



**XXXII CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD
TRABAJO NACIONAL**

TÍTULO:

“Problemas y Experiencias en la Adopción del Modelo de Revaluación en Propiedades, Planta y Equipo, sobre la base de NIIF para las PYMES 2015”

Área: 5. Administración y Finanzas.

Tema: 5.1. Problemas en la Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera en América Latina y el Caribe.

Subtema: 5.1.3. Problemas o dificultades de criterio en el registro de las transacciones contables de las entidades latinoamericanas, derivadas de la realidad del mercado.

Autor:

Mibzar Castañón Orozco

**PAÍS AL QUE REPRESENTA
GUATEMALA**

INDICE

	Páginas
RESUMEN EJECUTIVO	4
PALABRAS CLAVES	4
DESARROLLO DEL TEMA:	
INTRODUCCIÓN	5
I. ADOPCIÓN DE LA NIIF PARA LAS PYMES EN GUATEMALA	
1. Emisión de la NIIF para las PYMES a Nivel Mundial (2009)	6
2. Modificaciones de 2015 a la NIIF para las PYMES	6
3. Adopción de la NIIF para las PYMES en Guatemala	6
4. Vigencia en Guatemala de las Modificaciones de 2015 de la NIIF para las PYMES	6
II. OPCIÓN DEL MODELO DE REVALUACIÓN EN PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	
5. Principales modificaciones de 2015 de la NIIF para las PYMES	7
6. Opción de usar el modelo de revaluación para propiedades, planta y equipo	7
7. Fundamento a las conclusiones del IASB acerca del modelo de revaluación	8
III. TRATAMIENTO FISCAL DE LAS REVALUACIONES DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	
8. Tratamiento fiscal de las revaluaciones de propiedades, planta y equipo	8
IV. PROBLEMAS Y EXPERIENCIAS EN LA ADOPCIÓN DEL MODELO DE REVALUACIÓN EN PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	
9. Contabilización de la revaluación en la adopción por primera vez de la NIIF para las PYMES	9
a) En la adopción por primera vez de la NIIF para las PYMES – Revaluación como costo atribuido	9
b) En la adopción por primera vez de la NIIF para las PYMES – Modelo de revaluación	10
10. Sí ya se opera con base en NIIF para las PYMES y se incorpora por primera vez el modelo de revaluación	10
11. Reconocimiento del Modelo de Revaluación en Otro Resultado Integral	11

12. Cambio en política contable por el modelo de revaluación	12
13. Regularidad en la cual deben hacerse las revaluaciones	12
14. Depreciaciones de los activos revaluados de una revaluación a otra	12
15. El impuesto a las ganancias por el monto revaluado	13
16. Divulgaciones obligatorias con respecto a las revaluaciones de propiedad, planta y equipo	
a) De la Sección 10 Políticas, Estimaciones y Errores Contables	13
b) De la Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo	14
c) De la Sección 5 Estado de Resultado Integral	14
d) De la Sección 6 Estado de Cambios en el Patrimonio	14
e) De la Sección 29 Impuesto a las Ganancias	15
17. El método de revaluación una herramienta para la obtención de financiamiento	15
18. Caso práctico	15
CONCLUSIONES	19
GUIA DE DISCUSIÓN	20
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	21
DIRECCIÓN DE CORREO ELECTRÓNICO	21
CURRICULUM VITAE	22
SEUDÓNIMO	23

RESUMEN EJECUTIVO:

El presente trabajo técnico nacional fue desarrollado en el marco de la XXXII Conferencia Interamericana de Contabilidad de la Asociación Interamericana de Contabilidad, en el Área 5 de Administración y Finanzas, sobre la temática 5.1 de los Problemas en la Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera en América Latina y El Caribe, con el tema relacionado al 5.1.3 Problemas o dificultades de criterio de registro de las transacciones contables de las entidades latinoamericanas, derivadas de la realidad del mercado; en el cual el autor, del país Guatemala, desarrolla específicamente el tema de los “Problemas y Experiencias en la Adopción del Modelo de Revaluación en Propiedades, Planta y Equipo, sobre la base de NIIF para las PYMES 2015”. En el contenido específico del trabajo, se desarrolla la teoría básica de la NIIF para las PYMES edición 2015, sobre la modificación como una opción del modelo de revaluación y el fundamento que tuvo el IASB al permitir esta opción, presentando todos los casos que puedan ocurrir en la incorporación del modelo de revaluación a través de la contabilización del importe de la revaluación, tanto cuando se esté ante la adopción o bien cuando ya se opera bajo el marco de referencia de la norma internacional; tomando también en cuenta las consideraciones sobre el propio cambio en la política contable, la regularidad de las revaluaciones, el registro de las depreciaciones relacionadas; así como, las divulgaciones obligatorias requeridas por cada una de las secciones de la NIIF para las PYMES, presentando un caso práctico, las conclusiones a que se llegó y de una guía de discusión, que destaca los puntos principales del tema.

PALABRAS CLAVE

1. Adopción
2. Reconocimiento
3. Opción
4. Modelo de Revaluación
5. ORI
6. Superávit de Revaluación

DESARROLLO DEL TEMA

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo técnico nacional fue desarrollado en el marco de la XXXII Conferencia Interamericana de Contabilidad de la Asociación Interamericana de Contabilidad, en el Área 5 de Administración y Finanzas, con referencia a la temática 5.1 de los Problemas en la Adopción e Implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera en América Latina y El Caribe, con el tema relacionado al 5.1.3 Problemas o dificultades de criterio de registro de las transacciones contables de las entidades latinoamericanas, derivadas de la realidad del mercado, en el cual el autor, del país Guatemala, desarrolla específicamente el tema de los “Problemas y Experiencias en la Adopción del Modelo de Revaluación en Propiedades, Planta y Equipo, sobre la base de NIIF para las PYMES 2015”, en el cual se parte de la emisión de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades – NIIF para las PYMES por parte del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad en el 2009 y de las Modificaciones 2015 de dicha Norma; así como, el proceso de la adopción de dicha norma en Guatemala a través del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala en el 2010, presentando también el criterio de que dichas modificaciones de 2015, están vigentes en Guatemala.

Este tema fue elegido para su investigación, tomando en cuenta que las modificaciones de 2015 de la NIIF para las PYMES, introdujo la opción del cambio de la política en la medición posterior al reconocimiento inicial, del Modelo del Costo a Modelo de Revaluación para las propiedades, planta y equipo, lo cual conlleva a las dificultades a que se enfrenta el preparador de la información financiera en la adopción por primera vez de esta opción, en el registro en el Otro Resultado Integral y su reclasificación en el Estado de Cambios en el Patrimonio, siendo el alcance en sí del presente trabajo; el cual fue desarrollado bajo la metodología documental con estudio de casos.

