

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Contaduría Pública



**"TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO DIFERIDO Y SU
PRESENTACIÓN Y REVELACIÓN EN LOS ESTADOS FINANCIEROS"**

Trabajo de Graduación Presentado por:

**Flores Gutiérrez Heidi Karina
Gómez Elías Bárbara Concepción de La Paz Alba Yanira
Sandoval Oswaldo Napoleón**

Para Optar al grado de:

LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA

Febrero de 2003

San Salvador

El Salvador

Centro América

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rectora	:	Dra. Maria Isabel Rodríguez
Secretaria	:	Licda. Lidia Margarita Muñoz Pérez
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas	:	Lic. Roberto Enrique Mena
Secretario de la Facultad de Ciencias económicas	:	Ing. José Ciriaco Gutiérrez
Asesores	:	Lic. Santiago René Hernández Lic. Ramón Antonio Benítez Martínez
Tribunal examinador	:	Lic. Álvaro Edgardo Calero Rodas Lic. Ramón Antonio Benítez Martínez

Febrero 2003

San Salvador

El Salvador

Centroamérica

AGRADECIMIENTOS

A Dios principalmente quien me ha dado la vida y las fuerzas necesarias para terminar mi carrera, porque me ha enseñado a esperar y confiar en Él. A mi Familia: a mi madre que ha estado a mi lado todo el tiempo, que ha llorado y reído conmigo, por sus oraciones y su apoyo incondicional... gracias mamita. A mi padre por sus sabios consejos y por su paciencia en los momentos difíciles, por cuidarme en los momentos estresantes. A mis hermanos: Nilson, gracias por apoyarme en todo, por ser para mi un ejemplo de responsabilidad; Alex, gracias por estar conmigo, porque siempre tuviste un consejo para mi, por recordarme siempre que tenemos un Dios poderoso; Douglas, gracias por tu compañía porque siempre hemos estado juntitos y porque siempre me has comprendido. Nunca voy a poder pagarles ni con mi vida todo la ayuda que me han dado, quiero que sepan que los quiero muchísimo y este triunfo lo dedico a Dios y a todos ustedes.

Heidi Karina Flores Gutierrez

A Dios por haberme dado la oportunidad de vivir y de lograr esta meta tan anhelada tanto para mi como para mi familia; A mi mami por su comprensión, por preocuparse por mi cuando yo no estaba en casa, por su apoyo, por darme el tiempo que yo necesitaba para terminar mi carrera; A mi papi por sus palabras de aliento, por su entusiasmo y optimismo para conmigo, por sus sacrificios y por cuidarme mucho; A mis hermanas Rina, Nubia e Hilda que tomaron mi lugar muchas veces en mis

responsabilidades familiares, cuando yo necesitaba ese tiempo que era indispensable y por su apoyo; A Héctor García ese gran amigo que siempre estuvo ahí conmigo y nunca me dejó sola, ayudándome y respondiendo de manera inmediata cuando yo lo necesitaba. Siempre les estaré agradecida, esperando que algún día llegue el momento en que yo pueda corresponder todo lo que ustedes hicieron por mí, para que yo llegara a terminar mi carrera. Los quiero mucho.

Bárbara Concepción de la Paz Alba Yanira Gómez Elías

A Dios por iluminarme y darme la fuerza necesaria para retomar el camino y seguir adelante; A mis padres que me dieron la vida y su amor y siempre estuvieron conmigo ayudándome y apoyándome en lo que yo necesitaba; A mi esposa por su comprensión, por su apoyo, por soportar quedarse sola cuando yo no estaba y por esperarme cada noche que me quedaba estudiando; A mis hijos como una muestra de mi superación y a todas aquellas personas que me ayudaron desinteresadamente para lograr mi meta.

Oswaldo Napoleón Sandoval

INDICE

	Página
Resumen Ejecutivo	i
Introducción	v

CAPITULO I

ANTECEDENTES DE LA NORMATIVA CONTABLE, FISCAL Y MARCO TEORICO DEL IMPUESTO DIFERIDO.

1.1	Antecedentes y Generalidades de la Normativa Contable.	1
1.1.1	Antecedentes de la Asociación Interamericana de Contabilidad.	1
1.1.2	Antecedentes de las Normas Internacionales de Contabilidad.	4
1.2	Antecedentes de la Legislación Fiscal Salvadoreña.	9
1.2.1	Antecedentes de las Leyes Tributaria.	9
1.2.2	Generalidades de las Leyes Tributarias.	11
1.3	Marco Conceptual del Impuesto Diferido.	14
1.3.1	Concepto.	14

1.3.2	Diferencias Permanentes y Temporarias.	15
1.3.3	Métodos para establecer el Impuesto Diferido.	17
1.3.4	Reconocimiento contable del Impuesto Diferido.	21
1.3.4.1	Activo por Impuestos Diferidos.	21
1.3.4.2	Pasivo por Impuestos Diferidos.	23
1.3.5	Casos en los que se incurre el Impuesto Diferido.	24
1.4	Comparación entre Normas Contables y Leyes Tributarias.	26
1.4.1	Depreciación.	26
1.4.2	Estimación para Cuentas Incobrables.	32
1.4.3	Inventarios.	36
1.4.4	Provisiones y Gastos.	41
1.4.4.1	Provisiones.	41
1.4.4.2	Gastos.	41

CAPITULO II

METODOLOGÍA Y ANÁLISIS DE LA INVESTIGACIÓN.

2.1	Tipo de Investigación.	45
-----	------------------------	----

2.2	Determinación del Universo.	46
2.3	Determinación de la Muestra.	47
2.4	Recolección de Datos.	49
2.5	Procesamiento de la Información.	49
2.6	Análisis e Interpretación de Datos.	50

CAPITULO III

ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

3.1	Reconocimiento y contabilización de las diferencias que se originan al aplicar NIC y Normas tributarias.	51
3.2	Normativa Utilizada para el Cálculo del Impuesto sobre la renta y las operaciones que afectan dicho cálculo.	53
3.3	Registro de las Diferencias que originan el impuesto diferido y su efecto en los Estados Financieros.	57
3.4	Conocimiento y aplicación del método de contabilización del impuesto diferido establecido por la NIC 12.	59

3.5	Reconocimiento de la existencia de diferencias al aplicar NIC y Normas Tributarias y las operaciones que originan dichas diferencias.	62
3.6	Conocimiento de los pasos a seguir para el reconocimiento y medición del Impuesto Sobre la Renta Diferido y la elaboración de una guía que ejemplifique dichos pasos.	65
3.7	Existencia de gastos no deducibles e ingresos no gravados y exentos y su presentación y revelación en los Estados Financieros.	67

CAPITULO IV

DETERMINACION Y APLICACIÓN DEL IMPUESTO DIFERIDO

4.1	Tratamiento de las Diferencias Temporarias.	70
4.2	Presentación y Revelación en los Estados Financieros.	75
4.3	Caso Simple de Impuesto Diferido.	77

4.4	Caso de Depreciación Acelerada para propósitos fiscales.	79
4.5	Caso para la Determinación de Impuestos diferidos en los Estados Financieros.	83

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1	Conclusiones.	102
5.2	Recomendaciones.	104
	Bibliografía.	106

ANEXOS

Anexo 1: Población de empresas.

Anexo 2: Tabla de Números Aleatorios.

Anexo 3: Muestra de Empresas.

Anexo 4: Cuestionario.

Anexo 5: Tabulación de las operaciones que afectan el cálculo del impuesto sobre la renta.

Anexo 6. Tabulación de conocimiento de los pasos a seguir para el reconocimiento y medición del impuesto diferido.

Anexo 7: Reconocimiento de las diferencias al aplicar NIC y Normas Tributarias y las operaciones que origina dichas diferencias.

Anexo 8: Conocimiento de los pasos a seguir para el reconocimiento y medición del Impuesto Diferido la Elaboración de una Guía que ejemplifique dichos pasos.

Anexo 9: Existencia de Gastos no Deducibles, Ingresos no Gravados y Ventas Exentas y su presentación en los Estados Financieros.

San Salvador, 12 de Febrero de 2003

LISTA DE CUADROS

Cuadro N° 1	Reconocimiento de las Diferencias que surgen al aplicar NIC y Normativa Tributaria y su Contabilización.	52
Cuadro N° 2	La Normativa Utilizada para determinar el monto a pagar de Impuesto sobre la renta y las operaciones que influyen o afectan el cálculo de dicho monto.	56
Cuadro N° 3	Contabilización de las Diferencias que surgen al aplicar NIC y Normativa Tributaria y su Efecto en los Estados Financieros.	58
Cuadro N° 4	Conocimiento y aplicación del método de contabilización del impuesto diferido establecido por la NIC 12.	61
Cuadro N° 5	El Reconocimiento de la existencia de las diferencias que dan origen al impuesto diferido al aplicar NIC y Leyes Tributarias y las operaciones que originan dichas diferencias.	64
Cuadro N° 6	Conocimiento de los pasos a seguir para el reconocimiento y medición del Impuesto Diferido y la Elaboración de una Guía que ejemplifique dichos pasos.	66

Cuadro N° 7	Existencia de Gastos no Deducibles, Ingresos no Gravados y Ventas Exentas y su presentación en los Estados Financieros.	68
Cuadro N° 8	Cuadro de Decisión para Determinar el Impuesto Diferido.	73
Cuadro N° 9	Ilustración de Amortización de Impuesto Diferido.	83

LISTA DE GRAFICOS

Gráfico N° 1	Reconocimiento y Contabilización de las Diferencias que originan el Impuesto diferido.	52
Gráfico N° 2	Normativa Utilizada para el cálculo del Impuesto sobre la renta.	54
Gráfico N° 3	Contabilización de las Diferencias que surgen al aplicar NIC y Normativa Tributaria y su Efecto en los Estados Financieros.	59
Gráfico N° 4	Conocimiento y aplicación del método de contabilización del impuesto diferido establecido por la NIC 12.	61
Gráfico N° 5	Reconocimiento de las diferencias al aplicar NIC y Normas Tributarias y las operaciones que originan dichas diferencias.	63

Gráfico N° 6	Conocimiento de los pasos a seguir para el reconocimiento y medición del Impuesto Diferido.	67
Gráfico N° 7	Existencia de Diferencias Permanentes y su presentación en los Estados Financieros.	69

RESUMEN EJECUTIVO

Fundamentalmente el objetivo de la contabilidad es presentar razonablemente las cifras en los Estados Financieros, por lo que se ha buscado unificar bases o criterios para el registro de las operaciones; debido a esto, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, estableció que las Normas Internacionales de Contabilidad deberían ser de aplicación obligatoria a partir del año 2004, sin embargo tradicionalmente las obligaciones tributarias se han venido registrando con base en las leyes fiscales vigentes, cuyos criterios para el registro y valuación de activos y pasivos, preparación de estados financieros y el reconocimiento o diferimiento de ingresos y gastos no siempre coinciden con los criterios empleados por las normas contables, esta diferencia de criterios, da lugar a que la utilidad contable determinada como resultado del ejercicio sea diferente a la utilidad tributaria (renta imponible), por lo que el Impuesto Sobre la Renta calculado contablemente y tributariamente también es diferente, lo que es reconocido como Impuesto Diferido.

Para hacer frente a este problema, se emitió la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 denominada Impuesto Sobre

las Ganancias, con el fin de que estas diferencias, estén reconocidas en los estados financieros de la empresa.

Por lo que el objetivo de este trabajo es básicamente determinar cuales son las diferencias que surgen al aplicar ambos tipos de normas, estableciendo el tratamiento que se debe aplicar para calcular el impuesto diferido a través de la elaboración de casos prácticos y su presentación en los estados financieros.

Los instrumentos utilizados para la obtención de la información que sirvió de base para los resultados de la investigación, se utilizó el cuestionario y la entrevista, los cuales fueron contestados por empresas industriales afiliadas a la ASÍ (Asociación Salvadoreña de Industriales), tabulando aquellas preguntas que eran fundamentales para lograr los objetivos de la investigación y elaborando gráficos para facilitar la interpretación de dichos resultados.

De estos resultados se pudo determinar que las empresas efectivamente reconocen que hay diferencias al aplicar las leyes tributarias y las normas contables, sin embargo más de la mitad de los encuestados no considera en sus registros estas diferencias; así también la mayoría utiliza para el cálculo del

impuesto sobre la renta la Normativa Tributaria, lo que conduce a una mala presentación de los Estados Financieros, es decir, una inadecuada correlación de ingresos y gastos que afecta la determinación de la utilidad o pérdida del período, ya que impositivamente se incluye el efecto de partidas de ingresos y gastos que no pudieran corresponder al período corriente sino a otros períodos.

Además de que un poco más de la mitad de los encuestados conoce lo establecido por la NIC 12 solamente unos cuantos lo aplican, debido a que tienen problemas en reconocer los pasos que deben seguir para la determinación del impuesto diferido y el tratamiento que se debe aplicar a las diferencias que lo originan.

Debido a la dificultad que tienen los que ejercen la profesión de la Contaduría Pública, en este trabajo de investigación se desarrollan ejemplos y casos prácticos que muestran como se determina el impuesto diferido, el efecto de la no aplicación del mismo y su forma de presentación o revelación en los estados financieros, según sea el caso.

De acuerdo a los resultados obtenidos se concluye que es necesario que las empresas capaciten a sus empleados o estos por

sus propios medios, a través de seminarios o actualizaciones contables para aplicar la nueva normativa (Normas Internacionales de Contabilidad) de la manera correcta y así obtener estados financieros con cifras razonables.

INTRODUCCIÓN

El impuesto sobre la renta representa una de las partidas de mayor relevancia en los Estados Financieros, constituyéndose normalmente en el Estado de Resultados en uno de los renglones más importantes en la determinación de la utilidad neta y en el Balance General su importe representa el impuesto que se espera pagar al fisco por las utilidades sujetas a imposición, por lo que la mayoría de las empresas buscan que el impuesto que se pague corresponda a las actividades y ganancias del período en que realmente se incurran los costos y gastos que correspondan a ese mismo período.

Esta investigación pretende dar a conocer el impuesto diferido, su tratamiento contable de acuerdo a NIC número 12, su presentación y revelación en los estados financieros, donde dicho impuesto surge de las diferencias existentes entre la aplicación de NIC y normativa tributaria.

Se expone la diferencia de criterio que tienen las leyes tributarias con las NIC's, estructurando este trabajo de la siguiente manera:

En el capítulo I se incluyen los antecedentes de la normativa contable así como también, la estructura de la ley del Impuesto sobre la renta vigente, finalizando con el marco conceptual que sustenta las bases teóricas del Impuesto Diferido, de las Normas Internacionales de Contabilidad relacionadas, incluyendo la NIC 12 comparadas con la ley de renta.

El capítulo II contiene la metodología e instrumentos utilizados para la recolección de los datos que sirvieron de base, para conocer la situación actual de las empresas sobre la utilización del impuesto diferido.

En el capítulo III se presentan los resultados que se obtuvieron de la investigación realizada a una muestra de 72 empresas industriales ubicadas en la zona metropolitana de San Salvador afiliadas a la Asociación Salvadoreña de Industriales (ASÍ).

En el Capítulo IV se exponen los casos y ejemplos prácticos para el reconocimiento y medición del impuesto diferido, así como también se ejemplifica su revelación mediante notas a los estados financieros.

En el Capítulo V se exponen las conclusiones y las recomendaciones que se obtuvieron después de desarrollar la teoría y la práctica del impuesto diferido y la tabulación de la investigación de campo.

CAPITULO I

ANTECEDENTES DE LA NORMATIVA CONTABLE, FISCAL Y MARCO TEÓRICO DEL IMPUESTO DIFERIDO

1.1 Antecedentes y Generalidades de la Normativa Contable.

1.1.1 Antecedentes de la Asociación Interamericana de Contabilidad.

El IASC es una entidad que nace como resultado de acuerdos tomados por organizaciones profesionales de varios países¹, los cuales consideraron necesario crear una institución que se encargará de regular las constantes diferencias resultantes entre una y otra normativa en los diferentes países, ya que con anterioridad a la formación del IASC, existían con frecuencia diferencias de forma y contenido entre las normas contables públicas en la mayoría de los países y considerando a su vez que la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad en sus respectivos países junto con el cumplimiento de las mismas, tendría con el tiempo un impacto significativo, ya que mejoraría la calidad de los estados financieros, la credibilidad y,

¹ Prologo a los pronunciamientos sobre Normas Internacionales de Contabilidad, 1999, Pág.43, párrafo 1

consecuentemente, la utilidad de los estados financieros sería acrecentada en todo el mundo².

Es entonces que el IASC toma conocimiento de los proyectos y las normas contables ya promulgadas sobre cada tema y a la luz del conocimiento, produce una Norma Internacional de Contabilidad de cada uno de estos temas buscando su aceptación generalizada, tomando en cuenta que uno de los objetivos del IASC³ es del armonizar, tanto como sea posible, la diversidad de normas y prácticas contables de los diferentes países.

