M

Flujos operativos para el tiempo restante de vida útil:

Cuadro N° 21: Flujos de efectivo

Año	Año	Año	Año	Año
1	2	3	4	5
45	40	35	30	25

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Santiago Sosa

Aplicando la fórmula financiera del valor presente neto a estos flujos de efectivo, descontados a una tasa del 6% anual se obtiene que el valor presente es: 149,88 M. Este resultado se denomina **valor en uso**.

De acuerdo a las definiciones contenidas en el párrafo 6 de NIC 36, tenemos que la **pérdida por deterioro del valor** es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo o unidad generadora de efectivo a su importe recuperable. A su vez, el **importe recuperable** de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costos de disposición y su valor en uso.

Tomando en cuenta estas definiciones, a continuación se presenta el esquema de decisión:

Cuadro N° 22: Determinación del valor recuperable

Concepto	Valor
Valor en libros	162,28 M
Valor de uso (a)	149,88 M
Valor razonable menos costos de venta del activo en el momento actual (b)	143,00 M

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Santiago Sosa

El importe recuperable será el mayor entre (a) y (b), esto es 149,88 M.

Al comparar el valor recuperable contra el valor en libros del activo, se muestra un deterioro en su valor.

Cuadro N° 23: Cálculo del deterioro de valor

Concepto	Valor
Valor en libros	162,28 M
Importe recuperable	149,88 M
Deterioro del valor	12,40 M

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Santiago Sosa

La cantidad a disminuir en el saldo del activo será de 12,40 M, la cual se registrará de la siguiente forma:

Cuadro N° 24: Registro de la pérdida por deterioro de valor

Registro	Debe	Haber
Pérdida por deterioro del valor de Equipo	12,40	
Deterioro acumulado		12,40
Ref.: Registro contable del deterioro del valor de equipo		

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Santiago Sosa

Al final del año X10, la compañía presentará, en su Estado de Situación Financiera, los siguientes rubros, como parte de su Propiedad, Planta y Equipo:

Cuadro N° 25: Valor en libros al corte del ejercicio X10

Concepto	Valor USD
Equipo	449,40
- Depreciación Acumulada Equipo	287,12
- Deterioro Acumulado Equipo	12,40
Valor en libros	149,88

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Santiago Sosa

Como se puede observar, el valor en libros corresponde al importe recuperable, luego de los ajustes efectuados.

4.4.4 Cálculo de la depreciación luego de efectuado el deterioro de valor

Conforme lo indicado en el párrafo 63 de NIC 36, la depreciación deberá ajustarse en los períodos futuros. Consecuentemente en los años X11 a X 15, el cálculo de la depreciación se efectuará de la siguiente manera:

Vida útil remanente: 5 años y 5 meses (5,42 años)

Valor residual: 0

Importe depreciable= Valor en libros-valor residual=149,88-0=149,88

Cargo anual por depreciación= Importe depreciable / años de vida útil=149,88/5,42=27,65

Cuadro N° 26: Registro de la depreciación anual (año X11 hasta año X15)

Registro	Debe	Haber
Gasto Depreciación Equipo	27,65	
Depreciación Acumulada Equipo		27,65
Ref.: Registro de la depreciación del año X11 a X15		

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Santiago Sosa

4.4.5 Políticas contables

La entidad debe tomar en cuenta los siguientes aspectos principales establecidos en la NIC 16, NIC 36 y NIC 23, a fin de elaborar sus políticas contables de tal manera que se logre una aplicación consistente de dichas normas en sus elementos de Propiedades, Planta y Equipo:

- Medición en el momento del reconocimiento:

NIC 16 - Párrafo 15: *“Un elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se medirá por su costo”.*

- Capitalización de intereses de financiamiento:

NIC 23. Párrafo 1: *“Los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto*

forman parte del costo de dichos activos. Los demás costos por préstamos se reconocen como gastos”.

NIC 23. Párrafo 8:

Una entidad capitalizará los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos aptos, como parte del costo de dichos activos. Una entidad deberá reconocer otros costos por préstamos como un gasto en el periodo en que se haya incurrido en ellos.

- Medición posterior al reconocimiento:

Modelo del costo- NIC 16. Párrafo 30: *“Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se registrará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.”*

- Cargo anual por depreciación:

NIC 16 - Párrafo 48: *“El cargo por depreciación de cada periodo se reconocerá en el resultado del periodo, salvo que se haya incluido en el importe en libros de otro activo”.*

NIC 36 - Párrafo 63:

Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, los cargos por depreciación del activo se ajustarán en los periodos futuros,

con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

- Valor residual y vida útil:

NIC 16 - Párrafo 50: *“El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil”.*

NIC 16 - Párrafo 51:

El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si las expectativas difirieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.

