

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**  
**FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA ORIENTAL**  
**DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONOMICAS**  
**SECCIÓN DE CONTADURÍA PÚBLICA**



**TRABAJO DE GRADO:**

“GUIA TEORICA PRÁCTICA DE LA SECCIÓN 10, POLITICAS CONTABLES, ESTIMACIONES Y ERRORES (NIIF PYMES) ORIENTADA A FORTALECER EL CONOCIMIENTO EN LOS ESTUDIANTES DE LA CARRERA DE LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA, DE LA UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR, FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA ORIENTAL, 2019”

**PRESENTADO POR:**

NOLASCO ARGUETA, ANGÉLICA LILIANA  
SANDOVAL LARREINAGA, PEDRO ERNESTO  
ZELAYA VÁSQUEZ, YAQUELIN ESTEFANY

**PARA OPTAR AL GRADO DE:**

LICENCIADOS EN CONTADURIA PÚBLICA.

**FEBRERO 2020**

**SAN MIGUEL, EL SALVADOR, CENTROAMERICA.**

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

**AUTORIDADES UNIVERSITARIAS**

MTRO. ROGER ARMANDO ARIAS ALVARADO

**RECTOR**

DR. RAÚL ERNESTO AZCÚNAGA LÓPEZ

**VICERECTOR ACADEMICO**

ING. JUAN ROSA QUINTANILLA QUINTANILLA

**VICERECTOR ADMINISTRATIVO**

ING. FRANCISCO ANTONIO ALARCÓN SANDOVAL

**SECRETARIO GENERAL**

LIC. RAFAEL HUMBERTO EÑA MARIN

**FISCAL GENERAL**

**AUTORIDADES DE LA FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA ORIENTAL**

LIC. CRISTOBAL HERNÁN RIOS BENÍTEZ

**DECANO**

LIC. OSCAR VILLALOBOS

**VICEDECANO**

LIC. ISRAEL LÓPEZ MIRANDA

**SECRETARIO INTERINO**

LIC. RAÚL ANTONIO QUINTANILLA PALACIOS

**JEFE DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

LICDA. EMILIA ESPERANZA PERDOMO DE NAVARRETE

**COORDINADOR GENERAL DEL PROCESO DE GRADUACIÓN**

LIC. JOSÉ LEONIDAS MORALES GÓMEZ

**DOCENTE DIRECTOR**

LIC. BALMORE ALEXANDER RODRÍGUEZ

**ASESOR METODÓLOGO**

## **AGRADECIMIENTOS**

Agradezco en primer lugar a Dios quien me ha brindado sabiduría y conocimiento necesario para superar todos los retos y dificultades que se me presentaron en el transcurso de mi carrera

A mis padres, Dolores Armando Nolasco Peraza y Sonia Floriselda Argueta de Nolasco por darme estabilidad emocional, sentimental y económica; porque a pesar de todo procuraron siempre mi bienestar, me llenaron de fuerza para jamás desmayar. A mi hermana Dania Nolasco por su amor incondicional y demás familiares por motivarme a seguir luchando por alcanzar mis ideales.

A mi gran amigo Obed por su apoyo incondicional en las buenas y en las malas. A ustedes, Yesica, Blanca, Yaquelin, Lourdes, Wendy, Martha y Mario a quienes valoro mucho, siempre formaran parte de mi vida, gracias por sus palabras de ánimo que me brindaron para salir adelante.

A mis compañeros de tesis Yaquelin y Pedro, en verdad fue bueno trabajar con ustedes, cada quien, con su estilo y formas de hacer y ver las cosas, con su talento y habilidades específicas, seguramente aprendí mucho con ustedes. Un gusto enorme por haber trabajado con ustedes.

A todos los docentes que me ayudaron en mi formación, a mi docente asesor Lic. José Leonidas Morales Gómez que con mucha dedicación empeño se esforzó para brindar lo mejor de su tiempo, deja en mí su huella de la enseñanza sin la cual no hubiésemos alcanzado y logrado el sueño de cada uno de nosotros.

**Angélica Liliana Nolasco Argueta**

A Dios Todopoderoso por guiarme, protegerme y brindarme la sabiduría necesaria a lo largo de mi carrera y por ser mi fortaleza en todo momento.

A mis Padres Pedro Díaz y María Trinidad Díaz, por ser promotores de mis sueños, por creer en mí y en mis expectativas, pero, sobre todo, por su amor. A mis tíos: Edita, Juan, Oscar, Marcelino, Marcial, Mima, Cristina, Antonieta y abuela Antonia, por su cariño y apoyo incondicional, por cada palabra y consejos que han guiado mi vida.

A mi Docente Director Lic. José Leónidas Morales Gómez por brindarme su apoyo, entrega y consejos durante el proceso de investigación.

A mi Amiga Argentina Zuniga por demostrarme su apoyo incondicional, y por animarme a seguir adelante, a luchar por mis metas y también por mis ideales.

A mis Compañeras de Tesis Angélica y Yaquelin por darme su amistad durante todo este tiempo, por haberme permitido cumplir mi meta junto a ellas, así como por el tiempo.

**Pedro Ernesto Sandoval Larreinaga**

Agradezco a mi amado DIOS TODOPODEROSO, por su amor, su misericordia y fidelidad; agradezco infinitamente el haberme dado de su sabiduría para culminar este proceso donde me forme como profesional.

Agradezco a mi familia principalmente a mis padres, Reina Vásquez de Zelaya y Ennio Salvador Zelaya Castillo por su amor y apoyo incondicional, a mis hermanos Lisette Escolero y Ennio Zelaya a mi sobrino Jhosstine Ezequiel, a mi tía Patricia Castillo, a mi mejor amigo Marcos Ayala, a mi tía Evangelista Vásquez, por su amor, paciencia y porque desde el inicio de mi carrera siempre estuvieron ahí motivándome de la forma más alentadora para que no deje de creer que puedo.

Agradezco a mis docentes que dieron su mayor esfuerzo por enseñarme parte de su conocimiento, en primera instancia a mi docente asesor Lic. José Leónidas Morales Gómez por su tiempo y dedicación en este proceso.

A mis compañeros de tesis Angélica Liliana Nolasco Argueta y Pedro Ernesto Sandoval Larreinaga, por su compañerismo, su esfuerzo y su cariño, a mis amistades que son como mis hermanos Cecilia, Sandra, Yesica, Johanna, Roxana, Gilma, Josué, Kevin, Franklin, y compañeros de carrera que siempre llevare en mi corazón.

**Yaquelin Estefany Zelaya Vásquez**



2.3.5 Sección 16, Propiedades de Inversión. ....	53
2.3.6 Sección 17, Propiedad Planta y Equipo.....	54
2.3.7 Sección 21 Provisiones y Contingencias.....	54
2.3.8 Código Tributario .....	55
2.3.9 Ley de Impuesto Sobre la Renta .....	55
CAPITULO III .....	58
3. METODOLOGIA DE INVESTIGACIÓN .....	58
3.1 TIPO DE ESTUDIO .....	58
3.2 MÉTODO DE LA INVESTIGACIÓN.....	59
3.3 POBLACION Y MUESTRA .....	59
3.3.1 Población.....	59
3.3.2 Muestra.....	60
3.4 TECNICAS E INSTRUMENTOS DE INVESTIGACION.....	61
3.5 PLAN DE ANALISIS .....	63
3.5.1 Procesamiento de la Información .....	63
CAPITULO IV .....	64
4. ANALISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS .....	64
4.1 TABULACIÓN Y ANÁLISIS DE DATOS.....	64
CAPITULO V .....	92
5. DISEÑO DE LA GUIA TEORICA PRACTICA SOBRE LA SECCION 10, POLITICAS CONTABLES, ESTIMACIONES Y ERRORES. ....	92
5.1 ALCANCE DE LA SECCIÓN.....	93
5.2 POLITICAS CONTABLES.....	93
5.2.2 Uniformidad de las Políticas Contables. ....	104
5.2.3 Cambios en las políticas contables.....	106
5.2.4 Aplicación por primera vez de una política contable para un caso específico.....	111
5.2.5 Aplicación de cambios en políticas contables.....	112
5.2.6Aplicación Retroactiva.....	124
5.2.7 Información a revelar sobre un cambio de política contable. ....	126
5.3 ESTIMACIONES CONTABLES.....	158
5.3.1 Reconocimiento Prospectivo. ....	159

5.3.2 Cambios en Activos, Pasivo o Patrimonio.....	166
5.4 ERRORES CONTABLES.....	168
5.4.1 Error aritmético.....	169
5.4.2 Error en capitalización indebida. ....	177
5.4.1 Impracticabilidad de determinar efectos específicos a cada periodo.....	181
CONCLUSIONES.....	184
RECOMENDACIONES.....	185
ANEXOS.....	186
BIBLIOGRAFIA.....	190

## INDICE DE GRAFICOS.

Gráfico 1 ¿Cuál es la edad promedio de los estudiantes de contaduría pública? .....	65
Gráfico 2 ¿Cuál es el año de ingreso a la Universidad? .....	67
Gráfico 3 Ciclo según pensum que cursa actualmente .....	69
Gráfico 4 ¿Cómo define las políticas contables la sección 10 de las NIIF para PYMES? .....	70
Gráfico 5 Características de la Información .....	72
Gráfico 6 ¿Sabe en qué momento la entidad puede cambiar una política contable? .....	74
Gráfico 7 ¿Conoce el tratamiento contable del cambio de una política contable? .....	76
Gráfico 8 ¿Conoce la información a revelar sobre el cambio de política contable? .....	79
Gráfico 9 ¿Está familiarizado con el termino estimaciones contables? .....	82
Gráfico 10 ¿Conoce usted en que momento la entidad reconocerá el efecto de un cambio en una estimación contable de forma prospectiva? .....	84
Gráfico 11 ¿Según la sección 10 de la NIIF para PYMES que se considera errores contables? .....	87
Gráfico 12 Comprensión de la Sección 10 NIIF-PYMES.....	88
Gráfico 13 ¿Creé usted que la elaboración de una guía teórica-práctica facilitaría la interpretación de sección 10 de las NIIF para las pymes: ¿Políticas Contables, Estimaciones y Errores? .....	90

## **RESUMEN EJECUTIVO**

Ante la problemática observada sobre el deficiente aprendizaje en estudiantes de la carrera de contaduría pública sobre el tema Políticas Contables, Estimaciones y Errores el cual no está considerado en el programa de temáticas a desarrollar como un tema en particular, y como respuesta a la determinación de las principales causas que originan el desconocimiento del tema, se desarrolló la investigación que tiene por finalidad determinar si la metodología del docente o el poco interés por parte del estudiante de investigar y cultivar su conocimiento es el resultado del problema planteado.

El objetivo principal es la creación de una guía de consulta teórica y práctica que ayude a los estudiantes en proceso de aprendizaje, como a docentes que desarrollan cátedras relacionadas, y puedan visualizar un enfoque sobre cómo desarrollar ejemplos prácticos, la investigación se realizó bajo el método hipotético deductivo, aplicando un estudio de tipo analítico descriptivo haciendo uso de herramientas de investigación como la encuesta, la cual dio como resultado:

El poco interés por parte del estudiante de investigar sobre aplicar una política contable, el tratamiento a utilizar en un cambio de la misma, ya sea este de forma retroactiva como prospectiva, así como la aplicación de la normativa idónea al encontrarse con un error contable, y una estimación contable.

Además, una de las principales causas por las cuales los docentes no desarrollan el tema específicamente obedece a que el plan de estudio de la carrera de Contaduría Pública está desfasado según las nuevas exigencias y demandas de la normativa contable que se aplica actualmente.

Partiendo de esto se recomienda la actualización del plan de estudio, como la elaboración de material de consulta de fácil aplicación, con el propósito de que los estudiantes aprendan temas que son de interés, estén actualizados y acorde a las nuevas exigencias, así mismo a docentes que mejoren la metodología de enseñanza.

## INTRODUCCION

Las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas (NIIF para PYMES) son normas emitidas por el IASB, La sección 10 Políticas Contables, Estimaciones y Errores es en la cual nos hemos enfocado a estudiar ya que toda entidad que adopta esta normativa, necesariamente debe adoptar políticas contables que serán la base para elaborar los Estados Financieros. Por lo cual es de gran importancia que los estudiantes de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública conozcan a detalle la correcta aplicación e interpretación de la normativa para fortalecer sus conocimientos.

El desarrollo de este trabajo está estructurado en 5 capítulos los cuales se mencionan a continuación.

- Planteamiento del Problema: El cual contiene los antecedentes de la investigación, situación problemática, justificación y el planteamiento de objetivos.
- Marco Referencial: El cual comprende el marco histórico, marco teórico, marco normativo y legal.
- Metodología de la Investigación: En él se definen el tipo de estudio, el método de la investigación, la población y muestra, las técnicas e instrumentos utilizados en la investigación.
- Análisis e interpretación de los resultados: Este capítulo aborda la tabulación y análisis de datos obtenidos por medio del instrumento de investigación.
- Diseño de la guía: En este capítulo se desarrolla la propuesta de una guía teórica practica sobre la sección 10 de las NIIF para las PYMES.

## **CAPITULO I**

### **1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

#### **1.1 ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACION**

Esta investigación, referente a Políticas Contables, Estimaciones y Errores según las Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES), cuyo objetivo es realizar un análisis teórico y una aplicación práctica sobre el mismo, permitiéndonos comprender con mayor claridad la importancia de implementar políticas contables adecuadas, estimar correctamente partidas de activo y pasivo, así como corregir posibles errores cometidos en la presentación de información financiera. Este tema se pretende desarrollar mediante la obtención de información de varias fuentes bibliográficas.

Las PYMES ocupan la mayor parte en el mercado de El Salvador, por ello son importantes en el desarrollo económico del país y a nivel mundial, dándose la necesidad de aplicar normas contables que les permita registrar su información financiera correctamente en base a estándares internacionales, de tal manera que los estados financieros, resultado de sus operaciones, reflejen la información resumida que represente de manera fiable su situación. Además, es importante que las PYMES ayuden a la uniformidad de la información; y a la vez sea comparable y útil para la toma de decisiones por parte de la gerencia, para ello es necesario indagar sobre investigaciones relacionadas pasadas con el fin de conocer distintos enfoques y procedimientos desarrollados para una mayor comprensión. Muestra de ello es el

proceso de grado, Metodología para la elaboración de políticas y procedimientos sobre estimaciones contables de acuerdo con NIIF para PYMES en las empresas ferreteras del área metropolitana de San Salvador, elaborada por estudiantes de la Universidad de El Salvador, publicada en el año 2011.

El desarrollo de la metodología para la elaboración de políticas y procedimientos sobre estimaciones contables, surgió debido a la nueva exigencia por parte del Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública, al acordar en sesión de fecha 20 de agosto de 2009 en el cual aprobó el plan integral para la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES), dado que el marco de referencia es nuevo, resulta beneficioso presentar una propuesta que ayude a las entidades a iniciar la implementación de ciertos requerimiento de la normativa mencionada. Para llevar a cabo el trabajo fue necesario desarrollar objetivos viables que permitan proveer los elementos básicos, y por ello dentro de estos se planteó la elaboración de una metodología la cual presenta los pasos a seguir para determinar políticas y procedimientos para las estimaciones contables; así mismo llevar a cabo un ejemplo práctico que permita comprender con facilidad la propuesta. El tipo de estudio fue descriptivo dado que se buscaba comprender y comprobar la problemática, dicho método implicó la recopilación de información por medio del cuestionario; esta metodología permitió recolectar los datos y dejar evidencia del proceso, luego la información fue analizada y tabulada a fin de determinar y clasificar las variables planteadas y de manera gráfica presentar los resultados obtenidos. Los resultados obtenidos en la investigación demostraron que las empresas ferreteras no aplican todas las estimaciones abordadas en el cuestionario, a pesar de que los contadores tienen el

conocimiento de estas, únicamente son llevadas a la práctica las que por tradición se aplican únicamente por incobrabilidad de saldo, obsolescencia de inventarios, de igual forma se observó que la mayoría de entidades no cuentan con los lineamientos para su tratamiento.

Proceso de grado, Elaboración de Políticas Contables de acuerdo a la Normativa Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades aplicables a las Empresas del Sector Comercio del municipio de San Salvador, elaborada por estudiantes de la Universidad de El Salvador publicada en el año 2011.

Para el desarrollo de la investigación se utilizó el tipo de estudio Hipotético Deductivo, puesto que se inició planteando la problemática de que la mayoría de empresas comerciales no poseen políticas contables definidas que cumplan con los requerimientos técnicos de una normativa contable internacional; siendo la principal causa, la ausencia de lineamientos para el diseño de políticas contables.

El tamaño de la muestra fue de setenta y un firmas de auditoría, autorizadas en El Salvador por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, seleccionadas para evaluar las dificultades que enfrentan las empresas, del sector comercio del Municipio de San Salvador, en la elaboración de sus políticas contables de acuerdo con la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades. La herramienta utilizada para la recolección de la información fue el cuestionario, formulando doce preguntas y analizadas de acuerdo a la interrogante planteada.

De las preguntas realizadas, el 53.53% de las firmas de auditoría asegura que la mayoría de empresas utilizan los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados como marco de referencia técnico contable (el 23.94% asegura que no lo tienen definido), el 84.51% asevera que la mayoría de empresas no poseen políticas contables establecidas por escrito, el 88.73% manifiesta que la mayoría de empresas no cumplen con los requerimientos de una normativa técnica contable reconocida a nivel internacional para el registro y presentación de la información financiera y el 53.52% menciona que la mayoría de empresas conocen poco sobre la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (el 45.07% mencionó que conocen muy poco).

Análisis comparativo entre el tratamiento tributario y contable de las operaciones que una compañía debe cumplir con NIIF para PYMES, Universidad de El Salvador, año 2011.

Proceso de grado NIIF para las PYMES: Políticas Contables, Estimaciones y Errores elaborado por Guamán Espinoza, Diana Lorena, Publicado en el año (2012), en la Ciudad de Cuenca, Ecuador.

Propuesta de solución para la elaboración de una guía para el establecimiento y elaboración de políticas contables, que contribuya a la razonabilidad de los resultados de operación de las medianas empresas del sector servicio, del municipio de Antiguo Cuscatlán.

## 1.2 SITUACION PROBLEMATICA

Las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas (NIIF para PYMES) son normas internacionales emitidas por el IASB (International Accounting Standards Board) que se aplican a la elaboración de los estados financieros y otras informaciones financieras pero enfocadas especialmente en Pequeñas y Medianas Empresas.

La sección 10 Políticas Contables, Estimaciones y Errores proporcionan una guía para la selección y aplicación de las políticas contables que se usan en la preparación de estados financieros. También abarca los cambios en las estimaciones contables y correcciones de errores en estados financieros de periodos anteriores.

Toda empresa que adopta las NIIF para PYMES, necesariamente debe elaborar políticas contables que serán la base para registrar, medir y revelar las transacciones económicas – financieras, las cuales se resumen en los estados financieros requerido por las normas, por lo que es de gran importancia que los estudiantes de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública conozcan la correcta aplicación e interpretación de la normativa para facilitar no solo el rendimiento académico, sino que además desarrollar habilidades en el ambiente laboral.

El desconocimiento por parte de un gran número de estudiantes de Licenciatura en Contaduría Pública del contenido de la sección 10 Políticas Contables, Estimaciones y Errores es una de las consecuencias de la no apropiada aplicación práctica de los párrafos

que componen la sección, además, de la carencia de una guía que les ayude a la interpretación clara y sencilla al momento de hacer los registros contables.

Como parte de los conocimientos que los futuros profesionales de contaduría pública que deben de poseer es la correcta aplicación de las políticas contable debido a que la no aplicación de las políticas contables, incide directamente en la razonabilidad de la información contenida en los estados financieros: estado de situación financiera , estado de resultados, estado de cambios en el patrimonio y estado de flujos de efectivo; lo que conlleva a deteriorar la relación con los clientes, proveedores, inversionistas, acreedores y el Estado; porque sin las políticas contables, los resultados obtenidos serán incorrectos, lo que afecta la credibilidad del ente empresarial.

Si la información financiera (estados financieros), no esté formulada en estricta observancia de las Normas Internacionales de Contabilidad, los estados financieros de las empresas no van a conducir a obtener la seguridad razonable de la información contable, según la trascendencia de los efectos que tiene la no aplicación de las políticas contables, por lo que es de suma importancia que los estudiantes de contaduría pública tengan un amplio conocimiento sobre la sección 10 de las NIIF para PYMES .

Un error es un acto u omisión no intencionado cometido por uno o más individuos que alteran la información contenida en las cuentas de la empresa. Son muchas las causas por las que pueden existir errores en una contabilidad: despistes, inexperiencia, errores de interpretación de la normativa, facturas que no se contabilizan porque no se reciben, no

aplicación de determinados principios contables o su aplicación incorrecta especialmente de la sección 10 de las NIIF para PYMES, puede provocar que los estudiantes de la carrera de contaduría pública no cuenten con las herramientas necesarias para saber detectar errores contables y a la vez darles solución.

### **1.3 JUSTIFICACIÓN**

El tema de las NIIF para PYMES es de vital importancia, no solo como punto de investigación, sino como herramienta de desarrollo en la globalización de hoy, ya que establecen los requisitos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y sucesos económicos que son importantes en los estados financieros.

Las empresas que adoptan las NIIF para PYMES, deben tener claridad de que no consiste en un simple cambio contable, sino que representa que todos los integrantes de la organización deberán aprender un nuevo lenguaje y una nueva manera de trabajar, y por lo tanto cambios significativos en el reporte de información financiera.

Los resultados de esta investigación servirán para el conocimiento, comprensión e interpretación de conceptos y demás requisitos esenciales previos a la revelación de información financiera relacionados con la sección 10 de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas.

Por lo cual es de suma importancia dotar al estudiante y a la vez a los docentes profesionales de Contaduría Pública de un trabajo de investigación que les ayude a comprender el contenido de cada uno de los párrafos de la norma, con el fin de aplicarlos contablemente.

Es por ello que nuestra investigación es de utilidad social puesto que se enfocará en implementar una guía teórica-práctica de la sección 10 Políticas Contables, Estimaciones y Errores de la NIIF para PYMES dirigida a los estudiantes de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública de la Facultad Multidisciplinaria Oriental que servirá como una herramienta para el adecuado tratamiento contable de las operaciones derivadas de esta sección, todo esto con la finalidad de lograr un mejor aprendizaje que sustente su criterio como un profesional de la Contaduría Pública.

## **1.4 PLANTEAMIENTOS DE OBJETIVOS**

### **1.4.1 Objetivo General**

- Fortalecer el conocimiento en los estudiantes de la licenciatura en contaduría pública de la Universidad de El Salvador, Facultad Multidisciplinaria Oriental a través de la elaboración de una guía teórica y práctica de la sección 10 Políticas Contables, Estimaciones y Errores.

### **1.4.2 Objetivos Específicos**

- Realizar una interpretación sobre la sección 10 Políticas Contables, Estimaciones y Errores, así como su aplicación legal contable.
- Facilitar la comprensión a los estudiantes de la Licenciatura en Contaduría Pública, en lo relacionado a la sección 10 Políticas Contables, Estimaciones y Errores.
- Ejemplificar a través de casos prácticos los diferentes párrafos que conforman la sección 10 Políticas Contables, Estimaciones y Errores.

## **CAPITULO II**

### **2. MARCO REFERENCIAL**

#### **2.1 MARCO HISTORICO**

##### **2.1.1 Antecedentes sobre la aplicación de las NIC/NIF a nivel Mundial**

Al hablar de Antecedentes sobre Normas Internacionales de Contabilidad, necesariamente debe preguntarse; ¿cómo nacieron? Y ¿Quiénes las Crearon?: Todo empieza en los Estados Unidos de América, cuando nace el Consejo de Principios de Contabilidad, este consejo emitió los primeros enunciados que guiaron la forma de presentar la información financiera.<sup>1</sup>

Posteriormente surgió el FASB (Consejo de Normas de Contabilidad Financiera), este comité, aún vigente en Estados Unidos, logró gran incidencia en la profesión contable. Emitió un sin números de normas que transformaron la forma de ver y presentar las informaciones.

Es en 1973 cuando nace el IASC (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) por convenio de organismos profesionales de diferentes países: Alemania, Australia, Canadá, Estados Unidos de América, Francia, Holanda, Japón, México, Reino Unido e Irlanda. Cuyo organismo es el responsable de emitir las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

---

<sup>1</sup> NIC/NIF Normas Internacionales de Contabilidad 2º Edición Actualizada, Colección ACCID, Gestión 2000 <sup>2</sup> IASB, Internacional Financial Reporting Estándar (IFRS), Introducción, Página 2

El IASC en su afán de mejorar el entendimiento y correcta aplicación de las normas, creó, en enero de 1997, un Comité de Interpretaciones (SIC); cuya función fue proporcionar una guía que sea aplicable con generalidades, en los casos dónde las NIC eran poco claras. En el año 2001 el IASC fue reestructurado y pasó a ser el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés).<sup>2</sup>

Tal reestructuración también ha significado cambios importantes en la normativa, de tal forma que las NIC han pasado a ser NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera).

### **2.1.2 Antecedentes de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)**

Hasta el año 2003, eran conocidas como Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), estas tienen sus inicios en el año 1974, son emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) antes Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC); con el propósito de lograr uniformidad en la presentación de los estados financieros, facilitando así la comparabilidad de la información entre los países que han decidido adoptar dichas normas.

---

<sup>2</sup> IASB, Internacional Financial Reporting Estándar (IFRS), Introducción, Pagina 1.

Las Normas Internacionales de Información Financiera fueron adoptadas por muchos países, y por la necesidad de contar con información financiera uniforme, que facilite la actividad empresarial en el mundo. En El Salvador, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría acordó adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), estableciendo su entrada en vigencia a partir del 01 de enero de 2004, de forma escalonada, siendo las primeras empresas obligadas a implementarlas *“las que emiten títulos valores que se negocian en el mercado de valores, así como los bancos del sistema y los conglomerados de empresas autorizados por la Superintendencia del Sistema Financiero”*.<sup>3</sup>

### **2.1.3 Perspectiva internacional sobre la aplicación de una normativa específica para PYMES.**

Desde hace algunos años, Organismos Internacionales han hecho varios esfuerzos por adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC/NIIF) a las Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES).

Uno de los primeros esfuerzos se dio en el año 2000, la Organización de las Naciones Unidas (ONU) a través de la Junta de Comercio y Desarrollo<sup>4</sup>. En su 17º período de sesiones,

---

<sup>3</sup> Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (2016). Matriz Acuerdos y Resoluciones, ítem 5-2003, ítem 6-2004

<sup>4</sup> Integrada por la Comisión de la Inversión La Tecnología y las cuestiones Financieras Conexas, “Conclusiones convenidas por la Junta de Comercio y Desarrollo de la ONU, 5 de julio de 2000.

se reunió en Ginebra, el tema central de dicha reunión era “La Promoción de la Transparencia Financiera: Contabilidad de las PYMES” en dicha reunión se concluyó lo siguiente:

1) Que las Normas Internacionales de Información Financiera y algunas normas nacionales, en materia de contabilidad y presentación de informes, han sido concebidas primordialmente para las grandes empresas que cotizan en bolsa.

2) Muchas PYMES, de distintos países, se resisten a la aplicación de la normativa contable internacional, porque temen una excesiva imposición fiscal.

3) Que las PYMES deben contar con un sistema de contabilidad e información financiera, que sea sencillo, comprensible y fácil de utilizar, uniforme y que sea adaptable al entorno en que operan cada una de ellas.

#### **2.1.4 Antecedentes de la NIIF para PYMES.**

El término “PYMES” es ampliamente reconocido y utilizado en todo el mundo, aunque muchas jurisdicciones han desarrollado su propia definición del término para un amplio rango de propósitos, incluido el establecimiento de obligaciones de información financiera. A menudo esas definiciones nacionales o regionales incluyen criterios cuantificados basados en los ingresos de actividades ordinarias, los activos, los empleados u otros factores. Frecuentemente, el término se usa para indicar o incluir entidades muy pequeñas sin considerar si publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos.

El IASB consideró la posibilidad de utilizar otro término. Incluso antes de publicar el proyecto de norma en febrero de 2007, el IASB había usado el término “entidad sin obligación pública de rendir cuenta” (ESOPRC) durante varios meses a lo largo de 2005. Durante sus nuevas deliberaciones de las propuestas al proyecto de norma durante 2008, el IASB también usó los términos ESOPRC y “entidades no cotizadas” durante varios meses. Puesto que el IASB llegó a la conclusión de que las NIIF completas son necesarias para las entidades con obligación pública de rendir cuentas, los términos “entidad con obligación pública de rendir cuentas” y “entidad sin obligación pública de rendir cuentas” tenían cierto atractivo. Sin embargo, las partes constituyentes argumentaron que este término no está ampliamente reconocido, mientras que “pequeñas y medianas entidades” y el acrónimo PYMES son universalmente reconocidos. Algunos dijeron también que “entidades sin obligación pública de rendir cuentas” parecía implicar, de forma incorrecta, que las entidades más pequeñas no tenían obligación de rendir cuentas públicamente de nada. Además, los objetivos de la Fundación IASC y el IASB, según se establecen en la Constitución de la Fundación, utilizan el término “pequeñas y medianas entidades”.

El término “entidades no cotizadas” se utiliza habitualmente en algunas jurisdicciones más particularmente en Norteamérica para referirse a los tipos de entidades que cumplen con la definición de PYMES del IASB (entidades sin obligación pública de rendir cuentas). Sin embargo, en otras jurisdicciones más particularmente en las que es habitual que el gobierno posea participaciones en el patrimonio en entidades de negocio el término “entidades no cotizadas” se usa de forma mucho más restrictiva para hacer referencia únicamente a aquellas

entidades en las que no hay propiedad del gobierno. En tales jurisdicciones, el término “entidades no cotizadas” podría malinterpretarse.

Por estos motivos, el IASB decidió utilizar “pequeñas y medianas entidades”<sup>5</sup>

### **2.1.5 Evolución de las PYMES en El Salvador.**

Las PYMES en El Salvador, al igual que las del resto de mundo han existido desde ya hace mucho tiempo, sin embargo, su mayor auge fue durante la segunda mitad de la década de los ochenta, llegando a convertirse en un sector informal muy importante como<sup>6</sup>:

- El cierre de empresas del sector formal, a causa del conflicto armado y a la crisis económica que se atravesaba en esa época.
- El proceso de urbanización, que contribuyó para que las PYMES se convirtieran en uno de los principales sectores del comercio generadores de empleo.

En la década de los noventa se dio inicio a un proceso de cambio en el país, como producto de la firma de los acuerdos de paz, trajo consigo la apertura al comercio exterior; y el sector (PYMES) se fortalecía, cobrando aun mayor fuerza y siendo uno de los primordiales en la generación de empleos.

---

<sup>5</sup> Fundación IASC: Material de Información sobre las NIIF para PYMES, 2009.

<sup>6</sup> AMPES, BMI, CRS, FOMMI y otros, “Libro blanco de la Microempresa”. El Salvador, Octubre 2000.

Lo anterior llevo a que se crearan instituciones que velaran por este sector que con el paso de los años es cada vez mayor, es en 1996 que se fundó CONAMYPE, institución que tiene por objetivo contar con un marco normativo y conceptual de las PYMES, facilitarles a estas el acceso a créditos en el sistema financiero nacional y fomentar la competitividad de estas empresas.