Al llevar a cabo esta tarea de aceptación de las normas existentes y formular nuevas Normas Internacionales de Contabilidad sobre nuevos temas, el IASC se concentra en lo esencial, y es procurar no hacer las Normas Internacionales de Contabilidad tan complejas que no puedan ser aplicadas efectivamente con carácter general, considerando esto, las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el IASC son revisadas constantemente para tener en cuenta las posiciones actuales y la necesidad de actualizarse.

Es en ese momento que se crea la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad conocida por sus siglas IASC el

² IBID

³ IBID

29 de Junio de 1973, como resultado de un convenio entre los organismos profesionales de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Holanda, el Reino Unido e Irlanda y los Estados Unidos.

El IASC tiene dentro de sus objetivos formular y publicar para el interés del público las normas de contabilidad que deben observarse en la presentación de estados financieros y el promover su aceptación mundial y su aplicación, además pretende trabajar generalmente por el mejoramiento y armonización de reglamentaciones, normas de contabilidad y procedimientos relacionados a la presentación de estados financieros.

El IASC ha publicado más de 40 Normas Internacionales de Contabilidad, tales normas tratan de aspectos que afectan a los estados financieros de las empresas.

La relación entre IASC y la Federación Internacional de Contadores (IFAC) queda establecido en el documento llamado Compromisos Mutuos, del que ambas partes son firmantes.

1.1.2 Antecedentes de las Normas Internacionales de Contabilidad.

A finales del siglo XIX, en Estados Unidos de América se sientan las primeras bases para la determinación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Es en 1922 que se inicia la normatividad contable impulsada por el profesor V.A. Patón, que en su obra "Teoría Contable"⁴ presenta una recopilación ordenada de los Principios de Contabilidad que a esa fecha existían. Para ese mismo año se funda el Instituto Americano de Contadores (American Institute of Accounting A.I.A.) con el propósito de propiciar homogeneidad en la profesión, logrando este instituto, emitir recomendaciones para la uniformidad de exámenes de Auditoria;⁵ así también, gubernamentalmente se comenzó a promulgar una serie de leyes que perseguían hacer homogénea la información contable, tal como la ley del Income Tax de 1909, la organización del Sistema Bancario Federal el 1903 y las distintas reglamentaciones que el Departamento de Comercio de los Estados Unidos dictó con relación a los métodos de contabilizar.⁶

⁴ Tua Pareda, Jorge. Principios y Normas de Contabilidad, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, pagina 64

⁵ Tua Pareda , Jorge. Obra citada pagina 59.

⁶ Edit. Trillas 1976, Pág. 137

Para el año de 1929 el Instituto Americano de Contadores inicia la emisión de los Boletines de Investigación Contable (Accounting Research Bulletines ARB) y, en el año de 1953, los 42 Boletines, que a ese año había emitido el AIA, fueron corregidos y resumidos en el Boletín de Investigación Contable (ARB) número 43, emitiendo posteriormente otros Boletines hasta el ARB número 51.⁷

Así también, en el año de 1973, dada la necesidad de homogenizar las aplicaciones contables a nivel internacional a esa fecha se establecen los siguientes objetivos:

- a) Formular y publicar en el interés del público, normas de contabilidad a ser observadas en la presentación de los estados financieros y el promover su aceptación y observancia mundial.
- b) Trabajar generalmente para el mejoramiento y armonización de las reglamentaciones, normas y procedimientos de contabilidad relativos a la presentación de los estados financieros.

⁷ Tua Pareda, Jorge. Obra citada Pág. 73.

El comité de Normas Internacionales de Contabilidad, desde su constitución en 1973 ha emitido 41 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's) promulgando 20 de ellas entre 1973 y 1983 y 11 entre 1984 y 1992 así también en el año de 1989 el IASC emite la declaración 32 (exposure Draft 32) el cual contiene como alcance procedimientos alternativos o deja sin efecto aplicaciones contables que establecían algunas normas promulgadas antes de dicha fecha.

El IASC en 1981 lleva a cabo un convenio con la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants; IFAC, fundada en 1977 y que organizó las actividades profesionales de los Organismos Contables), en el cual el IASC obtenía total y completa economía en el establecimiento de las NIC's y en la emisión de documentos para comentarios sobre temas contables internacionales.

En mayo de 2000, fué aprobada una nueva Constitución bajo la cual el Comité de las Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) se convierte en una entidad independiente, gobernada por 19 Administradores.

El IASC tiene un marco conceptual para la elaboración y presentación de Estados Financieros. El marco Conceptual ayuda al IASC:

- a) En el desarrollo de futuras Normas Internacionales de Contabilidad y en la Revisión de Normas Internacionales de Contabilidad Existentes.
- b) En la promoción de la armonización de regulaciones, normas contables y procedimientos asociados con la presentación de estados financieros, mediante el establecimiento de bases para reducir el número de tratamientos contables permitidos en las Normas Internacionales de Contabilidad.

Las Normas Internacionales de Contabilidad han hecho una gran labor tanto para mejorar como para armonizar la información financiera en todo el mundo, estas normas son usadas en la actualidad para los siguientes aspectos:

- a) Como base para las normativas contables nacionales en muchos países.

b) Como un punto de referencia internacional para ciertos países que desarrollan sus propias normativas contables.

c) Para las bolsas de valores y sus organismos reguladores, que permiten a las empresas nacionales o extranjeras presentar sus estados financieros de acuerdo a NIC.

Las siguientes Normas Internacionales de Contabilidad, nuevas o revisadas, entrarán en vigor para los períodos contables que comiencen en o después de las siguientes fechas:

a) 1 de enero de 2001 - NIC 40 Propiedades de Inversión; y

b) 1 de enero de 2003 - NIC 41, Agricultura.

Además, las revisiones limitadas de las siguientes Normas tendrán vigencia para períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2001:

a) NIC 12, Impuesto a las Ganancias;

b) NIC 19, Beneficios a los Empleados; y

c) NIC 39, Instrumentos Financieros: Su Reconocimiento y Medición, así como las Normas que se relacionen con ellos.

Es de mucha importancia mencionar que las Normas Internacionales de Contabilidad son reglas que orientan y guían el registro contable de las transacciones económicas y la elaboración de estados financieros y demás informes contables de todas las operaciones de un ente, para ser utilizados por la administración, propietarios, acreedores o por dependencias gubernamentales llamados en su conjunto, que son usuarios de la información financiera preparada por el contador público a una fecha determinada.

1.2 Antecedentes de la Legislación Fiscal Salvadoreña.

1.2.1 Antecedentes de las Leyes Tributarias.

El impuesto sobre la renta tuvo su origen en Inglaterra, a inicios del siglo XVIII. En América se inició en 1821, cuando Colombia estableció gravámenes sobre los ingresos provenientes de inversiones, negocios, propiedades y sobre ingresos de servicios profesionales. En 1932, Argentina introdujo muchos de los conceptos contemporáneos del impuesto sobre la renta.

En nuestro país la primera Ley de Impuesto sobre la Renta se promulgó el 19 de mayo de 1915, la que fue publicada en el Diario Oficial N° 118, Tomo 78, del 22 de mayo del mismo año.

Después de la emisión de ésta primera ley, hubieron reformas, modificaciones y emisiones de nuevas Leyes de Impuesto sobre la Renta, introduciendo a través de éstas nuevas reglamentaciones que no se habían incluido en los anteriores decretos, quedando al final la Ley de impuesto sobre la renta actual, la que entró en vigencia a partir del ejercicio de 1992, aprobándose mediante el D. L. No. 134 de fecha 18 de diciembre de 1991 y publicada en el D.O. No. 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991; de igual forma esta ley fue modificada y reformada.

A partir de la emisión de esta ley de impuesto sobre la renta, se marca una nueva etapa para el sistema tributario del país, ya que ésta contribuiría a la modernización en la administración de los tributos y permitiría ampliar la base tributaria.

Hasta la fecha trece han sido los Decretos que han reformado la ley actual, los cuales han surgido para adecuarse a las necesidades de la actividad económica del país, así como también lograr el objetivo de ampliar la base tributaria evitando en mayor proporción la evasión de impuestos.

Sin embargo el Decreto más significativo fue el No.230 del 14 de Diciembre de 2000, ya que vino a establecer un nuevo marco jurídico tributario a través del establecimiento del Código Tributario, puesto que su aprobación vino a modificar 4 y a derogar 70 artículos de la ley del impuesto sobre la renta.

El objetivo del Código Tributario es unificar, simplificar y racionalizar las leyes que regulan los diferentes tributos internos, con el fin de facilitarle al contribuyente el cumplimiento de las obligaciones tributarias; así como de cubrir o más bien dicho corregir vacíos que existen dentro de las leyes tributarias.

1.2.2 Generalidades de las Leyes Tributarias.

La actual Ley del impuesto sobre la Renta reglamenta todo lo relacionado con las rentas gravadas, define lo que se considera como renta obtenida y establece los productos o ingresos excluidos del concepto de renta, así como también define lo que se entenderá como rentas no gravables, dentro del título I.

En el Título II deja establecido como contribuyentes obligados al pago del impuesto sobre la renta a las Personas

Naturales o Jurídicas Domiciliadas o No, Sucesiones y fideicomisos domiciliados o no en el país, Artistas deportistas o similares domiciliados o no en el país.

Por otra parte define la exclusión de sujetos obligados al pago del impuesto, tales como:

- a) El Estado de El Salvador.
- b) Las Municipalidades.
- c) Las Corporaciones y fundaciones de derecho público y las Corporaciones y fundaciones de utilidad pública.

Dentro del Título III reglamenta todo lo relacionado con la determinación de la renta obtenida, así como también establece un ejercicio de imposición para un período de doce meses comenzando el primero de enero de cada año y finalizando el 31 de diciembre de cada año.

Dentro de las principales reglamentaciones de este apartado se encuentran lo relacionado con la territorialidad de los ingresos, es decir que solo grava las rentas obtenidas dentro del territorio de El Salvador sin importar donde se realice su pago.

Asimismo para las personas naturales define el método del efectivo para computar su renta y las personas obligadas a llevar contabilidad aplicarán el sistema de acumulación.

Dentro del capítulo IV se encuentra reglamentado todo lo relacionado con la determinación de la renta neta y para efectos de determinarla, esta ley establece que de la renta obtenida se deducirán los costos y gastos necesarios para su producción y conservación de la fuente y en ningún caso son deducibles los costos y gastos realizados en relación con actividades generadoras de ingresos no gravados o que no constituyan renta según la ley.

En el sistema impositivo actual existen dos tipos de deducciones establecidas, una que se aplica a la renta gravable de las personas naturales y la otra a la de las personas jurídicas.

La ley en el Artículo 29 reglamenta en detalle cuales son los gastos considerados como deducibles y en el Artículo 29-A define cuales no son deducibles.

Para efectos del cálculo del impuesto se ha definido dos tipos de tablas, una para personas jurídicas y otras para personas naturales.

El Código Tributario que entró en vigencia el 1º de enero del año 2001, retomó las partes esenciales y más importantes de la Ley de Impuesto sobre la Renta y de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), modificando y derogando como se mencionó anteriormente, algunos artículos de las mencionadas leyes; así también define lo que es la Administración Tributaria y lo que le compete a dicho ente.

1.3 Marco Conceptual del Impuesto Diferido.

1.3.1 Concepto.

El impuesto diferido es la cantidad de impuesto aplicable a las diferencias entre la utilidad contable y la utilidad gravable, siempre que éstas sean consecuencia del tiempo, provenientes de las diferencias derivadas de partidas de ingresos y/o gastos que son reconocidos contablemente en un período y reportados para propósitos fiscales en otro.

1.3.2 Diferencias Permanentes y Temporarias.

Las diferencias que dan origen al impuesto diferido se dividen en permanentes y temporarias; las diferencias permanentes son las que se derivan de discrepancias entre los criterios contables y los fiscales y que permanecen como tales no obstante el paso del tiempo. También son conocidas como Diferencias Definitivas.

Surgen de disposiciones legales vigentes, como las impuestas en la Ley de Impuesto sobre la Renta en el Art. 4 "Rentas no Gravables" y en el Art. 29-A "Costos y Gastos no deducibles", por ejemplo las pérdidas de capital se deducen financieramente como gastos, pero fiscalmente son gastos no deducibles, estableciendo una diferencia que no se puede revertir en los siguientes períodos,

Otro ejemplo es la Reserva Legal, en el Código de Comercio establece que todas las sociedades deben separar cierto porcentaje de las utilidades como reserva legal, un 7% para las sociedades de capital y comanditas por acciones y un 5% para las sociedades de personas y comanditas simple, la cual es deducible para efectos contables, sin embargo en la Ley de Impuesto sobre la Renta Art. 30 numeral 1, establece que aquellas sociedades

que realicen operaciones tanto exentas como gravadas, solo se podrán deducir la parte de la reserva legal, que corresponda a las actividades gravadas, creando una diferencia entre la utilidad fiscal y la utilidad contable, y como consecuencia en el cálculo del impuesto.

Estas diferencias tienen efecto solo en la revelación que se debe realizar en los estados financieros, puesto que no serán compensadas en otros ejercicios, impidiendo de esta forma darles un tratamiento contable que ayude a dicha reversión.

Las diferencias temporarias son aquellas diferencias existentes entre la base tributaria (base imponible) de un activo o de un pasivo y el monto de dicho activo o pasivo según el balance general.

Estas diferencias pueden ser de dos tipos: diferencias temporarias deducibles y diferencias temporarias gravables.

Las diferencias temporarias deducibles son aquellas que darán como resultado cantidades deducibles al determinar la utilidad gravable o pérdida fiscal en ejercicios futuros, cuando el monto en libros de los activos o pasivos se recupere o se liquide respectivamente. Estas diferencias deben contabilizarse como un activo tributario diferido.

Las diferencias temporarias gravables son aquellas que darán como resultado cantidades gravables en ejercicios futuros, cuando el monto en libros de los activos o pasivos se recupere o se liquide respectivamente. Toda diferencia temporaria gravable debe contabilizarse como pasivo tributario diferido.

1.3.3 Métodos para establecer el Impuesto Diferido.

La determinación del impuesto puede realizarse de acuerdo a tres métodos, estos son:

a) Método del Diferido.

Es el procedimiento mediante el cual, el efecto impositivo de las diferencias es diferido para períodos futuros, cuando tales diferencias se reversan. El impuesto diferido es calculado sobre la base de las tarifas vigentes en el período cuando tales diferencias se originan, y este impuesto no es ajustado por cambios subsiguientes en dichas tarifas o tasas de impuesto para reflejar impuestos nuevos.⁸

Por lo que si un ingreso es gravado después de acumularse contablemente o si un gasto es deducido anticipadamente, el

⁸ FASB-Accounting, Current Text, Volumen 3, Julio 1979 (Nueva York, Instituto Americano de Contadores Públicos.

efecto que produce esta diferencia de tiempo en el impuesto sobre la renta, será registrado como un cargo diferido; y si un gasto es deducido fiscalmente antes de su contabilización, o si un ingreso es registrado para fines contables antes de ser gravado se tendrá que contabilizar un crédito diferido.

En otras palabras el efecto impositivo que reduce el impuesto por pagar del período corriente es considerado como un crédito diferido y el efecto impositivo que aumenta el impuesto por pagar del período corriente es tratado como un cargo diferido.

Este método hace énfasis en las diferencias temporales en el período contable en que se originan.

El impuesto sobre la renta que se aplica al período se relaciona directamente con la utilidad contable. Su propósito principal es correlacionar el gasto de impuesto sobre la renta con la utilidad que causa dicho impuesto.

De acuerdo con el método de diferido el gasto de impuesto sobre la renta en un período contable, puede estar formado por

uno de los siguientes puntos, o por la combinación de varios de ellos:

1) El efecto sobre la renta aplicable a las operaciones del período.

2) El efecto de una diferencia de tiempo que tiene lugar en este período, la cual:

a) Aumenta el gasto de impuesto sobre la renta del período, creando una cuenta de pasivo de impuesto sobre la renta diferido que se aplicará a operaciones futuras.

b) Disminuye el gasto de impuesto sobre la renta del período, creando una cuenta de activo de impuesto sobre la renta diferido que se aplicará a operaciones futuras.

3) El efecto de una diferencia de tiempo que tuvo lugar en períodos anteriores, la cual:

a) Aumenta el gasto de impuesto sobre la renta del período mediante la amortización de una cuenta de

pasivo de impuesto sobre la renta diferido, creada en ejercicios contables anteriores.

b) Método del Pasivo.

Llamado también método de obligación o Pago Anticipado, éste método considera a la diferencia que surge entre el cargo contable por el impuesto a las ganancias y el impuesto a pagar determinado según la normativa impositiva de la siguiente manera: un pasivo (por deuda a pagar) y un crédito (por el impuesto adelantado), tomando en consideración que éstas cantidades son estimadas y calculadas a las tasas de impuesto que se esperan estén vigentes en los períodos en los cuales se reversará las diferencias de tiempo.