NIC 16 - Párrafo 57:

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 periodo 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.

- Identificación de activos que podrían estar deteriorados:

NIC 36 - Párrafo 9: *“La entidad evaluará, al final de cada periodo sobre el que se informa, si existe algún indicio de deterioro del valor de algún*

activo. Si existiera este indicio, la entidad estimará el importe recuperable del activo.”

- Determinación del valor en uso:

NIC 36 - Párrafo 31:

La estimación del valor en uso de un activo conlleva los siguientes pasos: (a) estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto de la utilización continuada del activo como de su disposición final; y

(b) aplicar la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuros.

- Determinación de la tasa de descuento:

NIC 36 - Párrafo 55:

La tasa o tasas de descuento a utilizar serán las tasas antes de impuestos, que reflejen las evaluaciones actuales del mercado correspondientes:

(a) al valor temporal del dinero; y

(b) de los riesgos específicos del activo para los cuales las estimaciones de flujos de efectivo futuros no hayan sido ajustadas.

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

NIC 36 - Párrafo 59: *“El importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe recuperable si, y sólo si, este importe recuperable*

es inferior al importe en libros. Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor.”

NIC 36 - Párrafo 60:

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

4.4.6 Políticas tributarias

Al igual que en el ejercicio previo, se señalan los aspectos más relevantes de la aplicación contable que tienen un efecto tributario importante.

Las principales transacciones que se pueden observar en este ejemplo práctico, y que tienen que tomarse en consideración para los efectos tributarios se resumen en los siguientes aspectos:

- Costo del activo.
- Deterioro del valor de los activos.

El artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en su numeral 7 relacionado a las deducciones, vigente a la fecha dispone que será deducible: “La depreciación y amortización, conforme a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil, a la corrección monetaria, y la técnica contable, así

como las que se conceden por obsolescencia y otros casos, en conformidad a lo previsto en esta Ley y su reglamento;(…)”.

Con fecha 31 de Diciembre de 2014, a través del Tercer Suplemento del Registro Oficial 407, se publicó el Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, en la cual se reformó al Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

A continuación del artículo 28, se añadió un artículo innumerado para viabilizar la aplicación del concepto técnico conocido como “Impuestos Diferidos”, derivado de la aplicación de NIC 12, el cual en su numeral 4 se refiere al concepto del deterioro del valor de los activos clasificados como Propiedades, Planta y Equipo, en los siguientes términos:

4. El valor del deterioro de propiedades, planta y equipo que sean utilizados en el proceso productivo del contribuyente, será considerado como no deducible en el periodo en el que se registre contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que se transfiera el activo o a la finalización de su vida útil.

Sobre la base teórica y conceptual, las políticas de orden tributario para las empresas, en relación a los elementos de Propiedades, Planta y Equipo, deberán considerar lo siguiente:

- **Costo del activo:** en función del tipo de activo, de acuerdo a la técnica contable, incluirá los costos atribuibles al activo de acuerdo a los párrafos 16 y 17 de NIC 16.

- **Depreciación:** El cargo anual por depreciación se efectuará en función de la vida útil estimada. En base a una concepción teórica, se puede concluir que, en la mayoría de casos, la vida útil de los activos será mayor a aquella estimada como mínimo en la normativa tributaria, con lo cual los gastos por depreciación llevados a los resultados del período, no superarán los límites establecidos en la normativa tributaria.
- **Vida útil:** en función del tipo de activo, fundamentado en parámetros técnicos y en las características y condiciones de operación.
- **Deterioro del valor:** en cumplimiento de la normativa tributaria, el valor del deterioro de activos, calculado sobre la base de la aplicación de la técnica contable, se considera gasto no deducible en el período en que se registre. La compañía deberá reconocer estos efectos como parte de la aplicación de NIC 12 “Impuesto a las Ganancias” o como se conoce comúnmente, “impuestos diferidos”.

Finalmente es preciso mencionar la importancia que tiene para las empresas el documentar sus políticas contables y fijar parámetros objetivos para los criterios bajo los cuales se aplicarán las normas. De esta manera se dejará de lado el alto grado de subjetividad y amplitud que expresan las normas, y que pueden llevar a una inadecuada toma de decisiones.