En el contenido específico del trabajo se presenta el tratamiento fiscal de las revaluaciones de propiedades, planta y equipo en Guatemala y fundamentalmente desarrolla la teoría básica de la NIIF para las PYMES edición 2015, sobre la modificación como una opción del modelo de revaluación y el fundamento que tuvo el IASB al permitir esta opción, presentando todos los casos que puedan ocurrir en la incorporación del modelo de revaluación a través de la contabilización del importe de la revaluación, ya sea en la adopción por primera vez de la NIIF para las PYMES como costo atribuido o por el modelo de revaluación; así como, cuando ya se opera bajo el marco de referencia de la NIIF para las PYMES, destacando el reconocimiento del modelo de revaluación en Otro Resultado Integral (ORI).

También se toma en cuenta en el presente trabajo, las consideraciones sobre el propio cambio en la política contable del modelo del costo al modelo de revaluación, la regularidad de las revaluaciones, el registro de las depreciaciones relacionadas; así como, las divulgaciones obligatorias requeridas por cada una de las secciones de la NIIF para las PYMES cuando se adopte dicho modelo y de las consideraciones del impuesto sobre la renta diferido.

Al final se presenta un caso práctico sobre todas las modalidades a considerar en la incorporación del modelo de revaluación a través de la contabilización del importe revaluado y la ilustración de la presentación en el estado de cambios en el patrimonio, presentando por último las conclusiones a que se llegó respecto de este trabajo de investigación; así como, también se presenta una guía de discusión, destacando los puntos principales del desarrollo del tema.

I. ADOPCIÓN DE LA NIIF PARA LAS PYMES EN GUATEMALA

1. Emisión de la NIIF para las PYMES a Nivel Mundial (2009)

La Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades – NIIF para las PYMES, fueron emitidas el 9 de julio de 2009 por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (siglas en inglés IASB) de la Federación Internacional de Contadores (siglas en inglés IFAC), los cuales se consideran como los emisores de estándares contables a nivel mundial.

2. Modificaciones de 2015 a la NIIF para las PYMES

El 21 de mayo de 2015 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (siglas en inglés IASB) de la Federación Internacional de Contadores (siglas en inglés IFAC) emitió las modificaciones a la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades – NIIF para las PYMES, derivadas al plan de llevar a cabo una revisión integral inicial de la NIIF para las PYMES para evaluar la experiencia de los dos primeros años que las emitidas habrían tenido al implementarla y para considerar, si existía la necesidad de introducir modificaciones.

Para estas modificaciones se requiere que las entidades que informen utilizando la NIIF para las PYMES, apliquen las modificaciones a los períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2017 y se permite su aplicación anticipada.

3. Adopción de la NIIF para las PYMES en Guatemala

En la Asamblea General Extraordinaria del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, con fecha 29 de junio de 2010, publicada en El Diario de Centro América el 9 de julio de 2010, se resolvió y aprobó la adopción de la NIIF para las PYMES en Guatemala y en el artículo 1º de la resolución, se indica: “Adoptar como parte de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala a que se refiere el Código de Comercio Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades - NIIF para las PYMES (en inglés, The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities-IFRS for SMEs), emitida en julio de 2009 por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (en inglés, International Accounting Standards Board – IASB)”

En la resolución respectiva, también se indica que las Pequeñas y Medianas Entidades son entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas y que publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos y no entra a calificar a las Pequeñas y Medianas Entidades por su tamaño, número de empleados o volumen de ventas, sino que sigue el mismo lineamiento del IASB; la versión adoptada, es la del texto en español publicada por el IASB, la cual es obligatoria a partir del 1 de enero de 2011 y su aplicación anticipada era permitida. No obstante es necesario indicar que la adopción es voluntaria toda vez, que no existe una ley que la obligue, aunque se haga referencia al Código de Comercio de Guatemala.

4. Vigencia en Guatemala de las modificaciones de 2015 de la NIIF para las PYMES

Derivado a lo indicado en el artículo 2º de la resolución y aprobación de la adopción de la NIIF para las PYMES, de la Asamblea General Extraordinaria del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, con fecha 29 de junio de 2010, el cual dice: “Que las nuevas secciones o modificaciones a dicha norma, que emita el IASB o el organismo que lo sustituya,

entren en vigencia en Guatemala en las fechas indicadas en las mismas para facilitar la actualización y aplicación”. Adicionalmente el artículo 3° de dicha resolución indica: “Que el texto en español de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades – NIIF para las PYMES corresponderá a la versión publicada por el IASB”.

Por lo anterior, para estas modificaciones se requiere que las entidades que informen utilizando la NIIF para las PYMES, apliquen las modificaciones a los períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2017 y también se permite su aplicación anticipada, tal como lo indica el IASB. Es decir que en Guatemala, no se requiere de una nueva resolución por parte del Colegio Profesional para que entren en vigencia dichas modificaciones, tomando en cuenta que el IASB las ha publicado en idioma Español.

II. OPCIÓN DEL MODELO DE REVALUACIÓN EN PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

5. Principales modificaciones de 2015 de la NIIF para las PYMES

Las tres principales modificaciones de 2015 de la NIIF para las PYMES, están referidos a:

- (a) Permitir una opción para usar modelo de revaluación para propiedades, planta y equipo en la Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo;
- (b) Alinear los requerimientos principales para reconocimiento y medición de impuestos diferidos con la NIC 12 Impuesto a las Ganancias; y
- (c) Alinear los requerimientos principales para el reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación con la NIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Naturales.

La revaluación de las propiedades, planta y equipo, es un estudio de valoración hecho por un experto, para llevar al valor corriente los activos, que es su valor razonable, versus los expresados en libros y para incorporar el importe de la revaluación en los estados financieros de una entidad, se requiere de la aplicación de normas contables.

En este trabajo se presentan los problemas y experiencias en la aplicación de las modificaciones de 2015 de la NIIF para las PYMES, referidos a la opción para usar el modelo de revaluación para propiedades, planta y equipo; así como, la relación a cumplir o no con el impuesto a las ganancias en el modelo de revaluación.