Desde hace varios años, la tendencia en el mundo de la profesión contable ha utilizado las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (conocido como IASB por sus siglas en inglés) y de Normas Internacionales de Auditoría (NIA) promulgadas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés). El criterio utilizado por los países es que el uso de normas estándares de información financiera de alta calidad mejorará la transparencia, la objetividad y la comparabilidad de los datos contables de las empresas. En El Salvador, desde el año 2003 se ratificó a la comunidad empresarial y contable que se mantienen los lineamientos del acuerdo fechado 01 de enero de 2002. Es decir que las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), sean adoptadas legalmente como base para preparar los estados financieros de las empresas; posteriormente a esta implementación surgió la necesidad de adoptar una nueva normativa, que sea aplicable a las pequeñas y medianas entidades, porque éstas generan un porcentaje significativo de empleos a nivel nacional y contribuyen de esta manera al crecimiento socio económico del país; por lo que es importante, que estas entidades cuenten con una normativa específica que les permita alcanzar un alto índice de calidad en sus operaciones administrativas, financieras y contables.

Por lo tanto, estas entidades tienen el compromiso de regirse a las normativas técnicas y legales establecidas para su aplicación; por tal razón en nuestro país el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, con fecha 20 de agosto de 2009, aprobó un plan integral de adopción de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES), requiriendo que las empresas que no cotizan en bolsa de valores, deberán presentar sus estados financieros de acuerdo a determinada norma a partir del 01 de enero del 2011<sup>7</sup>. Por lo tanto, las Pequeñas y Medianas Entidades deberán adoptar determinada normativa, a sus registros contables y no cuentan con la orientación y capacitación necesaria para realizar determinado proceso.

En el año 2015 el IASB realizó modificaciones a las NIIF para las PYMES, con el objetivo de homogenizar la información financiera y acortar las diferencias entre la aplicación de las NIIF FULL y las NIIF para las PYMES; por ejemplo, en las NIIF para PYMES anteriores no se permitía la revaluación de Propiedad, Planta y Equipo según la sección 17, en cambio en las NIIF FULL si es permitido. Con las modificaciones realizadas se permite la revaluación en las dos normativas.

Con relación al transmitir los conocimientos a los estudiantes de la carrera Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador cada docente realiza el programa de estudio de la asignatura, el plan de estudio es de 1994 hasta la actualidad no ha tenido

---

<sup>7</sup> Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (2016). Matriz Acuerdos y Resoluciones, ítem 13-2009. Recuperado de <http://www.consejodevigilancia.gob.sv/matriz-acuerdos-yresoluciones/>

cambios. La aplicación de la Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas el docente las va adoptando al programa de estudio de acuerdo al dominio que van adquiriendo.

## **2.2 MARCO TEORICO**

### **2.2.1 Generalidades**

La Sección 10 de la NIIF para las PYMES tiene como alcance dar una orientación sobre la selección y aplicación de políticas contables que deben usarse en la preparación de los estados financieros en las entidades.

Si la NIIF para las PYMES no considera transacciones o sucesos específicos, la administración de una entidad tomará la iniciativa de su juicio para desarrollar y aplicar una política contable que proporcione relevancia a la información financiera y a las decisiones económicas de los diferentes usuarios, de igual manera debe ser fiable, para que los estados financieros reflejen la esencia económica de las transacciones; además de estar libre de sesgos, manifestar prudencia y reflejar información completa.

Cuando las empresas no encuentren una guía específica en la NIIF para las PYMES, los lineamientos a considerar para elaborar políticas contables es la siguiente jerarquía:

- Requerimientos y guías establecidos en esta NIIF que traten cuestiones similares y relacionadas, y

- Definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de medición para activos, pasivos, ingresos y gastos, y los principios generales en la Sección 2 Conceptos y Principios Generales.<sup>8</sup>

La administración de una entidad también puede considerar la orientación contenida en las NIIF completas que se refiere a problemas similares.

Las empresas deberán poseer y aplicar políticas contables de manera uniforme para todas las transacciones, sucesos y condiciones, excepto que la NIIF para las PYMES requiera o permita establecer categorías de partidas, para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas, en caso que la normativa lo permita se deberá seleccionar la más adecuada.

### **2.2.2 Políticas contables**

A continuación, se define que son políticas contables, sus beneficios e importancia, entre otros aspectos relacionados al tema.

#### Definición

La Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades define:

---

<sup>8</sup> Sección 10 NIIF para PYMES Políticas Contables, Estimaciones y Errores

*“Son políticas contables los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar estados financieros”.*<sup>9</sup>

Como indica las políticas son todos los procedimientos específicos y/o únicos que son adoptados por la organización para preparar, ejecutar y presentar estados financieros y todos aquellos documentos que nacen del ciclo contable basadas en los principios éticos y que a su vez proporcione información relevante y confiable para todos los usuarios, de igual manera, la organización debe tener en cuenta las normas relacionadas que traten de este aspecto al igual que todas las definiciones que se empleen deben ser claras y entendibles para todo el personal que manipula las políticas. Todas las políticas deben ser coherentes y ser uniformes para poder ser aplicables dentro de la organización y si se requieren cambios por requerimiento de la norma estos deben ser contabilizados de igual manera, según establezca la misma normatividad (transitoria o retrospectiva) realizando los ajustes en cada periodo que sea necesario. Todo esto es para saber cuáles son los parámetros con los cuales se elaboraron los estados financieros de tal forma que cuando un tercero los lea en que se basó la organización para hacer los estados financieros.

### **2.2.2.1 Naturaleza de las políticas contables**

Las políticas contables proceden de las estrategias posibles a aplicar por la gerencia, es por ello que su naturaleza proviene de los diferentes objetivos a largo plazo, es así como su

---

<sup>9</sup> Sección 10 NIIF para PYMES Políticas Contables, Estimaciones y Errores

elaboración basada en NIIF para las PYMES proporcionará información contable comprensible a cualquier tipo de usuario.

#### **2.2.2.2 Características de las políticas contables**

Las políticas contables deben cumplir con las características cualitativas de la información financiera que establece la Sección 2: “Conceptos y Principios Generales”, las cuales son los atributos que proporcionan la utilidad a la información contenida en los estados financieros, que son las siguientes:

- Comprensibilidad
- Relevancia
- Materialidad o importancia relativa
- Fiabilidad
- La esencia sobre la forma
- Prudencia
- Integridad
- Comparabilidad
- Oportunidad
- Equilibrio entre costo y beneficio<sup>11</sup>

#### **2.2.2.3 Objetivos de las políticas contables**

Las políticas contables persiguen muchos objetivos en la entidad, pero entre los principales se pueden mencionar:

- Garantizar el cumplimiento de los lineamientos adoptados a fin de suministrar información contable relevante para la toma de decisiones económicas de los usuarios.
- Establecer una base técnica para la aplicación de los criterios contables.
- Promover la uniformidad de la información contable.
- Garantizar la congruencia de los criterios contables y los objetivos financieros con la finalidad de suministrar información fiable necesaria para la toma de decisiones.

#### **2.2.2.4 Importancia del diseño de políticas contables**

En la actualidad la contabilidad en cualquier empresa independientemente al giro que se dedique, necesitan de una buena organización en la recolección de la información hasta el registro y archivo de los procesos contables; además de buenas herramientas para el adecuado registro de sus transacciones económicas.

El papel que juegan las políticas contables es importante en las pequeñas y medianas entidades para que los registros contables estén basados en la normativa que les es de aplicación, porque cada transacción debe de registrarse de acuerdo a una política formalmente establecida, esto con el fin de responder de la forma más rápida y eficiente a las diferentes necesidades de información de las transacciones que se originan en una entidad, que hacen de la información contable y financiera una herramienta para la toma de decisiones.

Cuando se carece de políticas no se tiene un lineamiento a seguir y por consiguiente se pueden cometer errores al momento de registrar las transacciones, lo que daría como consecuencia la mala calidad de los estados financieros en las empresas. Es por tal razón, que es de gran importancia el buen diseño y aplicación de políticas contables para que la información financiera procesada pueda utilizarse para la toma de decisiones.

#### **2.2.2.5 Beneficio de contar con políticas contables en las empresas**

Si las políticas contables son adecuadas para determinada entidad, su buena aplicabilidad o implementación, puede proporcionar beneficios como los mencionados a continuación:

- Proporciona una guía para la elaboración y presentación de la información financiera.
- Previenen desviaciones en el registro de las operaciones.
- Proporcionan canales de comunicación entre los usuarios de la información financiera.
- Ayuda a los miembros de la organización en la toma de decisiones sobre los estados financieros.
- Promover la situación financiera real y los resultados de las operaciones.
- Promueven una coordinación y cooperación más estable entre los elementos del departamento contable.
- Especifica el punto de vista y la filosofía de la administración en el área contable.

### 2.2.2.6 Importancia de la aplicabilidad de políticas contables

La gerencia de una entidad utilizará su juicio para desarrollar y aplicar una política contable que dé lugar a información que sea relevante para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios, y fiable, en el sentido de que los estados financieros contengan las siguientes características:

- Representen fielmente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad;
- Reflejen la esencia económica de las transacciones, condiciones, y no simplemente su forma legal;
- Muestren neutralidad, es decir, libres de sesgos;
- Manifiesten prudencia; y
- Estén completos en todos sus extremos significativos.<sup>10</sup>

Para conseguir que las políticas contables se impregnen en las organizaciones y por tanto, que vayan tomando el rumbo deseado por la alta dirección de las empresas, es preciso conseguir cambios que no se producen de forma automática, para ello se necesita contar con buenas herramientas que estén acorde a las funciones.

---

<sup>10</sup> Moya, L. (2015). Manual de Políticas Contables en la aplicación de las Normas de Información Financiera para pymes. Medellín, Colombia :Leggis

Cuando en las entidades no existen políticas que dirigen la acción y el curso de las actividades, es posible que las mismas no cumplan con las metas trazadas para determinado período y esto se vea reflejado en los resultados económicos que se obtengan, por las malas decisiones y la falta de razonabilidad y fiabilidad de los estados financieros.

#### **2.2.2.7 Uniformidad de las políticas contables**

Cada entidad debe seleccionar las políticas contables y tendrá que aplicarlas de manera uniforme para transacciones, sucesos y condiciones que sean similares, según lo requieran las organizaciones, de manera que permita específicamente establecer categorías de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicarlas en diferentes políticas. Por consiguiente, las empresas seleccionarán una política contable adecuada, y se aplicará de manera uniforme a cada categoría.

#### **2.2.2.8 Responsabilidad por la elaboración de las políticas contables**

La gerencia de la entidad es la encargada de establecer las políticas contables, debido a que son considerados parte de los componentes de los estados financieros que también están a su cargo y es la responsable de seleccionar las mejores alternativas de acción y selección, de la opción más adecuada para que las informaciones contables cumplan con los requisitos técnicos y juicios recomendados en la normativa contable.

### 2.2.3 La enseñanza universitaria

La enseñanza universitaria siempre ha estado en constante cambio, y el modelo tradicional, aún vigente, se contrasta ahora con el modelo de la multiversidad, desde el cual se promueve la necesidad de incorporar en la educación valores y actitudes como libertad, responsabilidad, solidaridad, justicia social, tolerancia a las diferencias en un marco de respeto mutuo, ética, conservación del medio ambiente y una cultura de paz. Teniendo en cuenta que la universidad sigue siendo reconocida en el medio como una instancia social para el desarrollo, es indispensable que se anticipe a las demandas de una sociedad como la actual, sumergida en constantes y repentinos cambios, los cuales traen consigo una avalancha de información que se renueva permanentemente en tiempos cada vez más cortos. Esta situación le sugiere a la universidad todo un re direccionamiento de la enseñanza, moverse de una docencia trasmisora de información a otra de carácter mediacional propiciadora de habilidades cognitivas que les permita a las nuevas generaciones de profesionales, más que atiborrarse de información, clasificarla en función del significado y de las demandas del momento. Así entonces, la universidad debe apostar por metodologías flexibles y participativas, de lo contrario, se corre el riesgo de que lo que se haga sea en vano y de reincidir en el modelo previo basado en contenidos, olvidando la formación profesional y personal.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> De Miguel, M. (1999). La evaluación de la enseñanza. Propuesta de indicadores para las titulaciones, en Indicadores en la Universidad: información y decisiones, Consejo de Universidades, MEC, Madrid

En este orden, es necesario que reflexionemos acerca del papel formativo de la docencia en la universidad y la necesidad de que los docentes como profesionales de la enseñanza y que consideren algunas convicciones que como las siguientes, determinan este llamado frente a la docencia:

- La docencia es un tipo de actuación con características propias y distintas a las demás acciones que el profesorado universitario debe realizar.
- Enseñar es distinto de investigar y de llevar a cabo tareas de gestión, de extensión cultural o de implementar otros proyectos profesionales (informes, auditorías, asesorías, etc.).
- Una buena enseñanza no es cuestión de mucha práctica, si bien ésta ayuda, es insuficiente por sí sola. Sólo cuando la práctica va acompañada de formación y de revisión y reflexión, es cuando se hace posible ajustar mejor el trabajo docente y el conocer mejor el aprendizaje de los estudiantes. Una buena docencia marca diferencias entre unas universidades y otras.
- La docencia en sí misma es un componente importante en la formación de los estudiantes, aunque lo que los estudiantes aprenden depende indudablemente de su interés, esfuerzo y capacidad, dichos aprendizajes están también en consonancia con el hecho de haber tenido o no buenos docentes, mejores o peores recursos y de que les hayan ofrecido unas u otras oportunidades de aprendizaje.<sup>12</sup>

Las prácticas de enseñanza se pueden observar básicamente desde dos posturas una definida desde la corriente tradicional y otra desde la línea crítica contemporánea. Para la

---

<sup>12</sup> Municio, P. (1992). La evaluación segmentada de los programas, *Bordon*, 43, 4, 375-395.

primera, la actividad de la enseñanza implica transmitir contenidos culturales, poner a disposición de las nuevas generaciones el saber acumulado por la sociedad y la cultura de toda la humanidad, en este contexto, la práctica está centrada en el contenido teórico, el profesor lo comunica y el alumno lo recibe tal como está dado.

Desde la otra perspectiva, la significación es más compleja porque enseñar es “enseñar a pensar”, orientar los procesos de construcción del conocimiento. La enseñanza es una práctica que facilita la transformación del pensamiento, el comportamiento, las actitudes, los valores de los alumnos. Todo ello está sistematizado por el docente quien pretende intervenir de un modo peculiar (modalidad didáctica) con un cuerpo de conocimientos específicos.

Parece evidente para todos que buena parte de los problemas de la enseñanza universitaria se centran en el terreno curricular, esto es, en el diseño de los planes de estudio, de sus asignaturas, de la jerarquización y coordinación de las mismas, de los contenidos y niveles, etc. y, en general, en todo lo relacionado con la ordenación docente

La evaluación de la enseñanza universitaria debe indagar con mucha atención si los planes docentes están sobrecargados de asignaturas, si estas están sobrecargadas de contenidos y si estos están planteados a niveles de dificultad razonables. Además, deben analizarse posibles problemas de coordinación entre asignaturas, de jerarquización de conceptos y de contenidos de dudosa utilidad tanto académica como práctica. La escasa atención a los problemas citados es causa de exigencias disímiles, con consecuencias indeseables en el terreno de la motivación.

Los responsables académicos tienen al menos tres grandes planos diferenciados, aunque no del todo independientes, de evaluación e intervención. Estos planos son:

- El diseño de asignaturas del plan de estudios
- Los contenidos de las asignaturas
- Los niveles de dificultad de los contenidos tratados

En el primer plano, en el de las asignaturas del plan de estudios, existen amplias posibilidades de intervención de los responsables institucionales, a través de decisiones de los diferentes órganos colegiados, pudiéndose introducir racionalidad académica y profesional, criterios a los que se hace referencia de manera constante. Sin embargo, a lo largo de este proceso suelen explotar innumerables contradicciones y tensiones internas, frecuentemente no debidas a razones académicas y pedagógicas, sino a intereses particulares, generalmente relacionados con la creación de necesidades de dotación de nuevo profesorado. Sin ninguna duda, la coherencia y racionalidad académica y formativa de los planes de estudio universitarios debe ser uno de los objetos prioritarios de la evaluación institucional y algo sobre lo que las comisiones docentes, las juntas de departamento, de centro y de gobierno no pueden pasar por encima escudándose en el objetivo de evitar conflictos y dificultades.

Entre los elementos de desequilibrio señalados se pueden citar:

- La diversidad de criterios de aplicación según titulaciones,
- Uso arbitrario de los pre-requisitos de acceso a determinadas asignaturas,

- Aumento de la complejidad organizativa de los segundos ciclos debido a la transversalidad y a la diversidad de opciones de origen de los estudiantes,
- Falta de criterios comunes sobre la duración de las titulaciones
- Carencia y dificultad de establecer mecanismos precisos de adaptación curricular.<sup>13</sup>

Problemas como los apuntados, que vemos son motivo de gran preocupación en el momento presente para nuestros responsables académicos, deben ser obligatoriamente analizados en los programas de evaluación curricular, con la correspondiente oferta de posibles soluciones alternativas.

En cuanto al segundo plano, el relativo al contenido de las asignaturas, las responsabilidades son principalmente departamentales e interdepartamentales, siendo los problemas más de sensatez académica y pedagógica, que de defensa laboral o de influencia. El gran reto es el de convencer a los profesores que en los programas se debe introducir de manera preferente lo más formativo y lo más útil, y no introducir nuevos contenidos sin desarrollar previamente los anteriores de manera adecuada y sin lograr los objetivos previstos.

Ningún evaluador puede olvidarse de que la linealidad en el tratamiento de contenidos en muchas de las asignaturas es un problema grave; se selecciona poco y se actúa como si toda la materia fuera igual de importante y formativa. Los departamentos y los grupos docentes

---

<sup>13</sup> Escudero, T. y otros, (2000). Evaluación de las prácticas en la licenciatura de Medicina, Informes 48, ICEUniversidad de Zaragoza.

deben hacer autocrítica en tal sentido, aligerando los programas de contenidos menos importantes. En este terreno, los docentes deben contar con el asesoramiento departamental. También debe resaltar la evaluación la dimensión de utilidad de los programas de las asignaturas, pero no sólo reforzando el contenido práctico del diseño curricular, sino enfatizando la orientación de utilidad en la selección y el tratamiento de los contenidos. Lo mismo podríamos decir de la necesidad de coordinación intrainterdepartamental a la hora de distribuir los contenidos entre asignaturas y mejorar la eficiencia docente. Se trata, por ejemplo, de cuidar las jerarquías conceptuales en el tratamiento temporal de los contenidos, de evitar que un mismo tema se trate innecesariamente varias veces por distintos profesores y, también, de asegurar que no se deje de tratar algún tema importante por problemas de coordinación.

El tercer plano de evaluación en el ámbito curricular es el relativo a los niveles de tratamiento y dificultad de los contenidos de cada asignatura que, en buena medida, quedan ceñidos al juicio de cada profesor y, a lo sumo, a la coordinación del grupo de profesores de la materia. En este plano resulta muy difícil entrar como acción institucional, lo que es un problema muy grave, sobre todo si se confirma la hipótesis defendida por muchos evaluadores, de que este aspecto es uno de los más determinantes en el denominado fracaso escolar.<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> Clark, Burton. El sistema educativo superior. Una visión comparativa de la organización académica. México. Universidad Autónoma de México. 1983.

## **2.3 MARCO NORMATIVO Y LEGAL**

### **2.3.1 Sección 10 de la NIIF para PYMES –Políticas Contables, Estimaciones y Errores.**

La NIIF para las PYMES tiene como objeto aplicarse a los estados financieros con propósito de información general de entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas. La NIIF para las PYMES incluye requerimientos obligatorios y otro material (que no es de carácter obligatorio) que se publica en conjunto.

### **2.3.2 Introducción a los requerimientos.**

El objetivo de los estados financieros con propósito de información general de una pequeña o mediana entidad es proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una gama amplia de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. El objetivo de la Sección 10 es prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, de los cambios en las estimaciones contables y de la corrección de errores de un periodo anterior. Una vez que una entidad ha adoptado una política contable para un tipo específico de transacción u otro hecho o condición, deberá cambiar esa política sólo si se modifica la NIIF para las PYMES o si la entidad llega a la conclusión de que una nueva política da lugar a información fiable y más relevante.

A excepción de las circunstancias especificadas en la NIIF para las PYMES, todos los cambios en las políticas contables y las correcciones de errores de un periodo anterior se contabilizan de forma retroactiva. Esto significa que la información comparativa en los estados financieros se re-expresa para reflejar transacciones y hechos conforme a la nueva política contable como si dicha política se hubiera aplicado siempre, y que los errores de un periodo anterior se corrigen.<sup>15</sup>

#### **2.3.2.1 Alcance de esta sección.**

Esta sección proporciona una guía para la selección y aplicación de las políticas contables que se usan en la preparación de estados financieros. También abarca los cambios en las estimaciones contables y correcciones de errores en estados financieros de periodos anteriores. (Párrafo 10.1)

#### **2.3.2.2 Selección y aplicación de políticas contables.**

Son políticas contables los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar estados financieros. Si esta NIIF trata específicamente una transacción u otro suceso o condición, una entidad aplicará

---

<sup>15</sup> Fundación IASC: Material de Información sobre las NIIF para PYMES

esta NIIF. Sin embargo, la entidad no necesitará seguir un requerimiento de esta NIIF, si el efecto de hacerlo no fuera material. (Párrafo 10.2)

### **2.3.2.3 Uniformidad de las políticas contables.**

Una entidad seleccionará y aplicará sus políticas contables de manera uniforme para transacciones, otros hechos y condiciones que sean similares, a menos que esta NIIF requiera o permita específicamente establecer categorías de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas. Si esta NIIF requiere o permite establecer esas categorías, se seleccionará una política contable adecuada, y se aplicará de manera uniforme a cada categoría.

### **2.3.2.4 Cambios en las políticas contables.**

Una entidad cambiará una política contable solo si el cambio:

- (a) es requerido por cambios a esta NIIF, o
- (b) da lugar a que los estados financieros suministren información fiable y más relevante sobre los efectos de las transacciones, otros hechos o condiciones sobre la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad. (Párrafo 10.8)<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> Fundación IASC: Material de Información sobre la NIIF para PYMES, Párrafo 10.1, 10.2, 10.7, 10.8

### **2.3.2.5 Aplicación de los cambios en las políticas contables.**

Una entidad contabilizará los cambios de política contable como sigue:

(a) una entidad contabilizará un cambio de política contable procedente de un cambio en los requerimientos de esta NIIF de acuerdo con las disposiciones transitorias, si las hubiere, especificadas en esa modificación;

(b) cuando una entidad haya elegido seguir la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición en lugar de seguir la Sección 11 Instrumentos Financieros (Párrafo 10.11)

Básicos y la Sección 12 Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros como permite el párrafo 11.2, y cambien los requerimientos de la NIC 39, la entidad contabilizará ese cambio en la política contable de acuerdo con las disposiciones transitorias, si las hubiere, especificadas en la NIC 39 revisada;

(c) una entidad contabilizará cualquier otro cambio en la política contable de forma retroactiva (véase el párrafo 10.12).

### **2.3.2.6 Cambios en las estimaciones contables.**

Un cambio en una estimación contable es un ajuste al importe en libros de un activo o de un pasivo, o al importe del consumo periódico de un activo, que procede de la evaluación de la situación actual de los activos y pasivos, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con estos. Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son

correcciones de errores. Cuando sea difícil distinguir un cambio en una política contable de un cambio en una estimación contable, el cambio se tratará como un cambio en una estimación contable. (Párrafo 10.15)<sup>17</sup>

### **2.3.2.7 Correcciones de errores de periodos anteriores.**

Son errores de periodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad correspondientes a uno o más periodos anteriores, que surgen de no emplear, o de un error al utilizar, información fiable que:

(a) estaba disponible cuando los estados financieros para esos periodos fueron autorizados a emitirse, y

(b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación. (Párrafo 10.19)

### **2.3.2.8 Información a revelar sobre errores de periodos anteriores.**

Una entidad revelará la siguiente información sobre errores en periodos anteriores:

(a) La naturaleza del error del periodo anterior.

---

<sup>17</sup> Fundación IASC: Material de Información sobre las NIIF para PYMES, Párrafo 10.11, 10.12,10.15

- (b) Para cada periodo anterior presentado, en la medida en que sea practicable, el importe de la corrección para cada partida afectada de los estados financieros.
- (c) En la medida en que sea practicable, el importe de la corrección al principio del primer periodo anterior sobre el que se presente información.
- (d) Una explicación, si no es practicable determinar los importes a revelar en los apartados (b) o (c) anteriores.

No es necesario repetir esta información a revelar en estados financieros de periodos posteriores. (Párrafo 10.23)

### **2.3.3 Estimaciones contables.**

La determinación del importe en libros de algunos activos y pasivos requerirá la estimación, al final del periodo sobre el que se informa, de los efectos de sucesos futuros inciertos sobre dichos activos y pasivos. Por ejemplo, en ausencia de precios de mercado observados recientemente, será necesario efectuar estimaciones para medir el valor residual de propiedades, planta y equipos y, cuando exista un indicio del deterioro del valor, su importe recuperable. Otros ejemplos incluyen el efecto de la obsolescencia tecnológica sobre los inventarios y el efecto de los desenlaces futuros de litigios en curso sobre el importe de las provisiones.<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> Fundación IASC: Material de Información sobre NIIF para PYMES, Párrafo 10.19, 10.23

### **2.3.4 Cambios en las estimaciones contables.**

Cuando se aplican estimaciones contables importantes al determinar el importe en libros de un activo o un pasivo, dichas estimaciones probablemente requieran ajustes a medidas que se disponga de nueva información o acontezcan situaciones nuevas. Un ajuste en el importe en libros de un activo o de un pasivo (o el importe del consumo periódico de un activo) que procede de la evaluación de la situación actual de los activos y pasivos, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con estos, constituye un cambio en una estimación contable (véase el párrafo 10.15). Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.

Es posible que se requiera juicio profesional para distinguir un cambio en una estimación contable de un cambio en una política contable. Cuando resulta difícil realizar esa distinción, el cambio se trata como un cambio en una estimación contable (Párrafo 10.15).

### **2.3.5 Sección 16, Propiedades de Inversión.**

Esta sección se aplicará a la contabilidad de inversiones en terrenos o edificios que cumplen la definición de propiedades de inversión del párrafo 16.2, así como a ciertas participaciones en propiedades mantenidas por un arrendatario, dentro de un acuerdo de arrendamiento operativo (véase el párrafo 16.3), que se tratan como si fueran propiedades de inversión. Solo las propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, y en un contexto de negocio en marcha, se contabilizarán de acuerdo con esta sección por su valor razonable con cambios en resultados.

Todas las demás propiedades de inversión se contabilizarán como propiedades, planta y equipo, utilizando el modelo de costo-depreciación deterioro del valor de la Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo, y quedarán dentro del alcance de la Sección 17, a menos que pase a estar disponible una medida fiable del valor razonable y se espere que dicho valor razonable será medible con fiabilidad en un contexto de negocio en marcha.

### **2.3.6 Sección 17, Propiedad Planta y Equipo**

Esta sección se aplicará a la contabilidad de las propiedades, planta y equipo, así como a las propiedades de inversión cuyo valor razonable no se pueda medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado. La Sección 16 *Propiedades de Inversión* se aplicará a propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado (Párrafo 17.1)<sup>19</sup>

### **2.3.7 Sección 21 Provisiones y Contingencias**

Esta sección se aplicará a todas las provisiones (es decir, pasivos de cuantía o vencimiento inciertos), pasivos contingentes y activos contingentes, excepto a las provisiones tratadas en otras secciones de esta NIIF.<sup>23</sup>

---

<sup>19</sup> Fundación IASC: Material de Información Sobre las NIIF para PYMES, Párrafo 17.1

### **2.3.8 Código Tributario**

El Código Tributario contiene una serie de obligaciones tributarias que determina los derechos de los administrados y define líneas de acción que buscan mejorar las posibilidades de ejercicio de facultades por parte de la Administración Tributaria, regulando entre otros el uso de la tecnología para volver más eficiente el control del cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes y/o responsables. En lo relativo al aspecto contable se regula lo referente a la contabilidad formal, a los deberes del contador, a las obligaciones de conservar pruebas y documentos de las partidas contables y estados financieros; y retoma la conciliación fiscal con la contabilidad.<sup>20</sup>

### **2.3.9 Ley de Impuesto Sobre la Renta**

En relación al aspecto contable, la ley contiene disposiciones sobre las rentas que son gravables y las que no lo son, los costos y gastos deducibles y no deducibles, las depreciaciones, las amortizaciones y el período para el cual debe pagarse el impuesto.

#### **Deducciones generales**

**Artículo 29.** Para que los gastos sean considerados deducibles para los efectos fiscales del Impuesto sobre la Renta, se requiere que reúnan las siguientes características:

---

<sup>20</sup> Código Tributario

1. Que sean necesarios, es decir, aquellos cuya finalidad económica les atribuye tal carácter para obtener y mantener la fuente generadora de los ingresos gravables.<sup>21</sup>
2. Que estén destinados a obtener y mantener la fuente, este requisito incorpora aquellos gastos efectuados en el mismo período de obtención del rédito y en cuento hayan servido a la intención indicada.<sup>26</sup>
3. Que estén documentados y registrados contablemente.

### **Clasificación del gasto.**

Aquellos que son necesarios para la obtención de la renta o para la preservación de la fuente.

Arts. 29 y 30 de la LISR, los cuales pueden ser:

- Los que no encajan propiamente en el concepto de Renta, pero que se deducen por razones de política tributaria, sea por motivaciones de legislador, económicas o sociales. Arts. 31 y 32 de la LISR.
- Erogaciones que definen la capacidad económica de la persona natural. Art. 33 de la LISR.

### **Gasto no deducible**

**Artículo 29.A** Son todas aquellas erogaciones que las entidades realizan pero que no se consideran indispensables para la generación de la renta y la conservación de la fuente, por

---

<sup>21</sup> Ley de Impuesto Sobre la Renta, Emitida según decreto 134, del 27 de septiembre de 1993.

lo que para efectos de Impuesto sobre la Renta se consideran como no deducibles los siguientes gastos:

- Gastos personales de vida.
- Cantidades invertidas en adquisición de bienes o en mejoras que incrementen el valor del bien.
- Arrendamiento de vivienda, vehículo para uso de socios o accionistas.
- Utilidades que aumenten el capital, fondos de reserva que no estén establecida en la ley.
- Perdidas de capital<sup>22</sup>

---

<sup>22</sup> Ley de Impuesto Sobre la Renta, Emitida según decreto 134, del 27 de septiembre de 1993.

## **CAPITULO III**

### **3. METODOLOGIA DE INVESTIGACIÓN**

La finalidad de la presente investigación es determinar el grado de conocimientos en Normas de Información Financiera, en estudiantes que están cursando su educación superior, para ello es necesario describir una serie de pasos y aspectos a seguir con el fin de que nuestro estudio pueda realizar la implementación de una guía teórica práctica orientada al fortalecimiento del aprendizaje, la metodología a emplear durante el proceso de la investigación comprende procedimientos como la recolección de datos; destacando el tipo de estudio realizado y el detalle respectivo de la población y cálculo del tamaño de la muestra. Así también, se incluye la descripción de cada instrumento utilizado para recopilar y procesar la información.