El saldo representa el monto deudor o acreedor del impuesto diferido que se irá reversando a medida que se vayan compensando las diferencias.

c) Método Neto de Impuestos.

Este método reconoce en la valuación de activos o pasivos, ingresos o gastos, mostrando en los estados financieros cantidades netas diferidas de impuestos, ajustando el efecto del

impuesto sobre la renta directamente a la partida que le dio origen a la diferencia de tiempo, en otras palabras los activos y pasivos que motivaron las diferencias temporarias se presentan con la parte del impuesto diferido que les corresponde.

1.3.4 Reconocimiento contable del Impuesto Diferido.

El impuesto sobre la renta causado debe cargarse a resultados y representa el pasivo exigible a un plazo menor de un año. Para todas las diferencias temporarias deben reconocerse impuestos diferidos, ya sean pasivos (cuentas por pagar) o activos (cuentas por cobrar).

1.3.4.1 Activos por Impuestos Diferidos.

Un activo diferido es el monto de impuesto a la renta por recuperar en períodos futuros y que es generado por las diferencias temporarias deducibles o por las pérdidas o créditos tributarios no utilizados.

El exceso de impuesto sobre la renta que se pague en comparación al impuesto que causaría la utilidad contable se diferirá como una cuenta de activo, la cual será cargada o amortizada al gasto de impuesto sobre la renta, en los periodos

donde estas diferencias de tiempo se inviertan y causen el fenómeno contrario, en el cual la utilidad contable, sea mayor que la renta gravable.

La renta gravable puede ser mayor que la utilidad contable en los siguientes casos:

- a) Por ingresos o ganancias que se incluyen en la renta gravable en periodos anteriores, a los periodos en que se consideran en la utilidad contable.

Estos ingresos originan una renta gravable mayor que la utilidad contable, lo que conduce a pagar más impuesto sobre la renta del que contablemente se ha incurrido, esta cuenta de Activo tiene la característica de un gasto pagado por anticipado.

- b) Por gastos o pérdidas que se incluyen en la utilidad contable en periodos anteriores a los periodos en que se consideran como deducibles para determinar la renta gravable. En este caso la renta gravable será mayor que la contable debido a que se incluyen gastos que serán deducibles de la renta gravable de periodos futuros.

Este impuesto se recuperará si la compañía obtiene renta gravable en los periodos futuros mayores a tales gastos.

Se debe reconocer un activo diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras contra las cuales cargar las deducciones por diferencias temporarias.

1.3.4.2 Pasivos por Impuestos Diferidos.

Un pasivo diferido es el monto del impuesto a la renta por pagar en periodos futuros provenientes de las diferencias temporales gravables, esta cuenta de pasivo de impuesto sobre la renta diferido será amortizada o acreditada al gasto de impuesto sobre la renta en los períodos en que estas diferencias de tiempo se reviertan y causen el fenómeno contrario, en la cual la renta gravable sea mayor que la utilidad contable.

La utilidad contable puede ser mayor que la renta gravable en los casos que se exponen a continuación:

- a) Por ingresos o ganancias que se incluyen en la utilidad contable en periodos anteriores a los periodos en que se

consideran en la renta gravable. Corresponde a una obligación por impuesto que será pagadera en el período posterior en que estos ingresos se incluyen en la renta gravable.

Esta cuenta de pasivo tiene las características de cualquier otra cuenta de pasivo.

- b) Por gastos o pérdidas que se incluyen como deducibles para determinar la renta gravable en períodos anteriores a los períodos en que se consideran en la utilidad contable, este crédito diferido disminuirá el gasto de impuesto sobre la renta en los períodos en que la diferencia de tiempo se compense y que la utilidad contable sea mayor que la renta gravable.

Esta cuenta de pasivo tiene las características de un crédito o gasto diferido.

1.3.5 Casos en los que se incurre el Impuesto Diferido.

Generalmente son cuatro tipo de operaciones las que dan lugar a diferencias temporarias, estas son:

- a) Los ingresos o ganancias que son incluidos en la utilidad contable en períodos anteriores a los períodos en que

se consideran en la renta gravable, causando una renta gravable menor que la utilidad contable y como resultado, una cuenta de pasivo: los beneficios en ventas a plazo son registrados en cuentas a la fecha de la venta y en la utilidad fiscal cuando son cobrados.

b) Los gastos o pérdidas incluidos para fines contables antes de ser considerados para fines de impuesto, resultando una cuenta de activo: las pérdidas estimadas en inventario son registrados en un período y deducidos en la declaración de renta cuando son realizados posteriormente.

c) Los gastos o pérdidas son deducidos para fines fiscales antes de ser incluidos en la utilidad contable, obteniendo una utilidad gravable menor, es decir una cuenta de pasivo: la depreciación o amortización de activos es mayor fiscalmente a la contable debido al método de depreciación que se utilice y vidas útiles estimadas.

d) Ingresos o ganancias incluidos en la renta gravable antes de considerarlos para fines contables, causando una renta gravable mayor a la utilidad contable, resultando una cuenta de activo: Contratos de construcción que se incluyen en la

declaración de rentas según el método de porcentajes y en libros contables según el método de la obra terminada.

1.4 Comparación entre Normas Contables y Leyes Tributarias.

Las partidas que comúnmente forman parte de las diferencias temporarias son explicadas comparando la normativa contable que son las NIC's y la normativa legal vigente, demostrando de esta manera como se originan estas diferencias.

1.4.1 La Depreciación.

Es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil, entendiéndose por importe depreciable el costo histórico del activo o la cantidad que lo sustituya en los estados financieros, una vez se ha deducido el valor residual.⁹

Los activos que se pueden depreciar son los que cumplen con los siguientes requisitos:

- a) Se espera que sean usados durante más de un período contable.

⁹ NIC 16, Propiedad, Plnata y Equipo, párrafo 6, edición 2001.

b) Tienen una vida útil estimada.

c) Los posee la empresa para usarlos en la producción o prestación de bienes y servicios o para ser arrendados.

De lo anterior se entiende que vida útil es el período durante el cual se espera que un activo depreciable sea usado por la empresa, o el número de unidades producidas se espera obtener del mismo.¹⁰

La depreciación debe calcularse sobre bases y métodos consistentes a partir de la fecha en que empiecen a utilizarse los activos y cargarse a los costos y/o gastos, para lo cual los métodos utilizados deben de tener las características de ser sistemáticos y razonables para el cálculo de la cuota de depreciación.

Existe una amplia variedad de métodos de depreciación, entre tales métodos se encuentran:

a) Línea Recta.

Se basa en la idea de que los activos se consumen uniformemente durante el transcurso de su vida útil, es decir, no debe existir disminución ni en la calidad ni en la eficacia

¹⁰ IBID

de los bienes a medida que se hacen viejos; por lo tanto en cada ejercicio se carga la misma cantidad a lo largo de toda la vida útil del activo a través de los gastos de operación.

La fórmula que se utiliza para el cálculo de la depreciación a través de este método es:

$$\text{Depreciación Anual} = \frac{\text{Precio de Costo} - \text{Valor de Desecho}}{\text{Vida Útil}}$$

b) Unidades Producidas.

Este método asigna un importe fijo de depreciación a cada unidad de producción fabricada o unidades de servicio, por lo que el cargo por depreciación será diferente según el tipo de activo; es decir, podrá expresarse en horas, unidades de producción, etc.

La fórmula utilizada para el cálculo de la depreciación es la siguiente:

$$\text{Depreciación por unidad de producción} = \frac{\text{Precio de Costo} - \text{Valor de Desecho}}{\text{Vida Útil en Unidades}}$$

c) Saldos Decrecientes.

A través de este método, la depreciación podrá ser el doble de la calculada por el método de línea recta, sin considerar el valor de desecho y esa tasa duplicada se aplica al costo de los activos.

Para la aplicación de este método se siguen los siguientes pasos:

- i. Se determina la tasa de depreciación anual por el método de línea recta, sin considerar el valor de desecho.
- ii. La tasa obtenida se multiplica por dos para calcular el doble de la tasa decreciente.
- iii. La tasa obtenida se multiplica por el valor en libros del activo, al inicio del ejercicio.
- iv. El importe de la depreciación del último ejercicio, será igual a la cantidad necesaria para disminuir el valor en libros del activo a su valor residual.

d) Suma de los Dígitos de los Años

Este método consiste en aplicar al importe depreciable del activo una fracción aritmética, la cual se obtiene así:

El numerador corresponde al dígito del año, iniciado con el mayor, por ejemplo, si el activo tiene 5 años de vida útil, el primer numerador será 5, el segundo será 4, el tercero será 3 y así sucesivamente; el denominador es la suma de los dígitos de los años, es decir, 15 (1+2+3+4+5).

Para el cálculo de la depreciación se utiliza la siguiente fórmula:

$$\text{Depreciación Anual} = \text{Importe Depreciable} \times \text{fracción}$$

Contablemente se puede utilizar el método que se estime más conveniente según el activo a depreciar, aplicándolo de forma sistemática de un período a otro, dicho método de depreciación debe ser objeto de revisión periódicamente y se puede cambiar solamente cuando sea necesario.

Sin embargo la Legislación Fiscal salvadoreña,¹¹ define la depreciación como la pérdida del valor que sufren los bienes e instalaciones por el uso, la acción del tiempo, la obsolescencia, la incosteabilidad de su operación o el agotamiento, estableciendo solamente dos métodos para el cálculo de la cuota de depreciación, los cuales son:

¹¹ Asamblea Legislativa de El Salvador, Ley de Impuesto sobre la Renta, Art. 30, año 2001.

a) Línea Recta: estableciendo los porcentajes máximos permitidos para el cálculo de la cuota anual de depreciación para cada tipo de bien.

b) Saldos Decrecientes: estableciendo un porcentaje fijo, el cual puede ser el doble del porcentaje aplicado para el método de línea recta, calculado sobre el saldo decreciente del bien sujeto a depreciación.

Además las leyes fiscales no permiten cambiar el método de depreciación utilizado a menos que sea autorizado por la Dirección General de Impuestos Internos.

Comparando los criterios de ambas normativas, se observa que si las empresas utilizan el método que más les conviene de acuerdo a los que estipula la NIC 16 en su párrafo 47, se origina una diferencia en el cálculo de las cuotas de depreciaciones, resultando que la depreciación calculada de acuerdo a lo que establece la normativa contable sea mayor o menor que los porcentajes que establecen las leyes fiscales, obteniendo al final del período contable una diferencia temporal.

1.4.2 Estimación para Cuentas Incobrables.

Contablemente se realiza una Estimación para Cuentas Incobrables siempre y cuando se considere o se estime que las cuentas por cobrar que se tienen registradas son de cobro dudoso, con el fin de reflejar en forma razonable los derechos que tiene la empresa y los que realmente se espera recuperar ya sea en efectivo o en especie.

Estas estimaciones se deben realizar de acuerdo a la experiencia de cada empresa, ya que no se puede determinar un porcentaje fijo para el cálculo, ya que todas las empresas son diferentes al igual que las condiciones que se le presentan a cada una de ellas, por lo que el monto para crear la estimación, dependerá del criterio y de las políticas de venta que tenga la misma.

Sin embargo para el cálculo de la estimación para cuentas incobrables existen los siguientes métodos contables:

1. De las provisiones.

Consiste en determinar estimaciones para cuentas incobrables antes de obtener evidencia y decidir que la empresa no podrá realizar los cobros a determinados clientes

específicos,¹² de esta manera cuando se declaran incobrables las cuentas, éstas se descargan contra dicha estimación sin afectar los resultados del período. Este método a su vez se divide en:

i. Método Global: Este método se aplica en aquellas empresas donde resulta poco práctico analizar cada cuenta individual, ya que los clientes son muy numerosos; se basa tomando la experiencia de ejercicios anteriores, pensando en que la historia se volverá a repetir.

ii. Método Analítico: Conocido también como Clasificación de Cuentas por Antigüedad de Saldos, el cual consiste en el estudio de cada cuenta de los clientes para determinar la solvencia de sus saldos, es práctico aplicarlo en las empresas donde el número de clientes es reducido.

2. Cancelación Directa.

En este método, cuando se determina que una cuenta es incobrable, se procede a la cancelación de la cuenta colectiva de clientes, y en su auxiliar respectivo. Este método es aplicable básicamente cuando las ventas son al contado, ya que

¹² Romero López Javier. Contabilidad Intermedia. Pág. 144.

no permite un adecuado enfrentamiento de costos, gastos e ingresos del período.¹³

Fiscalmente, la Ley de Impuesto Sobre la Renta establece en su Art. 31 numeral 2, que para que una cuenta sea considerada incobrable debe de cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Que la deuda provenga de operaciones propias del negocio productor de ingresos computables.
- b) Que en su oportunidad se haya computado como ingreso gravable.
- c) Que se encuentre en registros especiales según sea el caso.
- d) Que el contribuyente proporcione la información que exige el reglamento.

Se presume la incobrabilidad de la deuda, cuando se compruebe que han transcurrido más de doce meses desde la fecha de su vencimiento, sin que el deudor haya verificado abono alguno.

El Reglamento de Aplicación del Código Tributario con el fin de que la deuda incobrable sea deducible le exige al contribuyente los siguientes datos:

¹³ Romero López, Javier. Op. Cit. Pág. 156

- a) Nombre, profesión y domicilio del deudor y monto de la deuda;
- b) Origen y forma de constitución de la deuda, indicando la fecha de otorgamiento y vencimiento;
- c) Forma y clase de la garantía, indicando el nombre, profesión y domicilio del fiador, si lo hubiere;
- d) Fecha desde la cual se hizo exigible la deuda;
- e) Si se ha intentado el cobro por la vía judicial y el resultado obtenido;
- f) Si el contribuyente lleva contabilidad formal o registros especiales, con la debida corrección; y
- g) Cualquier otra información que requiera la Dirección General para fundamentar la deducción.

En el momento en que las leyes fiscales no permiten la deducción de la estimación para cuentas incobrables que contablemente se realiza para prever cualquier pérdida por incobrabilidad, sino hasta doce meses después de no haber recibido abono alguno, se origina una diferencia, ya que contablemente se incluyen dentro de los gastos y fiscalmente son gastos no deducibles, por lo que se deben de sumar para calcular el impuesto sobre la renta, obteniendo financieramente un impuesto a pago menor que el calculado para fines impositivos.

1.4.3 Inventarios.

Son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación, en proceso de producción para cubrir la demanda o venta, o en la forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en el suministro de servicios. ¹⁴

La NIC 2 en su párrafo 6, establece que las existencias deben medirse al costo o al valor neto realizable, el que sea menor, estableciendo además los siguientes métodos:

Costo de los inventarios

El costo de las inventarios debe incluir todos los costos derivados de la adquisición de y conversión de los mismos, así como otros costos en los que se ha incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

Costo de adquisición

El costo de compra de existencias comprende el precio de compra, aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables por la empresa de las autoridades fiscales), los

¹⁴ NIC 2, Inventarios, párrafo 4, edición 2001.

transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios. Los descuentos comerciales, rebajas y otras partidas similares se deducen al determinar el costo de adquisición.

Costo de Conversión

Los costos de conversión de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una porción, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se ha incurrido para transformar las materias primas en productos terminados.

Otros Costos

Se incluirán otros costos, en el valor en libros de los inventarios, siempre que se hubieran incurrido para dar a los mismos su condición y ubicación actuales. Por ejemplo, puede ser apropiado incluir, como costo de los inventarios, los costos indirectos no derivados de la producción, o los costos del diseño de productos para clientes específicos.

Costo de los inventarios para un suministrador de servicios.

El costo de los inventarios, para un suministrador de servicios, se compone fundamentalmente de mano de obra y otros costos de personal directamente involucrados en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos distribuibles. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, así como el personal de administración general, no se incluyen en el costo de los inventarios, siendo por el contrario reconocidos como gastos del periodo en el que se hayan incurrido.

Así también acepta como tratamientos alternativos de los inventarios, la utilización de las fórmulas de primera entrada primera salida (FIFO), costo promedio ponderado o la fórmula de última entrada primera salida (LIFO).

Sin embargo, el Art. 143 del Código Tributario acepta solamente los siguientes métodos:

Costo de Adquisición

Es aquel que incluye el precio de compra y todos los gastos incurridos para dejar el artículo en condiciones de venta, tales como fletes, seguros, derechos de importación y todos los desembolsos que son imputables al costo de las mercancías.

Costo según última compra

Es aquel que se determina en la compra sucesiva de un mismo artículo, tomando el costo de la última compra, es decir, en el caso en que se hubieran hecho compras de un mismo artículo en distintas fechas y a distintos precios.

Costo promedio por aligación directa

Se determina el costo dividiendo la suma del valor total de las ultimas cinco compras o de las efectuadas si es menor, entre la suma de unidades que en ella se haya obtenido.