5 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 CONCLUSIONES

- La aplicación consistente de NIC 16 y NIC 36 permitirá a una entidad u organización mantener un registro contable adecuado de los componentes del rubro “Propiedad, Planta y Equipo”; de esta manera sus estados financieros presentarán una valoración de mercado.
- Una entidad debe definir y documentar sus políticas internas para la aplicación de NIC 16 y NIC 36 en base a su realidad de negocio. Esto lleva a la determinación de criterios para la aplicación de conceptos tales como: métodos de reconocimiento de los activos, determinación de valor residual, fijar vidas útiles adecuadas, aplicar métodos de depreciación ajustados a los tipos de activos, identificar indicios de deterioro del valor de los activos, construir tasas de descuento para flujos de efectivo, entre otros; información que servirá a la empresa para tomar decisiones financieras acertadas. Los principios tributarios relacionados a los efectos de estas normas, deben considerarse para el cálculo del efecto impositivo, mas no para ser considerados como una política en sí misma.
- La regulación tributaria ecuatoriana, a través de la expedición de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal y su reglamento en

Diciembre de 2014, incorporó normativa que permite el reconocimiento, para efectos tributarios, del valor del deterioro de propiedad planta y equipo, así como determinó el criterio de no deducibilidad de la depreciación del revalúo de los activos.

- Los inversionistas buscan información corporativa transparente y coherente con el fin de tomar decisiones adecuadas e informadas. En un mundo globalizado, la existencia y aplicación de un conjunto de estándares de referencia a nivel internacional, se convierte en un lenguaje de negocios universal que permite a los inversionistas comparar las oportunidades de inversión, minimizar sus costos y asignar recursos de manera efectiva y rentable.
- Una entidad debe procurar el fortalecimiento de su sistema de información contable – financiera a través de la capacitación constante. Es necesario el involucramiento de los niveles directivos ya que las decisiones que se tomen a nivel de políticas y procedimientos contables, afectarán a la posición financiera de la empresa. La información contable-financiera constituye una herramienta poderosa de gerenciamiento de negocio, ya que cada decisión empresarial lleva consigo un efecto en los estados financieros.

5.2 RECOMENDACIONES

- Mantener un marco de desarrollo de la infraestructura contable para promover la emisión de información corporativa de alta calidad, a través del diseño, actualización y aplicación de políticas contables.

- Diseñar las políticas contables en base a la realidad del negocio y las particularidades de sus activos, no se debe considerar a las disposiciones tributarias como políticas contables.
- Aplicar consistentemente la NIC 16 y NIC 36 en los elementos de Propiedad, Planta y Equipo, a través del diseño de políticas contables que definan, con el mejor criterio posible, los conceptos clave que presentan las normas citadas, entre otros, los siguientes: métodos de reconocimiento de los activos, determinación de valor residual, fijar vidas útiles adecuadas, aplicar métodos de depreciación ajustados a los tipos de activos, identificar indicios de deterioro del valor de los activos, construir tasas de descuento para flujos de efectivo.
- Procurar la capacitación permanente del personal clave en contabilidad y finanzas en las Normas Internacionales de Información Financiera, ya que el carácter de estas normas es de constante evolución y cambios.
- Buscar un cambio de mentalidad en la alta gerencia de las empresas, posicionando a la información financiera con el nivel de relevancia que tiene para las decisiones de administración de los negocios. La aplicación de NIIF por sí misma no generará un cambio, debe estar acompañada por la decisión de la alta gerencia de brindar la importancia debida a la información que genera.

GLOSARIO DE TÉRMINOS

Las definiciones aquí presentadas, se han tomado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), incluyendo las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitidas por el IASB y que se encuentran vigentes al 1 de agosto de 2013, además de las definiciones particulares contenidas en la Norma Internacional de Contabilidad NIC 16 y la Norma Internacional de Contabilidad NIC 36, que son objeto del presente estudio.

- **Activo**, es un recurso:
 - (a) controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados; y
 - (b) del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

- **Costo**: Es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando fuere aplicable, el importe que se atribuye a ese activo cuando se lo reconoce inicialmente de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF, por ejemplo la NIIF 2 Pagos Basados en Acciones.

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

- **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.

- **Importe depreciable:** Es el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.

- **Importe recuperable:** Es el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta de un activo y su valor en uso.

- **Importe revaluado de un activo:** Es el valor razonable de un activo a la fecha de la revaluación, menos la depreciación acumulada posteriormente y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor.

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

- **Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF):** Normas e Interpretaciones emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y que comprenden:
 - (a) Normas Internacionales de Información Financiera;
 - (b) las Normas Internacionales de Contabilidad;

(c) Interpretaciones CINIIF; y

(d) Interpretaciones SIC.

- **Propiedades, planta y equipo:** son activos tangibles que:

(a) Posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y (b) se esperan usar durante más de un periodo.

- **Pérdida por deterioro:** Es el exceso del importe en libros de un activo sobre su importe recuperable.
- **Valor específico para una entidad:** Es el valor presente de los flujos de efectivo que la entidad espera obtener del uso continuado de un activo y de su disposición al término de su vida útil, o bien de los desembolsos que espera realizar para cancelar un pasivo.
- **Valor razonable:** Es el importe por el cual un activo podría ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.
- **Valor residual de un activo:** Es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento, después de deducir los costos estimados por tal disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

- **Vida útil es:**

(a) El periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o, (b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad.