#### **3.1 TIPO DE ESTUDIO**

Es de tipo Cualitativa-cuantitativa, porque pretende estudiar y valorar el grado de conocimiento de la norma, y cuantos docentes imparten dentro de su programa de enseñanza el tema en estudio, con el fin de valorar la creación de una guía teórica practica que facilite la interpretación de la sección 10, Políticas Contables, Estimaciones y Errores, para ello la recopilación de la información se llevará a cabo en su mayoría de forma documental, será necesario el uso de trabajos de graduación, normativa técnica aplicable, internet,

publicaciones y otros textos relacionados y de la realización del trabajo de campo. La investigación es de tipo descriptivo y explicativo, que pretende describir el problema relacionado a la no existencia de una guía, además de explicar las causas que hacen de este fenómeno un problema.

### **3.2 MÉTODO DE LA INVESTIGACIÓN**

La investigación se realizó tomando como base el método inductivo para el enfoque cualitativo partiendo de lo específico a lo general.

### **3.3 POBLACION Y MUESTRA**

En la actualidad los profesionales, estudiantes, docentes e investigadores en el área de contaduría enfrentan un reto de dimensiones aún desconocidas. La adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad que derogan todas las declaraciones de los principios de contabilidad vigentes para las grandes empresas. Este cambio requiere un proceso dedicado de estudio y análisis, para obtener nuevos conocimientos sobre las nuevas bases del ejercicio profesional de la Contaduría Pública.

#### **3.3.1 Población**

Nuestra población objeto de estudio en esta investigación serán 35 estudiantes que cursan las asignaturas de Contabilidad Financiera III, 35 de Contabilidad Financiera V y 36 de Seminario de Contabilidad haciendo un total de 106 estudiantes, todos ellos de ciclo I-2019

de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador, Facultad Multidisciplinaria Oriental.

### **3.3.2 Muestra**

Debido a que la población es finita, nuestro estudio lo haremos con los 30 estudiantes que cursan las asignaturas de Contabilidad Financiera V y 35 de Seminario de Contabilidad haciendo un total de 65 estudiantes, ciclo I-2019 de la carrera Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador, Facultad Multidisciplinaria Oriental.

### **3.4 TECNICAS E INSTRUMENTOS DE INVESTIGACION**

Para realizar la recolección de información, se tomará de por medio de las siguientes técnicas:

- Técnica Documental

Análisis de documentos como normas, leyes, libros, textos, trabajos de grado.

- Técnicas de investigación de campo

Para esta investigación la técnica a utilizar será el cuestionario, la cual permite al Investigador recolectar información de manera sistemática y ordenada de la muestra sujeta a estudio, sobre las variables consideradas en la investigación. Dichas encuestas serán escritas y respondidas por los estudiantes de la carrera Licenciatura en Contaduría Pública que cursan la asignatura Contabilidad Financiera V y los estudiantes que ya cursaron todas las contabilidades financieras, ciclo I 2019 de la Universidad de El Salvador, Facultad Multidisciplinaria Oriental.

<b>Técnica e Instrumento para la Investigación cuali-cuatitativa</b>			
	<b>Técnica</b>	<b>Instrumento</b>	<b>Descripción</b>
<b>Enfoque</b>	Encuesta	Guía de Preguntas	Se elaborará un cuestionario el cual será dirigido a estudiantes, de manera personal para realizar un conjunto de preguntas cerradas y de opción múltiple.

**Tabla 1: Técnicas e Instrumento de Investigación de Campo**

### **3.5 PLAN DE ANALISIS**

El plan de análisis será dirigido a estudiar mediante el instrumento de investigación Encuesta, con la cual se pretende abordar una muestra de 65 estudiantes con el fin de conocer el nivel de conocimiento de la sección 10 de la NIIF para las PYMES, dichas encuestas se llevarán a cabo en las instalaciones de la Universidad de El Salvador, Facultad Multidisciplinaria Oriental, en los salones de estudio donde los estudiantes están desarrollando sus actividades académicas.

Una vez tabulados procesados los datos del cuestionario se podrá a revelar las preguntas, las opciones de respuestas a cada pregunta y el objetivo que se perseguía con cada una de las preguntas para finalmente emitir el análisis de cada una de las mismas.

#### **3.5.1 Procesamiento de la Información**

Una vez concluida la recolección de los cuestionarios, las preguntas y sus respectivas respuestas se analizarán y se usaran todas aquellas herramientas necesarias para que los datos en estudio puedan mostrar un indicador que lleve a una respuesta clara y precisa de la problemática en estudio, estos datos se tabularán y procesarán en cuadros estadísticos elaborados en Microsoft Excel, permitiendo facilitar el procesamiento de datos cuantitativos y así poder presentarlos en gráficos estadísticos para efectos de interpretar y analizar los resultados obtenida.

## CAPITULO IV

### 4. ANALISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS

#### 4.1 TABULACIÓN Y ANÁLISIS DE DATOS

##### SECCIÓN I: DATOS GENERALES DEL ESTUDIANTE.

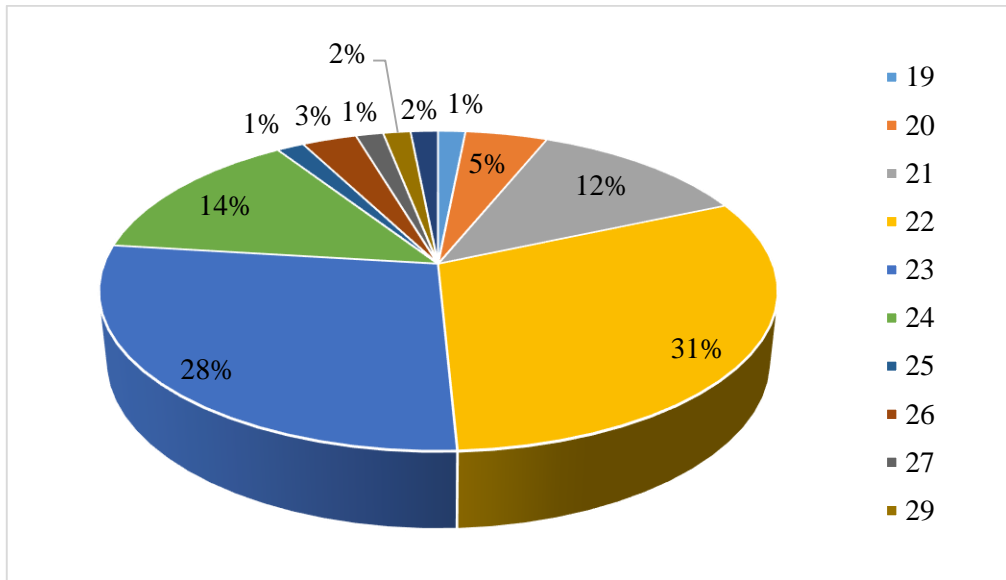
###### 1. Edad:

**Objetivo:** Recolectar la edad promedio de los estudiantes de contaduría pública que ya poseen el conocimiento básico sobre la sección 10 de las NIIF para PYMES.

**Cuadro 1:** ¿Cuál es la edad promedio de los estudiantes de contaduría pública?

Opciones de respuesta	Frecuencia	Porcentaje
19	1	2%
20	3	5%
21	8	12%
22	20	31%
23	18	28%
24	9	14%
25	1	2%
26	2	3%
27	1	2%
29	1	2%
NS/NR	1	2%
<b>Total</b>	<b>65</b>	<b>100%</b>

**Gráfico 1 ¿Cuál es la edad promedio de los estudiantes de contaduría pública?**



Fuente: Elaboración Propia

**Análisis:** De acuerdo a la información obtenida se puede concluir que la mayoría de los estudiantes que tomaron la encuesta se encuentran entre la edad de 22 y 23 años, lo que representa en conjunto el 59% de la población estudiantil de 4to y 5to año.

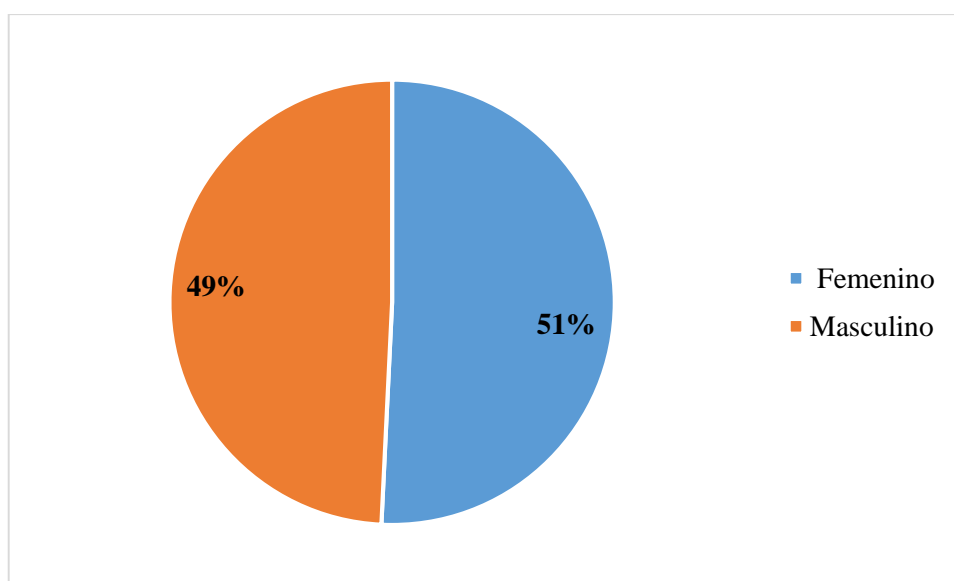
## 2. Sexo

**Objetivo:** Conocer la población femenina y masculina de 4to y 5to año de la licenciatura en contaduría pública en la UES-FMO.

**Cuadro 2: ¿Cuál es el sexo de los estudiantes de contaduría pública?**

Opciones de respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Femenino	33	51%
Masculino	32	49%
<b>Total</b>	65	100%

**Grafico 2: ¿Cuál es el sexo de los estudiantes de contaduría pública?**



Fuente: Elaboración Propia

**Análisis:** Las respuestas obtenidas reflejan que el 51% de la población encuestada son del sexo femenino, y el restante 49% lo conforman estudiantes del sexo masculino. Lo cual nos indica una fuerte participación de las mujeres en la licenciatura de contaduría pública en la UES-FMO.

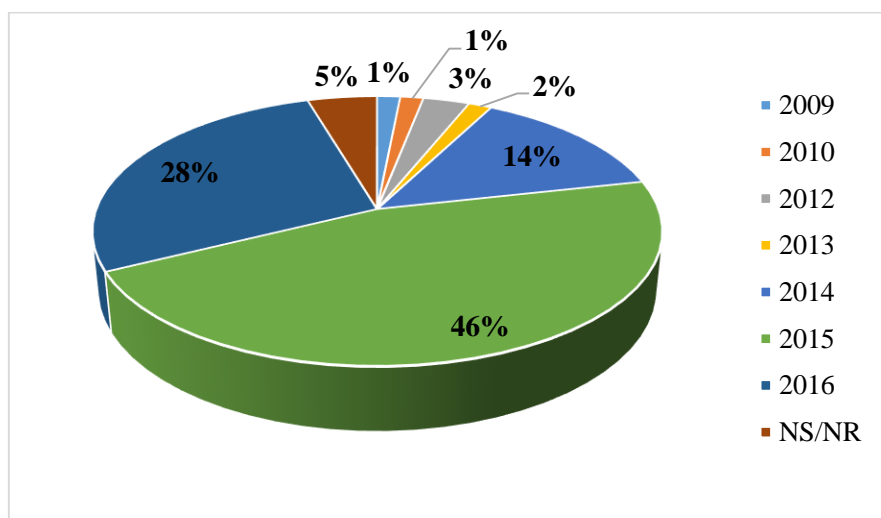
### 3. Año de ingreso a la Universidad

**Objetivo:** Conocer el año en cual los estudiantes encuestados ingresaron a la Universidad de El Salvador.

**Cuadro 3: ¿Cuál es el año de ingreso a la Universidad?**

Opciones de respuesta	Frecuencia	Porcentaje
2009	1	2%
2010	1	2%
2012	2	3%
2013	1	2%
2014	9	14%
2015	30	46%
2016	18	28%
NS/NR	3	5%
<b>Total</b>	<b>65</b>	<b>100%</b>

**Grafico 3 ¿Cuál es el año de ingreso a la Universidad?**



Fuente: Elaboración Propia

**Análisis:** Según la información recolectada mediante la encuesta se puede verificar que el 46% de los estudiantes ingresaron a la Universidad de El Salvador en el 2015, seguidamente

el 28% afirmó que ingreso fue en el año 2016. Además, se encontró un estudiante que ingreso el 2009 lo cual nos indica que posee 10 años de ser estudiante de la Facultad Multidisciplinaria Oriental.

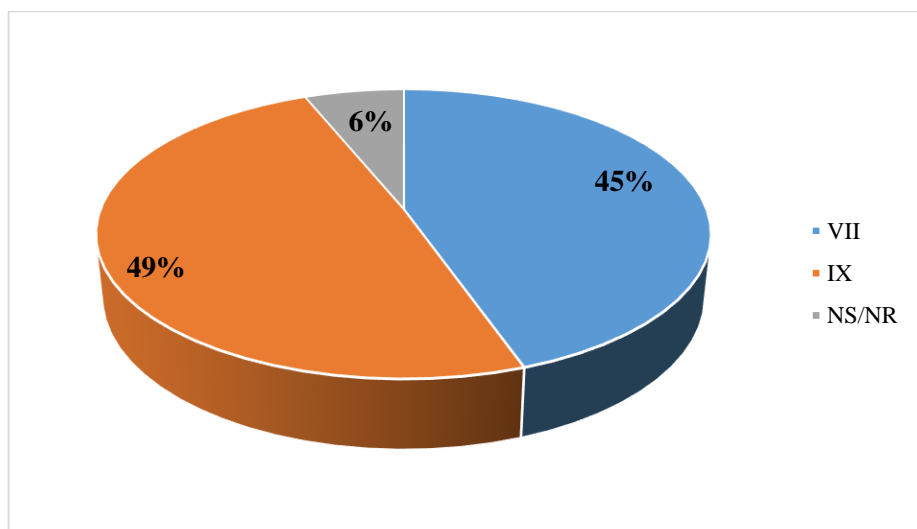
#### 4. Ciclo según Pensum que cursa actualmente

**Objetivo:** Recolectar información sobre el nivel de estudio en el que actualmente la población encuestada se encuentra, de acuerdo al pensum de la licenciatura en contaduría pública.

**Cuadro 4: Ciclo según pensum que cursa actualmente**

Opciones de respuesta	Frecuencia	Porcentaje
VII	29	45%
IX	32	49%
NS/NR	4	6%
<b>Total</b>	<b>65</b>	<b>100%</b>

**Gráfico 4 Ciclo según pensum que cursa actualmente**



Fuente: Elaboración Propia

**Análisis:** De acuerdo a la información recolectada el 49% de la población encuestada se encuentra estudiando en el IX de la carrera, el 45% se encuentra en el VII ciclo y el restante 6% no sabe o no respondió, lo cual nos indica que la mayoría de los estudiantes ya curso las materias relacionadas a contabilidad financiera y las Normas Internacionales sobre la Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.

## SECCIÓN II: ENCUESTA Y DIMENSIONES DE ANÁLISIS

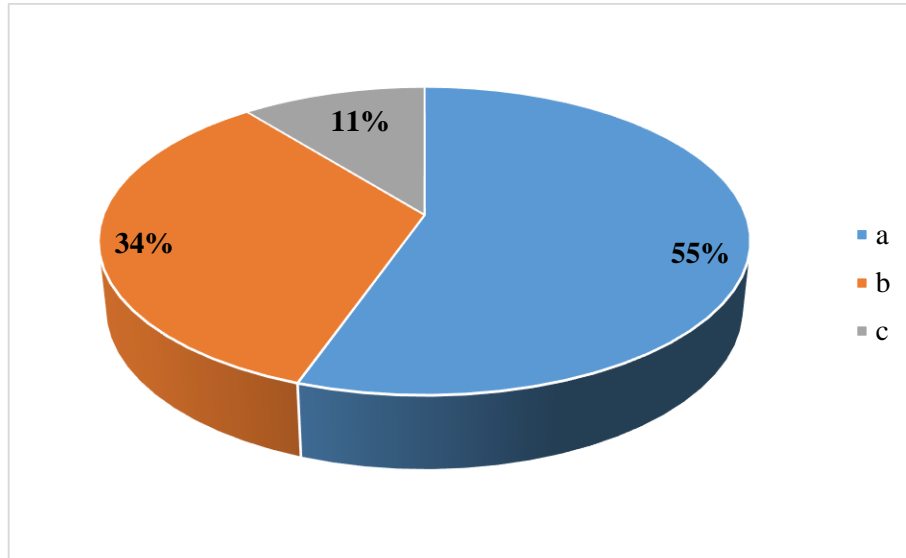
### 1- ¿Cómo define las políticas contables la sección 10 de las NIIF para Pymes?

**Objetivo:** Conocer el grado de conocimiento que tienen los estudiantes sobre el concepto de Políticas contables.

#### Cuadro 5- ¿Cómo define las políticas contables la sección 10 de las NIIF para Pymes?

Opciones de Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
a. Son políticas contables los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar estados financieros.	36	55%
b. Las Políticas Contables son todos los criterios y lineamientos definitivos para que la administración por medio de la gerencia tenga la plena seguridad de que la información registrada y presentada es confiable, efectiva y fiable para la toma de decisiones	22	34%
c. Las políticas contables son las normas contables seguidas a la hora de realizar las funciones de contabilidad interna. Estas normas se refieren a las funciones de cuentas por pagar, cuentas por cobrar, activos fijos, conciliaciones y contabilidad general.	7	11%
<b>Total</b>	65	100%?

#### Gráfico 5 ¿Cómo define las políticas contables la sección 10 de las NIIF para PYMES?



Fuente: Elaboración Propia

**Análisis:** El 55% de los encuestados señalaron que la respuesta a la interrogante era el literal A, el 34 % se inclinó por el literal B, y solo un 11% respondió que ellos consideran que la respuesta es el literal C. De acuerdo a la sección 10 de las NIIF para las PYMES la respuesta correcta es el literal A, lo cual nos indica que la mayoría de los estudiantes tiene un conocimiento básico sobre lo que son las políticas contables.

Según la sección 10 de las NIIF para las PYMES en el párrafo 10.2, define como las políticas a los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar estados financieros.

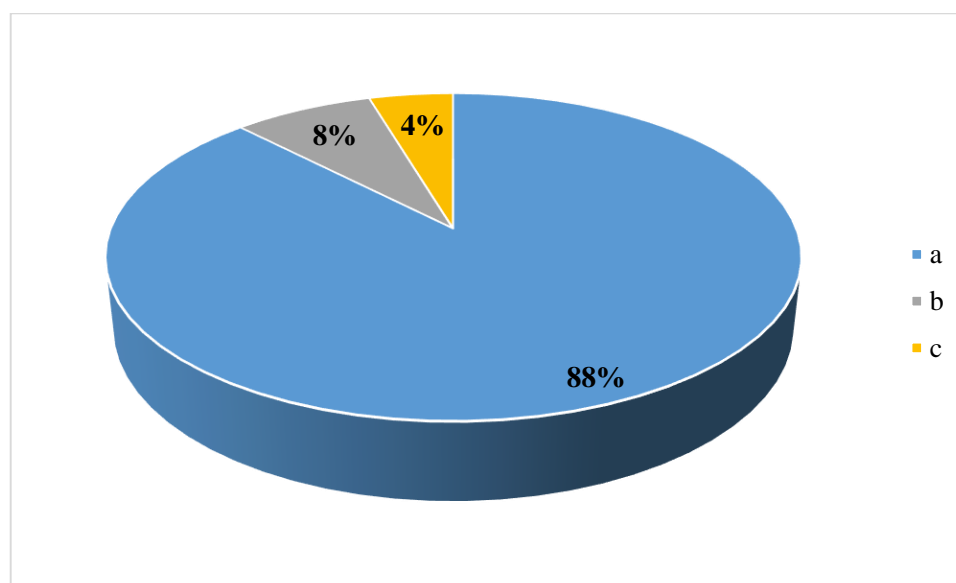
2- ¿Cuál de las siguientes es una característica de la información proporcionada por el cumplimiento de las políticas contables?

**Objetivo:** Definir el nivel de conocimiento que los estudiantes tienen sobre las características que la información debe poseer si cumple con las políticas contables.

**Cuadro 6: Características de la información proporcionada por el cumplimiento de las políticas contables.**

Opciones de respuesta	Frecuencia	Promedio
a) la información es relevante	57	88%
b) la información es presentada de forma sencilla	5	8%
c) la información es útil únicamente para la gerencia	3	5%
<b>Total</b>	65	100%

**Gráfico 6 Características de la Información**



Fuente: Elaboración Propia

**Análisis:** Según la información recolectada el 88 % de los estudiantes reconocen como respuesta correcta a la pregunta, el literal A, seguido del literal B con un 8 % y solo un 5% identifica el literal C como la respuesta correcta. De acuerdo a la Sección 10 de las NIIF para

las PYMES, la respuesta correcta es el literal A, por lo cual podemos concluir que gran parte de la población encuestada tiene conocimientos sobre los parámetros que la información debe cumplir al aplicar las políticas contables.

De acuerdo a la sección 10 de las NIIF para las PYMES en el párrafo 10.4 la información debe ser fiable, en el sentido de que los estados financieros:

(i) representen fielmente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad;

(ii) reflejen la esencia económica de las transacciones, otros sucesos y condiciones, y no simplemente su forma legal;

(iii) sean neutrales, es decir, libres de sesgos;

(iv) sean prudentes; y

(v) estén completos en todos sus extremos significativos.

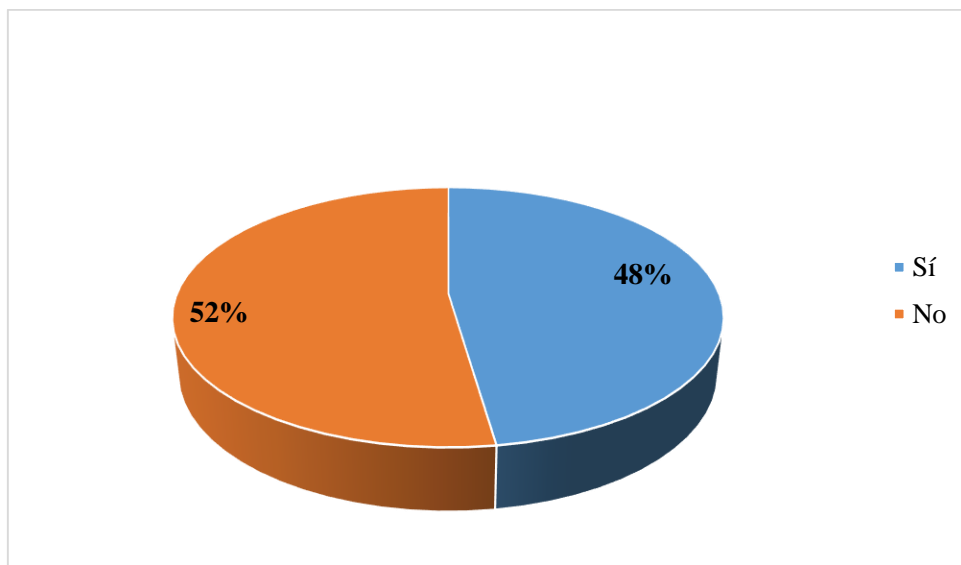
### 3- ¿Sabe en qué momento la entidad puede cambiar una política contable?

**Objetivo:** Identificar si los estudiantes encuestados tienen el conocimiento sobre el momento en que una empresa puede decidir el cambio de una política contable.

**Cuadro 7:** ¿Sabe en qué momento la entidad puede cambiar una política contable?

Opciones de respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Sí	31	48%
No	34	52%
<b>Total</b>	<b>65</b>	<b>100%</b>

**Gráfico 7** ¿Sabe en qué momento la entidad puede cambiar una política contable?



Fuente: Elaboración Propia

**Análisis:** De la población encuestada el 48% respondió conocer cuando la empresa puede hacer un cambio en su política contable, sin embargo, un 52% admitió desconocer cuándo debe realizarse ese procedimiento, lo cual representa un poco más de la mitad del total de estudiantes. Según La sección 10 de las NIIF para las PYMES en el párrafo 10.8 señala que una entidad cambiará una política contable solo si el cambio:

(a) es requerido por cambios a esta norma; o

(b) dé lugar a que los estados financieros suministren información fiable y más relevante sobre los efectos de las transacciones, otros sucesos o condiciones sobre la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.

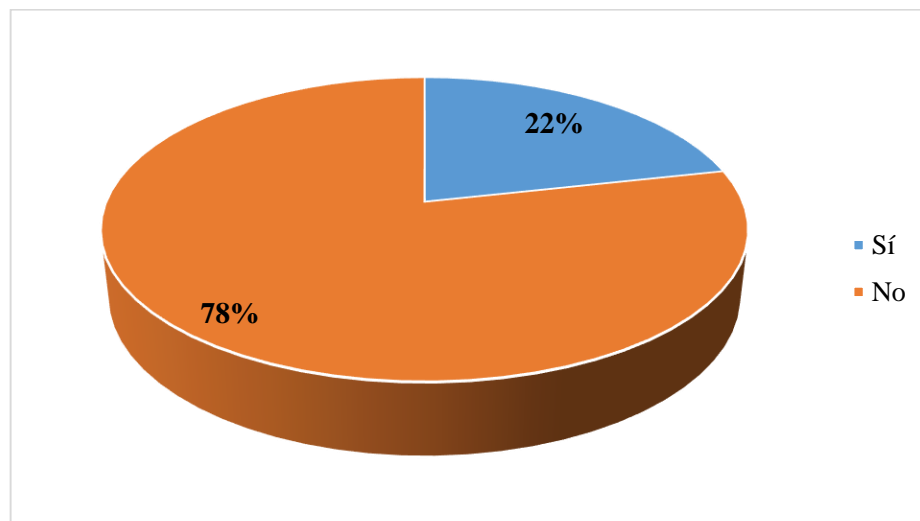
#### 4- ¿Conoce el tratamiento contable del cambio de una política contable?

**Objetivo:** Determinar si los estudiantes de contaduría pública de los últimos años conocen la manera correcta de realizar los registros de los cambios en una política contable.

**Cuadro 8: ¿Conoce el tratamiento contable del cambio de una política contable?**

Opciones de respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Sí	14	22%
No	51	78%
<b>Total</b>	<b>65</b>	<b>100%</b>

**Gráfico 8 ¿Conoce el tratamiento contable del cambio de una política contable?**



Fuente: Elaboración Propia

**Análisis:** Por los resultados obtenidos en la encuesta el 78% de los estudiantes reconoce no conocer el tratamiento contable que un cambio en una política contable genera, seguido de un 22 % que afirma si conocer la forma de realizar el registro de un cambio en política. Lo cual nos confirma que la mayoría de la población estudiantil aun no domina completamente la aplicación práctica de la sección 10 de la NIIF para las PYMES.

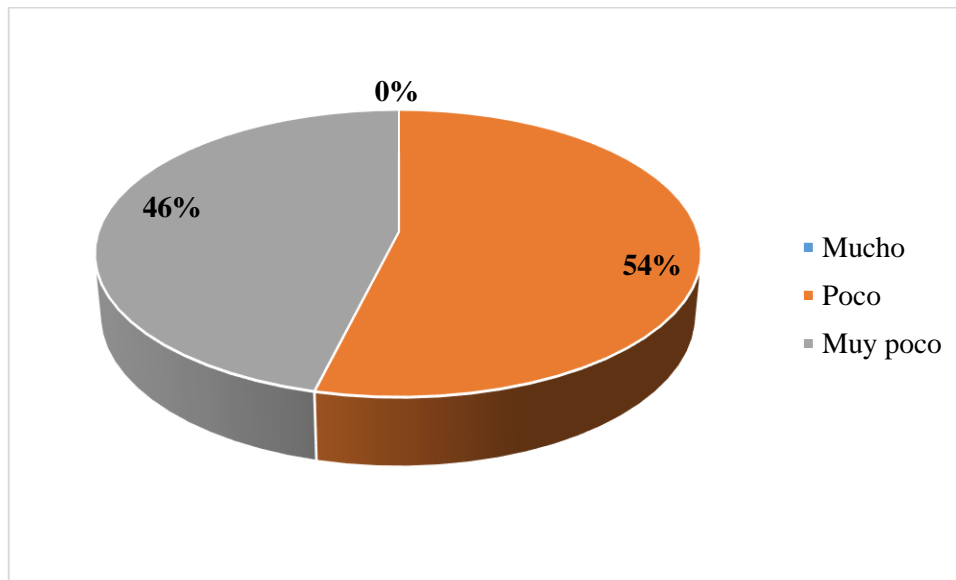
**5- ¿Qué tanto conoce sobre el tratamiento contable del cambio de una política contable?**

**Objetivo:** Conocer el nivel de conocimiento que tienen los estudiantes sobre la correcta aplicación de los principios contables en un cambio de política.

**Cuadro 9: ¿Qué tanto conoce sobre el tratamiento contable del cambio de una política contable?**

Opciones de respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Mucho	0	0%
Poco	35	54%
Muy poco	30	46%
<b>Total</b>	<b>65</b>	<b>100%</b>

**Gráfico 9 ¿Qué tanto conoce sobre el tratamiento contable del cambio de una política contable?**



Fuente: Elaboración Propia

**Análisis:** Según la información recolectada, el 46% de los estudiantes reconocen conocer muy poco sobre el tratamiento contable de una política, el 54 % dice conocer poco y ningún estudiante indico conocer mucho. Con lo cual podemos concluir que, aunque existen estudiantes que señalan conocer el tratamiento contable en los cambios de una política, ninguno expresa tener un conocimiento amplio sobre el tema.

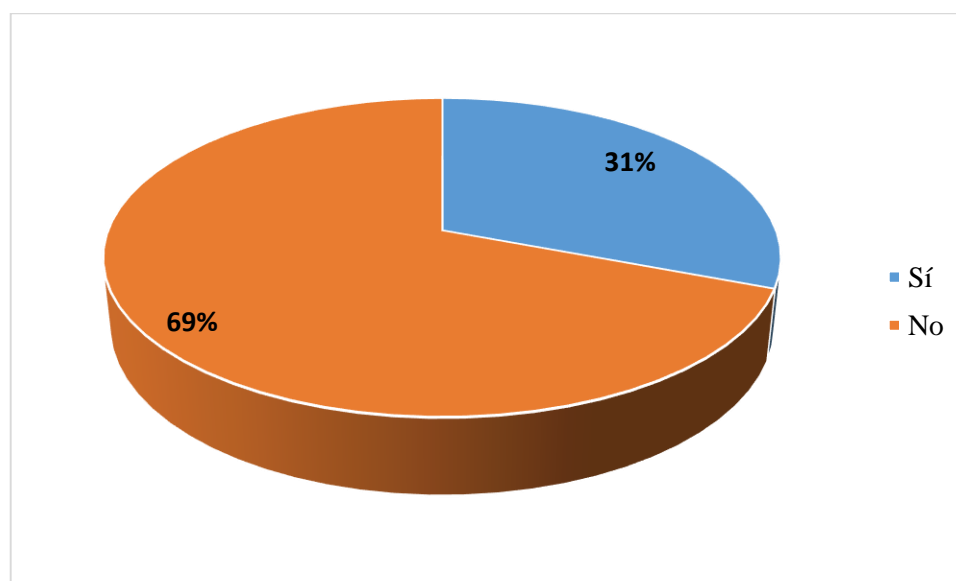
## 6- ¿Conoce la información a revelar sobre el cambio de política contable?