6. Opción para usar el modelo de revaluación para propiedades, planta y equipo:

Una entidad medirá un elemento de propiedades, planta y equipo por su costo en el momento del reconocimiento inicial y de igual manera la entidad puede seguir utilizando en la medición posterior al reconocimiento inicial el modelo del costo, tomando en cuenta que el modelo de revaluación es un método alternativo o representa una opción y no es una obligación a que se cambie al modelo de revaluación, tal como se concluye en el fundamento de las conclusiones comentadas anteriormente y lo indicado en el párrafo 17.15 de la Sección 17 Propiedades, planta y equipo.

La opción para usar el modelo de revaluación para propiedades, planta y equipo, se presenta en las modificaciones de 2015 a la NIIF para las PYMES, opción que fue incorporada en el párrafo 17.15B de la Sección 17, que indica: “Una entidad medirá un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor posteriores. Las revaluaciones se

harán con suficiente regularidad para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiere **significativamente** del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del período sobre el que se informa”. Continúa el párrafo 17.15B indicando que: “Sí se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, se revaluarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos”.

Cuando se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, se deberá de tomar en cuenta lo que indica el párrafo 17.15C que dice: “Si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, este aumento se reconocerá directamente en otro resultado integral y se acumulará en el patrimonio, bajo el encabezamiento de superávit por revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del período en la medida en que sea una reversión de un decremento por revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del período”. (El subrayado no corresponde al texto original).

Cuando existiere una reducción, deberá considerarse lo que indica el párrafo 17.15D que dice: “Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal disminución se reconocerá en el resultado del período. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida en otro resultado integral reduce el importe acumulado en el patrimonio contra la cuenta de superávit por revaluación”.

7. Fundamento a las conclusiones del IASB acerca del modelo de revaluación:

Con relación a los fundamentos de las conclusiones del IASB sobre el modelo de revaluación en propiedades, planta y equipo, están indicadas en los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF para las PYMES, en el FC210 al FC212, en los cuales el IASB presenta las conclusiones al respecto y esto se deriva a la información que recibió de parte de los preparadores, emisores de normas, firmas de contabilidad y otras partes interesadas de que, no tener una opción de revaluación era una barrera a la adopción de la NIIF para las PYMES en jurisdicciones en la que las PYMES comúnmente revalúan sus propiedades, planta y equipo o se requiere por ley la revaluación y algunos comentarios están relacionados también a que la opción de revaluación, es importante en jurisdicciones que están experimentando una inflación alta.

El IASB decidió permitir una opción para las PYMES de revaluar sus propiedades, planta y equipo y reconoció que no permitir un modelo de revaluación parecía ser el único impedimento más importante para la adopción de la NIIF para las PYMES en algunas jurisdicciones. El IASB también estuvo de acuerdo con quienes señalaron que la información de valor corriente es potencialmente más útil que la de costo histórico. El IASB por ello, decidió que los beneficios de un mayor uso de la NIIF para las PYMES, y por ello, el potencial de mejoras globales de la información y congruencia, junto con la utilidad de la información proporcionada, superaba los costos percibidos para los usuarios y preparadores de los estados financieros de añadir esta opción y el IASB destaca que el cambio solo introduce una opción, no un requerimiento.

III. TRATAMIENTO FISCAL DE LAS REVALUACIONES DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

8. Tratamiento fiscal de las revaluaciones de propiedades, planta y equipo:

El aspecto fiscal de las revaluaciones de las propiedades, planta y equipo en Guatemala, están reguladas en el Título IV Rentas de Capital, Ganancias y Pérdidas de Capital del Decreto No. 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, con vigencia a partir del 1 de enero de 2013, el cual

en el artículo 84, sobre el campo de aplicación, indica que el monto de la revaluación de los bienes que integran el activo fijo de las personas individuales y jurídicas, entes o patrimonios obligados a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio, constituyen ganancias de capital; esto es en el caso de que la revaluación se declare y se pague el impuesto sobre la renta de la ganancia de capital, es decir que surta efecto fiscal y en el artículo 89, indica que la base imponible de las ganancias de capital es el precio de la enajenación de los bienes o derechos menos el costo del bien registrado en los libros contables. Lo anterior, con excepción de las revaluaciones de inmuebles hechas por el contribuyente, lo cual fue declarado inconstitucional según resolución del expediente No. 293-2013 de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala del 24 de agosto de 2015.

Sin embargo, debe de tomarse en cuenta que el mismo artículo 84, indica que no existe ganancia de capital en las revaluaciones de activos que se efectúen por simples partidas de contabilidad, como en su mayoría se presentan los casos; pero al enajenarse dichos activos, la diferencia entre el valor de la venta y el valor en libros anterior a la revaluación, si está afecto al impuesto y según el artículo 92, el tipo impositivo es del 10% desde el momento en que se haga efectivo el pago, acreditamiento o abono bancario en dinero. También cuando existan pérdidas de capital, podrán compensarse con las ganancias de capital hasta un plazo de dos años, contados desde que se produjo la pérdida. Para lo anterior se deberá de tomar en cuenta la excepción de las revaluaciones de inmuebles.

Este tratamiento de la incorporación en los estados financieros del importe de la revaluación, ya sea que se declaren a las oficinas gubernamentales correspondientes y se pagué el impuesto sobre las ganancias indicado antes, o bien se presente la excepción en los inmuebles, o que se haga por simple partida de contabilidad, en ambos casos se deberá aplicar la misma teoría básica que se desarrolla a continuación.

IV. PROBLEMAS Y EXPERIENCIAS EN LA ADOPCIÓN DEL MODELO DE REVALUACIÓN EN PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

En este trabajo se presentan los problemas y experiencias en la aplicación de las modificaciones de 2015 de la NIIF para las PYMES, referidos a la opción para usar el modelo de revaluación para propiedades, planta y equipo; así como, la relación a cumplir o no con el impuesto a las ganancias en el modelo de revaluación.

9. Contabilización de la revaluación en la adopción por primera vez de la NIIF para las PYMES:

a) En la adopción por primera vez de la NIIF para las PYMES – Revaluación como costo atribuido

Dentro de los procedimientos para preparar los primeros estados financieros en conformidad con la NIIF para las PYMES o en la fecha de transición, los preparadores de información no consideran las exenciones y con relación a las revaluaciones de propiedades planta y equipo, se presentan exenciones al preparar sus primeros estados financieros con base a la NIIF para las PYMES y específicamente figura en el inciso (d) del párrafo 35.10 de la Sección 35 Transición a la NIIF para las PYMES, que proviene de la edición de 2009, que indica lo siguiente: “revaluación como costo atribuido. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por utilizar una revaluación según los PCGA anteriores, de una partida de propiedades, planta y equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de la transición a esta Norma o en una fecha anterior, como el costo atribuido en la fecha de la revaluación”.