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

REFERENCIAS

1. Brealey, R. A., & Otros. (2007). *Fundamentos de finanzas corporativas*. Madrid: McGraw-Hill.
2. Deloitte - Chile. (2010). Guía rápida: Normas Internacionales de Información Financiera.
3. Deloitte. (2014). Estructura actual del IASB. *Guía Rápida IFRS*.
4. Gitman, & Lawrence, J. (2007). *Principios de administración financiera* (11va. ed.). México: Addison Wesley marca registrada de Pearson Educación de México, S.A. de C.V.
5. Hansen - Holm, M. A., & Otros. (2011). *NIIF teoría y práctica, manual para la implementación de NIIF* (2da. ed.). Guayaquil, Ecuador: Distribuidora de textos del Pacífico.
6. IFRS Foundation and the IASB. (s.f.). Obtenido de Jurisdiction profiles: www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles
7. IFRS Foundation and the IASB. (s.f.). Obtenido de How we develop standards: <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/How-we-develop-standards>
8. IFRS Foundation and the IASB. (s.f.). Obtenido de www.iasb.org
9. IFRS Foundation and the IASB. (s.f.). *IFRS Application Around the World*. Obtenido de Jurisdictional Profile: Ecuador: www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/Jurisdiction-profiles/Ecuador-IFRS-Profile.pdf
10. IFRS Foundation and the IASB. (s.f.). *Setting the agenda*. Obtenido de <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Setting-the-agenda>
11. International Accounting Standard Board - IASB. (s.f.). Obtenido de <http://www.ifrs.org>
12. International Accounting Standard Board - IASB. (2013). Costos por préstamos. *Norma Internacional de Contabilidad NIC 23*.
13. International Accounting Standard Board - IASB. (2013). *Norma Internacional de Contabilidad 16. Párrafo 19*. Obtenido de (NIIF-NIC e interpretaciones vigentes a Agosto de 2013).
14. International Accounting Standard Board - IASB. (2013). Norma Internacional de Contabilidad 36. Párrafo 6. (NIIF-NIC e interpretaciones vigentes a Agosto de 2013).

15. International Accounting Standard Board - IASB. (2013). Norma Internacional de Contabilidad 36. Párrafos 39 a 52. (*NIIF-NIC e interpretaciones vigentes a Agosto de 2013*).
16. Ley de Régimen Tributario Interno. (s.f.).
17. Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal. (29 de diciembre de 2014). Suplemento del Registro Oficial 405.
18. Ministerio de Economía y Finanzas. (19 de enero de 2005). ROSC- Informe (Report on the Observance of Standards and Codes).
19. Pricewaterhouse Coopers - Ecuador. (2007). El Camino hacia las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).
20. Registro Oficial. (28 de diciembre de 2005). *Registro Oficial 320* . Obtenido de Acuerdo Ministerial No. 320.
21. Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal. (31 de diciembre de 2014). Tercer Suplemento del Registro Oficial 407.
22. Reglamento de Contabilidad de Costos en Contratos de Hidrocarburos. (21 de enero de 1994). *expedido mediante Decreto Ejecutivo número 1418*. Obtenido de Registro Oficial número 364.
23. Reglamento de Contabilidad de Costos para Explotacion de Crudo. (17 de abril de 1998). *Decreto Ejecutivo número 1322*. Obtenido de Registro Oficial número 299 .
24. Reglamento de Contabilidad para Minería Metálica a Gran Escala. (16 de marzo de 2012). *Resolución número 1*. Obtenido de Registro Oficial número 663.
25. Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. (s.f.).
26. Servicio de Rentas Internas. (s.f.). *Artículo 39 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno* .
27. Servicio de Rentas Internas del Ecuador. (s.f.). Obtenido de <http://www.sri.gob.ec>
28. Superintendencia de Bancos y Seguros. (s.f.). Resoluciones de adopción de NIIF.
29. Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros. (04 de septiembre de 2006). Resolución No. 06.Q.ICI-003.
30. Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros. (04 de septiembre de 2006). Resolución No. 06.Q.ICI-004.
31. Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros. (31 de diciembre de 2008). Resolución No. 08.G.DSC.010.
32. Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros. (03 de julio de 2008). Resolución No. ADM.08199.

33. Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros. (23 de diciembre de 2009). Resolución SC.DS.G.09.006.
34. Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros. (12 de enero de 2011). Resolución No. SC.Q.ICI.CPAIFRS.11.01.
35. Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros del Ecuador. (s.f.). Obtenido de - [http:// www.supercias.gob.ec](http://www.supercias.gob.ec)