**Objetivo:** Descubrir si los estudiantes de contaduría pública conocen cual es la información a revelar cuando se genera un cambio en una política contable.

**Cuadro 10: ¿Conoce la información a revelar sobre el cambio de política contable?**

Opciones de respuestas	Frecuencia	Promedio
Sí	20	31%
No	45	69%
<b>Total</b>	<b>65</b>	<b>100%</b>

**Gráfico 10 ¿Conoce la información a revelar sobre el cambio de política contable?**



Fuente: Elaboración Propia

**Análisis:** El 60% de la población estudiantil encuestada manifestó desconocer cuál es la información que de acuerdo a la sección 10 de la NIIF Para las PYMES se debe revelar, únicamente el 31% dijo conocer dicha información.

De acuerdo a la Sección 10 en el párrafo 10.13 señala que cuando una modificación a esta norma tenga un efecto en el periodo corriente o en cualquier periodo anterior, o pueda tener un efecto en futuros periodos, una entidad revelará:

(a) la naturaleza del cambio en la política contable;

(b) el importe del ajuste para cada partida afectada de los estados financieros para el periodo corriente y para cada periodo anterior del que se presente información, en la medida en que sea practicable;

(c) el importe del ajuste relativo a periodos anteriores a los presentados, en la medida en que sea practicable; y

(d) una explicación en el caso de que la determinación de los importes a revelar de los apartados (b) o (c) no sea practicable.

No es necesario repetir esta información a revelar en estados financieros de periodos posteriores.

10.14 Cuando un cambio voluntario en una política contable tenga un efecto en el periodo corriente o en cualquier periodo anterior, una entidad revelará:

(a) la naturaleza del cambio en la política contable;

(b) las razones por las que la aplicación de la nueva política contable suministra información más fiable y relevante;

(c) en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste para cada partida de los estados financieros afectada, mostrado por separado:

(i) para el periodo corriente;

(ii) para cada periodo anterior presentado; y

(iii) para periodos anteriores a los presentados, de forma agregada.

(d) una explicación en el caso de que sea impracticable la determinación de los importes a revelar en el apartado (c).

No es necesario repetir esta información a revelar en estados financieros de periodos posteriores.

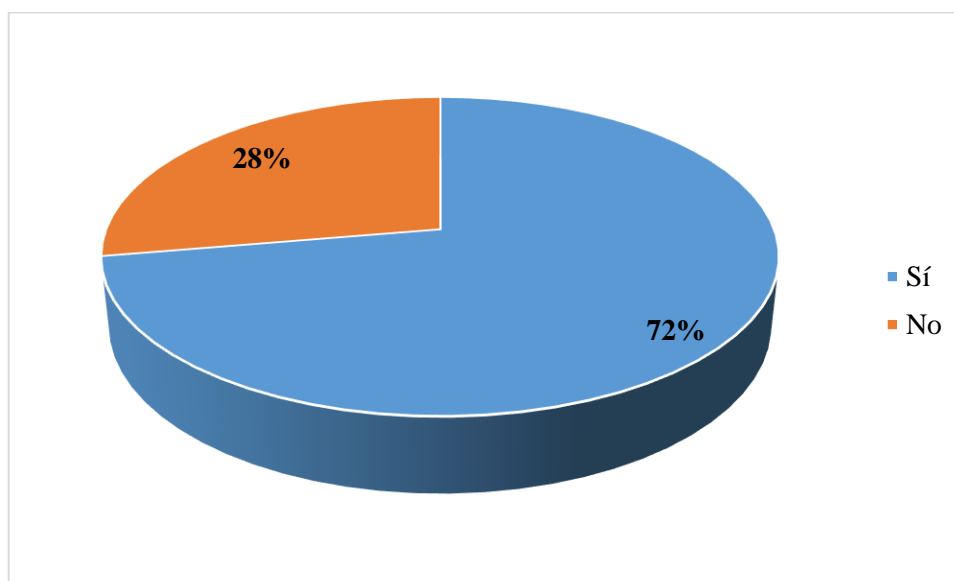
## 7- ¿Está familiarizado con el termino estimaciones contables?

**Objetivo:** Identificar si la población entrevistada conoce el termino estimaciones contables mencionado en la sección 10 de la NIIF para las PYMES.

**Cuadro 11: ¿Está familiarizado con el termino estimaciones contables?**

Opciones de respuesta	Frecuencia	Promedio
Sí	47	72%
No	18	28%
<b>Total</b>	65	100%

**Gráfico 11 ¿Está familiarizado con el termino estimaciones contables?**



Fuente: Elaboración Propia

**Análisis:** El 72% de los estudiantes entrevistados reconoce saber a qué se refiere el termino estimaciones contables, mientras que el restante 28% manifiesta no conocer dicho termino.

Según la NIIF para las PYMES las estimaciones contables se consideran un ajuste al importe en libros de un activo o de un pasivo, o al importe del consumo periódico de un activo, que procede de la evaluación de la situación actual de los activos y pasivos, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con éstos.

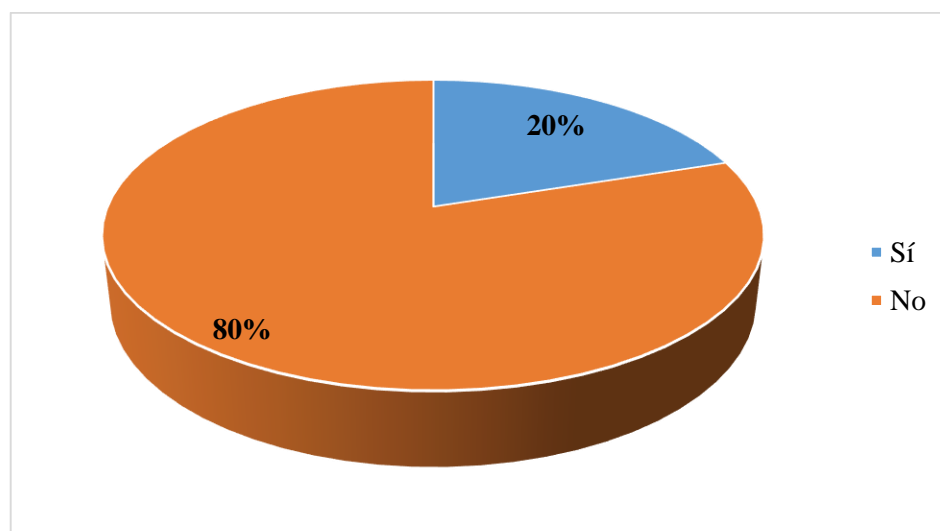
**8 - ¿Conoce usted en que momento la entidad reconocerá el efecto de un cambio en una estimación contable de forma prospectiva?**

**Objetivo:** Determinar el nivel de conocimiento sobre el momento en que una entidad reconoce la estimación contable de forma prospectiva.

**Cuadro 12: ¿Conoce usted en que momento la entidad reconocerá el efecto de un cambio en una estimación contable de forma prospectiva?**

Opciones de respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Sí	13	20%
No	52	80%
<b>Total</b>	65	100%

**Gráfico 12 ¿Conoce usted en que momento la entidad reconocerá el efecto de un cambio en una estimación contable de forma prospectiva?**



Fuente: Elaboración Propia

**Análisis:** De una población de 65 estudiantes solo el 20% expresaron conocer el momento en que se debe reconocer el efecto de una estimación contable de forma prospectiva, el restante 80% dice no conocer cuándo debe realizarse dicho tratamiento. Lo cual refleja un

porcentaje alto sobre el desconocimiento de la aplicación práctica de la sección 10 de la NIIF para PYMES.

La sección 10 de la NIIF para PYMES establece en el párrafo 10.16 que una entidad reconocerá el efecto de un cambio en una estimación contable, distinto de aquellos cambios a los que se aplique el párrafo 10.17, de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado del:

- (a) el periodo del cambio, si éste afecta a un solo periodo; o
- (b) el periodo del cambio y periodos futuros, si el cambio afectase a todos ellos

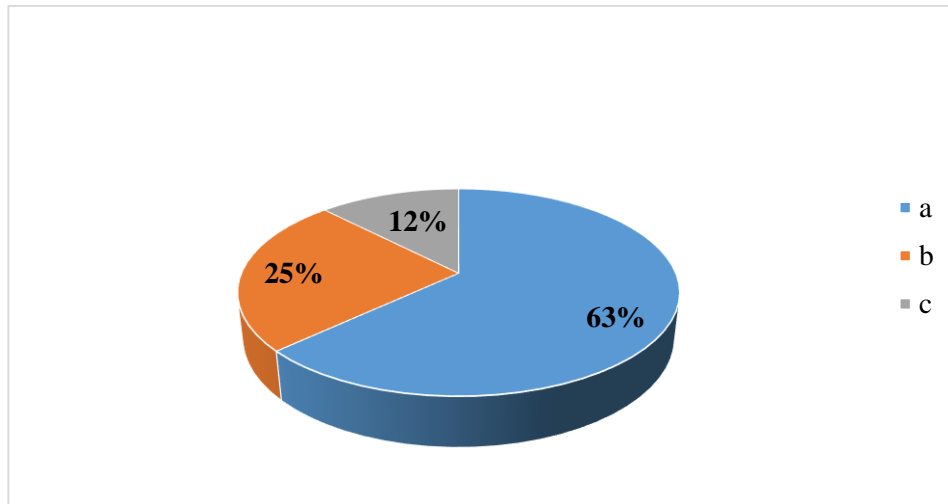
**9- ¿Según la sección 10 de la NIIF para PYMES que se considera errores contables?**

Objetivo: Conocer si los estudiantes están familiarizados con el termino errores contables de a acuerdo a la NIIF para PYMES.

**Cuadro 13 ¿Según la sección 10 de la NIIF para PYMES que se considera errores contables?**

<b>Opciones de respuesta</b>	<b>Frecuencia</b>	<b>Promedio</b>
a) Son errores de periodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más ejercicios anteriores, resultantes de no utilizar o hacerlo inadecuadamente la información fiable, que estaba disponible cuando se elaboraron los estados financieros.	41	63%
b) Se denominan errores contables, a todo aquel conjunto de incorrectas apropiaciones de cuentas y/o de cifras que se suscitan en el proceso de registración contable.	16	25%
c) Se denominan errores contables, cuando la persona encargada de practicar la registración contable por falta de conocimientos y/o, por la poca atención prestada, efectúa una mala apropiación de cuentas y/o de cifras.	8	12%
<b>Total</b>	<b>65</b>	<b>100%</b>

**Grafico 13 ¿Según la sección 10 de la NIIF para PYMES que se considera errores contables?**



Fuente: Elaboración Propia

**Análisis:** De acuerdo a los resultados obtenidos un 63% de la población considera que la respuesta correcta es el literal A, un 25% considera que es el literal B Y solo un 12% manifiesta que es el literal C.

Según la sección 10 de la NIIF para PYMES en el párrafo 10.16 dice que son errores contables las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más ejercicios anteriores, resultantes de no utilizar o hacerlo inadecuadamente la información fiable, que estaba disponible cuando se elaboraron los estados financieros.

Por lo cual se puede concluir que más del cincuenta por ciento de los estudiantes tienen un conocimiento básico sobre a lo que se refiere un error contable.

**10- ¿Cómo evalúa la comprensión teórica y la aplicación práctica de la sección 10:**

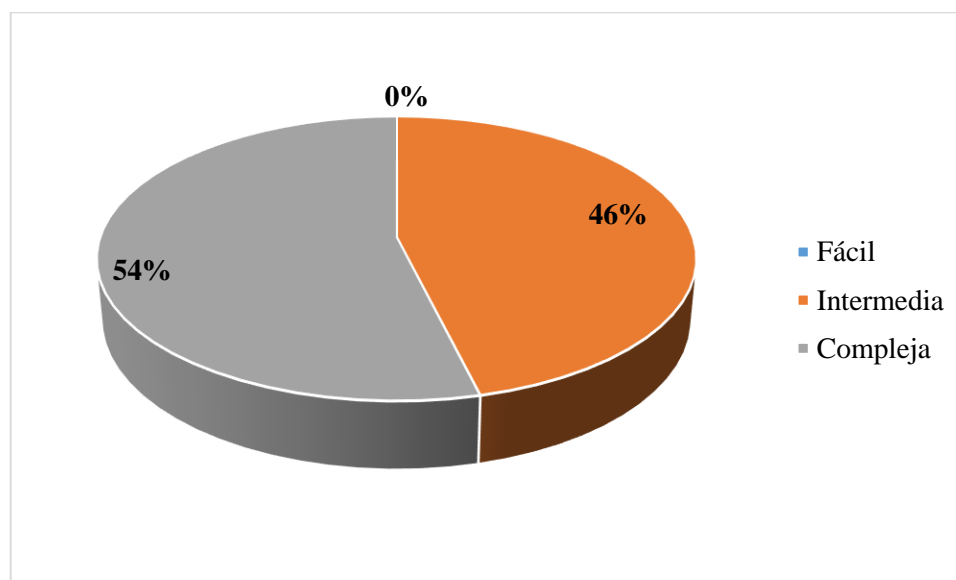
**Políticas Contables, Estimaciones y Errores?**

**Objetivo:** Conocer el nivel de comprensión que los estudiantes de los últimos años de la licenciatura en contaduría pública poseen sobre la sección 10 de la NIIF para PYMES.

**Cuadro 14: ¿Cómo evalúa la comprensión teórica y la aplicación práctica de la sección 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores?**

Opciones de respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Fácil	0	0%
Intermedia	30	46%
Compleja	35	54%
<b>Total</b>	<b>65</b>	<b>100%</b>

**Gráfico 14 Comprensión de la Sección 10 NIIF-PYMES**



Fuente: Elaboración Propia

**Análisis:** Según los datos arrojados por la encuesta ningún estudiante considera que la sección 10 de la NIIF para PYMES sea de fácil comprensión, un 46% considera que es intermedia y el 54% expreso que es de comprensión compleja, lo cual nos indica que más de la mitad de los estudiantes reconoce la dificultad que la sección 10 representa a la hora de su interpretación y aplicación práctica.

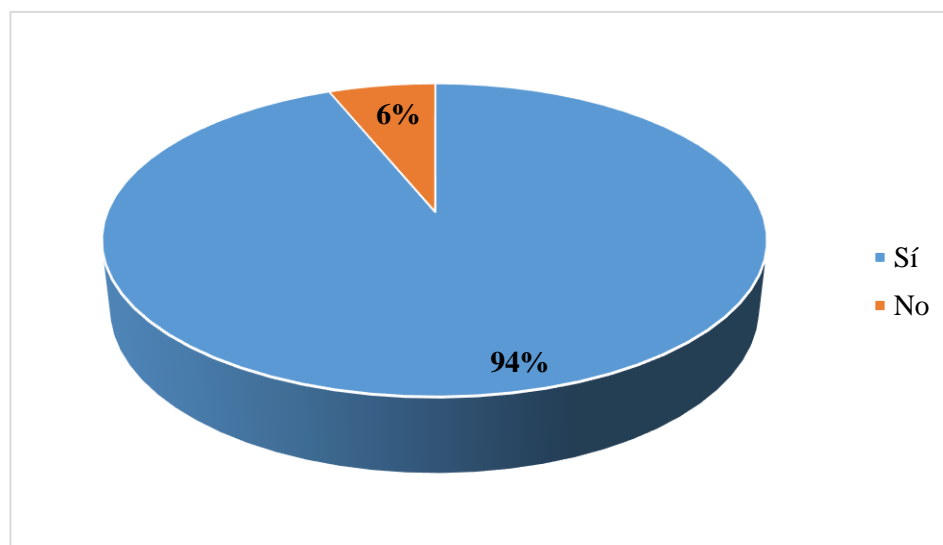
11- ¿Creé usted que la elaboración de una guía teórica-práctica facilitaría la interpretación de sección 10 de las NIIF para las pymes: ¿Políticas Contables, Estimaciones y Errores?

**Objetivo:** Conocer si es necesario elaborar un documento que ayude al estudiante a tener un mayor conocimiento sobre la sección 10 de las NIIF para las PYMES.

**Cuadro 15:** ¿Creé usted que la elaboración de una guía teórica-práctica facilitaría la interpretación de sección 10 de las NIIF para las pymes: ¿Políticas Contables, Estimaciones y Errores?

Opciones de respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Sí	61	94%
No	4	6%
<b>Total</b>	65	100%

**Gráfico 15** ¿Creé usted que la elaboración de una guía teórica-práctica facilitaría la interpretación de sección 10 de las NIIF para las pymes: ¿Políticas Contables, Estimaciones y Errores?



Fuente: Elaboración Propia

**Análisis:** Con el resultado obtenido el 94% de la población encuestada considera que es necesaria la elaboración de un documento que ayude a analizar y comprender de mejor manera la sección 10 de la NIIF para PYMES que permita facilitar el proceso de enseñanza-aprendizaje tanto para el docente como para el estudiante y a la vez apoye en el desarrollo del profesional de Contaduría Pública.

## **CAPITULO V**

### **5. DISEÑO DE LA GUIA TEORICA PRACTICA SOBRE LA SECCION 10, POLITICAS CONTABLES, ESTIMACIONES Y ERRORES.**

La NIIF para las PYMES sección 10 Políticas Contables, Estimaciones y Errores con su respectivo tratamiento contable y su efecto en los estados financieros expresa una guía que permite que la información financiera sea confiable, íntegra, comparable, relevante y además sirva para la toma de decisiones. El presente trabajo de investigación está enfocado a analizar esta sección, contiene ejemplos que facilitan su comprensión y aplicabilidad, además propicia la emisión de juicios profesionales esenciales para aplicarla. La guía incluye casos prácticos para desarrollar la habilidad del aprendiz para contabilizar los cambios en las políticas contables, los cambios en las estimaciones contables y la corrección de errores de un periodo anterior, de acuerdo con la NIIF para las PYMES. Con la aplicación de esta sección, cobran especial importancia los temas relativos a la definición de las políticas y manual de procedimientos dentro de las empresas.

#### **Interpretación Técnica**

Para dar inicio con el análisis de la guía teórica práctica de la sección 10 de la NIIF para las PYMES, motivo de estudio de este trabajo de grado, se considera necesario el análisis e interpretación de su alcance como punto de partida y de referencia que nos guiará durante todo el proceso de estudio, así como de cada uno de los párrafos que contempla esta sección, analizándolos exhaustivamente y detallando ejemplos prácticos según la naturaleza de su esencia.

Con objeto de facilitar la comprensión del tema en estudio se abordarán a continuación definiciones de términos que servirán para tener un panorama más amplio de lo que se está analizando.

## **5.1 ALCANCE DE LA SECCIÓN.**

Esta sección proporciona una guía para la selección y aplicación de las **políticas contables** que se usan en la preparación de estados financieros. También abarca los cambios en las **estimaciones contables** y **correcciones de errores** en estados financieros de periodos anteriores. (Párrafo 10.1)

## **5.2 POLITICAS CONTABLES**

El párrafo 2 de esta sección establece que las **políticas contables** son los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar estados financieros.

Es necesario hacer énfasis en cada uno de los términos que constituyen la definición de políticas contables:

## **Principios**

Constituyen bases o reglas establecidas que permiten que las operaciones registradas y los saldos de las cuentas presentadas en los estados financieros expresen una imagen fiel de la situación financiera y de los resultados de la entidad. (PCGA)

## **Bases**

Es el método empleado para el registro y la información financiera a través del cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su cobro o su pago en efectivo o su equivalente). (Ref. Fundamentos y conceptos básicos de contabilidad)

## **Convenciones**

Constituyen acuerdos basados en normas contables sobre los cuales se prepara información útil, confiable, relevante, y objetiva para la toma de decisiones en los negocios. (Ref. Principios, Convenciones, Doctrinas y Normas Generales de la Contabilidad, Capítulo II)

## **Reglas**

Son normativas o preceptos que deben cumplirse. Lo habitual es que las reglas surjan por un acuerdo o convenio establecido, una vez instauradas, sean de cumplimiento obligatorio. (Ref. Principios, Convenciones, Doctrinas y Normas Generales de la Contabilidad, Capítulo II)

## **Procedimientos específicos**

Son todos los procesos, secuencia de pasos e instructivos que se utilizan para el registro de las cuentas u operaciones que realiza una entidad en su contabilidad. (Ref. España. Instituto Contabilidad y Auditoría de Cuentas. (1991). Manuales de Procedimiento)

### **5.2.1 Selección y aplicación de políticas contables.**

La sección aborda el desarrollo de las **políticas contables** necesarias para que la entidad pueda determinar cómo va a reconocer, medir, presentar y revelar sus cuentas; estas políticas contables facilitan la preparación y presentación de información en los estados financieros.

El párrafo 3 de esta sección hace referencia que deben aplicarse las NIIF PYMES cuando se hagan transacciones, sucesos o condiciones que se encuentren reguladas por ellas, pero también establece que, si el efecto de la transacción, suceso o condición no es material, es decir carece de importancia relativa, no es necesario aplicar un requerimiento establecido en esta NIIF PYMES.

Las políticas contables constituyen una parte esencial de un sistema contable en el cual la entidad establecerá el tratamiento de las cuentas que están involucradas con las transacciones que tienen lugar en su negocio. Estas políticas tienen que ser congruentes con las NIIF para las PYMES, sin embargo, la finalidad no es tomar el estándar y poner el nombre de la entidad, las políticas tienen que ir personalizadas a cada tipo de actividad de acuerdo a los lineamientos, criterios, definiciones y conceptos generales, establecidos en las normas de información financiera.

Para una mejor comprensión a lo establecido en el párrafo 10.3 sobre no seguir un requerimiento de esta NIIF si el efecto de hacerlo no es material, es importante que veamos lo que la sección 2 Conceptos y Principios Generales, establece en el párrafo 6, sobre la materialidad “*La información es material y por ello es relevante, si su omisión o su presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros.*” (Sección 2, Párrafo 6)

Los estados financieros son el producto del procesamiento de un gran número de transacciones y otros sucesos, que se agrupan por clases de acuerdo con su naturaleza o función. La etapa final del proceso de agregación y clasificación es la presentación de datos condensados y clasificados, que constituyen las partidas de los estados financieros. Si una partida careciese de importancia relativa por sí sola, se agregará con otras partidas, ya sea en los estados financieros o en las notas. (NIC 1, Párrafo 30)

Dado que la importancia relativa es una consideración específica de la entidad, el IASB no la tiene en cuenta en el desarrollo de las normas. La importancia relativa se basa en la naturaleza o magnitud de las partidas con las que se relaciona la información en el contexto del informe financiero de una entidad determinada. Por consiguiente, el IASB no puede especificar un umbral cuantitativo uniforme para la importancia relativa, ni predeterminar lo que podría tener importancia relativa en una situación dada. (Sección 2, Párrafo 6, Notas)

A través de un ejemplo sencillo, se hará referencia a un caso en que el valor de un pago efectuado carece de materialidad y por tanto no tiene incidencia en las decisiones económicas de los usuarios de los estados financieros.

### **Ejemplo 1**

Se compra una maquina en San Salvador y sea trae para ser utilizada en el proceso productivo en la ciudad de San Miguel, la descripción de la maquinaria indica en que es de alta tecnología, tiene un costo de \$80,000.00 más IVA y se cancela en concepto de transporte \$300.00 más IVA, el cual pasa a ser parte del costo de la máquina; en el momento en que es ubicada en el lugar donde será utilizada se les paga a dos personas naturales para que la descarguen y la ubiquen en el lugar correspondiente, la cantidad de \$10 dólares a cada uno.

El contador al momento de registrar contablemente la maquina la mide en un valor de \$80,300.00, contabilizando los \$20.00 de manipulación de la maquina como un gasto. En este caso el registro contable realizado por el contador pudo haber sucedido por dos situaciones.

1. Por desconocimiento de que el pago de la manipulación forma parte del costo de la máquina.
2. Por conocimiento que no es necesario satisfacer un requerimiento de la NIIF PYMES, por carecer el desembolso de materialidad.

Porque el párrafo 10.3 establece que no es necesario satisfacer un requerimiento de la NIIF PYMES, por carecer de materialidad, es importante contabilizar cada transacción suceso o condición para mayor fiabilidad de los estados financieros.

El párrafo 10.4 proporciona una lista de características cualitativas que debe contener la información suministrada en los estados financieros, en el caso en que esta NIIF no trate específicamente una transacción, u otro suceso o condición, la entidad utilizara su juicio para desarrollar y aplicar una política contable que dé lugar a que dicha información sea:

**-Relevante**

La información debe ser relevante para las necesidades de toma de decisiones de los usuarios. La información tiene la cualidad de relevancia cuando puede ejercer influencia sobre las decisiones económicas de quienes la utilizan, ayudándoles a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas con anterioridad.

La información financiera pone de manifiesto su utilidad en la toma de decisiones solo cuando es capaz de generar diferencia en una decisión. La relevancia es el término usado para describir dicha capacidad. Es una característica cualitativa fundamental de la información financiera útil.

### **-Fiable**

La información es fiable cuando está libre de error significativo y sesgo, y representa fielmente lo que pretende representar o puede esperarse razonablemente que represente. Los estados financieros no están libres de sesgo (es decir, no son neutrales) si, debido a la selección o presentación de la información, pretenden influir en la toma de una decisión o en la formación de un juicio, para conseguir un resultado o desenlace predeterminado. (Párrafo 2.7)

La representación fiel no implica exactitud en todos los aspectos. Libre de error significa que no haya errores u omisiones en la descripción del fenómeno, y que el proceso usado para generar la información presentada haya sido seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de error no implica una exactitud perfecta en todos los aspectos. Por ejemplo, la estimación de un precio o valor no observable no se puede establecer como exacta o inexacta. No obstante, una representación de esta estimación podrá ser fiel si la cuantía se describe con claridad y precisión en su carácter de estimación, si se explica la naturaleza y las limitaciones del proceso de estimación y si no se han cometido errores al seleccionar y aplicar un proceso adecuado para formular la estimación. En otras palabras, fiabilidad no significa precisión.

Las transacciones y demás sucesos y condiciones deben contabilizarse y presentarse de acuerdo con su esencia y no solamente en consideración a su forma legal. Esto mejora la fiabilidad de los estados financieros. (Párrafo 2.8)

Una representación basada en la forma legal que difiera de la esencia económica del fenómeno económico subyacente podría dar lugar a una representación no fiel.

### **-Neutral**

Es aquella que no presenta sesgos en la selección o presentación de información financiera. Una descripción neutral no debe ser sesgada, ponderada, realzada, desestimada ni manipulada de modo alguno para aumentar la probabilidad de que la información financiera sea recibida de forma favorable o desfavorable por los usuarios. Información neutral no significa información carente de propósito o de influencia en el comportamiento. Por el contrario, la información financiera relevante es, por definición, capaz de generar una diferencia en las decisiones de los usuarios.

### **-Prudencia**

Las incertidumbres que inevitablemente rodean muchos sucesos y circunstancias se reconocen mediante la revelación de información acerca de su naturaleza y extensión, así como por el ejercicio de **prudencia** en la preparación de los estados financieros. Prudencia es la inclusión de un cierto grado de precaución al realizar los juicios necesarios para efectuar las estimaciones requeridas bajo condiciones de incertidumbre, de forma que los activos o

los ingresos no se expresen en exceso y que los pasivos o los gastos no se expresen en defecto. Sin embargo, el ejercicio de la prudencia no permite la infravaloración deliberada de activos o ingresos, o la sobrevaloración deliberada de pasivos o gastos. En síntesis, la prudencia no permite el sesgo. (Párrafo 2.9)

La prudencia no permite el sesgo, simplemente exige cierto grado de precaución al realizar un juicio profesional. Por consiguiente, la gerencia no podrá reflejar de forma deliberada estimaciones conservadoras de activos, pasivos o ingresos.

#### **-Completa**

Para ser fiable, la información en los estados financieros debe ser **completa** dentro de los límites de la importancia relativa y el costo. Una omisión puede causar que la información sea falsa o equívoca, y por tanto no fiable y deficiente en términos de relevancia. (Párrafo 2.3)

Una descripción completa incluye toda la información que el usuario necesita para comprender el fenómeno que se describe, incluidas todas las descripciones y explicaciones necesarias. Por ejemplo, una descripción completa de un grupo de activos debería incluir, como mínimo, una descripción de la naturaleza de los activos del grupo, una descripción numérica de todos los activos del grupo y una descripción de lo que representa dicha

descripción numérica (por ejemplo, costo original, costo ajustado o valor razonable). En algunas partidas, la descripción completa también podría incluir explicaciones de hechos significativos sobre la calidad y naturaleza de las partidas, los factores y circunstancias que pueden afectar a su calidad y naturaleza, y el proceso aplicado para determinar la descripción numérica.

El párrafo 10.5 sugiere que cuando la gerencia de una entidad utilice su juicio para tratar una transacción o suceso no especificada en esta NIIF debe considerar aplicar en forma descendente las siguientes fuentes:

- ✓ Los requerimientos y guías establecidos en esta NIIF que traten cuestiones similares y relacionadas.
- ✓ Las definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de medición establecidos para activos, pasivos, ingresos y gastos, y los principios generales en la sección 2 Conceptos y Principios Generales.

Además de las fuentes antes descritas también la entidad puede considerar los requerimientos de las NIIF Completas cuando tenga la necesidad de realizar juicios sobre transacciones o sucesos no especificados en las NIIF PYMES.

Para tener una mayor comprensión de lo que establecen los párrafos 10.4, 10.5 y 10.6 de citaremos un ejemplo de una entidad que se va a dedicar a realizar espectáculos y exhibición de caballos de diferentes razas. Esta actividad será la fuente principal de sus ingresos.

El ejemplo es el siguiente:

## **Ejemplo 2**

“Arte y destreza, Animal S.A. de C.V.” se dedica a la exhibición y espectáculos de caballos de alta gama. La idea de su actividad no es explotar la caballería a través de su reproducción y venta, sino dedicarse a la actividad que al inicio de este ejemplo se ha expresado. Por lo que se busca en las fuentes establecidas en los párrafos 10.5 y 10.6 que política contable aplicar a este tipo de actividad económica. Al hacerlo se determina que tanto en las NIIF para PYMES específicamente en la sección 34, y en las NIIF Completas específicamente en la NIC 41. No están contempladas las políticas contables a aplicar a este tipo de actividad, por lo que una vez agotadas las opciones que permiten las normativas, solo hay una última alternativa y es que quede a juicio de la entidad siempre y cuando esta cumpla con los requerimientos establecidos en el párrafo 10.4 que la información a revelar sea relevante, esto para la toma de decisiones basadas en la aplicación de esta política contable en los estados financieros, que la información presentada representen una imagen fiel de la situación financiera y el rendimiento económico de la entidad, por lo que una vez agotadas las opciones que permiten las normativas, solo hay una última alternativa y es que quede a juicio de la entidad siempre y cuando esta cumpla con los requerimientos establecidos en el párrafo 10.4 que la información a revelar sea relevante, esto para la toma de decisiones basadas en la aplicación de esta política contable en los estados financieros, que la información presentada representen una imagen fiel de la situación financiera y el rendimiento económico de la entidad.