Costo promedio

Se determina a partir del promedio ponderado del costo de las unidades en existencia al principio de un período y el costo de las unidades producidas o compradas durante el período, es decir dividiendo el importe acumulado de las erogaciones aplicables, entre el numero de artículos adquiridos o producidos.

Primeras entradas Primeras Salidas (PEPS)

Este se basa en la suposición de que los primeros artículos en entrar al almacén o a la producción, sean los primeros en salir de ella, por lo que las existencias al finalizar cada ejercicio, quedan prácticamente registradas a los últimos

precios de adquisición mientras que en resultados los costos de venta son los que corresponden al inventario inicial y las primeras compras del ejercicio.

Como se puede observar la diferencia entre los métodos que cada normativa acepta, ocasionan discrepancias al momento de determinar el costo de los inventarios, especialmente cuando son empresas industriales, ya que la determinación de los costos varía de un método a otro por la forma del cálculo y elementos que se toman en consideración.

Además, cuando existe una pérdida de inventario la Ley de Impuesto sobre la Renta lo establece como una Pérdida de Capital, la cual no es deducible para efectos de esta ley (Art. 29-A literal 10) ocasionando otra diferencia al momento de determinar el impuesto a pagar; o cuando se crea una estimación para obsolescencia de inventario, no es deducible ya que no es un desembolso real de dinero.

Otra de las operaciones que ocasionan diferencias y que dan lugar al impuesto diferido son:

1.4.4 Provisiones y Gastos

1.4.4.1 Provisiones.

Es el cargo por un gasto o pérdidas estimados, o por una merma en el costo de un activo que contrarresta un aumento a una cuenta de valuación, como en el caso de la acumulación de una obligación futura posible, por ejemplo la Provisión para Obligaciones Laborales, que proviene del posible gasto de indemnización al tener que despedir a algún trabajador o a todos, sin embargo para efectos de la Ley de Renta y el Código Tributario no se aceptan como gastos deducibles, ya que los consideran como salidas de efectivo no reales, puesto que no se han pagado.

1.4.4.2 Gastos.

Son las erogaciones realizadas por la empresa tanto en la dirección general de la misma como en la venta o distribución de los productos, así como en su fabricación, por ejemplo sueldos, impuestos, reparaciones, mantenimiento, viáticos, etc., dentro de los cuales existen algunos que no son deducibles para efecto del cálculo del impuesto sobre la renta.

Resumiendo: Cuando las diferencias entre la base tributaria (base imponible) de un activo o de un pasivo y el monto de dicho activo o pasivo según el balance general es generada por diferencias temporales, el cargo que se debe hacer en concepto de impuesto sobre la renta, no debe ser igual a la provisión de impuesto sobre la renta por pagar, ya que se tiene el efecto del impuesto diferido para determinar adecuadamente la utilidad neta del ejercicio, la diferencia entre el gasto y la provisión de impuesto sobre la renta da como resultado un activo o pasivo que se debe crear para no distorsionar la utilidad neta del período.

Combinando lo anteriormente descrito, el renglón del Impuesto sobre las ganancias dentro del Estado de Resultado es una de las partidas más importantes, ya que después de su cálculo se determina la Utilidad Neta, obtenida por la empresa durante un ejercicio económico. Así como también representa uno de los principales cumplimientos legales y mediante el cual el fisco enfoca su interés, imponiendo sanciones si no se determina en base a los criterios establecidos en la legislación respectiva.

Este tipo de exigencia legal ha influido de gran manera para que las empresas registren sus obligaciones tributarias en

base a lo dispuesto por las leyes fiscales, cuyos criterios para el registro y valuación de activos y pasivos, diferimiento de ingresos y gastos, como se explicó anteriormente no coincide con los criterios empleados por las normas contables.

Por lo que contabilizar el Impuesto sobre la Renta basándose exclusivamente en las Normas Tributarias conduce a una mala presentación de los estados financieros, ya que el resultado del período incluiría el efecto impositivo de partidas de ingresos o gastos que pudieran no corresponder al periodo corriente sino a otros periodos, es decir, se produciría una inadecuada correlación de ingresos y gastos que afectaría de la determinación de la utilidad o pérdida del periodo.

Para hacer frente a este problema el IASC ha emitido la NIC 12 denominada Impuesto sobre las Ganancias en la cual establece el método a utilizar para el tratamiento contable de los efectos fiscales futuros provenientes de las diferencias existentes entre la aplicación de criterios contables y tributarios.

El objetivo de la NIC 12 es normar el registro contable de los efectos tributarios de la recuperación liquidación futura del valor contable de los activos o pasivos que están reconocidos en el Balance General de la empresa, y de las

transacciones y otros hechos del período corriente que están reconocidos en los Estados Financieros de la empresa.

Dicha norma requiere que se registren los efectos tributarios de las transacciones, de la misma forma como se contabilizan tales transacciones, por ejemplo si una transacción es registrada en el Estado de Resultados, cualquier efecto tributario relacionado con dicha transacción debe ser reconocido en el Estado de Resultados.

La NIC 12 acepta un único método contable para el registro del Impuesto sobre la Renta, que es el Método del Pasivo del Balance General.

CAPITULO II

METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

2.1 Tipo de Investigación.

La investigación realizada es de tipo descriptivo-analítico, puesto que se ha explicado los diversos aspectos de la técnica del impuesto diferido y los elementos de su origen, medición, forma de registro y contabilización, dentro de aquellas empresas que forman parte de la investigación.

Además se adoptó el diseño hipotético deductivo, dicho enfoque deduce u obtiene proposiciones particulares partiendo de datos generales aceptados como válidos, por lo cual se considera que es el apropiado, ya que al obtener suposiciones o datos de empresas en particular, se pueden inferir o generalizar a toda la población.

Para efectos de determinar los elementos a cubrir dentro de la propuesta de trabajo y de esta manera cubrir una necesidad de la profesión contable, la investigación se realizó en dos etapas, siendo la primera bibliográfica y la otra de campo.

La investigación bibliográfica se enfocó en la sustentación teórica del trabajo, revisando la normativa contable y legal vigente relacionada con la aplicación de la técnica del impuesto diferido.

La investigación de campo se desarrolló en el área metropolitana de San salvador, en las empresas industriales ubicadas en esta zona, obteniendo la información a través de los contadores generales de las empresas o de los gerentes financieros de las mismas a través de cuestionarios con preguntas preelaboradas.

2.2 Determinación del Universo

En la investigación de campo se analizó un universo integrado por las empresas industriales ubicadas en la zona metropolitana de San Salvador afiliadas a la Asociación Salvadoreña de Industriales (ASI), las cuales según el directorio industrial 2002, existen 335 empresas industriales, ubicadas en todo el país, sin embargo para efectos del presente estudio se determinó que eran 281 empresas que se encuentran ubicadas en la zona metropolitana de San Salvador (ver anexo 1).

2.3 Determinación de la Muestra.

Para determinar el tamaño de la muestra se utilizó el Muestreo Aleatorio Simple, ya que la población es homogénea, es decir, las empresas que forman parte de la población tienen las mismas características, por lo que cada una tienen la misma posibilidad de ser elegidos.

Este procedimiento se utilizó con el fin de obtener una muestra más representativa de la población y obtener una inferencia estadística que se acerque más a la población.

La formula estadística aplicable a poblaciones finitas, que es usada cuando el total o tamaño de las unidades de análisis es conocido, es tal como se muestra a continuación:

$$n = \frac{Z^2 PQN}{[N - 1]e^2 + Z^2 PQ}$$

Donde:

n = Tamaño de la muestra a estudiar

Z = Número de desviaciones estándar

P = Proporción de empresas que aplican el impuesto diferido

Q = Proporción de empresas que no aplican el impuesto diferido

N = Tamaño de la población objeto de estudio

e = Error máximo

y donde a los distintos elementos de la fórmula se le asignaron los siguientes valores:

Z = 1.96, basado en el nivel de confianza del 90%

P = 50%

Q = 50%

e = 10%

N = 281 empresas industriales

Al sustituir los datos en la formula se obtuvo el tamaño de la muestra siguiente:

$$n = \frac{(1.96)^2(0.50)(0.50)(281)}{[281-1](0.10)^2 + (1.96)^2(0.50)(0.50)}$$

$$n = \frac{269.87}{3.7604}$$

$$n = 72$$

Para seleccionar cada uno de los elementos de la muestra, se tomó una tabla de números aleatorios (ver anexo 2), tomando solo los primeros tres dígitos de cada valor, debido a que nuestra población es de 281 empresas industriales, por lo que se consideró que estos valores tomados no sobrepasaran dicha

cantidad, siguiendo este proceso hasta seleccionar las 72 empresas que conforman la muestra (ver anexo 3).

2.4 Recolección de Datos

Por ser el tipo de estudio descriptivo-analítico, se utilizó un cuestionario (ver anexo 4) como instrumento para la recolección de información, preparado con preguntas claras y precisas de opción múltiple y cerradas, con el objetivo que proporcionara toda la información necesaria para realizar un análisis y conocer a profundidad la situación actual de la aplicación o no aplicación de la técnica del impuesto diferido, de tal manera que se pudiera elaborar una guía que responda a las necesidades existentes.

2.5 Procesamiento de la Información.

Una vez se había recopilado toda la información, se ordenó manualmente numerando cada cuestionario de acuerdo a la tabulación que se realizó, la cual fue a través de tablas y gráficos dinámicas de Microsoft Excel, realizando los cruces de variables y de indicadores más adecuados para la investigación.

2.6 Análisis e Interpretación de Datos.

La información obtenida a través de los cuestionarios, se agrupo en cantidades y porcentajes, a partir de las cuales se elaboraron gráficos de barras y de pastel de tal forma que se facilitara el análisis e interpretación de la información.

Además se realizó un análisis de los cruces de variables que se hicieron, dando a conocer algunas de las consecuencias que traen consigo la no aplicación de la técnica del impuesto diferido.

Entre las variables que se utilizaron están las diferencias temporarias y permanentes, los estados financieros, el conocimiento y aplicación de las NIC's y la normativa tributaria, los gastos no deducibles, las ventas exentas y no gravadas.

CAPITULO III

ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

3.1 Reconocimiento y contabilización de las diferencias que se originan al aplicar NIC y Normas tributarias.

Las diferencias que existen entre la aplicación de normas contables y las normas tributarias pueden dar lugar a que la utilidad contable sea diferente a la utilidad tributaria (renta imponible), lo que se confirma, pues se determinó que un 90.28% de los encuestados, consideran que efectivamente las NIC'S y normas tributarias utilizan criterios contables diferentes, lo que trae como consecuencia que se originen diferencias al momento de determinar el impuesto sobre la renta, sin embargo se determinó que el 63.89% no consideran el efecto de estas diferencias en sus registros contables (como puede observarse en el cuadro 1), lo que conduce a una mala presentación de los estados financieros, ya que se produce una inadecuada correlación de ingresos y gastos, lo que afectaría la determinación de la utilidad o pérdida del período; además de que el 61.11% (ver cuadro 3) están conscientes que estas

diferencias pueden afectar significativamente los estados financieros, aún así la mayoría no las contabiliza.

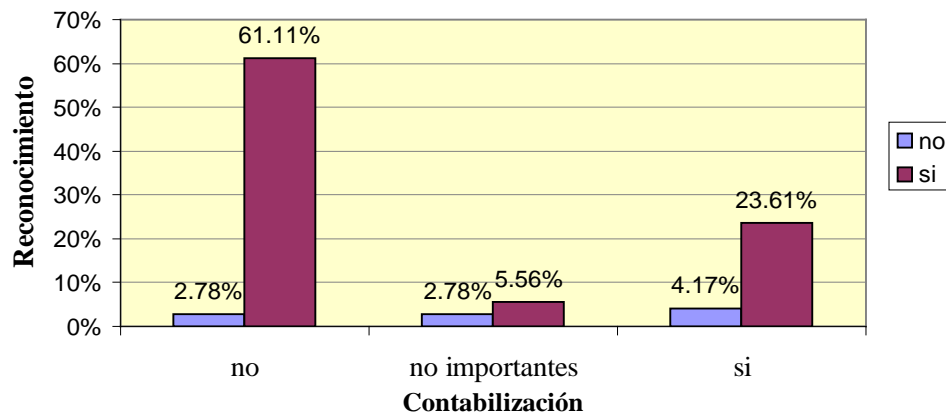
Cuadro N° 1.

Reconocimiento de las Diferencias que surgen al aplicar NIC y Normativa Tributaria y su Contabilización.

Reconocimiento						
Contabilización	No		Si		Total general	
	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr
No	2	2.78%	44	61.11%	46	63.89%
no importantes	2	2.78%	4	5.56%	6	8.33%
Si	3	4.17%	17	23.61%	20	27.78%
Total general	7	9.72%	65	90.28%	72	100.00%

GRAFICO N° 1

Reconocimiento y contabilización de las Diferencias que originan el Impuesto Diferido

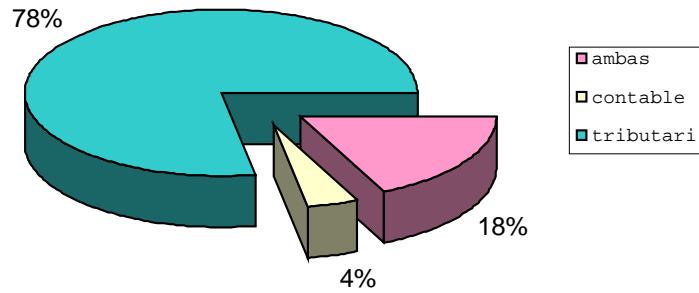


3.2 Normativa Utilizada para el Cálculo del Impuesto sobre la renta y las operaciones que afectan dicho cálculo.

Tradicionalmente las obligaciones tributarias se han venido registrando con base en las leyes tributarias vigentes, cuyos criterios para el registro y valuación de activos y pasivos, preparación de estados financieros y el reconocimiento o diferimiento de ingresos y gastos no siempre coinciden con los criterios empleados por las normas contables, como fué expresado anteriormente por el 90.28% (ver cuadro 1) de los encuestados.

A pesar de esto, como puede verse en el gráfico N° 2 se determinó que el 78% de los encuestados utilizan para el cálculo del impuesto sobre la renta la Normativa Tributaria, de lo cual se verificó que la mayoría de las empresas utilizan métodos de depreciación y de valuación de inventarios sobre la base de lo estipulado por las leyes tributarias, lo que distorsiona los resultados que se obtienen de los estados financieros, ya que tributariamente se incluye el efecto de partidas de ingresos y gastos que no pudieran corresponder al período corriente sino a otros períodos.

GRAFICO N° 2
Normativa Utilizada para el
Cálculo del Impuesto sobre la
Renta



Además, se observó empresas que registran sus operaciones sobre la base de ambas normativas o en base a la normativa contable, por ejemplo un 15.28% de los encuestados utilizan el método UEPS (ver cuadro 3 del anexo 5) para valuar sus inventarios y otras empresas utilizan dos métodos, uno de acuerdo a lo estipulado por la normativa contable y otro en base a la normativa tributaria.

Se observó también que un 23.61% (ver cuadro 1 del anexo 5) utilizan plazos de depreciación sobre la base de ambas normativas, por lo que deben realizar ajustes al final del periodo para conciliar la utilidad contable con la utilidad tributaria, ya que el método UEPS no es aceptado por la normativa tributaria y en algunos casos los plazos utilizados

por la normativa contable para la depreciación de activos no coinciden con la tributaria.

Al igual en la creación de provisiones y estimaciones para cuentas incobrables, un 38.89% realiza provisiones por deterioro u obsolescencia de inventario y un 50.00% (ver cuadro N° 2) realiza provisiones para futuras contingencias dentro de los cuales un 23.61% y un 36.11% respectivamente (ver cuadro N° 4 y 6 del anexo 5) expresa que determina el impuesto sobre la renta en base a normas tributarias; dichas provisiones no son deducibles para efectos de impuesto sobre la renta, puesto que no son salidas de dinero reales, lo que indica que al final del período tendrán diferencias al momento de determinar el mencionado impuesto.

La Normativa Utilizada para determinar el monto a pagar de Impuesto sobre la renta y las operaciones que influyen o afectan el cálculo de dicho monto.

Según encuestas realizadas a 72 empresas industriales afiliadas a la ASI (Asociación Salvadoreña de Industriales), se determinó que dentro de las operaciones que afectan el cálculo del impuesto sobre la renta, se observaron las que se muestran

en el siguiente cuadro, las cuales además, como se puede ver, son tratadas en base a estipulaciones tributarias.