Para la incorporación de un activo por el modelo de la revaluación bajo el criterio del costo atribuido, se deberá de considerar también lo que indica el párrafo 35.8 de la Sección 35 Transición a la NIIF para las PYMES, la cual indica que: “Las **políticas contables** que una entidad utilice en la adopción de esta Norma pueden diferir de las que aplicaba en la misma fecha utilizando su marco de información financiera anterior. Los ajustes resultantes surgen de transacciones, otros sucesos o condiciones anteriores a la fecha de transición a esta Norma. Por tanto, una entidad reconocerá tales ajustes, en la fecha de la transición a esta Norma, directamente en las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría dentro del patrimonio)”. (El subrayado no corresponde al texto original).

Bajo el criterio del registro de la revaluación como costo atribuido, como punto de referencia se entiende entonces que el ajuste, incrementa el activo de propiedad, planta y equipo y se reconocerá directamente en las ganancias acumuladas al preparar los estados financieros en la fecha de la transición. Bajo esta teoría no se esperaría que se continuaran realizando las revaluaciones, pero se continuaría con las depreciaciones y la evaluación del deterioro sobre la base del costo atribuido.

b) En la adopción por primera vez de la NIIF para las PYMES – Modelo de revaluación

Al permitir las modificaciones del 2015 de la NIIF para las PYMES, el modelo de revaluación para las propiedades, planta y equipo, de igual manera se debe de contemplar, dentro de los procedimientos para preparar los estados financieros en la fecha de transición, lo que indica el párrafo 35.8 de la Sección 35 Transición a la NIIF para las PYMES, la cual indica que: “Las **políticas contables** que una entidad utilice en la adopción de esta Norma pueden diferir de las que aplicaba en la misma fecha utilizando su marco de información financiera anterior. Los ajustes resultantes surgen de transacciones, otros sucesos o condiciones anteriores a la fecha de transición a esta Norma. Por tanto, una entidad reconocerá tales ajustes, en la fecha de la transición a esta Norma, directamente en las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría dentro del patrimonio)”. (El subrayado no corresponde al texto original)

Bajo el criterio del modelo de revaluación, en la adopción por primera vez de la NIIF para las PYMES, a cambio de registrarse directamente el ajuste en las ganancias acumuladas en el estado de cambios en el patrimonio, lo que se consideraría apropiado, es presentarlo directamente como un superávit por revaluación como otra categoría dentro del patrimonio y en este caso se esperarían que se hagan las revaluaciones con suficiente regularidad.

Si en las revaluaciones siguientes se presentan diferencias entre la revaluación registrada, ya sea de incremento o decremento de las revaluaciones anteriores se llevaran a Otro Resultado Integral y se acumulará en el patrimonio, utilizando la misma cuenta del Superávit por Revaluación, es decir primero se presentan como otro resultado integral en el estado de resultados y se reclasifica en la presentación dentro del patrimonio.

10. Si ya se opera con base en NIIF para las PYMES y se incorpora por primera vez el modelo de revaluación:

Si ya se ha adoptado o la entidad opera bajo el marco de referencia de la NIIF para las PYMES y se planifica la incorporación del modelo de la revaluación de las propiedades planta y equipo, por las modificaciones de 2015 a la NIIF para las PYMES, el registro contable sería diferente, tomando en cuenta lo que indica la Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo en el párrafo 17.15C, que dice: “Si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, este aumento se reconocerá directamente en **otro resultado integral** y se acumulará en el **patrimonio**, bajo el encabezamiento de superávit de revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del período en la medida en que sea una reversión de un decremento por revaluación del mismo activo

reconocido anteriormente en el resultado del período”. (El subrayado no corresponde al texto original)

De lo anterior, el preparador de la información, debe de tomar en cuenta que la incorporación del modelo de revaluación de las propiedades, planta y equipo se registre en el Estado de Resultados en la sección de Otro Resultado Integral (ORI) y luego en la fecha que se informa de los estados financieros, se acumule o mejor dicho se reclasifique en el Estado de Cambios en el Patrimonio, deduciéndolo del resultado integral y trasladándolo al superávit por revaluación.

Adicionalmente a lo anterior, se deberá de tomar en cuenta lo que refiere el IASB en los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF para las PYMES, en el apartado de Opciones de Política Contable, específicamente en el fundamento de las conclusiones FC212 que indica:

“En congruencia con las NIIF Completas, la NIIF para las PYMES no recomienda generalmente cómo, cuándo o si los importes pueden transferirse entre componentes de patrimonio. En su lugar, estas decisiones se dejan a la discreción de los preparadores, sujeta a las restricciones impuestas por la Sección 2. La Sección 2 requiere que la información presentada debe ser comprensible, relevante y fiable. El IASB destacó que, en ciertas circunstancias, puede ser apropiado transferir todo o parte del otro resultado integral acumulado del superávit por revaluación de las propiedades, planta y equipo directamente a las ganancias acumuladas u otro componente de patrimonio. El IASB destacó también que en otras circunstancias, estas transferencias pueden ser exigidas o prohibidas por la legislación local. Por consiguiente, en congruencia con los requerimientos para otros elementos del otro resultado integral acumulado, al añadir una opción de usar el modelo de revaluación para propiedades, planta y equipo, el IASB decidió no recomendar cómo, cuándo o si las partidas del otro resultado integral acumulado deben transferirse a otros componentes del patrimonio”.

11. Reconocimiento del Modelo de Revaluación en Otro Resultado Integral

Ya sea que una entidad presente su resultado integral total para un período en un único estado de resultados integral o en dos estados, un estado de resultados y un estado del resultado integral y las partidas que deben ser reconocidas en el resultado integral total fuera del resultado, son las que indica la Sección 5 Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados en el inciso (b) del párrafo 5.4 que indica que: “se reconocen cuatro tipos de **otro resultado integral** como parte del resultado integral total, fuera del resultado, cuando se producen:

- (i) algunas **ganancias y pérdidas** que surjan de la conversión de los **estados financieros** de un negocio en el extranjero;
- (ii) algunas ganancias y pérdidas actuariales;
- (iii) algunos cambios en los **valores razonables** de los **instrumentos de cobertura**; y
- (iv) cambios en el superávit de revaluación para las propiedades, planta y equipo medidos de acuerdo con el modelo de revaluación”. (El subrayado no corresponde al texto original)

De la modificación de 2015 de la NIIF para las PYMES, referidas al modelo de revaluación, se deberá de tomar en cuenta lo indicado en el inciso (iv) cambios en el superávit de revaluación y por lo tanto al existir un cambio al respecto, debe de presentarse como otro resultado integral.