### **5.2.2 Uniformidad de las Políticas Contables.**

Una entidad debe dar cumplimiento a los requerimientos establecidos en el párrafo 10.7 de esta sección, el cual establece seleccionar y aplicar sus políticas contables de manera uniforme para transacciones, otros hechos y condiciones que sean similares, a menos que esta NIIF requiera o permita específicamente establecer categorías de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas. En este caso, si la NIIF lo permite se seleccionará una política contable adecuada, y se aplicará de manera uniforme a cada categoría.

Esto es así, pues los usuarios de los estados financieros tienen la necesidad de poder comparar los estados financieros de la entidad a lo largo del tiempo, a fin de identificar tendencias en su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo.

Se ilustrará un ejemplo donde el principio de la uniformidad en las políticas contables no se rompe. Para ello nos basaremos en la sección 15 Inversiones en Negocios Conjuntos de las NIIF para PYMES.

Antes de expresar el ejemplo, se hace referencia al párrafo 15.3 que define negocios conjuntos de la siguiente manera:

Un negocio conjunto es un acuerdo contractual mediante el cual dos o más partes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto. Los negocios

conjuntos pueden tomar la forma de operaciones controladas de forma conjunta, activos controlados de forma conjunta, o entidades controladas de forma conjunta.

### **Ejemplo 3**

La entidad inversionista NA S.A. de C.V. adquiere acciones de manera conjunta con la inversionista H con el fin de controlar de manera conjunta las actividades operacionales de la entidad C, todas las decisiones serán tomadas de manera conjunta, las acciones del negocio conjunto C no se conoce su valor razonable en el mercado de valores, por tanto la política contable empleada de la entidad inversionista N.A. S.A de C.V. es medirla al valor razonable y esta misma entidad tiene otro negocio conjunto con otra entidad Y en la cual las acciones no pueden medirse al valor razonable, por lo tanto utiliza el modelo del costo y no hay desuniformidad, es decir no se rompe la uniformidad porque las entidades que se les conoce el valor razonable están siendo medidas al modelo del valor razonable y las que no se conocen al modelo del costo. No habría uniformidad si una entidad a la cual se le conoce el valor razonable decide medirlo al costo.

La sección 15 Inversiones en Negocios Conjuntos exige a una entidad contabilizar todas sus inversiones en entidades controladas conjuntamente empleando una de las siguientes opciones: (i) el modelo del costo del párrafo 15.10; (ii) el modelo de la participación del párrafo 15.13; o (iii) el modelo del valor razonable del párrafo 15.14. Una entidad que decide emplear el modelo del valor razonable debe medir todas sus inversiones en entidades controladas conjuntamente después del reconocimiento inicial al valor razonable. No obstante, la entidad debe emplear el modelo del costo para toda inversión en una entidad

controlada conjuntamente para la cual sea impracticable medir el valor razonable de forma fiable sin un costo o esfuerzo desproporcionado. (párrafo 15.15)

### **5.2.3 Cambios en las políticas contables.**

**Cambio en políticas contables** es un ajuste en el importe en libros de un activo o de un pasivo, o en el importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual del elemento, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos.

#### **¿Cuándo es necesario efectuar un cambio en las políticas contables?**

Si bien es cierto, las entidades deben aplicar políticas contables de manera uniforme; existen situaciones en las cuales es necesario efectuar un cambio en las mismas.

El párrafo 10.8 hace énfasis a cuando una entidad podrá hacer un cambio en una política contable, el cambio solo podrá ser:

-Por requerimiento de la NIIF, en este caso, la entidad contabilizara dicho cambio, de acuerdo con las disposiciones transitorias específicas de tales NIIF.

- Si el cambio puede llevar a que los estados financieros suministren información más fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones, otros hechos o condiciones que afecten la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.

En el párrafo 10.8 literal (b) nos menciona que las entidades pueden hacer un cambio de política contable siempre y cuando la gerencia considere que la información en los estados financieros sea fiable y relevante.

#### **Ejemplo 4**

La entidad BMC que mide sus inversiones en asociadas después del reconocimiento inicial empleando el modelo del costo toma la decisión de cambiar su política contable para adoptar el modelo del valor razonable porque la gerencia considera que la medición de un valor razonable proporciona información más fiable y más relevante acerca de los efectos de sus inversiones en asociadas sobre la situación financiera, el rendimiento o los flujos de efectivo de la entidad.

#### **5.2.3.1 Condiciones o sucesos que no constituyen cambio en una política contable.**

El párrafo 10.9 establece las condiciones que no constituyen un cambio en política contable, para transacciones, otros hechos o condiciones que:

- a) Difieren sustancialmente de los ocurridos con anterioridad.
- b) Que no han ocurrido anteriormente o que no eran significativos.
- c) Un cambio en el modelo del costo cuando ya no está disponible una medida fiable del valor razonable, para un activo que esta NIIF requeriría o permitiría en otro caso medir al valor razonable.

Esto significa que para que exista un cambio en una política, esta política tuvo que tener origen con anterioridad, haber sido implementada dentro de los registros contables antes de que ocurra un cambio en la misma.

Para ilustrar de manera práctica lo establecido en el párrafo 10.9 se muestran ejemplos de lo que no constituye un cambio de política contable, en el literal a), está señalado que si el suceso a reconocer o medir es nuevo; esto es una nueva aplicación de política contable, para lo cual mostramos el caso de una entidad que invierte en títulos valores, pero es la primera vez que lo hace con acciones por lo que su aplicación sería la siguiente:

### **Ejemplo 5**

Una entidad denominada XYZ, S.A. de C.V. cuenta con 5 años de estar operando con títulos valores. En vista que nunca había adquirido acciones, ni dentro del mercado de valores, ni fuera de él, debe medirlos aplicando una política contable que difiera de la política utilizada actualmente para medir los títulos de deuda (Certificados de Inversión), aplicando esta política dentro del contexto de las NIIF para PYMES, Sección 11, la cual establece el método del costo menos la pérdida por deterioro de valor para acciones adquiridas fuera del mercado de valores.

Lo anterior no representa un cambio de política contable porque es diferente a la transacción relacionada con la compra de Certificados de Inversión.

Si en el ejercicio contable actual iniciamos a contabilizar transacciones nunca antes registradas o transacciones nuevas, incluimos en nuestro manual una nueva política para el reconocimiento y medición a partir del momento en que se dé el suceso, lo anterior no constituye un cambio en una política contable ni una modificación, sino una implementación de una nueva.

El párrafo 10.9 en su literal b) aborda transacciones que no han ocurrido anteriormente (La incorporación de una nueva política contable) o que no eran significativas, si dentro de nuestro manual incorporamos políticas que quizás en el momento no son significativas por no poseer las condiciones ahí establecidas para implementarlas y se dé el hecho, iniciamos a hacer uso de esa política ya establecida pero nunca antes practicada, esto no constituye un cambio de política.

De lo expresado anteriormente damos paso a un ejemplo de la incorporación de una nueva política que dé lugar a la interpretación de este párrafo.

### **Ejemplo 6**

El pollito, S.A. de C.V., quien es una entidad avícola, opera con terrenos y granjas arrendadas, nunca ha contabilizado dentro de sus propiedades planta y equipo un terreno propio, por lo cual decide adquirir por primera vez un terreno de naturaleza rustica y adecuarlo para la construcción de granjas, e incluye dentro de su sistema contable una política nueva que hace referencia a la medición del terreno y decide medirlo bajo el método del valor razonable.

Esta situación no constituye un cambio de política pues los terrenos que utilizaba no eran de su propiedad, eran arrendados.

En el párrafo 10.9 en su literal c) nos ilustra el momento en que un activo ya no pueda medirse al valor razonable, se medirá al modelo del costo siempre y cuando no sea posible determinar el valor razonable.

La medición posterior de un activo de propiedades de inversión debe ser a valor razonable, pero si ya no está disponible una medición fiable de este valor la entidad; lo medirá al costo y lo contabilizará como un elemento de propiedades, planta y equipo. Esto no constituye un cambio de política contable, para una mayor interpretación ilustramos el ejemplo siguiente.

### **Ejemplo 7**

Casa Modelo, S.A. de C.V., posee un edificio contabilizado como propiedad de inversión que ha dado en arrendamiento operativo al Hospital de Maternidad Infantil, el cual se ha medido desde su adquisición bajo el método del valor razonable, la entidad tiene más de 10 años de poseer dicho inmueble, después de transcurrido el tiempo, la entidad determina que tanto el edificio como el terreno ya no es posible determinar un valor razonable, por lo que deciden medirlo al método del costo y contabilizarlo como parte de su propiedad planta

y equipo, esto de conformidad a lo que establece el párrafo 16.8 de la sección 16 Propiedades de Inversión, por lo que el suceso anterior no constituye un cambio en una política contable.

El párrafo 10.10, permite que una entidad pueda cambiar su elección anterior en una política contable para una transacción, suceso o condición específica, tomando en cuenta que la aplicación de otra política puede suministrar información más fiable y más relevante para los usuarios de la información, en este caso esta elección si constituye un cambio en una política contable.

El ejemplo relacionado con este párrafo está contemplado en el párrafo 10.11 que trata sobre la aplicación de los cambios en las políticas contables.

#### **5.2.4 Aplicación por primera vez de una política contable para un caso específico.**

La aplicación por primera vez de una política contable para un caso específico lo aborda el párrafo 10.10 A, basado en la sección la sección 17 de propiedades planta y equipo trata un cambio de política contable en el caso de reconocimiento y medición del modelo del costo al modelo de revaluación para un elemento exclusivamente de propiedades planta y equipo, el cual se contabilizará de manera prospectiva, esto es que se debe aplicar la nueva política contable hacia adelante, de esta manera los efectos del cambio solo afectarán los resultados de periodos futuros. Por lo tanto, no se reestructuran los estados financieros de períodos anteriores.

Cabe aclarar que el párrafo 10.10 A se incorporó en modificaciones a las NIIF para PYMES 2015 y será vigente a partir de enero de 2017, se permite su aplicación anticipada, para cual detallamos un ejemplo.

### **Ejemplo 8**

En diciembre de 2015 la entidad El Ángel S.A. de C.V. adquiere un elemento de propiedades, planta y equipo por un monto de \$15,000.00 asignándole una vida útil de 5 años, con una depreciación anual de \$3,000.00 y lo mide por el modelo del costo, en el año 2017 la entidad decide hacer un cambio de política contable, la cual consiste en medir el activo aplicando el modelo de revaluación, para el periodo actual tiene una depreciación acumulada de \$6,000.00 y un importe en libros de \$9,000.00. El valor razonable a la fecha del cambio es de \$12,000.00, por lo cual al hacer el cambio se obtiene un superávit por revaluación de \$3,000.00.

#### **5.2.5 Aplicación de cambios en políticas contables.**

Las alternativas a incorporar para poder realizar un cambio en una política contable o para dar inicio a un nuevo tratamiento contable están establecidas como sigue según lo establece el párrafo 10.11 en los literales siguientes:

- a) Por un cambio en los requerimientos transitorios de la normativa contable.

Como ejemplo a este literal, se expresa el caso de entidades que aplicaban los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados para el registro contable de sus operaciones, antes de la entrada en vigencia de las NIIF para PYMES, las cuales establecen nuevos requerimientos a los contemplados en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, como caso concreto puede citarse la medición de inversiones en títulos valores que eran medidos al COSTO O MERCADO EL MAS BAJO, y que con la entrada en vigencia de esta norma deben medirse conforme a lo que establece la sección 11.

- b) La aplicación de los cambios en política contable cuando una entidad haya elegido seguir la NIC 39 Instrumentos Financieros Reconocimiento y Medición en lugar de seguir la sección 11 Instrumentos Financieros Básicos.

Es importante dar a conocer que la NIC 39 está siendo sustituida por la NIIF 9, por lo tanto, en el ejemplo se hará mención de esta NIIF, en sustitución de la NIC 39. A continuación ilustraremos un ejemplo práctico.

### **Ejemplo 9**

Una entidad adquirió el 01 de julio de 2017, a Cubicas S.A. de C.V., dos Certificados de Inversión a un valor nominal de \$20,000.00 dólares cada uno, con una tasa de interés anual del 5% pagaderos semestralmente con vencimiento al 31 de diciembre de 2019, para ello cancela a una casa corredora de bolsa la cantidad de \$2,000.00, más IVA, en concepto de comisión. La entidad decide medir los Certificados de Inversión de acuerdo a la sección 11.

El 31 de enero de 2018, la entidad decide hacer cambio de política de los títulos de deuda, ahora con el ánimo de venderlos, por lo tanto, cambia su política de medición a lo que establece la NIIF 9, midiéndolos al valor razonable con cambios en el resultado, considerando que esta política le permite brindar una información más fiable en sus estados financieros.

Con el deseo de ilustrar de mejor manera este cambio de política se harán registros contables del costo de adquisición, devengo y cobro de intereses, elaboración de tablas de amortización, registro contable del cambio de política contable.

### **Reconocimiento y Medición:**

En la primera transacción hacemos el reconocimiento de la adquisición de los títulos valores, midiéndolos al costo amortizado, por lo que la comisión pagada forma parte del costo de adquisición.

<b>FECHA</b>	<b>CONCEPTO</b>	<b>PARCIAL</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
1/7/2017	<b><u>Partida N°1</u></b>			
	<u>Inversion Permanente</u>		\$ 42,000.00	
	Certificados de Inversión	\$ 42,000.00		
	<u>Credito Fiscal IVA</u>		\$ 260.00	
	<u>Efectivo y Equivalentes</u>			\$ 42,260.00
	Por compra de dos certificados de inversión, con valor nominal de \$20,000.00.			
	<b>TOTAL</b>		<b>\$ 42,260.00</b>	<b>\$ 42,260.00</b>

### **Cálculo de Interés Nominal**

2018			
Primer Semestre		Segundo Semestre	
Enero	31	Julio	31
Febrero	28	Agosto	31
Marzo	31	Septiembre	30
Abril	30	Octubre	31
Mayo	31	Noviembre	30
Junio	30	Diciembre	31
Total	181	Total	184

$$2 \text{ CI} \times \$ 20,000.00 = \frac{\$ 40,000.00 \times 5\%}{365} = \$ 5.4794520548 \quad \text{Interes Diario}$$

{ 184 días = \$ 1,008.22  
 { 181 días = \$ 991.78

Debido a que el costo de adquisición \$42,000.00, difiere del valor nominal \$20,000.00 (Por cada uno de los Certificados de Inversión), es necesario calcular una tasa efectiva con el fin de hacer llegar al valor nominal el costo de adquisición de los dos certificados de inversión.

Realizamos el cálculo de la tasa efectiva para determinar el interés efectivo.

Para la obtención de la tasa efectiva se hizo uso de la herramienta Microsoft Excel de la siguiente manera:

En una columna cualquiera, se anota el costo de adquisición de la inversión en negativo, y debajo de este valor, es decir, en la fila siguiente se anotan los intereses semestrales a recibir conforme a la tasa nominal, como se muestra a continuación.

	A	B	C
1			
2			
3			
4	\$	(42,000.00)	
5	\$	1,008.22	
6	\$	995.78	
7	\$	1,008.22	
8	\$	995.78	
9	\$	41,008.22	
10			
11			
12			
13			

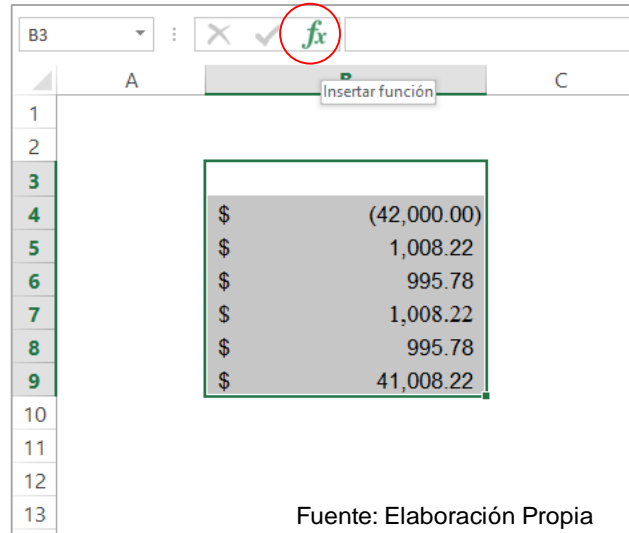
Fuente: Elaboración Propia

Luego seleccionamos la columna con todos los valores dejando la fila por encima del primer valor en blanco.

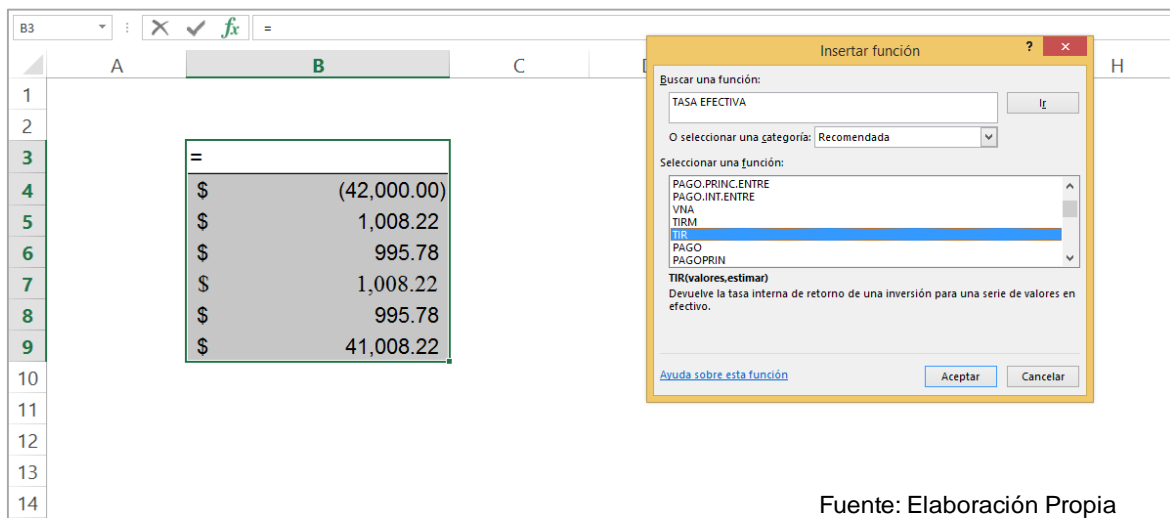
	A	B	C
1			
2			
3			
4	\$	(42,000.00)	
5	\$	1,008.22	
6	\$	995.78	
7	\$	1,008.22	
8	\$	995.78	
9	\$	41,008.22	
10			
11			
12			
13			

Fuente: Elaboración Propia

Una vez seleccionados los datos, damos clic en insertar función para describir lo que deseamos encontrar, en este caso es la tasa efectiva.



Se nos abre una pestaña insertar función, escribimos en buscar función la operación que necesitamos TASA EFECTIVA, opción ir y automáticamente se despliega una lista de funciones; y seleccionamos la función Tasa Interna de Retorno, opción aceptar.



Cuando ya hemos seleccionado la función Tasa Interna de Retorno damos clic en aceptar, se nos despliega una nueva pestaña, argumentos de función donde escribimos los valores desde B4:B9, que son la columna y filas donde escribimos los valores anteriormente, y la tasa nominal del 5%.

The screenshot shows an Excel spreadsheet with the following data in column B:

	B
3	=TIR(B4:B9,5%)
4	\$ (42,000.00)
5	\$ 1,008.22
6	\$ 995.78
7	\$ 1,008.22
8	\$ 995.78
9	\$ 41,008.22

The 'Argumentos de función' dialog box for the TIR function is open, showing the following details:

- Función: TIR
- Valores: B4:B9 = (-42000;1008.22;995.78;1008.22;995.78)
- Estimar: 5% = 0.05
- Resultado de la fórmula = 0.014637727
- Resultado de la fórmula = 1.463772749675040%

Fuente: Elaboración Propia

Damos clic en aceptar y automáticamente se nos complementa la celda que dejamos en blanco, dando como resultado la tasa efectiva a utilizar.

	A	B	C
1			
2			
3		<u>1.459891834643700%</u>	
4	\$	(42,000.00)	
5	\$	1,008.22	
6	\$	995.78	
7	\$	1,008.22	
8	\$	995.78	
9	\$	41,008.22	
10			
11			
12			
13			

Fuente: Elaboración Propia

Una vez encontrada la tasa efectiva hacemos uso de ella para comprobar que efectivamente sea la buscada amortizando el costo de adquisición.

1.459891834643700% Tasa Efectiva

Hacemos la amortización de la inversión determinando el interés efectivo y nominal para cada semestre, hasta llegar al valor nominal de los títulos valores.

### TABLA DE AMORTIZACIÓN

FECHA	INTERES NOMINAL	INTERES EFECTIVO	AMORTIZACIÓN (IN - IE)	COSTO DE ADQUISICIÓN
1/7/2017				\$42,000.00
31/12/2017	\$ 1,008.22	\$ 613.15	\$ 395.07	\$41,604.93
30/6/2018	\$ 991.78	\$ 607.39	\$ 384.39	\$41,220.54
31/12/2018	\$ 1,008.22	\$ 601.78	\$ 406.44	\$40,814.10
30/6/2019	\$ 991.78	\$ 595.84	\$ 395.94	\$40,418.16
31/12/2019	\$ 1,008.22	\$ 590.06	\$ 418.16	\$40,000.00

**Tabla 2: Amortización**

A continuación, presentamos la amortización mensual del costo amortizado, dividiendo la diferencia de los intereses entre el número de días que corresponden al semestre de julio a diciembre de dos mil diecisiete, determinando así el interés generado diario para cada periodo mensual.

Amortización mensual del Costo Amortizado					
				\$	395.07
					184 =
					\$ 2.1471195652173900
1°	Julio	31	x	\$ 2.1471195652173900	\$ 66.56
	Agosto	31	x	\$ 2.1471195652173900	\$ 66.56
	Septiembre	30	x	\$ 2.1471195652173900	\$ 64.41
	Octubre	31	x	\$ 2.1471195652173900	\$ 66.56
	Noviembre	30	x	\$ 2.1471195652173900	\$ 64.41
	Diciembre	31	x	\$ 2.1471195652173900	\$ 66.56
	Total	<b>184</b>			<b>\$ 395.07</b>
				\$	384.39
					181 =
					\$ 2.1237016574585600
2°	Enero	31	x	\$ 2.1237016574585600	\$ 65.83
	Febrero	28	x	\$ 2.1237016574585600	\$ 59.46
	Marzo	31	x	\$ 2.1237016574585600	\$ 65.83
	Abril	30	x	\$ 2.1237016574585600	\$ 63.71
	Mayo	31	x	\$ 2.1237016574585600	\$ 65.83
	Junio	30	x	\$ 2.1237016574585600	\$ 63.71
	Total	<b>181</b>			<b>\$ 384.39</b>

**Tabla 3: Amortización Mensual del Costo**

Realizamos el cálculo del interés mensual según el interés nominal, dividiendo el valor de la comisión entre los 365 días, determinando el valor diario para cada semestre.

Calculo del interes mensual según interes nominal						
	\$ 40,000.00	X 5%	=	\$	$\frac{2,000.00}{365}$	\$ 5.48
1°	Julio	31	x	\$ 5.4794520547945200		\$ 169.86
	Agosto	31	x	\$ 5.4794520547945200		\$ 169.86
	Septiembre	30	x	\$ 5.4794520547945200		\$ 164.38
	Octubre	31	x	\$ 5.4794520547945200		\$ 169.86
	Noviembre	30	x	\$ 5.4794520547945200		\$ 164.38
	Diciembre	31	x	\$ 5.4794520547945200		\$ 169.86
	Total	<b>184</b>				<b>\$ 1,008.2</b>
2°	Enero	31	x	\$ 5.4794520547945200		\$ 169.86
	Febrero	28	x	\$ 5.4794520547945200		\$ 153.42
	Marzo	31	x	\$ 5.4794520547945200		\$ 169.86
	Abril	30	x	\$ 5.4794520547945200		\$ 164.38
	Mayo	31	x	\$ 5.4794520547945200		\$ 169.86
	Junio	30	x	\$ 5.4794520547945200		\$ 164.38
	Total	<b>181</b>				<b>\$ 991.78</b>

**Tabla 4: Calculo de interés mensual según interés nominal.**

Realizamos el devengo de intereses generados en julio, el registro contable se realizó según los siguientes cálculos:

Interés mensual según tasa nominal \$169.86

Interés mensual según tasa efectiva \$ 66.56

**\$236.42**

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/7/2017	<b><u>Partida N°2</u></b> <u>Intereses por cobrar</u> <u>Inversion Permanente</u> <u>Productos Financieros</u> Por intereses generados de Julio y amortización sobre precios de Inversion Permanente		\$ 169.86	\$ 66.56 \$ 103.30
	<b>TOTAL</b>		<b>\$ 169.86</b>	<b>\$ 169.86</b>

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/8/2017	<b><u>Partida N°3</u></b> <u>Intereses por cobrar</u> <u>Inversion Permanente</u> <u>Productos Financieros</u> Por intereses generados de Agosto y amortización sobre precios de Inversion Permanente		\$ 169.86	\$ 66.56 \$ 103.30
	<b>TOTAL</b>		<b>\$ 169.86</b>	<b>\$ 169.86</b>

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
30/9/2017	<b><u>Partida N°4</u></b> <u>Intereses por cobrar</u> <u>Inversion Permanente</u> <u>Productos Financieros</u> Por intereses generados de Septiembre y amortización sobre precios de Inversion Permanente.		\$ 164.38	\$ 64.41 \$ 99.97
	<b>TOTAL</b>		<b>\$ 164.38</b>	<b>\$ 164.38</b>

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/10/2017	<b><u>Partida N°5</u></b> <u>Intereses por cobrar</u> <u>Inversion Permanente</u> <u>Productos Financieros</u> Por intereses generados de Octubre y amortización sobre precios de Inversion Permanente.		\$ 169.86	\$ 66.56 \$ 103.30
	<b>TOTAL</b>		<b>\$ 169.86</b>	<b>\$ 169.86</b>

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
30/11/2017	<b><u>Partida N°6</u></b> <u>Intereses por cobrar</u> <u>Inversion Permanente</u> <u>Productos Financieros</u> Por intereses generados de Noviembre y amortización sobre precios de Inversion Permanente.		\$ 164.38	\$ 64.41 \$ 99.97
	<b>TOTAL</b>		<b>\$ 164.38</b>	<b>\$ 164.38</b>

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2017	<b>Partida N°7</b>			
	Efectivo y Equivalentes		\$ 907.38	
	Impuesto Retenido		\$ 100.82	
	<u>Inversion Permanente</u>			\$ 66.56
	<u>Intereses por cobrar</u>			\$ 838.34
	<u>Productos Financieros</u>			\$ 103.30
	Por el cobro de intereses del primer semestre.			
	<b>TOTAL</b>		<b>\$ 1,008.20</b>	<b>\$ 1,008.20</b>

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/1/2018	<b>Partida N°8</b>			
	<u>Intereses por cobrar</u>		\$ 169.86	
	<u>Inversion Permanente</u>			\$ 65.83
	<u>Productos Financieros</u>			\$ 104.03
	Por intereses generados a enero de 2018			
	<b>TOTAL</b>		<b>\$ 169.86</b>	<b>\$ 169.86</b>

El valor razonable al 31 de enero de 2018, fecha en que se hace el cambio de política es de **\$43,000.00**, el valor en libros en la misma fecha es de **\$41,539.11**, según se muestra en el libro diario mayor de la cuenta T, según se detalla a continuación:

Inversión Permanente	
1) \$ 42,000.00	
	\$ 66.56 2)
	\$ 66.56 3)
	\$ 64.41 4)
	\$ 66.56 5)
	\$ 64.41 6)
	\$ 66.56 7)
	\$ 65.83 Enero, 2018
<u>\$ 42,000.00</u>	<u>\$ 460.89</u>
Valor en Libros <u>\$ 41,539.11</u>	31/01/2018
\$ 41,671.50	

Después de hacer la determinación del valor razonable al 31 de enero de 2018, y considerando el valor en libros que se tiene en la contabilidad se procede a hacer el registro contable del cambio de política, midiendo la inversión del costo al método del valor razonable, la diferencia obtenida se la atribuimos a la cuenta ganancia no realizada por cambio en el valor razonable.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/1/2018	<b><u>Partida N°9</u></b>			
	<u>Inversión Temporal</u>		\$ 43,000.00	
	<u>Inversión Permanente</u>			\$ 41,539.11
	<u>Ganancia no Realizada por cambios en el Valor Razonable</u>			\$ 1,460.89
	Por cambio de Política Contable, de costo amortizado a valor razonable.			
	<b>TOTAL</b>		<b>\$ 43,000.00</b>	<b>\$ 43,000.00</b>

### **5.2.6 Aplicación Retroactiva.**

El literal c) del párrafo 10.11 y el párrafo 10.12, establecen la aplicación y contabilización de un cambio en política contable de forma retroactiva en la información comparativa presentada en los estados financieros de periodos anteriores, desde la primera fecha que sea practicable, como si la nueva política contable se hubiese aplicado siempre.

Cuando sea impracticable determinar los efectos en cada periodo específico de un cambio en una política contable sobre la información comparativa para uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad aplicará la nueva política contable a los importes en libros de los activos y pasivos al principio del primer periodo para el que sea practicable la aplicación retroactiva, el cual podría ser el periodo actual, y efectuará el

correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del patrimonio que se vea afectado para ese periodo. (Párrafo 10.12, sección 10)

Un cambio en una política contable, realiza cambios en el resultado del periodo en el que se da, una entidad podrá contabilizar el cambio como si desde el inicio se contabilizo con esa nueva política, es decir de forma retroactiva.

Es necesario aclarar en qué consiste la aplicación retroactiva como la impracticabilidad, una entidad contabilizara un cambio en política contable de forma retroactiva como si esta se hubiera aplicado siempre, lo que significa que la información a presentar en resultados de periodos anteriores en estados financieros comparativos no va a cambiar pero si su presentación, es decir, si el estado financiero se presentó en el periodo anterior bajo otra política, se debe reexpresar para que sea comparable.

Para ilustrar un ejemplo de retroactividad, se mostrará un ejemplo del efecto en la información financiera a revelar cuando la aplicación de la política contable es de forma retroactiva (véase ejemplo 10 y 11)

## **5.2.7 Información a revelar sobre un cambio de política contable.**

### **5.2.7.1 Por requerimiento de la normativa contable.**

Es necesario suministrar información de por qué la entidad hizo un cambio en una de sus políticas contables, en el caso que sea por exigencia de esta normativa, explicar cuál es la naturaleza del cambio en el ejercicio o periodo a informar, los ajustes realizados en las cuentas afectadas ya sea esta en ejercicios o periodos corrientes como anteriores, en este caso será aplicable la retroactividad, esto con el fin de que la información sea más fidedigna.

La información a revelar sobre la información presentada en los estados financieros debe ser una manera clara que explique los ajustes o cambios en la aplicación de una nueva política contable nueva, para que los usuarios de estos puedan tomar decisiones futuras en base a la nueva información presentada, esto se hace por medio de las notas explicativas que detallan todos aquellos procesos contables utilizados, la normativa contable que se aplica a las cuentas y toda aquella información necesaria para la fiel interpretación de los estados financieros.