Cuadro N°. 2

Aspectos de Opinión	Frecuencia Relativa ¹⁵
Normativa tributaria base para determinación del impuesto de la renta	77.78%
Plazos de Depreciación en Base a normas tributarias	68.06%
Depreciación en Base a Línea Recta	98.61%
Valuación de Inventarios en Base a Costo Promedio	75.00%
Registro de Provisiones por deterioros U Obsolescencia de Inventarios	38.89%
Creación de Cuentas Incobrables después de 12 meses	77.78%
Registro de provisiones para Gastos o contingencias con clientes, empleados o proveedores	50.00%

¹⁵ Ver Anexo 5

3.3 Registro de las Diferencias que originan el impuesto diferido y su efecto en los Estados Financieros

Con respecto a las diferencias entre la utilidad contable y la utilidad imponible que dan origen al impuesto diferido, se observó que el 27.78% registran dichas diferencias; dentro de los cuales el 20.83% consideran que afectan a los Estados financieros de forma significativa y el resto expresa que no afecta los estados financieros, más sin embargo realizan dichos registros como se puede ver en cuadro No 3, de igual manera el 63.89% no registran dichas diferencias, de los cuales un 26.39% argumentan que no hacen estos registros por considerar que no afectan de forma significativa o importante los estados financieros; otra de las causas por las que no se realizan dichos registros es que el 31.94% no conocen los pasos que deben seguir para la contabilización de las diferencias que originan el impuesto diferido, mientras que el resto reconocen lo que deben hacer, pero solamente con algunas operaciones, no con todas (ver cuadro 1 del anexo 6).

El hecho de que la mayoría de las empresa no contabilizan estas diferencias, podría perjudicar financieramente a las mismas, pues se muestran estados financieros que no presentan la verdadera situación de la empresa, ya que en su momento, estos

se presentan para que sirvan de base para la obtención de algún financiamiento, engañando de esta manera los análisis financieros.

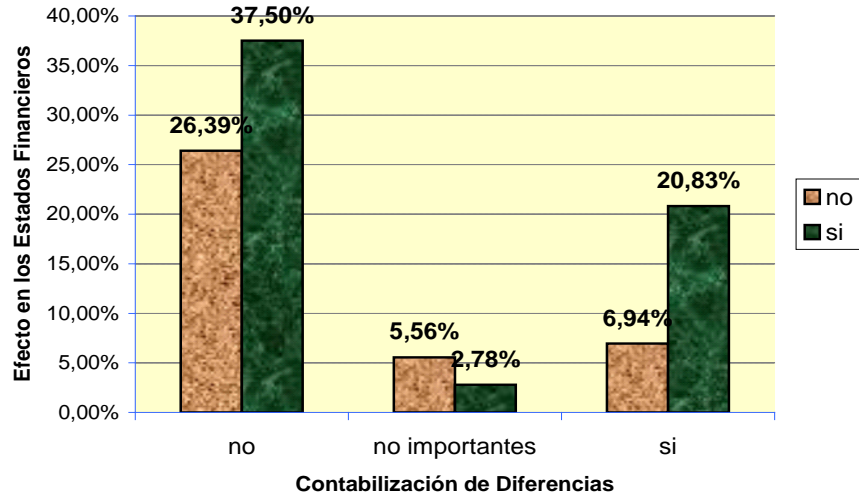
La no contabilización de las diferencias que dan origen al impuesto diferido afecta principalmente a los usuarios de los mencionados estados financieros, por ejemplo: al omitir contabilizar un activo en concepto de impuesto diferido, aparentemente la utilidad que se obtendrá será menor, dejando escapar posibles inversiones interesadas en la empresa.

Cuadro N° 3

Contabilización de las Diferencias que surgen al aplicar NIC y Normativa Tributaria y su Efecto en los Estados Financieros.

Efecto significativo en Estados Financieros						
Contabilización	Sí		No		Total general	
	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr
Si	15	20.83%	5	6.94%	20	27.78%
No	27	37.50%	19	26.39%	46	63.89%
No son importantes	2	2.78%	4	5.56%	6	8.33%
Total general	44	61.11%	28	38.89%	72	100.00%

GRAFICO N° 3
Contabilización de las Diferencias que
surgen al aplicar NIC y Normativa
Tributaria y su Efecto en los Estados
Financieros



3.4 Conocimiento y aplicación del método de contabilización del impuesto diferido establecido por la NIC 12

Para el tratamiento contable del Impuesto Diferido la actual NIC 12 acepta el método denominado "Método del Pasivo del Balance General", con el objetivo de normar el registro contable de los efectos tributarios de la recuperación o liquidación futura del valor contable de los activos o pasivos que están reconocidos en el balance general de la empresa, además de asegurar la adecuada correlación de ingresos y gastos dentro de

un período, basándose en aplicar a cada ingreso el costo que realmente le corresponda, con el propósito de determinar en forma adecuada la utilidad del ejercicio, es decir aplicar el gasto por impuesto sobre la renta, a la utilidad que realmente lo haya generado.

De acuerdo a lo anterior se observó que el 58.33% conocen el método establecido por la NIC 12 para contabilizar el impuesto diferido, sin embargo solo el 9.72% lo aplica (ver cuadro N° 4), mientras que el resto a pesar de conocer dicho método, utilizan otros, como son el de Diferido y el Neto de Impuesto; de igual manera se observó que el 41.67% de las empresas no conoce el método establecido por la NIC 12, de los cuales el 4.17% aplican métodos de contabilización diferentes, cabe mencionar que el 8.33% de los encuestados (ver cuadro N° 3) argumenta que las diferencias que dan origen al impuesto diferido no son importantes, por lo que se considera que dentro de las empresas no le dan la importancia que se merece al conocimiento y aplicación de esta nueva normativa impuesta en nuestro país.

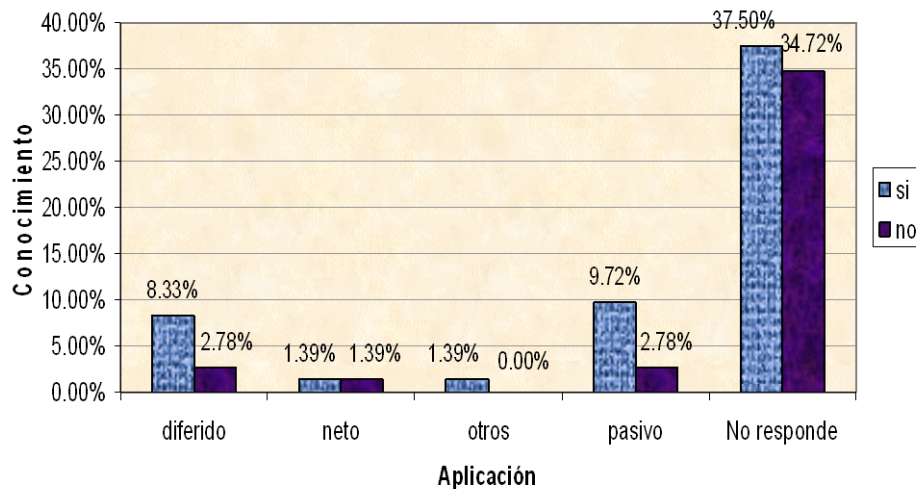
Conocimiento y aplicación del método de contabilización del impuesto diferido establecido por la NIC 12

En el siguiente cuadro se muestran los porcentajes en que los encuestados aplican lo establecido por la NIC 12, de acuerdo al conocimiento o no de la misma.

Cuadro N° 4

Aplicación												
Conocimiento	Diferido		Neto		Otros		pasivo		No Responde		Total general	
	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr
No	2	2.78%	1	1.39%	0	0.00%	2	2.78%	25	34.72%	30	41.67%
Si	6	8.33%	1	1.39%	1	1.39%	7	9.72%	27	37.50%	42	58.33%
Total general	8	11.11%	2	2.78%	1	1.39%	9	12.50%	52	72.22%	72	100.00%

GRAFICO N° 4
 Conocimiento y aplicación del método de contabilización del impuesto diferido establecido por la NIC 12



3.5 Reconocimiento de la existencia de diferencias al aplicar NIC y Normas Tributarias y las operaciones que originan dichas diferencias.

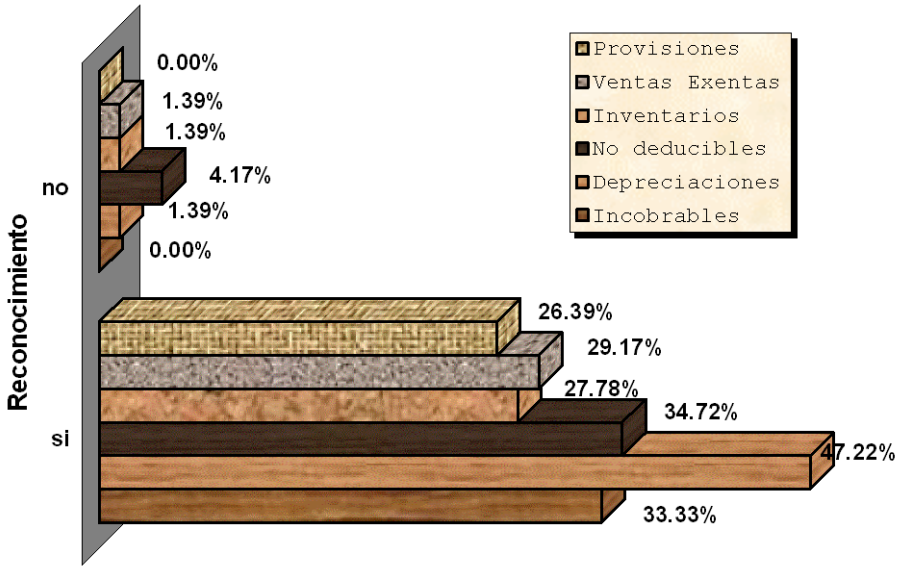
El 90.28% de los encuestados considera que hay diferencias entre la aplicación de NIC's y normas tributarias (ver cuadro 1), los cuales de acuerdo a los resultados de la investigación, señalan las partidas que comúnmente les originan diferencias: en primer lugar, se encuentran las depreciaciones con un 48.61%, ya que unas empresas utilizan métodos de depreciación de activos o plazos de depreciación diferentes a los aceptados por las leyes tributarias.

En segundo lugar, están los gastos deducibles con un 38.89%, ya que estos se tienen que sumar a la utilidad para determinar el impuesto.

En tercer lugar, se encuentran las estimaciones para cuentas incobrables con un 33.33% de todos los encuestados, debido a que se crean dichas estimaciones antes del plazo en que la ley permite incluirlo como gastos del período (ver cuadro 1 del anexo 7).

Además se observó ciertas operaciones que en su conjunto originan el mayor porcentaje de diferencias en la empresas, al momento de determinar el impuesto sobre la renta, por ejemplo: estimaciones para cuentas incobrables, depreciaciones y métodos de valuación de inventario con un 11.11% y las depreciaciones por si solas con el mismo porcentaje, de igual manera el 19.44% menciona que ninguna de las operaciones que realiza dentro de su empresa le generan diferencias (ver cuadro 5), lo que indica que registran sus operaciones estrictamente en base a lo que estipulan las normas tributarias, alterando la veracidad de los estados financieros.

GRAFICO N° 5
Reconocimiento de las diferencias al aplicar
NIC y Normas Tributarias y las operaciones
que origina dichas diferencias



Cuadro N°. 5

El Reconocimiento de la existencia de las diferencias que dan origen al impuesto diferido al aplicar NIC y Leyes Tributarias y las operaciones que originan dichas diferencias.

Reconocimiento						
Diferencias	No		Si		Total	
	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr
Dep	1	1.39%	7	9.72%	8	11.11%
Dep,inv	0	0.00%	2	2.78%	2	2.78%
Est,dep	0	0.00%	1	1.39%	2	1.39%
Est,dep,gas	0	0.00%	1	1.39%	2	1.39%
Est,dep,inv	0	0.00%	8	11.11%	8	11.11%
Est,exe,gas	0	0.00%	2	2.78%	2	2.78%
Est,pro,dep,exe,dep	0	0.00%	1	1.39%	1	1.39%
Est,pro,dep,exe,gas	0	0.00%	5	6.94%	5	6.94%
Est,pro,dep,inv	0	0.00%	1	1.39%	1	1.39%
Est,pro,dep,inv,exe	0	0.00%	1	1.39%	1	1.39%
Est,pro,dep,inv,exe,gas ¹⁶	0	0.00%	3	4.17%	3	4.17%
Est,pro,gas	0	0.00%	1	1.39%	1	1.39%
Exe	0	0.00%	2	2.78%	2	2.78%
Exe,gas	1	1.39%	5	6.94%	6	8.33%
Gas	2	2.78%	5	6.94%	7	9.72%
Inv	1	1.39%	1	1.39%	2	2.78%
Nin	2	2.78%	12	16.67%	14	19.44%
Pro,dep	0	0.00%	1	2.78%	1	2.78%
Pro,dep,inv	0	0.00%	1	1.39%	1	1.39%
Pro,dep,inv,exe,gas	0	0.00%	1	1.39%	1	1.39%
Pro,exe,gas	0	0.00%	1	1.39%	1	1.39%
Pro,inv	0	0.00%	1	1.39%	1	1.39%
Pro,inv,gas	0	0.00%	1	1.39%	1	1.39%
Total general	7	9.72%	65	90.28%	72	100.00%

¹⁶ Estimación para incobrables; Pro.: Provisiones; Dep.: Depreciación; Inv.: Inventarios; Exe.: Ventas exentas y no gravadas; Gas.: Gastos no deducibles; Nin.: Ninguno

3.6 Conocimiento de los pasos a seguir para el reconocimiento y medición del Impuesto Sobre la Renta Diferido y la elaboración de una guía que ejemplifique dichos pasos.

El 100% de los encuestados consideran necesario la elaboración de una guía que ejemplifique a través de casos prácticos la contabilización del impuesto diferido, debido a que el 31.94% no conoce los pasos que se deben seguir para su reconocimiento y medición (ver cuadro 1 del anexo 6), por ejemplo: el 77.78% no conoce los pasos a seguir cuando se tienen ingresos no gravados y exentos, el 54.17% no conoce los pasos a seguir con respecto a los gastos no deducibles, al igual que el 63.89% en cuanto a las provisiones y el 40.28% en cuanto a las depreciaciones (ver cuadro 2 del anexo 6), lo que les dificulta la presentación de estados financieros con cifras razonables, ya que al parecer, los encuestados no han recibido las instrucciones adecuadas para la aplicación de esta normativa; concluyendo que realmente si es necesario la elaboración de casos prácticos que ayuden a los profesionales en Contaduría Pública o cualquier persona interesada en el tema la comprensión y aplicación de la NIC 12.

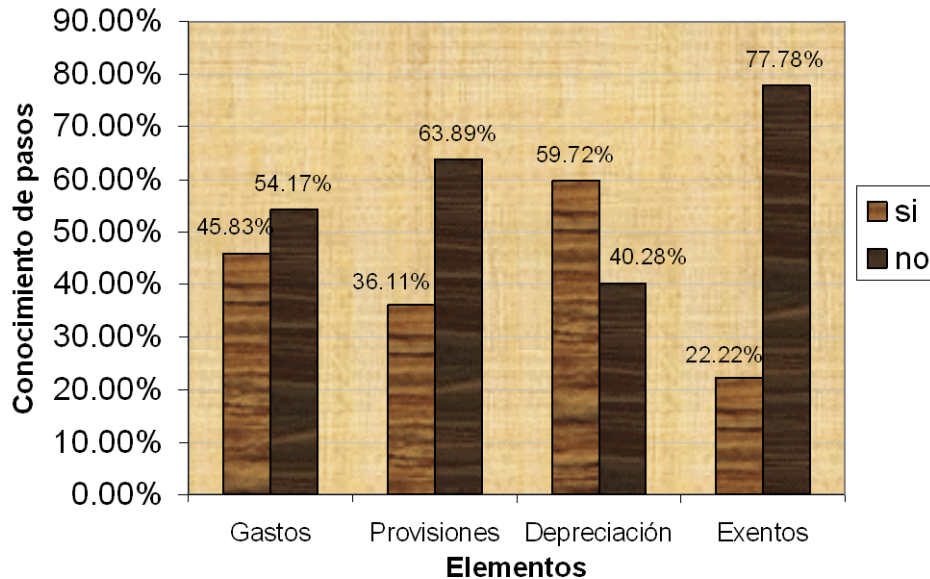
Cuadro N°. 6

Conocimiento de los pasos a seguir para el reconocimiento y medición del Impuesto Diferido y la Elaboración de una Guía que ejemplifique dichos pasos.

Aspectos de Opinión	Frecuencia Relativa ¹⁷
<p>No Conoce los pasos que se deben seguir para el Reconocimiento y Medición del Impuesto Diferido:</p> <p style="padding-left: 40px;">Gastos</p> <p style="padding-left: 40px;">Provisiones</p> <p style="padding-left: 40px;">Depreciaciones</p> <p style="padding-left: 40px;">Ingresos No Gravados</p>	<p></p> <p style="text-align: right;">54.17%</p> <p style="text-align: right;">63.89%</p> <p style="text-align: right;">40.28%</p> <p style="text-align: right;">77.78%</p>
<p>Elaboración de Guía que ejemplifique los pasos a seguir para el reconocimiento y medición del Impuesto Diferido.</p>	<p style="text-align: right;">100%</p>

¹⁷ Ver anexo 8

GRAFICO N° 6
Conocimiento de los pasos a seguir para el
reconocimiento y medición del Impuesto
Diferido



3.7 Existencia de gastos no deducibles e ingresos no gravados y exentos y su presentación y revelación en los Estados Financieros.