12. Cambio en política contable por el modelo de revaluación

La NIIF para las PYMES en la Sección 10 Políticas, Estimaciones y Errores Contables, se refiere a que si una entidad cambia una política contable, debe ser únicamente si el cambio es requerido por cambios a la propia norma o que este cambio dé lugar a que los estados financieros suministren información fiable y en el párrafo 10.10A se refiere a la aplicación por primera vez de una política que consista en la revaluación de activos, es un cambio en la política contable y por consiguiente; un cambio del modelo del costo al modelo de revaluación para una clase de propiedades, planta y equipo se contabilizará de forma prospectiva, en lugar de hacerlo en forma retrospectiva.

En general el efecto del cambio en una política contable, se contabiliza en forma retroactiva, es decir que se modifican las utilidades acumuladas y cuando se presenten los estados financieros comparativos se deben de reestructurar, tal como que la nueva política contable se hubiera utilizado antes; sin embargo, para este cambio en política contable del modelo del costo al modelo de revaluación, como se indica en el párrafo 10.10A, se contabilizará en forma prospectiva; es decir el efecto del cambio se presenta en el estado de resultados integral en el año del cambio y en los años futuros si procede.

13. Regularidad en la cual deben hacerse las revaluaciones

De acuerdo con el párrafo 17.15B se indica que: “Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del período sobre el que se informa” y no se da más explicación al respecto. Sin embargo, se podrá apoyar en observar lo que indica la NIIF Completa, basados en el párrafo 10.4 y 10.6 de la Sección 10 Políticas, Estimaciones y Errores Contables, en donde se indica que la gerencia puede también considerar los requerimientos y guías en las NIIF completas que traten cuestiones similares y relacionadas.

Basado en lo anterior, en el párrafo 34 de la NIC 16 Propiedades, planta y equipo, relacionado a la regularidad para hacer las revaluaciones indica que: “La frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos de propiedades, planta y equipo que se estén revaluando. Cuando el valor razonable del activo revaluado difiera significativamente de su importe en libros, será necesaria una nueva revaluación. Algunos elementos de propiedades, planta y equipo experimentan cambios significativos y volátiles en su valor razonable, por lo que necesitarán revaluaciones anuales. Tales revaluaciones frecuentes serán innecesarias para elementos de propiedades, planta y equipo con variaciones insignificantes en su valor razonable. Para éstos, pueden ser suficientes las revaluaciones hechas cada tres o cinco años”. (El subrayado no corresponde al texto original)

14. Depreciaciones de los activos revaluados de una revaluación a otra

Los cambios de 2015 a la NIIF para las PYMES con relación al modelo de revaluación, no indica si procede o no la depreciación de los montos revaluados de las propiedades, planta y equipo, pero basados en la teoría básica de las depreciaciones según la propia NIIF para las PYMES y en el párrafo 17.17 de la Sección 17, Propiedades, planta y equipo, indica que: “El cargo por depreciación para cada período se reconocerá en el resultado, a menos que otra sección de esta Norma, requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo”. Y en el párrafo 17.18 indica que: “Una entidad distribuirá el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil”. A lo anterior, se deberán de tomar todos los requerimientos de la Sección 17 para proceder a las depreciaciones.

Por lo anterior, las depreciaciones del monto revaluado se deberán de registrar en el estado de resultados a menos que otra sección de la NIIF para las PYMES, requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo, como el caso de la fabricación de productos que se incluirá en los costos de los inventarios.

Con el propósito de que el monto revaluado y su depreciación acumulada (el valor del importe en libros del monto revaluado) cuadre o concilié con el superávit por revaluación, la depreciación registrada de ese monto revaluado del período del cual se informa, se presentará inicialmente en el estado de resultados o en el costo de un activo y al mismo tiempo, se mostrará en la sección de patrimonio en las utilidades del período o en las utilidades acumuladas y luego se reclasificará en dicha sección de patrimonio, al rubro de superávit por revaluación.

Lo anterior es aplicable a los activos revaluados, ya sea que los estudios de revaluación se hagan anualmente.

15. El impuesto a las ganancias por el monto revaluado

En forma general el incremento de un activo por el monto revaluado, representa una diferencia temporaria imponible y se reconocerá un pasivo por impuestos diferidos por toda diferencia temporaria imponible; sin embargo, en el párrafo 29.13 de la Sección 29 Impuesto a las Ganancias presenta cuatro casos en los cuales surgen diferencias temporarias y en el inciso (b) de dicho párrafo presenta el caso de los activos que se revalúan e indica que: “activos que se midan nuevamente, sin hacer un ajuste similar a efectos fiscales. Por ejemplo, esta Norma permite o requiere que ciertos activos se midan nuevamente a valor razonable o se revalúen” y luego el párrafo concluye refiriéndose a los cuatro casos mencionados anteriormente, que “Ninguna de estas diferencias temporarias dará lugar a activos y pasivos por impuestos diferidos”.

Por lo anterior, el monto de un activo de propiedades, planta y equipo revaluado, aunque represente una diferencia temporaria, no genera un impuesto sobre la renta diferido bajo la teoría básica de la NIIF para las PYMES. Caso contrario a lo que indican las NIIF completas (Edición 2015), en el párrafo 20 de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, que indica: “..... La diferencia entre el importe en libros de un activo revaluado y su base fiscal, es una diferencia temporaria, y da lugar a un activo o pasivo por impuestos diferidos.