#### **Ejemplo 10**

Retomando el ejemplo 11 para ilustrar la forma en la cual la sección 10 señala que se debe de presentar la información a revelar, se transcribirá este ejemplo: En diciembre de 2013 la entidad Los Constructores S.A. de C.V adquiere un elemento de propiedades, planta y equipo que será utilizado en el departamento de venta por un monto de \$15,000.00 asignándole una vida útil de 5 años, con una depreciación anual de \$3,000.00 y lo mide por el modelo del costo. En el año 2015 debido a la modificación en la sección 17 de las NIIF para las PYMES,

la entidad decide medir el activo aplicando el modelo de revaluación. Al final de este año el activo tiene una depreciación acumulada de \$6,000.00 y un importe en libros de \$9,000.00. El valor razonable a la fecha del cambio es de \$12,000.00, por lo cual al hacer el cambio se obtiene un superávit por revaluación de \$3,000.00.

En primer lugar, se debe reflejar contablemente el reconocimiento inicial de la maquinaria, el cual quedaría de la siguiente manera:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2013	<b><u>Partida N°1</u></b>			
	<u>Propiedad Planta y Equipo</u>		\$ 15,000.00	
	<u>Credito Fiscal IVA</u>		\$ 1,950.00	
	<u>Efectivo y Equivalente</u>			\$ 16,950.00
	Banco	\$ 16,950.00		
	Por compra de un elemento de PPYE			
	Total		<b>\$ 16,950.00</b>	<b>\$ 16,950.00</b>

Una vez registrado el activo como un elemento propiedad planta y equipo de la empresa se debe de reconocer mensualmente el valor a depreciar de acuerdo a su vida útil estimada. Para efectos de ilustración se presenta el registro contable de la depreciación acumulada anual del ejercicio 2014.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2014	<b><u>Partida N°2</u></b>			
	<u>Gasto de Venta</u>		\$ 3,000.00	
	Depreciacion	\$ 3,000.00		
	<u>Depreciacion Acumulada</u>			\$ 3,000.00
	Maquinaria	\$ 3,000.00		
	Reconocimiento de la depreciacion 2014			
	Total		<b>\$ 3,000.00</b>	<b>\$ 3,000.00</b>

De igual forma durante el ejercicio 2015 se registra contablemente la depreciación por el uso del activo.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2015	<b><u>Partida N°3</u></b>			
	<u>Gasto de Venta</u>		\$ 3,000.00	
	Depreciacion	\$ 3,000.00		
	<u>Depreciacion Acumulada</u>			\$ 3,000.00
	Maquinaria	\$ 3,000.00		
	Reconocimiento de la depreciacion 2015			
	Total		<b>\$ 3,000.00</b>	<b>\$ 3,000.00</b>

Debido a modificación de las NIIF para las PYMES, la empresa ahora tiene la posibilidad de medir sus activos aplicando el modelo de revaluación y ya no seguir utilizando el modelo del costo. Dicho cambio además genera una imagen más fiel del valor de los activos en el mercado.

La empresa contrata los servicios de un perito para que determine el valor razonable de la maquinaria que al 31/12/2015 posee una depreciación acumulada de \$6,000.00 y un valor en libros de \$9,000.00. De acuerdo al informe final el valor razonable del activo es de \$12,000.00. Lo cual origina una diferencia de \$3,000.00 positiva para la empresa. dicha diferencia por su naturaleza se registrará como un superávit correspondiente a la revaluación originada por el activo. Para ejemplificar dicha situación se presenta a continuación los siguientes datos que facilitan el registro contable:

**Cálculos:**

Costo de adquisición	\$ 15,000.00
(-) Depreciación Acumulada a 31/12/2015	\$ 6,000.00

= Valor en Libros	<u>\$ 9,000.00</u>
Valor Razonable	\$ 12,000.00
(-) Valor en Libros	\$ 9,000.00
= Superávit por Revaluación	<u>\$ 3,000.00</u>

Pasivo por Impuesto Diferido: \$3,000.00x 30% = \$900.00

Superávit por revolución: \$3,000.00- \$900.00 = \$2,100.00

Debido al vacío que deja la sección 17 de las NIIF para las PYMES en su reforma con respecto a la contabilización de la depreciación acumulada de un activo revaluado, se retoma lo señalado por la NIC 16 en el párrafo 35 literal b, el cual establece que la depreciación acumulada será *“eliminada contra el importe bruto del activo de manera que lo que se reexpresa es el importe neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo...”*

Para una mejor comprensión del párrafo anterior se presenta el siguiente registro contable:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2015	<b><u>Partida N°4</u></b>			
	<u>Depreciacion Acumulada</u>		\$ 6,000.00	
	Depreciacion	\$ 6,000.00		
	<u>Propiedad Planta y Equipo</u>			\$ 6,000.00
	Por eliminacion de la depreciacion acumulada de la maquinaria			
	Total		\$ 6,000.00	\$ 6,000.00

En este caso en particular el superávit por revaluación genera un pasivo por impuesto diferido el cual fue calculado con una tasa del 30% con la premisa que la entidad tuvo rentas gravables mayores a los \$150,000.00.

<b>FECHA</b>	<b>CONCEPTO</b>	<b>PARCIAL</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
31/12/2015	<b><u>Partida N°5</u></b>			
	<u>Propiedad Planta y Equipo</u>		\$ 3,000.00	
	Maquinaria	\$ 3,000.00		
	<u>Superavit por Revaluacion</u>			\$ 2,100.00
	<u>Pasivo por Impuesto Diferido</u>			\$ 900.00
	Ajuste por cambio en la politica de valuacion de los activos de Propiedad Planta y Equipo			
	Total		<b>\$ 3,000.00</b>	<b>\$ 3,000.00</b>

El registro contable anterior origina un pasivo por impuesto diferido debido a la revaluación del activo, cuenta que será eliminada durante el resto de la vida útil, a través de la diferencia entre las depreciaciones causadas por el Impuesto Sobre la Renta no permite la deducción del gasto por depreciación de un activo revaluado, mientras que la normativa contable internacional si lo considera.

A continuación, se presenta el estado de situación financiera, en el cual se muestra la inclusión del pasivo por impuesto diferido en el 2015, producto de las diferencias entre la legislación salvadoreña y la normativa contable internacional.

LOS CONSTRUCTORES, S.A. DE C.V.  
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA  
AL 31 DE DICIEMBRE 2015  
EXPRESADO EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

<u>ACTIVO</u>	NOTAS
<b><u>ACTIVO CORRIENTE</u></b>	
EFFECTIVO Y EQUIVALENTES	\$ 250,000.00
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR	\$ 70,000.00
INVENTARIOS	\$ 65,000.00
<b><u>ACTIVO NO CORRIENTE</u></b>	
PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	\$ 60,000.00
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	\$ 10,000.00
PROPIEDADES DE INVERSIÓN	\$ 40,794.85
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR	\$ 19,500.00
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>\$ 495,294.85</b>
<b><u>PASIVO</u></b>	
<b><u>PASIVO CORRIENTE</u></b>	
PROVEEDORES	\$ 133,786.65
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR	\$ 38,000.00
PROVISIONES RETENCIONES Y DESCUENTOS	\$ 18,000.00
IMPUESTO POR PAGAR	\$ 76,866.79
<b><u>PASIVO NO CORRIENTE</u></b>	
PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO	1 \$ 900.00
<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>\$ 266,653.44</b>
<b><u>PATRIMONIO</u></b>	
CAPITAL SOCIAL	\$ 30,000.00
RESERVA LEGAL	\$ 19,285.57
SUPERAVIT POR REVALUACION	\$ 2,100.00
UTILIDADES DEL PRESENTE EJERCICIO	\$ 179,355.84
<b>TOTAL PASIVO MAS PATRIMONIO</b>	<b>\$ 495,294.85</b>

**Nota 1:** Los \$900.00 presentados como pasivo por impuesto diferido corresponden a la diferencia en el Impuesto sobre la Renta resultante de la aplicación del método de la revaluación en una maquinaria que forma parte de Propiedad Planta y Equipo.

En el año 2016 contablemente la empresa registrara la depreciación de la maquinaria a su valor en libros actual entre el periodo que resta de vida útil, en este caso serían 3 años, pero debido a que la ley del Impuesto sobre la Renta no nos permite deducirnos gastos generados como producto de una revaluación, esto genera una diferencia que ayudara a eliminar el pasivo por impuesto diferido originado en el 2015. Para ejemplar dicha situación se presentan a continuación dos estados de resultado tomando en cuenta en uno lo señalado por la las NIIF para las PYMES y en el otro la legislación salvadoreña.

**Cálculos:**

De acuerdo a la ley del Impuesto sobre la Renta de El Salvador la depreciación acumulada por la maquinaria debería ser la siguiente durante el transcurso de su vida útil:

Costo de adquisición	\$15,000.00
Vida Útil	5 Años
Depreciación Anual	<u>\$3,000.00</u>
(Costo de adquisición/Vida útil)	

Fecha	Depreciacion Anual	Depreciacion Acumulada	Valor en Libros
31/12/2015		\$ -	\$ 15,000.00
31/12/2016	\$ 3,000.00	\$ 3,000.00	\$ 12,000.00
31/12/2017	\$ 3,000.00	\$ 6,000.00	\$ 9,000.00
31/12/2018	\$ 3,000.00	\$ 9,000.00	\$ 6,000.00
31/12/2019	\$ 3,000.00	\$ 12,000.00	\$ 3,000.00
31/12/2020	\$ 3,000.00	\$ 15,000.00	\$ -

**Tabla 5: Calculo Depreciación**

Sin embargo, debido a que se realizó la revaluación del activo en el 2017 de acuerdo a las NIIF el cálculo de la depreciación acumulada debería ser de la siguiente manera:

Nuevo valor depreciable.	\$12,000.00
Vida útil restante.	3 años
Depreciación Acumulada:	\$4,000.00

(Nuevo valor depreciable/vida útil restante)

Fecha	Depreciacion Anual	Depreciacion Acumulada	Valor en Libros
31/12/2017			\$ 12,000.00
31/12/2018	\$ 4,000.00	\$ 4,000.00	\$ 8,000.00
31/12/2019	\$ 4,000.00	\$ 8,000.00	\$ 4,000.00
31/12/2020	\$ 4,000.00	\$ 12,000.00	\$ -

**Tabla 6: Calculo Depreciación**

En resumen, para el año 2018 se tienen las siguientes cifras de depreciación:

Fecha	Depreciacion LEY	Depreciacion NIIF	Diferencia
31/12/2018	\$ 3,000.00	\$ 4,000.00	\$ 1,000.00

**Tabla 7: Diferencias de Depreciación**

Como se puede observar el efecto de haber cambiado del método del costo al método de la revaluación provoco una diferencia en la depreciación de \$1,000.00. La cual desaparecerá hasta que la vida útil del activo se agote y tendrá el mismo efecto con el pasivo por impuesto diferido originado en el 2017.

Para conocer sus efectos en los estados financieros de la entidad se presentan a continuación el estado de resultados de acuerdo a la normativa y la legislación salvadoreña.

Al examinar los estados de resultados se puede identificar la diferencia de \$1,000.00 en los gastos de administración producto de la desigualdad en el gasto por depreciación de la maquinaria, dicho cambio provoca que la diferencia del Impuesto sobre la Renta para el año 2018 entre la normativa y la legislación sea de \$300.00, situación que se repetirá en el 2019 y 2020. Hasta terminar con la vida útil del activo.

En este caso, dicha diferencia ayuda a revertir en la partida de cierre del periodo contable, el pasivo por impuesto diferido reconocido en el 2017 como parte del cambio de política.

<b>FECHA</b>	<b>CONCEPTO</b>	<b>PARCIAL</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
31/12/2018	<b><u>Partida N°5</u></b>			
	<u>Perdida y Ganancias</u>		\$ 209,100.00	
	<u>Pasivo Por Impuesto Diferido</u>		\$ 300.00	
	<u>Reserva Legal</u>			\$ 14,707.00
	<u>Impuesto por Pagar</u>			\$ 58,617.90
	<u>Utilidad del Ejercicio</u>			\$ 136,075.10
	Asiento de cierre 2018			
	Total		<b>\$ 209,400.00</b>	<b>\$ 209,400.00</b>

El estado de situación financiera experimentara una reducción del valor del pasivo por impuesto diferido producto de la diferencia entre el cálculo del ISR.

LOS CONSTRUCTORES, S.A. DE C.V.  
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA  
AL 31 DE DICIEMBRE 2018  
EXPRESADO EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

<u>ACTIVO</u>	NOTAS
<b><u>ACTIVO CORRIENTE</u></b>	
EFFECTIVO Y EQUIVALENTES	\$ 200,000.00
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR	\$ 40,000.00
INVENTARIOS	\$ 55,000.00
<b><u>ACTIVO NO CORRIENTE</u></b>	
PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	\$ 60,000.00
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	\$ 10,000.00
PROPIEDADES DE INVERSIÓN	\$ 40,000.00
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR	\$ 19,500.00
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>\$ 424,500.00</b>
<b><u>PASIVO</u></b>	
<b><u>PASIVO CORRIENTE</u></b>	
PROVEEDORES	\$ 127,705.15
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR	\$ 38,794.85
PROVISIONES RETENCIONES Y DESCUENTOS	\$ 18,000.00
IMPUESTO POR PAGAR	\$ 58,617.90
<b><u>PASIVO NO CORRIENTE</u></b>	
PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO	1 \$ 600.00
<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>\$ 243,717.90</b>
<b><u>PATRIMONIO</u></b>	
CAPITAL SOCIAL	\$ 30,000.00
RESERVA LEGAL	\$ 14,707.00
UTILIDADES DEL PRESENTE EJERCICIO	\$ 136,075.10
<b>TOTAL PASIVO MAS PATRIMONIO</b>	<b>\$ 424,500.00</b>

**Nota 1:** El pasivo por impuesto diferido reconocido en los estados financieros corresponde al efecto de la revaluación de una maquinaria de propiedad planta y equipo durante el ejercicio contable del 2017.

El efecto de la revaluación de los activos como anteriormente se ha mencionado afectara los estados financieros hasta el momento que se haya terminado la vida útil estimada de la maquinaria. Para efectos ilustrativos se anexan los registros contables y los estados financieros del 2019 y 2020.

**ESTADO DE RESULTADOS**  
**AL 31 DE DICIEMBRE DE DOS MIL DIECINUEVE**  
**EXPRESADO EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA**

	<b>LEY</b>	<b>NIIF</b>
<b>VENTAS</b>	\$ 350,000.00	\$ 350,000.00
- COSTO DE VENTAS	\$ 45,000.00	\$ 45,000.00
<b>= UTILIDAD BRUTA</b>	\$ 305,000.00	\$ 305,000.00
<b>- GASTO DE OPERACIÓN</b>		
GASTO DE VENTA	\$ 20,000.00	\$ 21,000.00
GASTO DE ADMINISTRACION	\$ 9,000.00	\$ 9,000.00
<b>= UTILIDAD DE OPERACIÓN</b>	\$ 276,000.00	\$ 275,000.00
+ PRODUCTOS FINANCIEROS	\$ 30,000.00	\$ 30,000.00
- GASTOS FINANCIEROS	\$ 700.00	\$ 700.00
 <b>UTILIDAD ANTES DE IMPUESTO</b>		
<b>= Y RESERVA</b>	\$ 305,300.00	\$ 304,300.00
- RESERVA LEGAL	\$ 21,371.00	\$ 21,371.00
<b>= UTILIDAD ANTES DE IMPUESTO</b>	\$ 283,929.00	\$ 282,929.00
- IMPUESTO SOBRE LA RENTA	\$ 85,178.70	\$ 84,878.70
<b>= UTILIDAD NETA</b>	\$ 198,750.30	\$ 198,050.30

El registro contable del 2019 sería el siguiente:

<b>FECHA</b>	<b>CONCEPTO</b>	<b>PARCIAL</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
31/12/2019	<b><u>Partida N°6</u></b>			
	<u>Perdida y Ganancias</u>		\$ 304,300.00	
	<u>Pasivo Por Impuesto Diferido</u>		\$ 300.00	
	<u>Reserva Legal</u>			\$ 21,371.00
	<u>Impuesto por Pagar</u>			\$ 85,178.70
	<u>Utilidad del Ejercicio</u>			\$ 198,050.30
	Asiento de cierre 2019			
	Total		<b>\$ 304,600.00</b>	<b>\$ 304,600.00</b>

Como parte de la reversión del pasivo por impuesto diferido en el asiento de cierre del ejercicio contable del 2019 se puede observar en el estado de situación financiero la disminución que ha venido experimentando desde el 2017 cuando se hizo el reconocimiento inicial.

LOS CONSTRUCTORES, S.A. DE C.V.  
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA  
AL 31 DE DICIEMBRE 2019  
EXPRESADO EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

<u>ACTIVO</u>	<u>NOTAS</u>
<b><u>ACTIVO CORRIENTE</u></b>	
EFFECTIVO Y EQUIVALENTES	\$ 150,000.00
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR	\$ 75,000.00
INVENTARIOS	\$ 80,000.00
<b><u>ACTIVO NO CORRIENTE</u></b>	
PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	\$ 90,000.00
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	\$ 30,000.00
PROPIEDADES DE INVERSIÓN	\$ 66,300.69
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR	\$ 25,784.38
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>\$ 517,085.07</b>
<b><u>PASIVO</u></b>	
<b><u>PASIVO CORRIENTE</u></b>	
PROVEEDORES	\$ 134,437.25
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR	\$ 29,747.30
PROVISIONES RETENCIONES Y DESCUENTOS	\$ 18,000.52
IMPUESTO POR PAGAR	\$ 85,178.70
<b><u>PASIVO NO CORRIENTE</u></b>	
PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO	1 \$ 300.00
<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>\$ 267,663.77</b>
<b><u>PATRIMONIO</u></b>	
CAPITAL SOCIAL	\$ 30,000.00
RESERVA LEGAL	\$ 21,371.00
UTILIDADES DEL PRESENTE EJERCICIO	\$ 198,050.30
<b>TOTAL PASIVO MAS PATRIMONIO</b>	<b>\$ 517,085.07</b>

**Nota 1:** El pasivo por impuesto diferido reconocido en los estados financieros corresponde al efecto de la revaluación de una maquinaria de propiedad planta y equipo durante el ejercicio contable del 2017.

Durante el periodo del 2020, los estados de resultados serían los siguientes:

ESTADO DE RESULTADOS			
AL 31 DE DICIEMBRE DE DOS MIL VEINTE			
EXPRESADO EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA			
	<b>LEY</b>		<b>NIIF</b>
<b>VENTAS</b>	\$375,000.00	\$	375,000.00
- COSTO DE VENTAS	\$ 45,000.00	\$	45,000.00
= <b>UTILIDAD BRUTA</b>	\$330,000.00	\$	330,000.00
- <b>GASTO DE OPERACIÓN</b>			
GASTO DE VENTA	\$ 24,000.00	\$	25,000.00
GASTO DE ADMINISTRACION	\$ 10,000.00	\$	10,000.00
= <b>UTILIDAD DE OPERACIÓN</b>	\$296,000.00	\$	295,000.00
+ PRODUCTOS FINANCIEROS	\$ 30,000.00	\$	30,000.00
- GASTOS FINANCIEROS	\$ 800.00	\$	800.00
<b>UTILIDAD ANTES DE IMPUESTO</b>			
= <b>Y RESERVA</b>	\$325,200.00	\$	324,200.00
- RESERVA LEGAL	\$ 22,764.00	\$	22,764.00
= <b>UTILIDAD ANTES DE IMPUESTO</b>	\$302,436.00	\$	301,436.00
- IMPUESTO SOBRE LA RENTA	\$ 90,730.80	\$	90,430.80
= <b>UTILIDAD NETA</b>	\$211,705.20	\$	211,005.20

El registro contable desarrollado en el año 2020 como parte del proceso de cierre del ejercicio contable quedaría reflejado de la siguiente manera:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2020	<b>Partida N°7</b>			
	<u>Perdida y Ganancias</u>		\$ 324,200.00	
	<u>Pasivo Por Impuesto Diferido</u>		\$ 300.00	
	<u>Reserva Legal</u>			\$ 22,764.00
	<u>Impuesto por Pagar</u>			\$ 90,730.80
	<u>Utilidad del Ejercicio</u>			\$ 211,005.20
	Asiento de cierre 2020			
	Total		<b>\$ 324,500.00</b>	<b>\$ 324,500.00</b>

Una vez reconocida la diferencia temporaria que se ha venido amortizando desde el 2017, se puede observar en el estado de situación financiera del 2020 que el pasivo por impuesto diferido ha sido liquidado en el mismo periodo que la maquinaria completo su vida útil. Por lo cual dicha cuenta ya no se refleja en el estado de situación financiera de este año.

<b>Pasivo por Impuesto Diferido</b>	
	\$ 900.00 Partida N°4
Partida N°5 \$ 300.00	
Partida N°6 \$ 300.00	
Partida N°7 \$ 300.00	
<b>\$ 900.00</b>	<b>\$ 900.00</b>
<b>\$ -</b>	<b>\$ -</b>

LOS CONSTRUCTORES, S.A. DE C.V.  
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA  
AL 31 DE DICIEMBRE 2020  
EXPRESADO EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

<u>ACTIVO</u>	<u>NOTAS</u>	<u>ORIGINAL</u>
<b><u>ACTIVO CORRIENTE</u></b>		
EFFECTIVO Y EQUIVALENTES	\$	200,000.00
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR	\$	42,237.55
INVENTARIOS	\$	<u>60,000.00</u>
<b><u>ACTIVO NO CORRIENTE</u></b>		
PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	\$	97,500.00
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	\$	50,000.00
PROPIEDADES DE INVERSIÓN	\$	67,000.00
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR	\$	<u>28,754.25</u>
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>\$</b>	<b><u>545,491.80</u></b>
<b><u>PASIVO</u></b>		
<b><u>PASIVO CORRIENTE</u></b>		
PROVEEDORES	\$	132,991.80
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR	\$	40,000.00
PROVISIONES RETENCIONES Y DESCUENTOS	\$	18,000.00
IMPUESTO POR PAGAR	\$	<u>90,730.80</u>
<b><u>PASIVO NO CORRIENTE</u></b>		
<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>\$</b>	<b><u>281,722.60</u></b>
<b><u>PATRIMONIO</u></b>		
CAPITAL SOCIAL	\$	30,000.00
RESERVA LEGAL	\$	22,764.00
UTILIDADES DEL PRESENTE EJERCICIO	\$	<u>211,005.20</u>
<b>TOTAL PASIVO MAS PATRIMONIO</b>	<b>\$</b>	<b><u>545,491.80</u></b>

Al final del 2020 la maquinaria ha completado su vida útil y de igual forma el pasivo por impuesto diferido ha sido liquidado por lo cual no se ve reflejado en el estado de situación financiera. Por lo cual este año no existe información a revelar en los estados financieros correspondiente al efecto de la revaluación de la maquinaria de propiedad planta y equipo del 2017.

### **5.2.7.2 Por cambio voluntario**

El párrafo 10.14, establece los requerimientos para la información a revelar cuando un cambio de política contable sea voluntario y tenga un efecto en los periodos corrientes o periodos anteriores, como se muestra a continuación:

- La naturaleza del cambio en la política contable
- Las razones por la cual la nueva política contable suministra información más fiable y relevante.
- En la medida que sea practicable, el importe del ajuste para cada partida de los estados financieros, mostrando por separado:
  - El periodo corriente
  - El periodo anterior presentado y
  - Periodos anteriores a los presentados, de forma agregada.
- Una explicación en el caso que sea impracticable determinar los importes anteriores.

#### **Ejemplo 11**

Debido a la dificultad de encontrar un ejemplo conforme a lo que establece la NIIF Pymes, se ha decidido expresar un ejemplo tomando como base las NIIF Completas.

El 01 de abril de 2016, la entidad Los Constructores, S.A. de C.V., adquiere un terreno como Propiedad de Inversión, a un valor de \$40,000.00, la entidad utilizará como política de medición el modelo del costo, se pagaron servicios al notario Serapio Paz, para la escrituración del inmueble, por un valor de \$200.00, más IVA., además se cancela para la inscripción del terreno al Registro de la Propiedad Raíz e Hipoteca la cantidad de \$0.63 por cada centena o fracción de centena según lo establece el Decreto Legislativo N.592, de fecha 29 de noviembre de 2001, la cual fue reformada, según Decreto N.838, de fecha 01 de diciembre de 2005, así también se pagó el Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces,

que corresponde a un equivalente del 3% sobre el exceso de C\$250,000.00 Colones, de acuerdo a lo que establece el artículo 4 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces.

### Solución

En el registro contable se detalla la adquisición del terreno.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
01/04/2016	<b><u>Partida N°1</u></b>			
	<u>Propiedades de Inversión</u>		\$ 40,000.00	
	Terreno			\$ 40,000.00
	<u>Efectivo y Equivalentes</u>			
	Por compra de Terreno.			
	<b>Total</b>		<b>\$ 40,000.00</b>	<b>\$ 40,000.00</b>

Por pago de servicios notariales por escrituración del terreno.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
01/04/2016	<b><u>Partida N°2</u></b>			
	<u>Propiedades de Inversión</u>		\$ 200.00	
	Terreno			
	<u>Credito Fiscal IVA</u>		\$ 26.00	
	<u>Efectivo y Equivalentes</u>			\$ 206.00
	<u>Impuesto Sobre la Renta</u>			\$ 20.00
	Renta 10%			
	Por pago de servicios notariales a don Serapio Paz			
	<b>Total</b>		<b>\$ 226.00</b>	<b>\$ 226.00</b>

A continuación, se efectúa el pago de la inscripción del terreno al Registro de la propiedad Raíz e Hipoteca el cual corresponde a \$ 0.63 por cada \$100.00 y el impuesto a la transferencia

de bienes raíces que es el 3% sobre el exceso de C\$250,000.00 que establece el artículo 4 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces.

**Calculo:**

**Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces**

$$\frac{C\$ 250,000}{\$ 8.75} = \$28,571.43$$

Hasta los \$28,571.43 esta exento de impuesto, en este caso como sobrepasa, el impuesto se aplican a los \$11,428.57

$$\begin{aligned}
 & \$40,000.00 \rightarrow \text{Costo de Terreno} \\
 & - \underline{\$28,571.43} \\
 & \quad \$11,428.57 \times 3\% \\
 & = \$ \quad \mathbf{342.85} \rightarrow \text{Impuesto a la Ley de Transferencia de Bienes Raices}
 \end{aligned}$$

**Inscripcion del terreno al Registro de la Propiedad Raiz e Hipoteca**

$$\frac{\$40,000.00}{\$ 100.00} = \$400.00 \text{ centenares}$$

$$400 \times \$ 0.63 = \$ \mathbf{252.00}$$

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
1/4/2016	<b><u>Partida N°3</u></b>			
	<u>Propiedades de Inversión</u>		\$ 594.85	
	Terreno			\$ 594.85
	<u>Efectivo y Equivalentes</u>			
	Impuesto a la Transferencia de Bienes Raices	\$ 342.85		
	Inscripcion Bienes Raices	\$ 252.00		
	Por pago de derecho de inscripcion, y del impuesto a la Transferencia de Bienes Raices.			
	<b>Total</b>		<b>\$ 594.85</b>	<b>\$ 594.85</b>

En diciembre del año 2018, la entidad decide cambiar la política contable de medición del terreno midiéndolo al valor razonable, el cual es de \$50,000.00, al 31 de diciembre de 2018

la entidad logro determinar los valores razonables de los años 2016 y 2017, siendo ellos \$44,000.00 y \$47,500.00

Para efectos de ilustración los registros contables que se hubieran realizado si la política que la entidad aplica fuera el modelo del valor razonable son los siguientes.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2016	<b><u>Partida N°X1</u></b>			
	<u>Propiedades de Inversión</u>		\$ 3,205.15	
	Terreno			\$ 3,205.15
	<u>Utilidades no Realizadas</u>			
	Ajuste por el Cambio de Política Contable.			
	<b>Total</b>		<b>\$ 3,205.15</b>	<b>\$ 3,205.15</b>

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2017	<b><u>Partida N°X2</u></b>			
	<u>Propiedades de Inversión</u>		\$ 3,500.00	
	Terreno			\$ 3,500.00
	<u>Utilidades no Realizadas</u>			
	Ajuste por el Cambio de Política Contable.			
	<b>Total</b>		<b>\$ 3,500.00</b>	<b>\$ 3,500.00</b>

Pero no era esta la política que la entidad aplicó, por lo que, al 01 de enero de 2018 el registro contable se debe hacer afectando la cuenta de utilidades acumuladas, de la forma siguiente:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
1/1/2018	<b>Partida N°4</b>			
	Propiedades de Inversión		\$ 6,705.15	
	Terreno			
	Ganancias Acumuladas			\$ 6,034.64
	Pasivo por Impuesto Diferido			\$ 670.52
	Ajuste por el Cambio de Política Contable.			
	<b>Total</b>		<b>\$ 6,705.15</b>	<b>\$ 6,705.15</b>

El valor de \$670.52, surgió de aplicar el 10% sobre \$6,705.15, de acuerdo a lo que establece el artículo 42 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y considerando también la sección 29 Impuesto a las Ganancias de la NIIF PYMES, en sus párrafos 3 literal f) y 6

El Párrafo 29.3 f) nos indica la forma en que *“una entidad contabilizara el impuesto a las ganancias siguiendo lo siguiente; medirá los activos y pasivos por impuestos diferidos a un importe que incluya el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales, usando las tasas impositivas, que se hayan aprobado, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, al final del periodo sobre el que se informa, que se espera que sean aplicables cuando se realice el activo por impuestos diferidos o se liquide el pasivo por impuestos diferidos.(Párrafo 29.3, literal f).”*

Por otra parte, el párrafo 29.6 establece que *“una entidad medirá un pasivo (o activo) por impuestos corrientes a los importes que se esperen pagar (o recuperar) usando las tasas impositivas y la legislación que haya sido aprobada, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha sobre la que se informa. Una entidad considerará las tasas impositivas cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado cuando los*

*sucesos futuros requeridos por el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado ni sea probable que lo hagan (Párrafo 29.6)”*

De acuerdo al párrafo 29.28 el pasivo por impuesto diferido aparecerá en el estado de situación financiera en el pasivo no corriente.

La cuenta de Ganancias Acumuladas afecta directamente al patrimonio, no se ve reflejada en el Estado de Resultado Integral.

La cuenta de Propiedades de Inversión posee un saldo en libros originado por:

Costo de Adquisición		\$ 40,000.00
Servicios Notariales		\$ 200.00
Impuestos		\$ 594.85
A la Transferencia de Bienes Raíces	\$342.85	
Inscripcion de Bienes Raíces	\$252.00	
Ganancia Acumuladas		\$ 6,705.15
Valor del Activo al 31/12/2017		\$ <b>47,500.00</b>
Valor Razonable al 31/12/2018		\$ 2,500.00
Valor del Activo		\$ <b>50,000.00</b>

El aumento en el valor razonable de la cuenta de Propiedades de Inversión afecta las ganancias acumuladas antes de reserva e impuesto, aumentando el Impuesto sobre la Renta.

Al 31 de diciembre de 2018, la entidad contabilizara el cambio de política efectuando el siguiente registro contable considerando que el valor razonable a esa fecha es de **\$50,000.00**.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2018	<b>Partida N° 5</b>			
	Propiedades de Inversión		\$ 2,500.00	
	Terreno			\$ 2,500.00
	Utilidad no Realizada			
	Ajuste por el Cambio de Política Contable.			
	<b>Total</b>		<b>\$ 2,500.00</b>	<b>\$ 2,500.00</b>

De conformidad al párrafo 10.12, se presentará la aplicación retroactiva de un cambio en política contable y así mismo lo establecido en el párrafo 10.14 de un cambio voluntario que tenga un efecto en el periodo corriente o en periodos anteriores, con el fin de dar a conocer la información a revelar de un cambio de política contable que la entidad realizó en enero de 2018, mostraremos los estados financieros re-expresados para el ejercicio 2016 y 2017.