Se determinó que dentro de las operaciones de las empresas un 93.06% tienen Gastos no Deducibles, un 54.17% tiene Ingresos no Gravados y un 41.67% tiene ventas exentas, los cuales presentan el efecto de estas partidas principalmente en Notas a los estados financieros y anexos al cálculo de Impuesto, en los

cuales se determinó un 40.28% y 52.78% respectivamente, esto demuestra que efectivamente estas operaciones que son diferencias permanentes, están siendo presentadas dentro de los estados financieros de la forma correcta, puesto que estas diferencias no se pueden revertir en el tiempo, nada más debe de hacerse una revelación en los estados financieros, explicando el monto o cantidad de la misma y el origen de ésta.

Cuadro N°.7

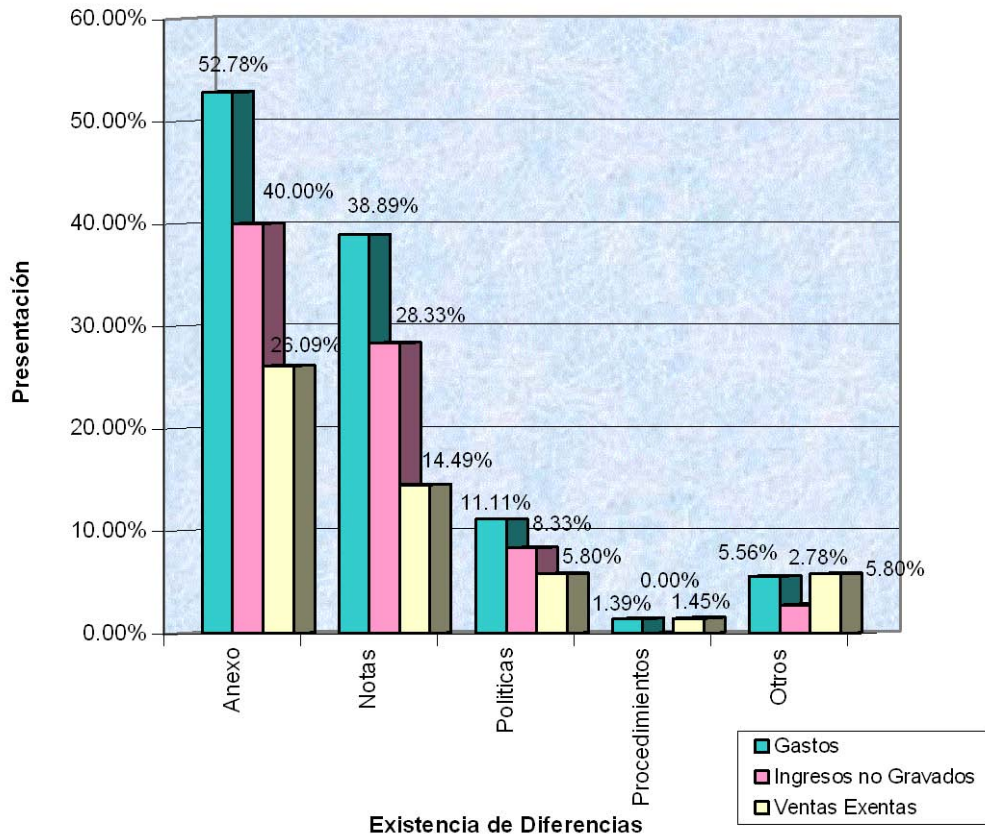
Existencia de Gastos no Deducibles, Ingresos no Gravados y Ventas Exentas y su presentación en los Estados Financieros.

Aspectos de Opinión	Frecuencia Relativa¹⁸
Notas a los Estados Financieros	40.28%
Anexo al Cálculo del Impuesto	52.78%
Existen Gastos No deducibles	93.06%
Existen Ingresos No Gravados	54.17%
Existen Ventas Exentas	41.67%

¹⁸ Ver anexo 9

GRAFICO N° 7

Existencia de Diferencias Permanentes y su Presentación en los Estados Financieros



CAPITULO IV

DETERMINACION Y APLICACIÓN DEL IMPUESTO DIFERIDO

CASOS PRACTICOS

4.1 Tratamiento de las Diferencias Temporarias.

Como se mencionó en el Capítulo I, el impuesto diferido es el efecto impositivo, ya sea como pasivo o como activo, de las diferencias temporarias que surgen cuando el valor en libros de los activos o pasivos difiere de su base fiscal. Por lo tanto al contabilizar el impuesto diferido se obtiene: Un activo o un pasivo por impuesto diferido, lo que significa que se hace una provisión de impuesto sobre la renta que tendrá su efecto en el futuro, generalmente sobre ingresos y partidas de gastos que han sido considerados para determinar la utilidad contable del año corriente.

Se debe reconocer un pasivo de naturaleza fiscal por causa de cualquier diferencia temporaria imponible o gravable, es decir, cuando fiscalmente se deduce una cantidad mayor a la que se deduce contablemente se origina un pasivo tributario; y cuando sucede lo contrario, se debe reconocer un activo por

impuesto diferido; es decir, por causa de todas y cada una de las diferencias temporarias deducibles.

El valor contable de los activos tributarios diferidos debe ser objeto de una revisión cada vez que se emita un balance general. Si se considera que no será probable la generación de utilidades gravables en el futuro que permitan la aplicación o recuperación de los beneficios tributarios referidos, deberá efectuarse la reducción de tales activos hasta que vuelva a ser probable que se produzca la futura generación de suficientes utilidades gravables para la recuperación de los beneficios tributarios, los efectos de la reducción y en su caso, de la reversión, deben reconocerse en los resultados del ejercicio.

El impuesto diferido generalmente se aplica a resultados, excepto por aquella porción de impuesto diferido que provenga de partidas temporales que se aplicaron directamente al capital contable en cuyo caso, los impuestos diferidos correspondientes se aplicaran al capital contable.

Para el cálculo del impuesto diferido se deben seguir ciertos pasos, los cuales fundamentalmente son:

1. Determinar las diferencias temporarias entre la base de impuesto y el valor en libros de los activos y pasivos.
2. Determinar cuáles de las diferencias ya determinadas son gravables o deducibles en el futuro.
3. Multiplicar las diferencias temporarias por la tasa de impuesto vigente.
4. Considerar que si es probable que la utilidad gravable estará disponible para realizar las reversiones de diferencias temporarias deducibles.

Las diferencias temporarias, no afectan el total de los impuestos, sino sólo su distribución entre el tiempo de pago corriente y diferido, estas diferencias surgen de una gran variedad de formas, siendo las más comunes las siguientes:

- a) La diferencia temporaria relacionada con las tasas de depreciación de activos fijos aplicada para fines contables y aquellas tasas de depreciaciones fiscales admitidas para fines impositivos.
- b) Provisiones hechas contablemente que no son deducibles para fines de impuesto, tales como provisiones para cuentas incobrables y/o obsolescencia de inventario.

- c) Métodos de valuaciones de inventarios utilizados por la normativa contablemente, pero fiscalmente no son permitidos.

Para determinar cuándo los activos o pasivos por impuestos diferidos son deducibles o imponibles, se propone utilizar el siguiente cuadro de decisión que nos facilitará el reconocimiento en los estados financieros:

Cuadro N° 8

Cuadro de Decisión para Determinar el Impuesto Diferido

	VALOR EN LIBROS	
	ACTIVOS	PASIVOS
Valor en libros = Base Fiscal	SIN EFECTO	SIN EFECTO
Valor en libros > Base Fiscal	IMPONIBLE	DEDUCIBLE
Valor en libros < Base Fiscal	DEDUCIBLE	IMPONIBLE

En la determinación del impuesto diferido se deben aplicar las tasas vigentes al término del ejercicio, excepto que hubiese una modificación aprobada a la fecha de los estados financieros que entre en vigor posteriormente, en cuyo caso se utilizará esta última.

Para efectos de una mayor comprensión del cuadro anterior se detallan los siguientes ejemplos en los que se incurrirán en diferencias temporales gravables y deducibles:

1. Diferencias Temporarias Gravables.

a) Cuando en la empresa se utilicen períodos de depreciación financieros más largos que los períodos establecidos por las leyes fiscales, por ejemplo, una maquinaria cuyo costo de adquisición fué de \$150 mil, tiene una depreciación financiera por \$50 mil, es decir su valor en libros es de \$100 mil y la depreciación acumulada para efectos fiscales es de \$90 y su valor fiscal es de \$60.

b) Cuando existen Ingresos o Gastos que se incluyen en la utilidad contable de un período, pero forman parte de la utilidad gravable en el período en que se incurren, por ejemplo, los costos de organización pueden ser objeto de amortización en períodos posteriores, a efectos de determinar la ganancia contable, pero deducidos fiscalmente en el período en que se incurren.

2. Diferencias Temporarias Deducibles.

a) Gastos que financieramente son deducibles de la utilidad contable, pero para efectos fiscales se realizarán en períodos futuros, como las estimaciones para cuentas incobrables, provisión por obsolescencia de inventarios, provisiones por obligaciones laborales, provisiones por garantías a clientes.

b) Cuando en la empresa se utilicen períodos de depreciación financieros menores que los períodos establecidos por las leyes fiscales, por ejemplo, una maquinaria cuyo costo de adquisición fué de \$200 mil, tiene una depreciación financiera por \$90 mil, es decir su valor en libros es de \$110 mil y la depreciación acumulada para efectos fiscales es de \$50 mil, siendo su base fiscal de \$150 mil.

4.2 Presentación y Revelación en los Estados Financieros.

Los activos y pasivos tributarios, deberán presentarse separadamente de los otros activos y pasivos dentro del balance general, diferenciándose además, los activos y pasivos tributarios corrientes de los activos y pasivos tributarios diferidos, éstos no deben ser presentados como circulantes.

Cabe indicar además que no se deberá efectuar la compensación de activos tributarios con pasivos tributarios en el balance general, a menos que la empresa tenga el derecho legalmente indiscutible de efectuar tal compensación, a menos que se deriven de impuestos de la misma autoridad y para la misma entidad o entidades.

Como parte de la revelación en los estados financieros se debe de incluir:

- 1) Los componentes del gasto de impuesto sobre la renta.
- 2) Explicación de los cambios en las tasas de impuesto, comparado con períodos previos.
- 3) Los montos de cualquier impuesto corriente y diferido de partidas reconocidas directamente en el patrimonio.
- 4) Para cada tipo de diferencia temporaria:
 - i. El monto del impuesto diferido activo y pasivo en el balance general.
 - ii. El monto del ingreso o gasto por impuesto diferido en el estado de resultados.
 - iii. Monto y fecha de vencimiento de las diferencias temporarias deducibles.

iv. Reconciliación entre la tasa efectiva de impuesto y la tasa impositiva legal.

4.3 Caso Simple de Impuesto Diferido.

Una provisión por pérdida en el valor de los inventarios por \$50,000 debido a piezas obsoletas y descontinuadas se reconoce en los estados financieros al 31 de diciembre de 2001, sin embargo fiscalmente esta pérdida se considera como un gasto deducible en el año fiscal siguiente que terminará el 31 de diciembre de 2002. La ganancia según libros para el año 2001 es de \$50,000, luego de rebajar la pérdida por \$50,000. Para 2002 la ganancia según libros es de \$100,000.

Según el problema anterior se observa que en el año 2001, se tendrá una ganancia según libros de \$50,000 y una renta gravable de \$100,000. Para el año 2002 la ganancia según libros es de \$100,000 y la renta gravable \$50,000. Al aplicar la tabla del impuesto sobre la renta (artículo 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta), \$50,000 causan un impuesto de \$12,500 y \$100,000 causan 25,000 de impuesto.

Si no fuese aplicada la técnica del impuesto diferido y se reflejara como gasto de impuesto sobre la renta, la cantidad

realmente pagada en el período y la utilidad neta quedaría determinada de la siguiente manera:

	<u>2001</u>	<u>2002</u>
Utilidad antes de impuesto	\$ 50,000	\$100,000
Impuesto sobre la renta	\$ <u>25,000</u> (50%)	\$ <u>12,500</u> (12.5%)
Utilidad neta	\$ 25,000	\$ 87,500

El cuadro anterior presenta una situación desproporcionada y bastante ilógica, ya que la tasa efectiva del impuesto para el año 2001 será del 50% y para el 2002 será del 12.5%, por lo que se concluye que existe una inadecuada correlación entre el gasto del impuesto sobre la renta y la utilidad que lo genera.

Para evitar esta situación que distorsiona la presentación y comprensión de los estados financieros es necesario aplicar la técnica del impuesto diferido.

En este caso simple de impuesto diferido, tenemos que para 2001 debido a una diferencia temporaria por \$50.000 existe una ganancia según libros de \$50.000 (causan un impuesto de \$12.500) y una renta gravable de \$100.000 (se paga impuesto por \$25,000), esta diferencia de tiempo por \$50.000 está causando un pago de impuesto en exceso de \$12.500.

De esta manera, en el año 2001 los estados financieros reflejarán para una ganancia de \$50.000, un impuesto sobre renta de \$12,500 y un activo de impuesto sobre renta diferido por \$12,500.

En el año 2002 se revertirá la diferencia de tiempo por \$12,500 y se deberá amortizar el activo de impuesto diferido, por lo que el gasto del impuesto sobre renta del período será \$25,000 (\$12,500 que se paga y \$12,500 que se amortiza del diferido).

Así se ha podido mantener la relación entre el gasto del impuesto sobre la renta y la utilidad que la causó. A continuación se muestra la nueva situación:

	<u>2001</u>	<u>2002</u>
Utilidad antes de impuesto	\$ 50,000	\$100,000
Impuesto sobre la renta	\$ <u>12,500</u> (25%)	\$ <u>25,000</u> (25%)
Utilidad neta	\$ 37,500	\$ 75,000

4.4 Caso de Depreciación Acelerada para propósitos fiscales.

Una empresa posee máquinas que alquila y según sus registros éstas tienen un valor sujeto a depreciación de

\$5,000,000 de acuerdo con la Ley de Impuesto sobre la Renta, estas máquinas serán depreciadas en 5 años (20% anual), usando el método de Línea Recta. Pero según criterio de los técnicos, se estima que estas máquinas tienen vida útil de 10 años por lo menos; basados en esa opinión y para mantener los estados financieros de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad, la empresa aplicará un 10% de depreciación anual.

Debido a que para propósitos fiscales se aplicará un 20% de depreciación y para determinar la depreciación contable un 10%, tenemos que durante los 5 primeros años habrá un gasto de depreciación de \$1,000,000 para propósitos fiscales y \$500,000 según libros. Esto resultará en \$500,000 la depreciación en exceso según la declaración de renta durante estos primeros 5 años. De igual manera, el impuesto que se paga es menor que el que causará la ganancia según libros en que se encuentre cada año.

El impuesto sobre la renta que se pagará durante los primeros 5 años no guardará relación con la ganancia según libros, ya que este impuesto es calculado sobre la base de una renta gravable, que es menor que la ganancia según libros. Por esta razón al presentar los estados financieros de acuerdo a Normas Internacionales de Contabilidad, es necesario que se

reflejen como gasto de impuesto sobre renta, el impuesto que causaría la ganancia según libros, es el impuesto sobre la renta que se diferirá. La partida contable que debemos registra es la siguiente:

	Créditos	Débitos
Impuesto sobre la renta (Gasto)	125,000	
Impuesto Diferido (Pasivo)		125,000

De esta manera, durante estos 5 primeros años se estará acumulando una cuenta de impuesto diferido con saldo deudor o acreedor. Esta cuenta se amortizará durante los últimos 5 años cuando la diferencia que se explica anteriormente se revierta.

Durante el sexto año hasta el último (año 5) se considera que las máquinas estarán ya totalmente depreciadas para propósitos fiscales no así en los libros. Durante este período de 5 años no habrá gasto de depreciación en la declaración de renta, pero en los libros se seguirán depreciando las máquinas. Por consiguiente, durante estos últimos 5 años la renta gravable será mayor que la ganancia según libros.