16. Divulgaciones obligatorias con respecto a las revaluaciones de propiedad, planta y equipo

a) De la Sección 10 Políticas, Estimaciones y Errores Contables:

Los cambios de 2015 a la NIIF para las PYMES con respecto a la información a revelar, acerca del modelo de revaluación, en el párrafo 10.10A de la Sección 10 Políticas, Estimaciones y Errores Contables, indica que cuando la aplicación por primera vez de una política que consista en la revaluación de activos, es un cambio de política contable; por consiguiente, un cambio del modelo del costo al modelo de revaluación para una clase de propiedades, planta y equipo se contabilizará de forma prospectiva, en lugar de hacerlo en forma retroactiva y la Sección 10, en la información a revelar sobre un cambio en política contable, cuando es un cambio voluntario (como el caso de las revaluaciones), una entidad revelará: (a) la naturaleza del cambio en la política contable, (b) las razones por la que la aplicación de la nueva política contable suministra información más fiable y relevante; y (c) el importe del ajuste para cada partida de los estados financieros afectada.

b) De la Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo:

Los cambios de 2015 a la NIIF para las PYMES con respecto a la información a revelar, acerca del modelo de revaluación, en el párrafo 17.33 de la Sección 17 Propiedades, planta y equipo, indica que: “cuando los elementos de propiedades, planta y equipo se contabilicen por sus importes revaluados, se revelará la siguiente información:

- (a) la fecha efectiva de la revaluación;
- (b) sí se han utilizado los servicios de un tasador independiente;
- (c) los métodos y suposiciones significativas aplicadas al estimar los valores razonables de las partidas;
- (d) por cada clase de propiedades, planta y equipo que se hayan revaluado, el importe en libros al que se habría reconocido si se hubieran contabilizado según el modelo del costo; y
- (e) el superávit de revaluación, indicando los movimientos del período, así como, cualquier restricción sobre la distribución de su saldo a los accionistas.

Lo anterior, sin dejar de revelar lo que indican los párrafos 17.31 y 17.32 de la Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo, los cuales están referidos a las bases de medición, métodos de depreciación, las vidas útiles, el importe bruto en libros y la depreciación acumulada al principio y al final del período sobre el que se informa; y una conciliación entre los importes en libros al principio y al final del período sobre el que se informa.

c) De la Sección 5 Estado del Resultado Integral:

En el estado del resultado integral se debe incluir, tal como lo indica el inciso (g) del párrafo 5.4 de la Sección 5 Estado de Resultado Integral y Estado de Resultados, cada partida de otro resultado integral, clasificada por naturaleza y se agruparán en las que, de acuerdo con la NIIF para las PYMES, no se reclasifiquen posteriormente en el resultado del período, y en estas se deberá de presentar el otro resultado integral relacionado a los cambios en el superávit para las propiedades, planta y equipo medidos de acuerdo con el modelo de revaluación.

Adicionalmente, se deberá de tomar en cuenta en la divulgación, lo indicado en el párrafo 5.9 de la Sección 5, que requiere que una entidad presentará partidas adicionales, encabezamientos y subtotales en el estado de resultados integral, cuando esa presentación sea relevante para comprender el rendimiento financiero de la entidad. Lo anterior permitirá presentar el resultado propio de la operación de la entidad; así como, el otro resultado integral, que en el caso de la incorporación por primera vez del modelo de la revaluación será por un monto representativo.

d) De la Sección 6 Estado de Cambios en el Patrimonio:

En el estado de patrimonio en la Sección 6 Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas, en el párrafo 6.3 se refiere a la información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio y en el inciso (c) para cada componente del patrimonio, se debe de presentar una conciliación entre los importes en libros, al inicio y al final del período, revelando por separado los cambios resultantes de: (i) el resultado del período y en (ii) otro resultado integral.

Lo anterior permite concluir que la incorporación del modelo de revaluación se debe de presentar en la sección del patrimonio bajo el encabezamiento de superávit por revaluación a través de las reclasificaciones que se hagan al respecto.

e) De la Sección 29 Impuesto a las Ganancias:

Tal como lo indica el párrafo 29.39 de la Sección 29 Impuestos a las ganancias, una entidad revelará separadamente, los principales componentes del gasto (ingreso) por impuestos y en el inciso (h) de este párrafo se refiere al importe del gasto (ingreso) por el impuesto relacionado con los cambios en las políticas que se han incluido en la determinación del resultado del período; sin embargo, derivado a que el párrafo 29.13, establece que esta diferencia temporaria no da lugar a activos y pasivos por impuestos diferidos, por lo que sí el preparador de la información considera, podrá divulgar que la incorporación del modelo de revaluación no genera impuestos diferidos.

17. El método de revaluación una herramienta para la obtención de financiamiento

Tal como lo comenta el IASB en los fundamentos a las conclusiones acerca de los cambios de 2015 de la NIIF para las PYMES, que al no contar con una opción de política contable para la revaluación de las propiedades, planta y equipo, era una barrera para la adopción de la NIIF para las PYMES en jurisdicciones en la que las PYMES comúnmente revalúan sus propiedades, planta y equipo o se requiere por ley la revaluación de las propiedades planta y equipo y no permitir un modelo de revaluación parecía ser el único impedimento más importante para la adopción y de alguna manera limitación a acceso de financiamiento.

Para las PYMES que tienen o actualmente tramitan, la obtención de un financiamiento, el modelo de revaluación permite presentar información con valores corrientes, los cuales serían más útiles que los del costo histórico; sin embargo, esto pudiera también ser una desventaja, porque se podrían sobre endeudar, con el argumento, de que al contar con más financiamiento aumentarían sus expectativas de negocio, lo cual pudiera no ser cierto.

18. Caso práctico

A continuación se presenta un caso práctico, que pretende ilustrar el registro contable de la incorporación del monto de las revaluaciones de las propiedades planta y equipo; así como, de su presentación en el estado de cambios en el patrimonio, con base a la teoría básica de la NIIF para las PYMES.

La Compañía XX, S. A., una empresa comercial, en el año 20X3 decidió adoptar la NIIF para las PYMES y efectuó un estudio de revaluación del único inmueble que cuenta para el área de ventas, el cual fue comprado en el 20X1, hace dos años, cuyo costo original del terreno fue de Q120,000 y del edificio Q280,000 para un total de Q400,000, estimándose una vida útil de 40 años, siendo la depreciación acumulada en los dos años de Q14,000 y el valor en libros a los dos años del terreno es de Q120,000 y del edificio de Q266,000 para un total de valor en libros de Q386,000. La unidad monetaria está expresada en (Q) Quetzales, moneda oficial de la República de Guatemala. Los datos del avalúo al inicio del año 20X3, son los siguientes:

	Costo	Avalúo	Superávit
Valor del terreno	<u>Q. 120,000</u>	<u>Q. 300,000</u>	<u>Q. 180,000</u>
Valor del edificio	280,000	614,000	334,000
-) Depreciación acumulada	<u>(14,000)</u>	<u>(14,000)</u>	<u>-</u>
Valor en libros	<u>266,000</u>	<u>600,000</u>	<u>334,000</u>
Total	<u>Q. 386,000</u>	<u>Q. 900,000</u>	<u>Q. 514,000</u>

El registro de la revaluación, como un costo atribuido en la adopción de la NIIF para las PYMES, sería así:

Terreno	180,000	
Edificio	334,000	
A: Utilidades acumuladas (adopción NIIF)		514,000

El registro de la revaluación, como el modelo de revaluación en la adopción de la NIIF para las PYMES, sería así:

Terreno - revaluación	180,000	
Edificio- revaluación	334,000	
A: Superávit por revaluación		514,000

Sí ya se opera bajo el marco de referencia de la NIIF para las PYMES y se incorpora el modelo de revaluación, sería así:

Registro de la revaluación:		
Terreno - revaluación	180,000	
Edificio- revaluación	334,000	
A: Otro resultado integral (ORI) - revaluación		514,000

Registro de la depreciación tanto del costo como de la revaluación en el primer año de la incorporación de la revaluación (vida útil 40 años y han pasado 2, sería sobre vida útil de 38 años):

Gastos venta – Depreciación	7,000	
Gasto venta – Depreciación activos revaluados	8,789	
A: Depreciación acumulada edificios		7,000
Depreciación acumulada edificios revaluados		8,789

Los datos de la revaluación al finalizar el año 20X3 (1er año de la revaluación):

	Costo	Avalúo	Superávit
Valor del terreno	<u>Q. 120,000</u>	<u>Q. 300,000</u>	<u>Q. 180,000</u>
Valor del edificio	280,000	614,000	334,000
-) Depreciación acumulada	(21,000)	(29,789)	(8,789)
Valor en libros	<u>259,000</u>	<u>584,211</u>	<u>325,211</u>
Total	<u>Q. 379,000</u>	<u>Q. 884,211</u>	<u>Q. 505,211</u>

La presentación en el estado de cambios en el patrimonio, de la revaluación como un costo atribuido en la adopción de la NIIF para las PYMES, se ilustra así:

LA COMPAÑÍA XX, S. A.

CUADRO I

ILUSTRACIÓN DE LA PRESENTACIÓN EN EL ESTADO DE PATRIMONIO

DE LA REVALUACIÓN COMO COSTO ATRIBUIDO EN LA ADOPCIÓN

DE LA NIIF PARA LAS PYMES

(Expresado en Quetzales - Nota 2)

	Capital pagado	Reserva legal	Resultados acumulados	Otro Resultado Integral	Superávit revaluación	Total del capital
Saldos al 01-01-20X3	Q.2,500,000	356,000	2,640,000	-	-	Q.5,496,000
Ajustes en la adopción de la NIIF para las PYMES:						
Incorporación de la revaluación como costo atribuido			514,000			514,000
Nuevos saldos al 01-01-20X3	<u>Q. 2,500,000</u>	<u>Q356,000</u>	<u>Q.3,154,000</u>	<u>Q. -</u>	<u>Q. -</u>	<u>Q. 6,010,000</u>

La presentación en el estado de cambios en el patrimonio, del modelo de revaluación en la adopción de NIIF para las PYMES, se ilustra así:

LA COMPAÑÍA XX, S. A.

CUADRO II

ILUSTRACIÓN DE LA PRESENTACIÓN EN EL ESTADO DE PATRIMONIO

DEL MODELO DE REVALUACIÓN EN LA ADOPCIÓN DE NIIF PARA LAS PYMES

(Expresado en Quetzales - Nota 2)

	Capital pagado	Reserva legal	Resultados acumulados	Otro Resultado Integral	Superávit revaluación	Total del capital
Saldos al 01-01-20X3	Q.2,500,000	356,000	2,640,000	-	-	Q.5,496,000
Ajustes en la adopción de la NIIF para las PYMES:						
Incorporación por el modelo de revaluación					514,000	514,000
Nuevos saldos al 01-01-2013	<u>Q. 2,500,000</u>	<u>Q356,000</u>	<u>Q.2,640,000</u>	<u>Q. -</u>	<u>Q.514,000</u>	<u>Q. 6,010,000</u>

La presentación en el estado de cambios en el patrimonio, del modelo de revaluación cuando ya se opera bajo el marco de referencia de la NIIF para las PYMES, se ilustra así:

LA COMPAÑÍA XX, S. A.

CUADRO III

ILUSTRACIÓN DE LA PRESENTACIÓN EN EL ESTADO DE PATRIMONIO

DEL MODELO DE REVALUACIÓN CUANDO YA SE OPERA BAJO

EL MARCO DE NIIF PARA LAS PYMES

(Expresado en Quetzales - Nota 2)

	Capital pagado	Reserva legal	Resultados acumulados	Otro Resultado Integral	Superávit revaluación	Total del capital
Saldos al 31-12-20X2	Q.2,500,000	356,000	2,640,000	-	-	Q.5,496,000
Utilidad del año 20X3		20,000	380,000	514,000		914,000
Reclasificación de ORI del activo revaluado				(514,000)	514,000	-
Reclasificación de la depreciación del activo revaluado			8,789		(8,789)	-
Saldos al 31-12-20X3	<u>Q. 2,500,000</u>	<u>Q 376,000</u>	<u>Q.3,028,789</u>	<u>Q -</u>	<u>Q.505,211</u>	<u>Q.6,410,000</u>

CONCLUSIONES:

1. El IASB consideró la información que recibió de parte de los preparadores, emisores de normas, firmas de contabilidad y otras partes interesadas de que no tener una opción de revaluación era una barrera a la adopción de la NIIF para las PYMES, por lo que decidió permitir en las modificaciones de 2015 de la NIIF para las PYMES, una opción para las PYMES en la medición posterior al reconocimiento inicial, de revaluar sus propiedades, planta y equipo; sin embargo, el punto de referencia, que prevalece es la política contable del modelo del costo.
2. Derivado a lo anterior, las empresas que han decidido cambiar la política contable del modelo del costo al modelo de revaluación, tienen varios escenarios para la incorporación del monto de la revaluación en los estados financieros, ya sea en la adopción por primera vez de la NIIF para las PYMES, como un costo atribuido que permite la edición de 2009 o bien decidirse por la incorporación en la adopción por el modelo de revaluación, lo cual dependerá del criterio de los preparadores de la información financiera; así como, si ya se opera bajo el marco de referencia de la NIIF, se contabilizará de forma prospectiva, por lo que si se incrementa el importe en libros a consecuencia de la revaluación, este aumento se reconocerá en Otro Resultado Integral (ORI) y al presentar el estado de cambios en el patrimonio se reclasificará, bajo el encabezamiento de superávit por revaluación.
3. El incremento de un activo por el monto revaluado, representa una diferencia temporaria imponible, de la cual debería de reconocerse un pasivo por impuestos diferidos; sin embargo, aunque represente una diferencia temporaria, no genera un impuesto sobre la renta diferido, bajo la teoría de la Sección 20 Impuesto a las Ganancias de la NIIF para las PYMES, caso contrario a lo indicado en la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, en las que se indica que esta diferencia temporaria da lugar a un activo o pasivo por impuestos diferidos.
4. Para las PYMES que tienen o actualmente tramitan la obtención de un financiamiento, el modelo de revaluación permite presentar información con valores corrientes, los cuales serían más útiles que los del costo histórico; sin embargo, esto pudiera también ser una desventaja, porque se podrían sobre endeudar, con el argumento, de que al contar con más financiamiento aumentarían sus expectativas de negocio, lo cual pudiera no ser cierto.