LOS CONSTRUCTORES, S.A. DE C.V.  
ESTADO DEL RESULTADO INTEGRAL  
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2016  
EXPRESADO EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

	NOTA	ORIGINAL	REEXPRESION
<b>VENTAS</b>		\$ 300,000.00	\$ 300,000.00
- COSTO DE VENTAS		\$ 45,000.00	\$ 45,000.00
<b>= UTILIDAD BRUTA EN VENTAS</b>		\$ 255,000.00	\$ 255,000.00
- <b>GASTOS DE OPERACIÓN</b>			
GASTOS DE ADMINISTRACIÓN		\$ 3,000.00	\$ 3,000.00
GASTOS DE VENTA		\$ 2,500.00	\$ 2,500.00
<b>= UTILIDAD DE OPERACIÓN</b>		\$ 249,500.00	\$ 249,500.00
+ PRODUCTOS FINANCIEROS		\$ 26,008.20	\$ 26,008.20
+ UTILIDAD NO REALIZADA	1		\$ 3,205.15
<b>= UTILIDAD ANTES DE RESERVA E IMPUESTO</b>		\$ 275,508.20	\$ 278,713.35
- RESERVA LEGAL		\$ 19,285.57	\$ 19,285.57
<b>= UTILIDAD ANTES DE IMPUESTO</b>		\$ 256,222.63	\$ 259,427.78
- IMPUESTO SOBRE LA RENTA	2	\$ 76,866.79	\$ 77,187.30
<b>= UTILIDAD NETA</b>		\$ 179,355.84	\$ 182,240.48

**Nota 1.** La cuenta de Utilidad no realizada, fue originada por el aumento en el valor razonable de la cuenta de Propiedades de Inversión, lo cual aumento la utilidad antes de reserva e impuesto.

**Nota 2.** El Impuesto sobre la Renta fue determinado con base a las utilidades ordinarias y extraordinarias con una tasa del 30% y del 10% respectivamente, según el siguiente detalle:

Impuesto sobre la Renta Ordinario	\$ 256,222.63	X	30%	=	\$76,866.79
Impuesto sobre la Renta Extraordinario	\$ 3,205.15	X	10%	=	\$ 320.52
Impuesto sobre la Renta					<u><b>\$77,187.30</b></u>

LOS CONSTRUCTORES, S.A. DE C.V.  
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA  
AL 31 DE DICIEMBRE 2016  
EXPRESADO EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

<u>ACTIVO</u>	NOTAS	ORIGINAL	REEXPRESIÓN
<b><u>ACTIVO CORRIENTE</u></b>			
EFFECTIVO Y EQUIVALENTES		\$ 250,000.00	\$ 250,000.00
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR		\$ 50,000.00	\$ 50,000.00
INVENTARIOS		\$ 65,000.00	\$ 65,000.00
<b><u>ACTIVO NO CORRIENTE</u></b>			
PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO		\$ 60,000.00	\$ 60,000.00
(-)DEPRECIACIÓN ACUMULADA		\$ 10,000.00	\$ 10,000.00
PROPIEDADES DE INVERSIÓN	3	\$ 40,794.85	\$ 44,000.00
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR		\$ 19,500.00	\$ 19,500.00
<b>TOTAL ACTIVO</b>		<b>\$ 475,294.85</b>	<b>\$ 478,500.00</b>
<b><u>PASIVO</u></b>			
<b><u>PASIVO CORRIENTE</u></b>			
PROVEEDORES		\$ 133,786.65	\$ 133,786.65
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR		\$ 18,000.00	\$ 18,000.00
PROVISIONES RETENCIONES Y DESCUENTOS		\$ 18,000.00	\$ 18,000.00
IMPUESTO POR PAGAR		\$ 76,866.79	\$ 76,866.79
<b><u>PASIVO NO CORRIENTE</u></b>			
PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO	4		\$ 320.51
<b>TOTAL PASIVO</b>		<b>\$ 246,653.44</b>	<b>\$ 246,973.95</b>
<b><u>PATRIMONIO</u></b>			
CAPITAL SOCIAL		\$ 30,000.00	\$ 30,000.00
RESERVA LEGAL		\$ 19,285.57	\$ 19,285.57
UTILIDADES DEL PRESENTE EJERCICIO	5	\$ 179,355.84	\$ 182,240.48
<b>TOTAL PASIVO MAS PATRIMONIO</b>		<b>\$ 475,294.85</b>	<b>\$ 478,500.00</b>

**Nota 3.** La cuenta Propiedades de Inversión, fue modificada por el cambio de política por un aumento en el valor razonable de \$3,205.15.

**Nota 4.** Se origina un pasivo por impuesto diferido porque la Utilidad no Realizada hizo un aumento en la obligación y pago del impuesto.

**Nota 5.** La cuenta Utilidades del presente ejercicio está aumentada, en un valor de \$2,884.64, el cual está conformado por la utilidad no realizada por cambio en el valor razonable del ejercicio 2016, la cual se acumuló como ganancia con un valor de \$3,205.15, menos el 10% de Impuesto sobre la Renta que es \$320.51.

Al 31 de diciembre de dos mil diecisiete los estados quedarían reexpresados como sigue a continuación:

LOS CONSTRUCTORES, S.A. DE C.V.  
ESTADO DEL RESULTADO INTEGRAL  
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2017  
EXPRESADO EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

	NOTA	ORIGINAL	REEXPRESION
<b>VENTAS</b>		\$ 250,000.00	\$ 250,000.00
- COSTO DE VENTAS		\$ 50,000.00	\$ 50,000.00
<b>= UTILIDAD BRUTA EN VENTAS</b>		\$ 200,000.00	\$ 200,000.00
<b>- GASTOS DE OPERACIÓN</b>			
GASTOS DE ADMINISTRACIÓN		\$ 7,000.00	\$ 7,000.00
GASTOS DE VENTA		\$ 3,000.00	\$ 3,000.00
<b>= UTILIDAD DE OPERACIÓN</b>		\$ 190,000.00	\$ 190,000.00
+ PRODUCTOS FINANCIEROS		\$ 24,000.00	\$ 24,000.00
+ UTILIDAD NO REALIZADA	1		\$ 3,500.00
<b>UTILIDAD ANTES DE RESERVA E</b>			
<b>= IMPUESTO</b>		\$ 214,000.00	\$ 217,500.00
- RESERVA LEGAL		\$ 14,980.00	\$ 14,980.00
<b>= UTILIDAD ANTES DE IMPUESTO</b>		\$ 199,020.00	\$ 202,520.00
- IMPUESTO SOBRE LA RENTA	2	\$ 59,706.00	\$ 60,056.00
<b>= UTILIDAD NETA</b>		\$ 139,314.00	\$ 142,464.00

**Nota 1.** La cuenta de utilidad no realizada fue originada por un aumento al valor razonable en \$3,500.00, se tenía un valor en libros de \$44,000.00, para el año de 2018 la entidad se dio

cuenta que el valor razonable para el ejercicio de 2017 fue de \$47,500.00, por lo que decide reexpresar la información de los estados financieros considerando la nueva aplicación de política contable como si la medición desde el inicio fue al valor razonable.

**Nota 2.** El impuesto sobre la Renta aumento con un valor de \$350.00, generado por la utilidad no realizada, a la cual se le aplicó una tasa del 10% de impuesto sobre la renta.

LOS CONSTRUCTORES, S.A. DE C.V.  
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA  
AL 31 DE DICIEMBRE 2017  
EXPRESADO EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

<u>ACTIVO</u>	NOTAS	ORIGINAL	REEXPRESIÓN
<b><u>ACTIVO CORRIENTE</u></b>			
EFFECTIVO Y EQUIVALENTES		\$ 200,000.00	\$ 200,000.00
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR		\$ 40,000.00	\$ 40,000.00
INVENTARIOS		\$ 55,000.00	\$ 55,000.00
<b><u>ACTIVO NO CORRIENTE</u></b>			
PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO		\$ 60,000.00	\$ 60,000.00
DEPRECIACIÓN ACUMULADA		\$ 10,000.00	\$ 10,000.00
PROPIEDADES DE INVERSIÓN	3	\$ 40,794.85	\$ 47,500.00
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR		\$ 19,500.00	\$ 19,500.00
<b>TOTAL ACTIVO</b>		<b>\$ 405,294.85</b>	<b>\$ 412,000.00</b>
<b><u>PASIVO</u></b>			
<b><u>PASIVO CORRIENTE</u></b>			
PROVEEDORES		\$ 125,294.85	\$ 125,294.85
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR		\$ 38,000.00	\$ 38,000.00
PROVISIONES RETENCIONES Y DESCUENTOS		\$ 15,000.00	\$ 15,000.00
IMPUESTO POR PAGAR		\$ 59,706.00	\$ 59,706.00
<b><u>PASIVO NO CORRIENTE</u></b>			
PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO	4		\$ 670.51
<b>TOTAL PASIVO</b>		<b>\$ 238,000.85</b>	<b>\$ 238,671.36</b>
<b><u>PATRIMONIO</u></b>			
CAPITAL SOCIAL		\$ 13,000.00	\$ 13,000.00
RESERVA LEGAL		\$ 14,980.00	\$ 14,980.00
UTILIDADES DEL PRESENTE EJERCICIO		\$ 139,314.00	\$ 142,464.00
UTILIDADES ACUMULADAS	5		\$ 2,884.64
<b>TOTAL PASIVO MAS PATRIMONIO</b>		<b>\$ 405,294.85</b>	<b>\$ 412,000.00</b>

**Nota 3.** La cuenta de Propiedades de Inversión se ve afectada por la diferencia en el valor razonable de la inversión y el cambio en la política.

**Nota 4.** Se origina un pasivo por impuesto diferido porque la Utilidad no Realizada hizo un aumento en la obligación y pago del impuesto.

**Nota 5.** La cuenta Utilidades Acumuladas está conformada por la utilidad del ejercicio 2016, la cual fue aumentada por la utilidad no realizada por el cambio en el valor razonable de las Propiedades de Inversión, cuenta que para 2017 es una utilidad acumulada con un valor de \$2,884.64.

El cambio de política contable se realizó en enero de 2018, por lo que, al presentar la información a revelar en los estados financieros, se hace en el estado de resultados real, es decir del periodo corriente haciendo una comparación con el estado de resultado integral de 2017, de lo antes expresado ilustramos lo siguiente:

LOS CONSTRUCTORES, S.A. DE C.V.  
ESTADO DEL RESULTADO INTEGRAL COMPARATIVO  
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018  
EXPRESADO EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

	NOTAS	2018	2017
<b>VENTAS</b>		\$ 325,000.00	\$ 250,000.00
- COSTO DE VENTAS		\$ 100,000.00	\$ 50,000.00
<b>= UTILIDAD BRUTA EN VENTAS</b>		\$ 225,000.00	\$ 200,000.00
<b>- GASTOS DE OPERACIÓN</b>			
GASTOS DE ADMINISTRACIÓN		\$ 15,000.00	\$ 7,000.00
GASTOS DE VENTA		\$ 9,000.00	\$ 3,000.00
<b>= UTILIDAD DE OPERACIÓN</b>		\$ 201,000.00	\$ 190,000.00
+ PRODUCTOS FINANCIEROS		\$ 20,000.00	\$ 24,000.00
+ UTILIDAD NO REALIZADA	1	\$ 2,500.00	\$ 3,500.00
<b>UTILIDAD ANTES DE RESERVA E</b>			
<b>= IMPUESTO</b>		\$ 223,500.00	\$ 217,500.00
- RESERVA LEGAL		\$ 15,645.00	\$ 14,980.00
<b>= UTILIDAD ANTES DE IMPUESTO</b>		\$ 207,855.00	\$ 202,520.00
- IMPUESTO SOBRE LA RENTA		\$ 62,159.00	\$ 60,056.00
<b>= UTILIDAD NETA</b>		\$ 145,696.00	\$ 142,464.00

**Cálculo de Impuesto sobre la Renta**

Utilidad Antes de Impuesto	\$205,530.00 X 30% =	\$61,659.00	\$ 61,909.00
Utilidad no Realizada	\$2,500.00 X 10% =		\$ 250.00
Total de Impuesto sobre la Renta	=		<b>\$ 62,159.00</b>

Con respecto a la nota que acompaña al estado de resultado, relacionado con el cambio de política contable en el activo de propiedades de inversión, se expresa de la manera siguiente.

**Nota 1:** En el 2018, la entidad cambió voluntariamente su política contable para propiedades de inversión, midiéndola al modelo del valor razonable, anteriormente la entidad tenía medido el activo al modelo del costo. La gerencia considera que esta política proporciona información fiable y más relevante porque refleja los cambios habidos en el valor razonable en este tipo de activo. Este cambio en la política contable se ha registrado retroactivamente en los estados financieros correspondientes y la información comparativa para 2017, se ha re-expresado, el efecto del cambio consiste en un aumento de \$6,705.15, en ganancias acumuladas para el año que finalizó en 2017, registrando este efecto el 01 de enero de 2018.

Al primero de enero el efecto del cambio de política se refleja en ganancias acumuladas con \$6,705.15 y al 31 de diciembre la Utilidad no Realizada producto del cambio del valor razonable es de \$2,500.00

LOS CONSTRUCTORES, S.A. DE C.V.  
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA  
AL 31 DE DICIEMBRE 2018  
EXPRESADO EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

<u>ACTIVO</u>	NOTAS	
<b><u>ACTIVO CORRIENTE</u></b>		
EFFECTIVO Y EQUIVALENTES		\$ 150,000.00
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR		\$ 36,505.16
INVENTARIOS		\$ 60,000.00
<b><u>ACTIVO NO CORRIENTE</u></b>		
PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO		\$ 60,000.00
DEPRECIACIÓN ACUMULADA		\$ 10,000.00
PROPIEDADES DE INVERSIÓN	2	\$ 50,000.00
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR		\$ 19,500.00
<b>TOTAL ACTIVO</b>		<b>\$ 366,005.16</b>
<b><u>PASIVO</u></b>		
<b><u>PASIVO CORRIENTE</u></b>		
PROVEEDORES		\$ 49,800.00
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR		\$ 38,000.00
PROVISIONES RETENCIONES Y DESCUENTOS		\$ 18,000.00
IMPUESTO POR PAGAR	3	\$ 62,159.00
<b><u>PASIVO NO CORRIENTE</u></b>		
PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO		\$ 670.52
<b>TOTAL PASIVO</b>		<b>\$ 168,629.52</b>
<b><u>PATRIMONIO</u></b>		
CAPITAL SOCIAL		\$ 30,000.00
RESERVA LEGAL		\$ 15,645.00
UTILIDADES DEL PRESENTE EJERCICIO		\$ 145,696.00
UTILIDADES ACUMULADAS	4	\$ 6,034.64
<b>TOTAL PASIVO MAS PATRIMONIO</b>		<b>\$ 366,005.16</b>

**Nota 2.** Es un aumento a la cuenta de Propiedades de Inversión en \$2,500.00, dólares, ajustando el valor de medición por cambio de política para hacerlo llegar al valor razonable que para diciembre de 2018 es de \$50,000.00

**Nota 3.** El impuesto sobre la Renta aumento con un valor de \$250.00, generado por la utilidad no realizada, a la cual se le aplicó una tasa del 10% de impuesto sobre la renta.

**Nota 4.** La cuenta de Utilidades Acumuladas esta originada por los saldos reexpresados de los ejercicios anteriores 2016 con un valor de \$3,205.15 y 2017 con un valor de \$3,500.00 haciendo un total para la información a revelar de 2018 de \$6,705.15, por el cambio en el valor razonable en las propiedades de inversión, tal como se establece en la sección aplicando el cambio como si se hubiese utilizado la política desde el inicio cuando se adquirió la propiedad.

### **5.3 ESTIMACIONES CONTABLES.**

Un cambio en una estimación contable surge de acuerdo al párrafo 10.15 a partir de información que se ha obtenido después del reconocimiento inicial de la misma, estas variaciones no se deben considerar como errores debido a que los hechos que la causaron no estaban presentes cuando se ingresaron a la contabilidad de la empresa. Existen casos que estos cambios pueden llegar a ser confundidas también como un cambio en políticas contables, cuando eso surja la normativa señala que se debe utilizar la figura de cambio de estimaciones contables para esas situaciones. Debido a su naturaleza las estimaciones no corresponden a una verdad absoluta, las estimaciones sugieren el empleo del juicio profesional por parte de la persona encargada de la información financiera, con el objetivo de que los estados financieros presenten una imagen fiel de la realidad de la entidad inclusive cuando no puede medirse con precisión.

Un cambio en estimación contable puede surgir a partir de un estudio sobre el valor residual de un elemento de propiedad planta y equipo, de la vida útil o del método de depreciación, de un deterioro de las cuentas por cobrar y/o de inventarios y de una provisión relacionada a una demanda que la entidad pueda estar enfrentando, solo por mencionar algunos ejemplos.

Una vez se está seguro que nos enfrentamos a un caso de cambios de estimación contable, es importante mencionar que el párrafo 10.16 establece que debe realizarse una aplicación

prospectiva de los efectos del cambio de una estimación contable, ya sea que esta tenga impacto en el periodo actual o en algunos casos en periodos futuros.

### 5.3.1 Reconocimiento Prospectivo.

#### Ejemplo 12

Los Constructores S.A de C.V adquirió el 01 de enero de 2015 dos elementos de Propiedad Planta y equipo: Un edificio valorado en \$100,000.00 y el terreno sobre el cual se encuentra ubicado el edificio el cual tiene un costo de adquisición de \$25,000.00 (Impuestos relacionados con el registro de la raíz e hipotecas ya incluidos). La entidad determino una vida útil estimada de 20 años para el edificio aplicando el método de depreciación lineal.

#### Solución:

El 01 de enero de 2015 se realiza el registro del reconocimiento inicial del edificio y el terreno, el cual se ilustra de la siguiente manera:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
1/1/2015	<b><u>Partida N°1</u></b>			
	<u>Propiedad Planta y Equipo</u>		\$ 125,000.00	
	Edificio	\$ 100,000.00		
	Terreno	\$ 25,000.00		
	<u>Efectivo y Equivalente</u>			\$ 125,000.00
	Banco	\$ 125,000.00		
	Por compra de un edificio y un terreno			
	Total		<b>\$ 125,000.00</b>	<b>\$ 125,000.00</b>

Al finalizar el ejercicio del 2015 se realiza el cálculo de la depreciación considerando las siguientes cantidades:

Costo de adquisición \$100,000.00

Vida útil 20 años

Depreciación Acumulada Anual \$5,000.00

(Costo de adquisición/ Vida Útil)

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2015	<b>Partida N°2</b>			
	<u>Gasto de Administracion</u>		\$ 5,000.00	
	Depreciacion	\$ 5,000.00		
	<u>Depreciacion Acumulada</u>			\$ 50,000.00
	Edificio	\$ 50,000.00		
	Reconocimiento de la depreciacion 2015			
	Total		\$ 5,000.00	\$ 50,000.00

Para el caso de los ejercicios 2016, 2017 y 2018 el cálculo de la depreciación se mantiene.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2016	<b>Partida N°3</b>			
	<u>Gasto de Administracion</u>		\$ 5,000.00	
	Depreciacion	\$ 5,000.00		
	<u>Depreciacion Acumulada</u>			\$ 5,000.00
	Edificio	\$ 5,000.00		
	Reconocimiento de la depreciacion 2016			
	Total		\$ 5,000.00	\$ 5,000.00

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2017	<b>Partida N°4</b>			
	<u>Gasto de Administracion</u>		\$ 5,000.00	
	Depreciacion	\$ 5,000.00		
	<u>Depreciacion Acumulada</u>			\$ 5,000.00
	Edificio	\$ 5,000.00		
	Reconocimiento de la depreciacion 2017			
	Total		\$ 5,000.00	\$ 5,000.00

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2018	<b>Partida N°5</b>			
	<u>Gasto de Administracion</u>		\$ 5,000.00	
	Depreciacion	\$ 5,000.00		
	<u>Depreciacion Acumulada</u>			\$ 5,000.00
	Edificio	\$ 5,000.00		
	Reconocimiento de la depreciacion 2018			
	Total		\$ 5,000.00	\$ 5,000.00

Al 31 de diciembre del 2018, el valor en libros del edificio es de \$80,000.00 y la depreciación acumulada asciende a \$20,000.00, según detalle:

Fecha	Depreciacion Anual	Depreciacion Acumulada	Valor en Libros
31/12/2015		\$ -	\$ 100,000.00
31/12/2016	\$ 5,000.00	\$ 5,000.00	\$ 95,000.00
31/12/2017	\$ 5,000.00	\$ 10,000.00	\$ 90,000.00
31/12/2018	\$ 5,000.00	\$ 15,000.00	\$ 85,000.00
31/12/2019	\$ 5,000.00	\$ 20,000.00	\$ 80,000.00

**Tabla 8: Depreciación**

El 31 de diciembre del 2018 la entidad determino por medio de un estudio realizado por un perito que el edificio donde están ubicadas las oficinas administrativas tiene una vida restante de 21 años. Llegando a 25 años de vida útil total.



Fecha	Depreciacion Anual	Depreciacion Acumulada	Valor en Libros
1/1/2019		\$ -	\$ 80,000.00
31/12/2019	\$ 3,809.52	\$ 3,809.52	\$ 76,190.48
31/12/2020	\$ 3,809.52	\$ 7,619.05	\$ 72,380.95
31/12/2021	\$ 3,809.52	\$ 11,428.57	\$ 68,571.43
31/12/2022	\$ 3,809.52	\$ 15,238.10	\$ 64,761.90
31/12/2023	\$ 3,809.52	\$ 19,047.62	\$ 60,952.38
31/12/2024	\$ 3,809.52	\$ 22,857.14	\$ 57,142.86
31/12/2025	\$ 3,809.52	\$ 26,666.67	\$ 53,333.33
31/12/2026	\$ 3,809.52	\$ 30,476.19	\$ 49,523.81
31/12/2027	\$ 3,809.52	\$ 34,285.71	\$ 45,714.29
31/12/2028	\$ 3,809.52	\$ 38,095.24	\$ 41,904.76
31/12/2029	\$ 3,809.52	\$ 41,904.76	\$ 38,095.24
31/12/2030	\$ 3,809.52	\$ 45,714.29	\$ 34,285.71
31/12/2031	\$ 3,809.52	\$ 49,523.81	\$ 30,476.19
31/12/2032	\$ 3,809.52	\$ 53,333.33	\$ 26,666.67
31/12/2033	\$ 3,809.52	\$ 57,142.86	\$ 22,857.14
31/12/2034	\$ 3,809.52	\$ 60,952.38	\$ 19,047.62
31/12/2035	\$ 3,809.52	\$ 64,761.90	\$ 15,238.10
31/12/2036	\$ 3,809.52	\$ 68,571.43	\$ 11,428.57
31/12/2037	\$ 3,809.52	\$ 72,380.95	\$ 7,619.05
31/12/2038	\$ 3,809.52	\$ 76,190.48	\$ 3,809.52
31/12/2039	\$ 3,809.52	\$ 80,000.00	-\$ 0.00

**Tabla 9: Cálculo de Depreciación**

Para el ejercicio 2019, el cambio en la estimación contable afecto la cantidad a depreciar del edificio. Disminuyendo el gasto y aumentando el importe del Impuesto sobre la Renta.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2019	<b>Partida N°6</b>			
	<u>Gasto de Administracion</u>		\$ 3,809.52	
	Depreciacion	\$ 3,809.52		
	<u>Depreciacion Acumulada</u>			\$ 3,809.52
	Edificio	\$ 3,809.52		
	Reconocimiento de la depreciacion 2019			
	Total		\$ 3,809.52	\$ 3,809.52

A continuación, se presenta el estado de resultados, para efectos de ilustrar la disminución en la cuenta de Gastos de Administración por depreciación y el aumento en el Impuesto sobre la Renta, el estado original representa el cambio en la estimación contable de la vida útil del edificio, mientras que el comparativo refleja el gasto como si la nueva estimación no se hubiese considerado.

**ESTADO DE RESULTADOS**  
**AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019**  
**EXPRESADO EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA**

<b>VENTAS</b>		\$ 250,000.00
- COSTO DE VENTAS		\$ 45,000.00
<b>= UTILIDAD BRUTA</b>		<u>\$ 205,000.00</u>
- <b>GASTO DE OPERACIÓN</b>		
GASTO DE VENTA		\$ 15,000.00
GASTO DE ADMINISTRACION		\$ 3,809.52
<b>= UTILIDAD DE OPERACIÓN</b>		<u>\$ 186,190.48</u>
+ PRODUCTOS FINANCIEROS		\$ 30,000.00
- GASTOS FINANCIEROS		\$ 900.00
<b>= UTILIDAD ANTES DE IMPUESTO Y RESERVA</b>		<u>\$ 215,290.48</u>
- RESERVA LEGAL		\$ 15,070.33
<b>= UTILIDAD ANTES DE IMPUESTO</b>		<u>\$ 200,220.15</u>
- IMPUESTO SOBRE LA RENTA		\$ 60,066.04
<b>= UTILIDAD NETA</b>		<u><u>\$ 140,154.10</u></u>

LOS CONSTRUCTORES, S.A. DE C.V.  
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA  
AL 31 DE DICIEMBRE 2019

EXPRESADO EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

<u>ACTIVO</u>	NOTAS	ORIGINAL
<b><u>ACTIVO CORRIENTE</u></b>		
EFFECTIVO Y EQUIVALENTES		\$ 250,000.00
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR		\$ 50,000.00
INVENTARIOS		\$ 65,000.00
<b><u>ACTIVO NO CORRIENTE</u></b>		
PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO		\$ 300,000.00
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	1	\$ 50,000.00
PROPIEDADES DE INVERSIÓN		\$ 70,773.81
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR		\$ 15,000.00
<b>TOTAL ACTIVO</b>		<b>\$ 800,773.81</b>
<b><u>PASIVO</u></b>		
<b><u>PASIVO CORRIENTE</u></b>		
PROVEEDORES		\$ 150,000.00
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR		\$ 47,483.33
PROVISIONES RETENCIONES Y DESCUENTOS		\$ 18,000.00
IMPUESTO POR PAGAR	2	\$ 60,066.04
<b><u>PASIVO NO CORRIENTE</u></b>		
<b>TOTAL PASIVO</b>		<b>\$ 275,549.37</b>
<b><u>PATRIMONIO</u></b>		
CAPITAL SOCIAL		\$ 370,000.00
RESERVA LEGAL		\$ 15,070.33
UTILIDADES DEL PRESENTE EJERCICIO		\$ 140,154.10
<b>TOTAL PASIVO MAS PATRIMONIO</b>		<b>\$ 800,773.81</b>

**Nota 1.** Al 31 de diciembre de 2019, la entidad hizo un cambio en la estimación de la vida útil de su edificio de 20 a 25 años, lo cual disminuyó la cuenta de depreciación acumulada, para el año que finalizó el 31 de diciembre de 2019 en \$1,190.48 (anteriormente \$5,000.00 por año, actualmente \$3809.52, por año). Se espera que la depreciación para cada uno de los próximos 21 años se vea afectada de la misma manera por estos cambios en las estimaciones contables.

**Nota 2.** La cuenta de Impuesto por pagar se vio afectada aumentando para el ejercicio fiscal 2019, en \$332.14, producto del cambio en la estimación de la vida útil del edificio.

Para un mayor entendimiento de estimaciones contables se presenta también el siguiente ejemplo, el cual muestra el tratamiento del proceso de litigios pendientes.

### 5.3.2 Cambios en Activos, Pasivo o Patrimonio.

#### Ejemplo 13

Los Constructores S.A de C.V enfrenta una demanda interpuesta por la empresa ABC S.A de C.V por incumplimiento de contrato, la entidad estima el 01 de diciembre del 2013 que al finalizar el proceso judicial se tendrá que hacer un desembolso a ABC S.A de C.V según el siguiente detalle:

Resarcimiento de daños	\$50,000.00
Pago varios	<u>\$ 5,000.00</u>
Total	\$55,000.00

A continuación, se muestra el respectivo registro contable de la provisión:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
1/12/2013	<b><u>Partida N°1</u></b>			
	<u>Gasto de Administracion</u>		\$ 55,000.00	
	<u>Provisiones Por Litigios Judiciales</u>			\$ 55,000.00
	Por reconocimiento de la provision sobre la demanda por incumplimiento de contrato			
	Total		\$ 55,000.00	\$ 55,000.00

Cabe mencionar que, para efectos tributarios, la ley del Impuesto sobre la Renta señala en el artículo 29- A, numeral 20 que “No se admitirán como erogaciones deducibles de la renta

*obtenidas”...“sanciones, multas, recargos, intereses moratorios, cláusulas penales y otras penalidades semejantes, que se paguen por vía judicial, convenio privado o cualquier otro medio de solución de conflictos...”* por lo cual no debe ser tomado en cuenta para el cálculo del impuesto sobre la renta en el periodo que se reconoce la provisión

El 01 de abril del 2014 se recibió la resolución definitiva en donde las autoridades determinaron que la entidad debe de pagar en un plazo de dos meses la cantidad de \$60,000.00, por lo cual se realiza el siguiente registro contable:

<b>FECHA</b>	<b>CONCEPTO</b>	<b>PARCIAL</b>	<b>DEBE</b>	<b>HABER</b>
1/4/2014	<b><u>Partida N°2</u></b>			
	<u>Gasto de Administracion</u>		\$ 5,000.00	
	<u>Provisiones Por Litigios Judiciales</u>			\$ 5,000.00
	Por aumento de la provision por litigio judicial			
	Total		<b>\$ 5,000.00</b>	<b>\$ 5,000.00</b>

## **5.4 ERRORES CONTABLES.**

Los errores contables cambian la uniformidad y la interpretación que se pueda hacer de la información financiera. Por ejemplo, si una empresa decide registrar un ingreso de una manera diferente a como establecen las normas, no solamente afectará la comparabilidad que pueda tener contra otras organizaciones y circunstancias similares, sino que alterará la percepción que tienen los interesados en la compañía.

La decisión de la administración de no seguir las directrices contables, por ejemplo, en el reconocimiento de ingresos, puede generar que el inversionista crea que la empresa tiene un desempeño mejor que el de asociaciones similares y que es mejor invertir en ella en lugar de las otras del sector. Asimismo, dicha percepción puede provocar que el inversionista genere expectativas exageradas en cuanto al rendimiento real, lo que puede llevar a una decepción cuando los resultados reales sean presentados.

Existen otros errores que causan a una institución financiera expectativas irreales en cuanto a la información presentada en los estados financieros de una entidad. Con el fin de garantizar ser beneficiario de un préstamo. Si en el momento de comprobar si estas expectativas son reales o no, se determina de que los datos presentados en los estados financieros no son reales, constituye un fraude a la institución que concedió el préstamo.

El hecho de incurrir en una omisión premeditada, puede tener muchas motivaciones para la empresa, pero siempre genera un daño económico o moral a uno o varios terceros.

Además, daña irremediablemente el prestigio de la empresa y de su administración.