Es en estos últimos 5 años, cuando se va amortizar el impuesto diferido que se estableció a través de los 5 primeros, para que en esta forma la ganancia que se tenga en libros, esté

relacionada con el impuesto sobre la renta que causa esta ganancia. La amortización de ese diferido se hará basada en las tarifas o tasas de impuesto en que se creó el impuesto diferido. Esta amortización del diferido tiene que ver directamente con la inversión del proceso de depreciación. La amortización estará basada en el impuesto que se difirió en el momento que se originó la diferencia temporal. El asiento Contable que debe realizarse es:

		Créditos	Débitos
DR	Impuesto diferido (Pasivo)	125,000	
	CR Impuesto Diferido (Gasto)		125,000

Este asiento se repetirá cada año, pues el impuesto que se difiere el segundo año, será amortizado totalmente en el año 10. Al amortizar el diferido por este método es muy posible que se presente la situación en la cual el impuesto diferido que se amortiza haya sido calculado a una tarifa de impuesto distinta a la tarifa en que corresponda la diferencia entre la renta gravable y la ganancia según libros en el año en que se reversa la diferencia de tiempo.

En el cuadro siguiente, se podrá apreciar mejor como se crea y amortiza el impuesto diferido a través de la depreciación fiscal y financiera:

Cuadro N° 9

(En dólares americanos)

Ilustración de Amortización de Impuesto Diferido

Año	Valor en Libros	Base fiscal	Diferencia Temporal	Impuesto Diferido	Impuesto Diferido Crédito	Impuesto Corriente	Total Impuesto
2001	4,500,000	4,000,000	500,000	125,000	125,000	1,000,000	1,125,000
2002	4,000,000	3,000,000	1,000,000	250,000	125,000	1,625,000	1,750,000
2003	3,500,000	2,000,000	1,500,000	375,000	125,000	1,850,000	1,975,000
2004	3,000,000	1,000,000	2,000,000	500,000	125,000	1,362,500	1,487,500
2005	2,500,000		2,500,000	625,000	(125,000)	1,750,000	1,875,000
2006	2,000,000		1,500,000	500,000	(125,000)	2,581,000	2,456,250
2007			1,000,000	375,000	(125,000)	1,500,000	1,375,000
2008			500,000	250,000	(125,000)	2,750,000	2,625,000
2009				125,000	(125,000)	562,500	437,500
2010					(125,000)	1,825,000	1,700,000

4.5 Caso para la Determinación de Impuestos Diferidos en los Estados Financieros.

La información financiera que se tomará de base para el desarrollo del caso práctico es la siguiente:

INDUSTRIAS INTERNACIONALES S.A. DE C.V.
BALANCE GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001 Y 2000
(Cifras en miles de \$)

ACTIVO	2001	2000
Activo Circulante	\$188,098	\$167,801
Efectivo	\$ 11,842	8,333
Cuentas por cobrar	57,611	66,022
Inventarios	118,619	93,340
Gastos Pagados por Anticipado	26	107
Inmuebles, Maquinaria y Equipo-Netos	66,209	71,225
Inversiones	22,345	22,331
Otros Activos	1,619	1,263
TOTAL DEL ACTIVO	\$278,271	\$262,621
PASIVO		
<i>Pasivo Circulante</i>	\$103,476	\$99,967
Préstamos y Sobregiros Bancarios	\$29,466	\$42,018
Porción Circulante Préstamos L.P	0	1,002
Cuentas por pagar Comerciales	60,743	44,700
Compañías Afiliadas y Relacionadas	2,672	6,388
Dividendos por Pagar	0	0
Otras Cuentas por pagar y Gastos Acumulados	4,683	5,859
Impuestos por Pagar	5,912	0
Préstamos a Largo Plazo, menos vencimientos circulantes	2,244	12,777
Provisión para Indemnizaciones	2,712	2,712
Créditos Diferidos	37	46
Total del Pasivo	\$108,469	\$115,502
PATRIMONIO DE LOS ACCIONISTAS		
Capital Social	\$70,119	\$70,119
Reserva Legal	12,853	10,851
Superavit por Reevaluación	12,000	12,000
Utilidades disponibles	74,831	54,149
Total Patrimonio de los accionistas	169,802	147,119
Total del Pasivo y Patrimonio	\$278,271	\$262,621

INDUSTRIAS INTERNACIONALES S.A. DE C.V.
ESTADO DE RESULTADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001 Y 2000

	2001	2000
Ventas	\$243,835	\$258,945
Costo de Ventas	(187,042)	(208,837)
Utilidad Bruta	56,793	50,108
Gastos de Operación:	31,344	35,496
Gastos de Administración	15,271	13,944
Gastos de Ventas	6,947	7,478
Gastos Financieros	9,126	14,074
Utilidad de Operación	25,448	14,612
Otros Ingresos -Netos	3,145	3,868
Utilidad Antes de Impuestos	28,593	18,480
Impuesto Sobre la Renta	(5,910)	(3,444)
Utilidad neta	22,683	15,036

INDUSTRIAS INTERNACIONALES S.A. DE C.V.
ESTADO DE PATRIMONIO DE LOS ACCIONISTAS AL 31 DE DICIEMBRE
DE 2001 Y 2000

	<u>2001</u>	<u>2000</u>
Capital Social:		
Saldo al Principio y al final del Año	\$ 70,119	\$70,119
Reserva Legal:		
Saldo al principio del año	10,852	9,558
Transferida de Utilidades Disponibles	2,002	1,294
Saldo al Final del Año	12,853	10,852
Superávit por Reevaluación	12,000	12,000
Utilidades Disponibles:		
Saldo al principio del año	54,149	40,406
Utilidad Neta	22,683	15,036
Transferencia a reserva legal	(2,002)	(1,294)
Saldo al final del Año	\$74,831	\$54,149
Total Patrimonio de los Accionistas	\$169,802	\$147,119

A continuación se presenta información sobre algunas operaciones de la Compañía:

- a) Las edificaciones de la compañía fueron revaluadas a finales de junio de 1994, por un monto de \$ 12,000,000 para estas revaluaciones, se registra una depreciación anual de \$350,000.

b) La compañía tiene la política de crear una estimación para cuentas incobrables, basadas en los análisis de antigüedad y la probabilidad de recuperación de dichas cuentas. Los Movimientos de la estimación para cuentas incobrables por los años terminados al 31 de diciembre de 2000 y 1999, son los siguientes:

	2001	2000
Saldo al principio del año	\$ 4,812,203	\$ 5,312,500
Aumento en la estimación para incobrables	840,310	700,015
Total de cuentas liquidadas	(713,440)	(1,200,312)
Saldo al final del año	4,939,073	4,812,203

c) La compañía tiene como política crear una estimación para obsolescencia de inventarios, basados en los movimientos de las diferentes clases de productos y a la probabilidad de venta de cada uno. El movimiento de dicha estimación es la siguiente:

	2001	2000
Saldo al principio del año	1,652,749	1,700,230
Aumento en la estimación para obsolescencia de Inventarios	304,000	153,017
Total de cuentas liquidadas	(325,675)	(200,498)
Saldo al final del año	1,631,074	1,652,749

d) Formando parte de los Otros Ingresos netos, se encuentran montos de \$112,340 y \$50,931 de Gastos de ejercicios anteriores.

e) La Compañía tiene la política de registrar un gasto en concepto de garantías sobre Productos, calculado sobre la base del 0.5% de sus ventas. El Movimiento de dicha provisión es la siguiente:

	2001	2000
Saldo al principio del año	4,535,268	5,640,743
Aumento en la estimación para garantías	1,219,172	1,294,725
Total de cuentas liquidadas	(3,014,216)	(2,400,200)
Saldo al final del año	<u>2,740,224</u>	<u>4,535,268</u>

El Saldo de dicha provisión está registrada como Cuentas por Pagar Comerciales.

f) Durante el 2001 y 2000 se recibieron dividendos de La Flama SA de CV, por un monto de \$1,255,478 y \$1,612,623, respectivamente.

g) La ley del Impuesto sobre la renta requiere que las sociedades paguen un impuesto calculado aplicando el 25% a las utilidades gravables netas.

h) Para propósitos financieros, la compañía deprecia sus activos durante la vida útil estimada, los cuales son mayores a los plazos mínimos establecidos en la ley del Impuesto sobre la renta.

La depreciación fiscal anual es superior a la depreciación financiera. La información de activos fijos al 31 de diciembre de 2001 y 2000 es de la manera siguiente:

	2001	2000
Inmuebles, mobiliario y equipo al costo	\$87,469,687	88,504,756
Depreciación Acumulada financiera	(30,985,772)	(27,354,622)
Saldo según Balance General	56,483,915	61,150,134

Durante los años 2001 y 2000, no hubo retiros de inmuebles, mobiliario y equipo.

El gasto por depreciación financiero fue de \$3,981,150 y \$3,730,518, respectivamente, mientras que la depreciación anual calculada conforme a las tasas de la Ley del Impuesto sobre la Renta fué de \$4,351,562 y \$4,050,948, respectivamente y la depreciación acumulada para propósitos fiscales es de \$32,518,813 y \$28,167,251.

i) La empresa dentro de los otros activos tiene un saldo de gastos de organización por el valor de \$1,619 al 2001 y \$1,263 al 2000, lo que refleja que se realizó una amortización de \$356

j) Durante los años terminados al 31 de diciembre de 2001 y 2000, se pagaron indemnizaciones por \$170,000 y \$97,900 respectivamente.

En base a la información presentada se pide:

1) Calcular y registrar el Impuesto sobre la renta Corriente para el año 2001.

2) Calcular y registrar el Impuesto sobre la renta Diferido para el año 2001.

DESARROLLO DE CASO PRÁCTICO.

1. Cálculo de la Ganancia (Pérdida fiscal)

Para efectos de determinar la utilidad gravable se iniciará con la utilidad financiera y se deberá sumar todos aquellos gastos que no son deducibles para efectos fiscales, ya que

dentro del estado de resultados fueron restados. De igual manera se restarán los ingresos que no son gravados, ya que han formado parte dentro de los ingresos obtenidos del ejercicio en el estado de resultados, de tal manera que el resultado se muestra en el cuadro siguiente, especificando los artículos de la ley de renta.

	2001	2000
Utilidad Antes de Impuestos	\$ 28,593	\$ 18,480
Ajustes Derivados de:		
Gastos No deducibles		
Depreciación de Revalúo (Art. 29, núm. 5.14)	350	350
Aumento en la Estimación para Cuentas Incobrables (Art. 29, núm. 5.15)	840	700
Aumento en la estimación para obsolescencia de Inventarios	304	153
Gastos de Organización	356	356
Gastos de ejercicios anteriores (Art. 2)	112	51
Aumento en la provisión para garantías	1,219	1,295
Ingresos Exentos y deducciones		
Liquidaciones de cuentas por cobrar (Art. 29, núm. 5.15)	(713)	(1,200)
Garantías liquidadas	(3,014)	(2,400)
Dividendos recibidos	(1,255)	(1,613)
Reserva Legal (Art 29, Num 5.15)	(2,002)	(1,294)
Utilidad Gravable	<u>\$ 24,790</u>	<u>\$ 14,878</u>

A la utilidad Gravable determinada se le aplicará la tasa del 25%, para efectos de determinar el gasto por Impuesto Corriente, según el detalle siguiente:

Cálculo del Impuesto Corriente	2001	2000
Ganancia Fiscal o Renta Imponible	24,790	14.878
Tasa Impositiva	25%	25%
Impuesto Corriente	6,198	3,720

Registros Contables Año 2001.

De acuerdo a lo anterior, la partida por el registro del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2001 quedaría de la siguiente manera:

Asiento X1: Por la provisión del impuesto sobre la renta corriente, determinado sobre base fiscal.

	Créditos	Débitos
Gasto de Impuesto sobre la Renta Año 2001	6,128	
Impuesto sobre la renta por Pagar Año 2001		6,128

Registros Contables Año 2000

Para el ejercicio del año 2000, el impuesto sobre la renta provisionado quedo de la manera siguiente:

	Créditos	Débitos
Gasto de Impuesto sobre la renta Año 2000	3,720	
Impuesto sobre la renta por pagar Año 2000		3,720

2. Cálculo de Impuesto sobre la renta diferido

Para efectos de calcular el impuesto diferido se seguirán los 4 pasos para su determinación, además de considerar lo establecido en el cuadro de decisión propuesto, para efectos de clasificarlos como impuestos diferidos activos o pasivos.

Paso No. 1: Determinación de las diferencias temporarias entre la base de impuestos y el valor en libros de los activos.

Según este primer paso, para efectos de determinar las diferencias temporarias, se presentará una balanza comparativa, detallando las partidas del Balance, especificando los valores según en libros y su base fiscal y determinar su diferencia, tal como se detalla a continuación:

Cuentas de Activos (Cifras en Miles de Dólares)

	<u>Valor en</u>	<u>Base</u>	<u>Dif.</u>
	<u>Libros</u>	<u>Fiscal</u>	<u>Temporar.</u>
Activo			
Activo Circulante			
Efectivo	\$ 11,841	\$ 11,841	0
Cuentas por cobrar	62,550	62,550	0
Estimación de Cuentas Incobrables	(4,939)	0	(4,939)
Inventarios	120,250	120,250	0
Estimación de Obsolescencia	(1,631)	(1,631)	0
Gastos Prepagados	26	26	0
Inmuebles, Mob y equipo	66,209	54,951	11,258
Inversiones	22,345	22,345	0
Otros activos	1,620	1,620	0

La Diferencia determinada en el activo fijo, está compuesta de la siguiente manera:

Detalle de Inmuebles, Mobiliario y Equipo

	<u>Valor en</u>	<u>Base</u>	<u>Dif.</u>
	<u>Libros</u>	<u>Fiscal</u>	<u>Tempor.</u>
Al costo de Adquisición	\$87,470	\$87,470	0
Dep. Acumulada Financiera	(30,986)	(32,519)	1,533
	56,484	54,951	
Revaluación	9,725	0	9,725
Total Neto	66,209	54,951	11,258

Cuentas de Pasivos (Cifras en Miles de dólares)

	Valor en Libros	Base Fiscal	Dif. Temporaria
Pasivo			
Préstamos y sobregiros	29,466	29,466	0
C/Pagar comerciales	58,003	58,003	0
Provisión garantías	2,740	0	2,740
Afiliadas relacionadas	2,672	2,672	0
Otras cuentas por pagar	4,682	4,682	0
Impuestos por pagar	5,912	5,912	0
Préstamos largo plazo	2,244	2,244	0
Provisión para obligaciones laborales	2,712	0	2,712
Créditos Diferidos	37	37	0

Paso No 2 y 3: Determinación de diferencias temporales deducibles y Gravables y Multiplicar por la tasa vigente del impuesto sobre la renta.

Para determinar si la diferencia temporal es deducible o gravable, se tomará en cuenta lo establecido en el cuadro N° 8 denominado "Cuadro de decisión".

Al revisar las diferencias temporales que surgieron de las comparaciones entre el valor en libros y su base fiscal, se tuvo las siguientes diferencias temporales deducibles que resultaran en un Impuesto sobre la renta Diferido Activo.

Cuentas de Activo/Pasivo

	Diferencia	Tasa de	
	<u>Deducible</u>	<u>Impuesto</u>	<u>Efecto</u>
Estimación de cuentas Incobrables	4,939	25%	1,235
Inventarios	1,631		408
Provisión de garantías	2,740		685
Provisión de Indemnizaciones	2,712		678
Saldo Actual de Impuesto Diferido al 31.12.2001			3,006
Saldo Anterior del Impuesto Diferido al 31.12.200			2,282
Ajuste a registrar			724

El importe del impuesto diferido activo determinado al 31.12.2001 es de \$3,006, sin embargo al 2002 ya se tiene provisionado el valor de \$2,282, por lo que el ajuste del período será de \$724

Registro Contable:	Créditos	Débitos
Activo por Impuesto Diferido	724	
Gasto por Impuesto sobre la Renta		724

Continuando con la comparación se determinó las siguientes diferencias temporales, que resultaron ser gravables para períodos futuros y por el cual debe reconocerse un impuesto diferido pasivo

.

Cuentas de Activo/Pasivo

	Dif	Tasa de	
	<u>Imponible</u>	<u>Impuesto</u>	<u>Efecto</u>
Depreciación	1,533	25%	383
Revaluación	9,725		2,431
Saldo Actual			2,814
Saldo Anterior			2,722
Ajuste a registrar			92

Al igual que en el impuesto diferido activo, el ajuste se realizará por el diferencial entre el año 2000 y el impuesto diferido en el 2001, el asiento contable queda de la siguiente manera:

	Créditos	Débitos
Gasto por Impuesto sobre la Renta	92	
Pasivo por Impuesto Diferido		92

Paso No. 4 Considerar si es posible que la utilidad gravable estará disponible para contraponer las reversiones de diferencias temporarias deducibles.

Este paso es de suma importancia al momento de considerar impuestos diferidos activos, ya que para su reconocimiento es importante evaluar, si su importe se recuperará en el futuro, es decir si existirán ganancias en los próximos períodos, para ello se pueden considerar las proyecciones financieras de la empresa durante los siguientes períodos económicos.