GUIA DE DISCUSIÓN

1. Para el caso de Guatemala, para que las modificaciones de 2015 de la NIIF para las PYMES estén vigentes, ¿debe de existir una resolución del organismo regulador de la profesión, para que entren en vigencia o la resolución anterior es amplia que permite su aplicación inmediata?
2. Con relación a las modificaciones de 2015 de la NIIF para las PYMES y con relación a la política contable del modelo de revaluación, las entidades deben apegarse al modelo de revaluación o bien continuar con la política del modelo del costo. ¿Es una opción?
3. La incorporación de los valores de la revaluación de las propiedades planta y equipo, ¿se registran directamente al patrimonio bajo el encabezamiento de superávit acumulado o primero se registra como Otro Resultado Integral en el Estado de Resultados Integral y se reclasifica en el patrimonio?
4. Las modificaciones de 2015 de la NIIF para las PYMES, en la Sección 17, Propiedades, planta y equipo, indica que las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurarse que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del período sobre el que se informa. ¿Explica la Norma lo que significa suficiente regularidad?
5. ¿Cambiar la política contable en las propiedades, planta y equipo del modelo del costo al modelo de la revaluación, es un cambio en la política contable y se aplicaría en forma retroactiva?
6. Al considerar el uso del modelo de revaluación en la adopción de la NIIF para las PYMES de la edición de 2015. ¿Desaparece la utilización de la exención de la revaluación como costo atribuido indicado en la Sección 35, al preparar sus primeros estados financieros de conformidad con la NIIF para las PYMES?
7. ¿Se deprecia el importe revaluado de las propiedades, planta y equipo?
8. Si las propiedades, planta y equipo se revalúan sin hacer un ajuste similar a efectos fiscales, ¿la diferencia entre el costo y el valor de la revaluación es una diferencia temporaria que da lugar a activos y pasivos por impuestos diferidos?

REFERENCIAS BLIOGRAFICAS

1. Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES). Emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Julio de 2009.
2. Modificaciones de 2015 a la NIIF para las PYMES. Emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Mayo de 2015.
3. Modificaciones de 2015 a los Fundamentos de las Conclusiones de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES). Emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Mayo de 2015.
4. Norma NIIF para las PYMES. Pronunciamiento oficial que incorpora las Modificaciones de 2015 a la NIIF para las PYMES (vigentes a partir del 1 de enero de 2017, con aplicación anticipada permitida. Emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Edición 2015. Parte A y Parte B.
5. Norma Internacional de Contabilidad 12 Impuesto a las Ganancias. Normas Internacionales de Información Financiera emitidas a 1 de enero de 2015 por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.
6. Norma Internacional de Contabilidad 16 Propiedades, Planta y Equipo. Normas Internacionales de Información Financiera emitidas a 1 de enero de 2015 por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.
7. Resolución de la Adopción de la NIIF para las PYMES del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, publicada en el Diario de Centro América el 9 de julio de 2010.
8. Decreto No. 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, con vigencia a partir del 1 de enero de 2013. Emitida por el Congreso de la República de Guatemala y publicada en el Diario de Centro América el 5 de marzo de 2012.

Dirección de correo electrónico: mcastanoncpa@gmail.com



CURRICULUM VITAE: Lic. Mibzar Castañón Orozco

Contador Público y Auditor graduado de la universidad de San Carlos de Guatemala y obtuvo el premio de la mejor tesis en el año de su graduación; así como también, tiene una maestría en Contaduría Pública y Auditoría Internacional por la Universidad Galileo de Guatemala.

Su ejercicio profesional lo ha desarrollado en firmas de auditoría con representación internacional y actualmente opera su propio despacho profesional, representando a la firma INPACT International. Es profesor en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos y también ha sido profesor de Contabilidad Superior, de la Escuela Superior de Desarrollo y Actualización Profesional de la Universidad Galileo.

Ha tomado adiestramientos locales y en el exterior acerca de temas de las Normas Internacionales de Auditoría y de las Normas Internacionales de Información Financiera y de la NIIF para las PYMES.

Representó a Guatemala en las discusiones del proyecto de la NIIF para las PYMES en septiembre de 2007, en colaboración con el Colegio de Expertos Contables de Francia y ha recibido el Taller de NIIF para las PYMES, impartido por la Fundación de Educación de la Federación Internacional de Contadores – IFAC y patrocinado por el Banco Mundial. También ha cumplido en replicar dicho taller en Guatemala.

Ha asistido a los eventos regionales organizados por el Banco Mundial e IFAC, con relación al Proyecto de Contabilidad y Responsabilidad para el Crecimiento Económico Regional - CReCER. Como conferencista ha participado en varias presentaciones de temas relacionados con Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría.

Es miembro de la *Red Virtual del Estudio de las NIIF – ReVE-NIIF*, en donde también ha presentado conferencias virtuales.

En el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores y AIC ha colaborado como:

1. Miembro en la Comisión de Auditoría Interna.
2. Auditor Externo nombrado por la Asamblea de Asociados.
3. Coordinador de la Comisión de Principios de contabilidad y Normas de Auditoría, y fue el Coordinador del Comité de Normas de Contabilidad y Auditoría Internacionales del IGCPA.
5. Actualmente es el Coordinador del Comité de Normas de Contabilidad Internacionales del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos
6. Miembro de la Comisión Interamericana de Investigación Contable de la Asociación Interamericana de Contabilidad – AIC.

Es socio del:

1. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.
2. Del Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas.
3. Socio Fundador del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala.
4. Socio Adherente de la Asociación Interamericana de Contabilidad – AIC.
5. Miembro de la Red Virtual de Estudio de las NIIF – ReVE-NIIF.
6. Miembro de la firma INPACT International

SEUDÓNIMO

Sanpedrano