En el caso que el contador público detecte errores contables deberá aplicar los lineamientos establecidos en la sección 10. Cuando esto suceda, de tratarse de un error material, se debe realizar el ajuste a las utilidades acumuladas y la re-expresión retroactiva de las cifras afectadas en los estados financieros tal como lo menciona en el párrafo 10.21 de la NIF para las PYMES.

#### **5.4.1 Error aritmético.**

Considerando que la sección 10 en el párrafo 10.20 señala como errores contables los siguiente: *“errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.”* Se presenta a continuación un ejemplo de error aritmético y las implicaciones que tiene dentro del ejercicio contable y la información financiera.

#### **Ejemplo 14**

La entidad Abogados y Notarios, S.A de C.V adquirió una fotocopiadora para uso en sus oficinas administrativas el 31/12/2015 por un valor de \$4,000.00, a PC Ware, S.A. de C.V. con una vida útil estimada de 2 años, la cual será depreciada bajo el método de línea recta.

Solución:

El siguiente registro contable corresponde al reconocimiento inicial de la compra.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2015	<b>Partida N°1</b> <u>Mobiliario y Equipo de Oficina</u> Fotocopiadora	\$ 4,000.00	\$ 4,000.00	
	<u>Credito Fiscal IVA</u> <u>Efectivo y Equivalente</u> Banco	\$ 4,520.00	\$ 520.00	\$ 4,520.00
	Por la compra de una fotocopiadora			
	Total		\$ 4,520.00	\$ 4,520.00

Calculo de la Depreciación.

Fecha	Depreciacion Anual	Depreciacion Acumulada	Valor en Libros
31/12/2015			\$ 4,000.00
31/12/2016	\$ 2,000.00	\$ 2,000.00	\$ 2,000.00
31/12/2017	\$ 2,000.00	\$ 4,000.00	\$ -

Tabla 10: Cálculo de Depreciación

El registro contable que sigue a continuación muestra el gasto por depreciación a diciembre de 2016

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2016	<b>Partida N°2</b> <u>Gasto de Administración</u> Depreciacion	\$ 200.00	\$ 200.00	
	<u>Depreciacion Acumulada</u> Fotocopiadora	\$ 200.00		\$ 200.00
	Reconocimiento de la depreciacion 2016			
	Total		\$ 200.00	\$ 200.00

Para efectos ilustrativos se muestra como gasto por depreciación únicamente lo correspondiente a la fotocopiadora, en el estado de resultado del año 2016.

ESTADO DE RESULTADOS  
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2016  
EXPRESADO EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

<b>VENTAS</b>	\$	115,000.00
- COSTO DE VENTAS	\$	45,000.00
<b>= UTILIDAD BRUTA</b>	\$	70,000.00
<b>- GASTO DE OPERACIÓN</b>		
GASTO DE VENTA	\$	60,000.00
GASTO DE ADMINISTRACION	\$	200.00
<b>= UTILIDAD DE OPERACIÓN</b>	\$	9,800.00
+ PRODUCTOS FINANCIEROS	\$	10,000.00
- GASTOS FINANCIEROS	\$	500.00
<b>UTILIDAD ANTES DE IMPUESTO</b>		
<b>= Y RESERVA</b>	\$	19,300.00
- RESERVA LEGAL	\$	1,351.00
<b>= UTILIDAD ANTES DE IMPUESTO</b>	\$	17,949.00
- IMPUESTO SOBRE LA RENTA	\$	4,487.25
<b>= UTILIDAD NETA</b>	\$	13,461.75

Como parte de la cuenta depreciación acumulada expresada en el estado de situación financiera se presenta únicamente el monto que corresponde a la fotocopidora con el fin de una mayor comprensión.

ABOGADOS Y NOTARIOS, S.A. DE C.V.  
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA  
AL 31 DE DICIEMBRE 2016

EXPRESADO EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

<u>ACTIVO</u>	<u>NOTAS</u>
<b><u>ACTIVO CORRIENTE</u></b>	
EFFECTIVO Y EQUIVALENTES	\$ 75,000.00
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR	\$ 31,500.00
INVENTARIOS	\$ 43,600.00
<b><u>ACTIVO NO CORRIENTE</u></b>	
PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	\$ 4,000.00
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	1 \$ 200.00
PROPIEDADES DE INVERSIÓN	\$ 12,400.00
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR	\$ 6,000.00
ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO	
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>\$ 172,300.00</b>
<b><u>PASIVO</u></b>	
<b><u>PASIVO CORRIENTE</u></b>	
PROVEEDORES	\$ 50,000.00
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR	\$ 30,000.00
PROVISIONES RETENCIONES Y DESCUENTOS	\$ 13,000.00
IMPUESTO POR PAGAR	\$ 4,487.25
<b><u>PASIVO NO CORRIENTE</u></b>	
<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>\$ 97,487.25</b>
<b><u>PATRIMONIO</u></b>	
CAPITAL SOCIAL	\$ 60,000.00
RESERVA LEGAL	\$ 1,351.00
UTILIDADES DEL PRESENTE EJERCICIO	\$ 13,461.75
<b>TOTAL PASIVO MAS PATRIMONIO</b>	<b>\$ 172,300.00</b>

Registro contable por el gasto de depreciación para el ejercicio 2017.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2017	<b><u>Partida N°3</u></b>			
	Gasto de Administración		\$ 2,000.00	
	Depreciacion	\$ 2,000.00		
	<u>Depreciacion Acumulada</u>			\$ 2,000.00
	Fotocopiadora	\$ 2,000.00		
	Reconocimiento de la depreciacion 2017			
	Total		<b>\$ 2,000.00</b>	<b>\$ 2,000.00</b>

Al 31 de diciembre de 2017 el contador se da cuenta que el registro contable por gasto de depreciación de 2016 contiene un error afectando también la información financiera El valor según el cálculo original es de \$2,000.00 y fue registrado con un valor menor \$200.00, generando una diferencia de \$1,800.00, por lo que es necesario corregir el error, y reexpresar los estados financieros del año del error.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2017	<b><u>Partida N°4</u></b>			
	Utilidades Acumuladas		\$ 1,255.50	
	Activo por Impuesto Diferido		\$ 418.50	
	Reserval Legal		\$ 126.00	
	<u>Depreciacion Acumulada</u> Fotocopiadora			\$ 1,800.00
	Por reconocimiento del ajuste por error en la depreciacion			
	Total		<b>\$ 1,800.00</b>	<b>\$ 1,800.00</b>

La detección de este error ocasionó el incumplimiento de los artículos 102 y 104 del código tributario, el cual está relacionado con la corrección de errores de las declaraciones tributarias.

A continuación, se reexpresan los estados financieros con el fin de corregir el error en el gasto generado por la depreciación.

ESTADO DE RESULTADOS  
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2016  
EXPRESADO EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

	NOTAS	ORIGINAL	REEXPRESSION
<b>VENTAS</b>		\$ 115,000.00	\$ 115,000.00
<b>COSTO DE VENTAS</b>		\$ 45,000.00	\$ 45,000.00
<b>UTILIDAD BRUTA</b>		\$ 70,000.00	\$ 70,000.00
<b>GASTO DE OPERACIÓN</b>			
GASTO DE VENTA		\$ 60,000.00	\$ 60,000.00
GASTO DE ADMINISTRACION	1	\$ 200.00	\$ 2,000.00
<b>UTILIDAD DE OPERACIÓN</b>		\$ 9,800.00	\$ 8,000.00
PRODUCTOS FINANCIEROS		\$ 10,000.00	\$ 10,000.00
GASTOS FINANCIEROS		\$ 500.00	\$ 500.00
<b>UTILIDAD ANTES DE IMPUESTO Y RESERVA</b>		\$ 19,300.00	\$ 17,500.00
RESERVA LEGAL	2	\$ 1,351.00	\$ 1,225.00
<b>UTILIDAD ANTES DE IMPUESTO</b>		\$ 17,949.00	\$ 16,275.00
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	3	\$ 4,487.25	\$ 4,068.75
<b>UTILIDAD NETA</b>		\$ 13,461.75	\$ 12,206.25

**Nota 1.** El gasto de administración se ve afectado por el incremento en la depreciación por la corrección del error.

**Nota 2.** La reserva legal se ve afectado por el incremento en la depreciación por la corrección del error.

**Nota 3.** La cuenta de Impuesto sobre la Renta también se vio afectada por el aumento en el gasto por depreciación, lo cual provoca un impuesto diferido.

Como parte de la re-represión de los estados financieros, se muestra a continuación el efecto en el estado de situación financiera del 2016

ABOGADOS Y NOTARIOS, S.A. DE C.V.  
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA

AL 31 DE DICIEMBRE 2016

EXPRESADO EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

<u>ACTIVO</u>	NOTAS	ORIGINAL	REEXPRESIÓN
<b><u>ACTIVO CORRIENTE</u></b>			
EFFECTIVO Y EQUIVALENTES		\$ 75,000.00	\$ 75,000.00
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR		\$ 31,500.00	\$ 31,500.00
INVENTARIOS		\$ 43,600.00	\$ 43,600.00
<b><u>ACTIVO NO CORRIENTE</u></b>			
PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO		\$ 4,000.00	\$ 4,000.00
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	1	\$ 200.00	\$ 2,000.00
PROPIEDADES DE INVERSIÓN		\$ 12,400.00	\$ 12,400.00
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR		\$ 6,000.00	\$ 6,000.00
ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO			\$ 418.50
<b>TOTAL ACTIVO</b>		<b>\$ 172,300.00</b>	<b>\$ 170,918.50</b>
<b><u>PASIVO</u></b>			
<b><u>PASIVO CORRIENTE</u></b>			
PROVEEDORES		\$ 50,000.00	\$ 50,000.00
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR		\$ 30,000.00	\$ 30,000.00
PROVISIONES RETENCIONES Y DESCUENTOS		\$ 13,000.00	\$ 13,000.00
IMPUESTO POR PAGAR		\$ 4,487.25	\$ 4,487.25
<b><u>PASIVO NO CORRIENTE</u></b>			
<b>TOTAL PASIVO</b>		<b>\$ 97,487.25</b>	<b>\$ 97,487.25</b>
<b><u>PATRIMONIO</u></b>			
CAPITAL SOCIAL		\$ 60,000.00	\$ 60,000.00
RESERVA LEGAL		\$ 1,351.00	\$ 1,225.00
UTILIDADES DEL PRESENTE EJERCICIO		\$ 13,461.75	\$ 12,206.25
<b>TOTAL PASIVO MAS PATRIMONIO</b>		<b>\$ 172,300.00</b>	<b>\$ 170,918.50</b>

**Nota 1.** En el 2017, la entidad corrigió el error originado por la digitación de un dato incorrecto en el registro contable por gasto de depreciación, el cual había generado un decremento en el gasto por gasto de depreciación en el año 2016. Además, las ganancias acumuladas iniciales para el año de 2017 se disminuyeron en \$1,800.00, que es el importe del error relacionado con el ejercicio 2016.

La información a revelar ya no es necesario repetirla en los siguientes años , por lo cual únicamente se presenta el estado de situación financiera al año 2017

ABOGADOS Y NOTARIOS, S.A. DE C.V.

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA

AL 31 DE DICIEMBRE 2017

EXPRESADO EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

<b><u>ACTIVO</u></b>	<b>ORIGINAL</b>	<b>REEXPRESIÓN</b>
<b><u>ACTIVO CORRIENTE</u></b>		
EFFECTIVO Y EQUIVALENTES	\$ 93,461.75	\$ 93,461.75
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR	\$ 45,000.00	\$ 45,000.00
INVENTARIOS	\$ 43,600.00	\$ 43,600.00
<b><u>ACTIVO NO CORRIENTE</u></b>		
PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	\$ 4,000.00	\$ 4,000.00
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	\$ 200.00	\$ 1,800.00
PROPIEDADES DE INVERSIÓN	\$ 12,400.00	\$ 12,400.00
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR	\$ 6,000.00	\$ 6,000.00
ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO		\$ 418.50
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>\$ 204,261.75</b>	<b>\$ 202,880.25</b>
<b><u>PASIVO</u></b>		
<b><u>PASIVO CORRIENTE</u></b>		
PROVEEDORES	\$ 67,461.75	\$ 67,461.75
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR	\$ 30,000.00	\$ 30,000.00
PROVISIONES RETENCIONES Y DESCUENTOS	\$ 13,000.00	\$ 13,000.00
IMPUESTO POR PAGAR	\$ 4,487.25	\$ 4,487.25
<b><u>PASIVO NO CORRIENTE</u></b>		
<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>\$ 114,949.00</b>	<b>\$ 114,949.00</b>
<b><u>PATRIMONIO</u></b>		
CAPITAL SOCIAL	\$ 60,000.00	\$ 60,000.00
RESERVA LEGAL	\$ 1,351.00	\$ 1,225.00
UTILIDADES DEL PRESENTE EJERCICIO	\$ 14,500.00	\$ 14,500.00
UTILIDADES ACUMULADAS	\$ 13,461.75	\$ 12,206.25
<b>TOTAL PASIVO MAS PATRIMONIO</b>	<b>\$ 204,261.75</b>	<b>\$ 202,880.25</b>

## 5.4.2 Error en capitalización indebida.

### Ejemplo 15

Una entidad comercial en marzo del 2017 envía el vehículo que utiliza como equipo de reporto a un taller de mecánica, propiedad de una persona natural, por desperfectos en el motor y otras fallas. El 01 de abril de ese año se cancela al propietario del taller mecánico \$1,200.00 más IVA por la reparación del motor, cambio de amortiguadores, cambio de aceite, reparación de frenos y otros.

El contador recibe las facturas y realiza el siguiente registro contable.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/3/2017	<b><u>Partida N°1</u></b>			
	<u>Propiedad Planta y Equipo</u>		\$ 1,200.00	
	Vehiculo	\$ 1,200.00		
	<u>Credito Fiscal IVA</u>		\$ 156.00	
	<u>Efectivo y Equivalente</u>			\$ 1,236.00
	Banco	\$ 1,236.00		
	<u>Retenciones Legales</u>			\$ 120.00
	Renta	\$ 120.00		
	Por el pago de la factura del taller de mecanica			
	Total		<b>\$ 1,356.00</b>	<b>\$ 1,356.00</b>

En el 2018, después de aprobados los estados financieros del 2017 por la junta general de accionistas, el departamento de contabilidad se dio cuenta del error cometido en el registro contable de la reparación del vehículo de reparto, al capitalizar por el desembolso por reparación, el cual debió cargarse a gasto de venta.

La información en libros al momento de la detección del error es la siguiente:

Vehículo	\$20,000.00
Depreciación Acumulada	<u>-\$ 8,000.00</u>
Importe en libros	\$12,000.00
Capitalización	<u>\$ 1,200.00</u>
<b>Total:</b>	<b>\$13,200.00</b>

Debido a esa capitalización la nueva depreciación sería calculada de la siguiente manera

Nueva depreciación anual	\$13,000.00/3 años restantes:	\$4,400.00
Nueva depreciación mensual	\$4,400.00/12 meses:	\$366.66 x 9 meses: \$3,300.00
Depreciación sin capitalización	\$4,000.00/ 12 meses:	\$333.33 x 3 meses; \$1,000.00

En enero del 2018 se procede contablemente a corregir el error

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
1/1/2018	<b><u>Partida N°2</u></b>			
	<u>Depreciacion Acumulada</u>		\$ 400.00	
	Vehiculo	\$ 400.00		
	<u>Ganancia Acumulada</u>		\$ 520.80	
	<u>Reserva Legal</u>		\$ 56.00	
	<u>Impuesto por Pagar</u>		\$ 223.20	
	<u>Propiedad Planta y Equipo</u>			\$ 1,200.00
	Vehiculo	\$ 1,200.00		
	Por correccion de error en el gasto por mantenimiento			
	Total		\$ 1,200.00	\$ 1,200.00

Se presenta a continuación el estado de resultado reexpresado del año 2017.

ESTADO DE RESULTADOS		
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2017		
EXPRESADO EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA		
	<b>ORIGINAL</b>	<b>REEXPRESADO</b>
<b>VENTAS</b>	\$ 350,000.00	\$ 350,000.00
COSTO DE VENTAS	<u>\$ 45,000.00</u>	<u>\$ 45,000.00</u>
<b>UTILIDAD BRUTA</b>	\$ 305,000.00	\$ 305,000.00
<b>GASTO DE OPERACIÓN</b>		
GASTO DE VENTA	\$ 20,000.00	\$ 19,200.00
GASTO DE ADMINISTRACION	<u>\$ 10,000.00</u>	<u>\$ 10,000.00</u>
<b>UTILIDAD DE OPERACIÓN</b>	\$ 275,000.00	\$ 275,800.00
PRODUCTOS FINANCIEROS	\$ 30,000.00	\$ 30,000.00
GASTOS FINANCIEROS	<u>\$ 700.00</u>	<u>\$ 700.00</u>
<b>UTILIDAD ANTES DE IMPUESTO Y RESERVA</b>	\$ 304,300.00	\$ 305,100.00
RESERVA LEGAL	<u>\$ 21,301.00</u>	<u>\$ 21,357.00</u>
<b>UTILIDAD ANTES DE IMPUESTO</b>	\$ 282,999.00	\$ 283,743.00
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	<u>\$ 84,899.70</u>	<u>\$ 85,122.90</u>
<b>UTILIDAD NETA</b>	<u>\$ 198,099.30</u>	<u>\$ 198,620.10</u>

Dicha corrección también representa un cambio en el estado de situación financiera el cual se reexpresa de la siguiente manera:

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA  
AL 31 DE DICIEMBRE 2017  
EXPRESADO EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

<u>ACTIVO</u>	NOTAS	ORIGINAL	AJUSTE	REEXPRESION
<b><u>ACTIVO CORRIENTE</u></b>				
EFFECTIVO Y EQUIVALENTES		\$ 259,000.00		\$ 259,000.00
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR		\$ 90,000.00		\$ 90,000.00
INVENTARIOS		\$ 65,000.00		\$ 65,000.00
<b><u>ACTIVO NO CORRIENTE</u></b>				
PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	1	\$ 70,000.00	\$ 1,200.00	\$ 68,800.00
DEPRECIACIÓN ACUMULADA		\$ 20,000.00	\$ 400.00	\$ 19,600.00
PROPIEDADES DE INVERSIÓN		\$ 60,000.00		\$ 60,000.00
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR		\$ 19,500.00		\$ 19,500.00
<b>TOTAL ACTIVO</b>		<b>\$ 543,500.00</b>		<b>\$ 542,700.00</b>
<b><u>PASIVO</u></b>				
<b><u>PASIVO CORRIENTE</u></b>				
PROVEEDORES		\$ 133,200.00		\$ 133,200.00
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR		\$ 28,000.00		\$ 28,000.00
PROVISIONES RETENCIONES Y DESCUENTOS		\$ 18,000.00		\$ 18,000.00
IMPUESTO POR PAGAR		\$ 84,899.70	\$ 223.20	\$ 84,676.50
<b><u>PASIVO NO CORRIENTE</u></b>				
<b>TOTAL PASIVO</b>		<b>\$ 264,099.70</b>		<b>\$ 263,876.50</b>
<b><u>PATRIMONIO</u></b>				
CAPITAL SOCIAL		\$ 30,000.00		\$ 30,000.00
RESERVA LEGAL		\$ 21,301.00	\$ 56.00	\$ 21,245.00
UTILIDADES DEL PRESENTE EJERCICIO	2	\$ 198,099.30	\$ 520.80	\$ 197,578.50
UTILIDADES ACUMULADAS		\$ 30,000.00		\$ 30,000.00
<b>TOTAL PASIVO MAS PATRIMONIO</b>		<b>\$ 543,500.00</b>		<b>\$ 542,700.00</b>

**Nota 1:** Debido a la capitalización de una factura por mantenimiento se aumentó el valor de propiedad planta y equipo en el 2017 por un valor de \$1,200.00.

**Nota 2:** Por una disminución en el gasto por depreciación se vio disminuida las utilidades del presente ejercicio por un valor de \$520.80.

#### 5.4.1 Impracticabilidad de determinar efectos específicos a cada periodo.

Con el objetivo de abordar el párrafo 10.22 relacionado con la impracticabilidad de la determinación de un error en la información comparativa en un periodo específico de uno o más periodos anteriores presentado, se muestra a continuación un ejemplo en el cual es difícil establecer los efectos en los ejercicios pasados de la entidad y la solución que la sección 10 da a conocer.

##### Ejemplo 20

La entidad Aco-industrias S.A de C.V el 01/01/2017 se dio cuenta que los costos de los productos en su inventario reflejan una diferencia de más en \$10,000.00 debido a un error en su sistema de control electrónico kardex.

Debido a que es difícil determinar desde que momento el sistema de control de inventario ha venido presentando errores en los valores, se realiza el siguiente ajuste contable de acorde a lo expresando en el párrafo 10.22

Para realizar el ajuste por el error identificado en el inventario se realiza el siguiente registro contable:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
1/1/2017	<b><u>Partida N°1</u></b>			
	<u>Utilidades Acumuladas</u>		\$ 10,000.00	
	<u>Inventarios</u>			\$ 10,000.00
	Por ajuste en el error de inventarios			
	Total		<b>\$ 10,000.00</b>	<b>\$ 10,000.00</b>

Una vez realizado el ajuste contable, se realiza el reexpresión de los estados financieros al inicio del periodo corriente.

En el estado de situación financiera reexpresado se debe tener en consideración los lineamientos establecidos por el párrafo 10.23 en cuanto la información a revelar en las notas.

El cual se muestra a continuación:

ACOINDUSTRIAS S.A DE C.V				
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA				
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2017				
EXPRESADO EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA				
<u>ACTIVO</u>	NOTAS	ORIGINAL	AJUSTE	REEXPRESIÓ
<b><u>ACTIVO CORRIENTE</u></b>				
EFFECTIVO Y EQUIVALENTES		\$ 200,000.00		\$ 200,000.00
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR		\$ 125,000.00		\$ 125,000.00
INVENTARIOS	1	\$ 130,000.00	\$ 10,000.00	\$ 120,000.00
<b><u>ACTIVO NO CORRIENTE</u></b>				
PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO		\$ 250,000.00		\$ 250,000.00
DEPRECIACIÓN ACUMULADA		\$ 8,000.00		\$ 8,000.00
PROPIEDADES DE INVERSIÓN		\$ 80,000.00		\$ 80,000.00
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR		\$ 90,000.00		\$ 90,000.00
<b>TOTAL ACTIVO</b>		<b>\$ 867,000.00</b>		<b>\$ 857,000.00</b>
<b><u>PASIVO</u></b>				
<b><u>PASIVO CORRIENTE</u></b>				
PROVEEDORES		\$ 132,991.80		\$ 132,991.80
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR		\$ 40,000.00		\$ 40,000.00
PROVISIONES RETENCIONES Y DESCUENTOS		\$ 39,508.20		\$ 39,508.20
IMPUESTO POR PAGAR		\$ 90,730.80		\$ 90,730.80
<b><u>PASIVO NO CORRIENTE</u></b>				
<b>TOTAL PASIVO</b>		<b>\$ 303,230.80</b>		<b>\$ 303,230.80</b>
<b><u>PATRIMONIO</u></b>				
CAPITAL SOCIAL		\$ 30,000.00		\$ 30,000.00
RESERVA LEGAL		\$ 22,764.00		\$ 22,764.00
UTILIDADES DEL PRESENTE EJERCICIO		\$ 211,005.20		\$ 211,005.20
UTILIDADES ACUMULADAS	2	\$ 300,000.00	\$ 10,000.00	\$ 290,000.00
<b>TOTAL PASIVO MAS PATRIMONIO</b>		<b>\$ 867,000.00</b>		<b>\$ 857,000.00</b>

**Nota 1:** En 2017, la entidad corrigió los errores que se habían generado en el inventario producto de una falla en el sistema informático de control. El efecto del cambio consiste en

una reducción de \$10,000.00 a los inventarios de manera retroactiva aplicándolo únicamente al periodo actual debido a que es imposible determinar la fecha exacta en que el sistema viene presentando datos equivocados.

**Nota 2:** Debido a ajuste por error en los inventarios las utilidades acumuladas iniciales para 2017 se han reducido en \$10,000.00, que es el importe del error relacionado con los periodos anteriores a 2017.

## CONCLUSIONES

En el desarrollo de este plan de Investigación, el cual se centra en la elaboración de una guía teórica y práctica de los procedimientos de la sección 10 sobre las políticas, estimaciones y errores contables se utilizó el enfoque de las normativas técnicas y legales, y de igual manera durante el proceso de investigación se contó con el asesoramiento de personal docente de la facultad multidisciplinaria oriental, lo cual permitió tener información muy importante para el desarrollo de la temática. Esto ha servido para establecer las siguientes conclusiones:

Las empresas que aplican o adoptan la NIIF para las PYMES serán aquellas consideradas como pequeñas y medianas entidades que cumplan con dos condiciones siguientes: -no tienen obligación pública de rendir cuentas, -publican Estados Financieros con propósito de información general para usuarios externos. Al finalizar la investigación y mediante la tabulación de la encuesta dirigida a los estudiantes, se determina a través de sus respuestas que no existe un conocimiento completo que les permita la correcta aplicación de la sección 10 de las NIIF para PYMES; debido a que no se tiene una capacitación amplia y detallada que contribuya a facilitar el entendimiento apropiado de la norma internacional de información financiera para pequeñas y medianas entidades.

Se constató además que el plan de estudio de la carrera de contaduría pública en la Universidad de El Salvador no se encuentra actualizado, de acuerdo a las normativas existentes que regulan la profesión.

## **RECOMENDACIONES**

Se recomienda que a nivel académico se aborde con mayor amplitud el tema de las políticas, estimaciones y errores contables para despertar en el estudiante el deseo de adquirir un mayor conocimiento que le permita desenvolverse de manera satisfactoria en un ambiente tanto académico como laboral.

A los estudiantes y profesionales de la contaduría pública se les recomienda analizar los diferentes conceptos presentados en la sección 10 de las NIIF para las PYMES para obtener una mejor comprensión y análisis de la forma en que debemos abordar las políticas, estimaciones y errores contables.

A los docentes, estudiantes y profesionales de la contaduría pública recomendamos mantenerse a la vanguardia de todos los cambios que surgen en relación a la normativa contable aplicada en nuestro país.

## ANEXOS.



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR.  
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA ORIENTAL.  
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS.  
SECCION DE CONTADURIA PÚBLICA.

Cuestionario dirigido a estudiantes de la carrera Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador, Facultad Multidisciplinaria Oriental.

**OBJETIVO:** Recopilar información útil para obtener un conocimiento previo del manejo que tienen los estudiantes sobre la sección 10 de las NIIF para pymes: Políticas Contables, Estimaciones y Errores, a fin de determinar los elementos que debe contener la guía teórica práctica para facilitar la interpretación de dicha norma.

**INDICACIÓN:** Marque con una “x” la alternativa que posee la respuesta que usted considere correcta a las interrogantes presentadas a continuación. La información que usted proporcione en este instrumento representa gran utilidad para la ejecución del trabajo de investigación.

### SECCIÓN I: DATOS GENERALES DEL ESTUDIANTE

1. Edad: (\_\_\_) años.
2. Sexo: Femenino (\_\_\_) Masculino (\_\_\_)
3. Año de ingreso a la Universidad \_\_\_

4. Ciclo según Pensum que cursa actualmente (\_\_\_)

## **SECCIÓN II: ENCUESTA Y DIMENSIONES DE ANÁLISIS**

- 1- ¿Cómo define las políticas contables la sección 10 de las NIIF para Pymes?
- a. Son políticas contables los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar estados financieros.
  - b. Las Políticas Contables son todos los criterios y lineamientos definitivos para que la administración por medio de la gerencia tenga la plena seguridad de que la información registrada y presentada es confiable, efectiva y fiable para la toma de decisiones
  - c. Las políticas contables son las normas contables seguidas a la hora de realizar las funciones de contabilidad interna. Estas normas se refieren a las funciones de cuentas por pagar, cuentas por cobrar, activos fijos, conciliaciones y contabilidad general.
- 2- ¿Cuál de las siguientes es una característica de la información proporcionada por el cumplimiento de las políticas contables?
- a. la información es relevante
  - b. la información es presentada de forma sencilla
  - c. la información es útil únicamente para la gerencia
- 3- ¿Sabe en qué momento la empresa puede cambiar una política contable?
- Sí\_\_\_\_\_ No\_\_\_\_\_

4- ¿Conoce el tratamiento contable del cambio de una política contable?

Sí\_\_\_\_\_ No\_\_\_\_\_

5- ¿Qué tanto conoce sobre el tratamiento contable del cambio de una política contable?

Mucho\_\_\_\_\_ Poco\_\_\_\_\_ Muy poco\_\_\_\_\_

6- ¿Conoce la información a revelar sobre el cambio de política contable?

Sí\_\_\_\_\_ No\_\_\_\_\_

7- ¿Está familiarizado con el término estimaciones contables?

Sí\_\_\_\_\_ No\_\_\_\_\_

8- ¿Conoce usted en que momento la entidad reconocerá el efecto de un cambio en una estimación contable de forma prospectiva?

Sí\_\_\_\_\_ No\_\_\_\_\_

9- ¿Según la sección 10 de las NIIF para pymes que se considera errores contables?

a) Son errores de periodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más ejercicios anteriores, resultantes de no utilizar o hacerlo inadecuadamente la información fiable, que estaba disponible cuando se elaboraron los estados financieros.

b) Se denominan errores contables, a todo aquel conjunto de incorrectas apropiaciones de cuentas y/o de cifras que se suscitan en el proceso de registración contable.

c) Se denominan errores contables, cuando la persona encargada de practicar la registraci3n contable por falta de conocimientos y/o, por la poca atenci3n prestada, efectúa una mala apropiaci3n de cuentas y/o de cifras.

10- ¿C3mo evalúa la compresi3n te3rica y la aplicaci3n pr3ctica de la secci3n 10:  
Políticas Contables, Estimaciones y Errores?

F3cil\_\_\_\_\_ Intermedia\_\_\_\_\_ Compleja \_\_\_\_\_

11- ¿Cre3 usted que la elaboraci3n de una guía te3rica-pr3ctica facilitaría la interpretaci3n de secci3n 10 de las NIIF para las pymes: ¿Políticas Contables, Estimaciones y Errores?

Sí\_\_\_\_\_ No\_\_\_\_\_

## BIBLIOGRAFIA

- Fundación IASC (2009) Material de formación Financiera de NIIF para PYMES, Modulo 10, Políticas Contables Estimaciones y Errores.
- Decreto Legislativo 472 en fecha 19/12/1993, Ley de Impuesto Sobre la Renta de El Salvador.
- Fundación IASC: Material de Información sobre las NIIF para PYMES, 2009.
- Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (2016). Matriz Acuerdos y Resoluciones, ítem 5-2003, ítem 6-2004
- Ramírez, H. (2012). Guía NIIF para Pymes. Bogotá, Colombia: Kimprés Ltda.
- Moya, L. (2015). Manual de Políticas Contables en la aplicación de las Normas de Información Financiera para pymes. Medellin, Colombia :Leggis
- Lorente, P. (1995). Teoría crítica de la educación: una alternativa educativa para una sociedad en crisis. Madrid: UNED
- Ayuste, A y colaboradores. (1994). Planteamientos de la pedagogía crítica: comunicar y transformar. Barcelona: Colección Biblioteca de Aula.
- Argandoña, G. (2013). Aplicación de la técnica del estudio dirigido en la asignatura de administración en la carrera de administración de empresas (UMSA). Universidad Mayor de San Andrés.