3. Determinación del Impacto en Resultados.

Para realizar un análisis completo, se evaluará la incidencia de los impuestos diferidos sobre la provisión del impuesto a las ganancias durante el ejercicio del año 2001, lo que da como resultado lo siguiente:

	Dif Deducible
Gasto de Impuesto Corriente	6,128
Efecto de Impuesto Diferido	
Activo	(724)
Pasivo	92
Gasto de Impuesto sobre la renta a mostrar en el Estado de Resultados	5,496

Concluyendo los efectos de los impuestos diferidos se puede resumir que los Impuestos Diferidos activos disminuyen el importe del impuesto sobre las ganancias y el impuesto Diferido Gravado hace que se incremente el monto del impuesto sobre las ganancias.

EJEMPLO DE NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS RELACIONADOS A
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO

Para la ejemplificación de la nota o notas relacionadas con el impuesto diferido, es importante destacar que deberá contener toda la información que sea necesaria para poder reflejar de una manera mas clara, el origen del impuesto diferido, su composición o desglose, es decir cuales son las partidas en que se divide, así como también, debe reflejar las reversiones que se harán en los períodos posteriores, esto en el caso de las diferencias temporales, así como de las diferencias permanentes, como lo son los gastos no deducibles básicamente, de los cuales se presenta una muestra de su contenido a continuación:

Nota X: Impuestos sobre Ganancias:

	2002	2001
Impuesto sobre renta Corriente		
Impuesto por Pagar al 01 de enero	\$3,042,382	\$2,454,457
Provisión de Impuesto sobre renta	4,480,651	3,226,960
Pago al 30 de Abril	(3,012,910)	(2,334,896)
Impuesto Pagado por Anticipado	<u>(1,576,302)</u>	<u>(304,319)</u>
Impuesto sobre la renta por pagar al final del Año	<u>\$2,933,821</u>	<u>\$3,042,382</u>

Impuesto Diferido Activo

	2002	2001
Saldo Inicial al 01 de enero	\$895,513	\$701,371
Provisión de Cuentas Incobrables	123,675	135,600
Liquidación de cuentas Incobrables	<u>(70,746)</u>	<u>(82,671)</u>
Impuesto diferido por Provisión de cuentas Incobrables Neto	52,929	123,675
Provisión por Indemnizaciones a Empleados	70,467	85,000
Liquidación de Indemnización a Empleados Año 2002	<u>(17,314)</u>	<u>14,533</u>
Impuesto diferido por Indemnizaciones a Empleados	53,153	70,467
Saldo al Final del año	<u>\$1,001,596</u>	<u>\$895,513</u>

Impuesto Diferido Pasivo

	2002	2001
Saldo Inicial al 01 de enero	\$1,352,402	1,351,205
Diferencia entre Depreciación Financiera y Legal	219,116	214,711
	1,571,518	1,565,916
Impuesto diferido de Activos dados de Baja	<u>(167,976)</u>	<u>(213,514)</u>
Impuesto Diferido al 31 de Diciembre	<u>\$1,403,542</u>	<u>\$1,352,402</u>

Provisión de Impuesto sobre la renta

Provisión de impuesto sobre la renta Corriente	\$4,480,651
Impuesto Diferido	<u>(54,942)</u>
	<u>\$4,425,709</u>

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 Conclusiones

Del trabajo de investigación que estuvo orientado a la aplicación del impuesto diferido se concluye que la mayoría de las empresas utilizan para el cálculo y registro del impuesto sobre la renta las leyes tributarias, distorsionando de esta manera la información que se pueda obtener de los estados financieros, ya que al hacer a un lado las disposiciones de la normativa contable, se incluyen ingresos y gastos que pertenecen a períodos posteriores.

Confirmando lo anterior, se encuentra el hecho de que la mayoría de las empresas utilizan métodos, plazos y sistemas de registro de las operaciones dentro de los límites y exigencias de las leyes tributarias, como por ejemplo el 83.33% de los encuestados efectúa provisiones para cuentas incobrables, sin embargo el 77.78% las realiza después de los doce meses para poder declararlas como deducibles de impuesto; incluso algunas empresas en el caso de la depreciación, utilizan dos métodos contables, uno para efectos fiscales y otro para efectos

financieros, lo que demuestra que a pesar de que se utilizan ciertos conceptos o implicaciones de la normativa contable, siempre sobresale o tiene mayor relevancia las leyes tributarias.

Además el 98.28% de los encuestados reconoce que efectivamente hay diferencias entre la aplicación de NIC's y Leyes Tributarias sin embargo el 63.89% no considera el efecto de estas diferencias en sus registros contables, a pesar de que el 61.11% considera que afectan significativamente los estados financieros.

Determinando que las operaciones que originan diferencias al momento de determinar el impuesto son los plazos y métodos de depreciación, todo tipo de provisiones, gastos no deducibles y las ventas exentas y no gravadas.

El no registro de estas diferencias, se debe parte a que el 41.67% de los encuestados desconoce el tratamiento del impuesto diferido, lo que dificulta la aplicación de las Normas Internacionales de contabilidad, en especial la NIC 12.

Al desconocer la aplicación del impuesto diferido, se deja de reconocer un potencial activo o pasivo para la empresa,

engañando a los análisis financieros, ya que las cifras que se presentan en los estados financieros no son reales. Así también el monto a pagar de impuesto no guarda relación con las utilidades generadas por la empresa durante el período corriente.

Finalmente, se observó que no se ha dado la importancia debida al conocimiento, capacitación, aplicación y divulgación de las Normas Internacionales de Contabilidad en nuestro país, por lo que realmente se necesita una guía o documento que ayude a su comprensión y aplicación, en este caso un documento que ejemplifique la forma de registro o el tratamiento de la técnica del impuesto diferido.

5.2 Recomendaciones

De acuerdo a las conclusiones expuestas se sugieren las siguientes recomendaciones:

- a. Promover cursos o capacitaciones relacionados con la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, ya sea a través de la empresa misma a sus empleados o a través del Consejo de Vigilancia de la Profesión de la

Contaduría Pública y Auditoria, con el fin de que se conozca a profundidad esta nueva normativa, para que sirva como una herramienta para la presentación de estados financieros con cifras razonables.

- b. Que exista un ente encargado de publicar documentales o informes acerca de la aplicación de las NIC, los cuales incluyan teoría y casos prácticos.
- c. Que los legisladores tributarios consulten con técnicos en la materia contable, para ver de que forma se pueden conciliar los criterios que utilizan ambos, para evitar crear diferencias al momento de determinar el impuesto sobre la renta y armonizar las disposiciones legales que rigen el registro de las operaciones en nuestro país.
- d. Utilizar como una guía u orientación, los ejemplos y casos prácticos expuestos en este trabajo de investigación, para la determinación del impuesto sobre la renta cuando exista discrepancia de criterios entre la normativa contable y las leyes tributarias, ya que se considera acorde a la normativa utilizada en la actualidad.

BIBLIOGRAFÍA

ÁSAMBLEA LEGISLATIVA DE EL SALVADOR, 2000. Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública y Auditoría.

ÁSAMBLEA LEGISLATIVA DE EL SALVADOR, 2000.Código de Comercio.

ÁSAMBLEA LEGISLATIVA DE EL SALVADOR, 2000.Código Tributario.

ÁSAMBLEA LEGISLATIVA DE EL SALVADOR, Ley del impuesto sobre la Renta, San Salvador, El Salvador

Diario Oficial No. 118, Tomo 78, del 22 de mayo de 1915.

Diario Oficial No.127 Tomo 78, del 02 de junio de 1915.

Diario Oficial No.140 Tomo 80, del 21 de junio de 1916.

Diario Oficial No.140 Tomo 80, del 21 de junio de 1916.

Diario Oficial No. 241 Tomo 201, del 21 de diciembre de 1963.

Diario Oficial No. 91 Tomo 211, del 20 de mayo de 1966, Decreto Legislativo No. 609.

Diario Oficial No. 79 Tomo 243, del 02 de mayo de 1974, Decreto Legislativo No. 581. Diario Oficial No. 230 Tomo 249, del 10 de diciembre de 1975., Decreto Legislativo No. 416.

Diario Oficial No. 145 Tomo 252, del 11 de agosto de 1976, Decreto Legislativo No. 58. Diario Oficial No. 238 Tomo 261, del 21 de diciembre de 1978, Decretos Legislativos No 104 y 105.

Diario Oficial No. 99 Tomo 269, del 22 de Octubre de 1980,
Decreto Legislativo No 446.

Diario Oficial No. 237 Tomo 269, del 16 de diciembre de 1980,
Decreto Legislativo No 529.

Diario Oficial No. 242 Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991,
Decreto Legislativo No 134.

Diario Oficial No. 35 Tomo 314, del 21 de febrero de 1992,
Decreto Legislativo No 175.

Diario Oficial No. 101 Tomo 315, del 03 de junio de 1992,
Decreto Legislativo No 250.

Diario Oficial No. 101 Tomo 321, del 10 de diciembre de 1993,
Decreto Legislativo No 713.

Diario Oficial No. 01 Tomo 321, del 03 de enero de 1994,
Decreto Legislativo No 720. San Salvador, El Salvador

Diario Oficial No. 201 Tomo 325, del 31 de octubre de 1994,
Decreto Legislativo No 164.

Diario Oficial No. 234 Tomo 329, del 18 de diciembre de 1995,
Decreto Legislativo No 516.

Diario Oficial No. 201 Tomo 333, del 25 de octubre de 1996,
Decreto Legislativo No 841.

Diario Oficial No. 187 Tomo 345, del 08 de octubre de 1999,
Decreto Legislativo No712.

Diario Oficial No. 239 Tomo 345, del 22 de diciembre de 1999,
Decreto Legislativo No 765.

Diario Oficial No. 241 Tomo 349, del 22 de diciembre de 2000,
Decreto Legislativo No 230.

CUARTA CONVENCION NACIONAL DE CONTADORES. 1996. Normas De
Contabilidad Financiera. San Salvador, El Salvador

CORPORACION DE CONTADORES PUBLICOS DE EL SALVADOR, 2002.
Seminario de Normas Internacionales de Contabilidad,

DAVID R., ANDERSON.1999. Estadística para Administración y
Economía. Séptima edición . Editorial Thompson editores.

GERT MANERO, FEDERICO.1994. Origen y Evolución de la
Contabilidad, ensayo literario. Editorial Trillas, Pág. 137.
México

HERNÁNDEZ SAMPIERI, ROBERTO .1998. Metodología de la
Investigación. Segunda Edición. Editorial McGrawHill.
Mexico DF.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARS COMMITTEE. 1999. Normas
Internacionales de Contabilidad.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS .1995. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Décima Edición. Editorial Equus Impresores, S.A. DE CV. México DF.

IGLESIAS MEJÍA, SALVADOR. 1995. Guía para la elaboración de trabajos de investigación monográficos o tesis. Tercera edición, editorial universitaria, San Salvador, El Salvador.

KOHLER, E. L.. 1997. Diccionario para Contadores. Editorial Uteha, México

MILLER, MARTÍN.1995. Guía de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Cuarta Edición. Editorial Harcourt Brace & Company.

ROMERO LOPEZ, JAVIER. 1997. Contabilidad Intermedia. México. Editorial McGraw Hill Interamericana Editores SA de CV.

TUA PAREDA, JORGE. Principios y normas de contabilidad Ministerio de Economía y Hacienda .Pág. 64.

ANEXO 1

UNIVERSO (POBLACION) DE LA INVESTIGACION

Codigo	Nombre de la Empresa
1	Arco Ingenieros, S.A. de C.V.
2	Asociación Centroamericana de Fabricantes de Hierro, Acero y Derivados
3	Agave, S.A. de C.V.
4	Avicola Salvadoreña, S.A. de C.V.
5	Agroindustria de Alimentos, S.A. de C.V.
6	Agroindustrial del Valle, S.A. de C.V.
7	Avindustrias, S.A. de C.V.
8	Avimpres, S.A. de C.V.
9	Aluminio de Centroamerica, S.A. de C.V.
10	Amanco de El Salvador, S.A.
11	Assa Poster, S.A. de C.V.
12	Aluminio de El Salvador, S.A.
13	Agroquímicas Industriales, S.A. de C.V.
14	Arrocera San Francisco, S.A. de C.V.
15	Aceros Internacionales, S.A. de C.V.
16	Acrílicos Industriales
17	Aluminios Centroamericanos, S.A. de C.V.
18	Aceros de Centroamerica, S.A. de C.V.
19	Amigos del Mar, S.A.
20	Bank Industrial de Centroamerica, S.A. de C.V.
21	Brooklyn Manufacturing, S.A. de C.V.
22	Baterias de El Salvador, S.A. de C.V.
23	Brassieres Gloria, S.A. de C.V.
24	Bayer, S.A.
25	Bimbo de El Salvador, S.A. de C.V.
26	Bichachi, S.A. de C.V.
27	Bondanza Industrial, S.A.
28	Bordados Suizos, S.A. de C.V.
29	Bemisal, S.A. de C.V.
30	Bonsol, S.A. de C.V.
31	Billca, S.A. de C.V.
32	British American Tobacco Central America, S.A.
33	Central Impresora, S.A. de C.V.
34	Cabogar, S.A. de C.V.
35	Codipa, S.A. de C.V.
36	Consortio Internacional, S.A. de C.V.
37	Corcho y Lata, S.A.
38	Craciones Viche Solis, S.A. de C.V.
39	Centro Industrial Manufacturero El Roble, S.A.
40	Cordelera Salvamex, S.A. de C.V.
41	Camisería Salvadoreña Y Joe Deportes
42	Compañía Química Industrial, S.A. de C.V.
43	Corporación Bonima, S.A. de C.V.
44	Curtis Industrial, S.A. de C.V.

UNIVERSO (POBLACION) DE LA INVESTIGACION

Codigo	Nombre de la Empresa
45	Chi Fung, S.A. de C.V.
46	Carnes y Embutidos, S.A. de C.V.
47	Conos y Pajillas Sol, S.A. de C.V.
48	Calzado Industrial Durable
49	Creaciones Jacqueline, S.A. de C.V.
50	Cromadora Salvadoreña, S.A. de C.V.
51	Cajas y Bolsas, S.A.
52	Cetron de El Salvador
53	Celpac, S.A. de C.V.
54	Confiteria Americana, S.A. de C.V.
55	Delicia, S.A. de C.V.
56	Dutriz Hermanos, S.A. de C.V.
57	Dipca, S.A. de C.V.
58	Distribuidora del Pacífico, S.A. de C.V.
59	Calzado Reyes
60	Diseños de Cuero, S.A. de C.V.
61	Diseñadores Ambientales Asociados, S.A. de C.V.
62	Destilería La Central, S.A. de C.V.
63	Distribuidora Sula, S.A. de C.V.
64	Dutex El Salvador, S.A. de C.V.
65	Destilería Salvadoreña, S.A. de C.V.
66	Dulces Albanes "La Santaneca"
67	Deliran
68	Empaques Automaticos Salvadoreños, S.A. de C.V.
69	El Atleta, S.A. de C.V.
70	Embotelladora Salvadoreña, S.A.
71	Empresas Adoc, S.A.
72	Empresas Industriales San Benito, S.A. de C.V.
73	Envasadora Diversificada, S.A. de C.V.
74	Empresas Lacteas Foremost, S.A. de C.V.
75	Especialidades Industriales, S.A.
76	El Castillo Dulce
77	Embotelladora La Cascada, S.A.
78	Empacadora Bonamesa, S.A. de C.V.
79	Empresas Mobilia, S.A. de C.V.
80	El Astillero, S.A. de C.V.
81	Electric Desing, S.A. de C.V.
82	Electrodepósitos de Centroamérica
83	Fabrica de Grasas y Aceites el Dorado, S.A. de C.V.
84	Fertilizantes de Centroamerica, S.A.
85	Falmar, S.A. de C.V.
86	Fabricación de Zippers de Poliéster
87	Fibras Recicladas, S.A. de C.V.
88	Filamentos y Perfiles, S.A.

UNIVERSO (POBLACION) DE LA INVESTIGACION

Codigo	Nombre de la Empresa
89	Fabrica de Muebles Bach
90	Food Service Equipment, S.A. de C.V.
91	Fabrica Minerva, S.A. de C.V.
92	Fabrica de Ventanas y Muebles de Aluminio y Vidrio Peniel
93	Facalca Hiltex, S.A. de C.V.
94	Fabrica deAluminio y Vidrio, S.A. de C.V.
95	Ferromecanica, S.A. de C.V.
96	Fibras Castaneda, S.A.de C.V.
97	Gamma Laboratorios, S.A.de C.V.
98	Garbal, S.A.de C.V.
99	Grupo Rayo, S.A. de C.V.
100	Galvanizadora Industrial Salvadoreña, S.A.de C.V.
101	Herramientas Centroamericanas, S.A.de C.V.
102	Henkel del El Salvador, S.A.de C.V.
103	Helados Rio Soto, S.A.de C.V.
104	Herrera Molina y CIA de C.V.
105	Hernandez Hermanos, S.A.de C.V.
106	Han ChanG Textil, S.A.de C.V.
107	Hermano Textil, S.A.de C.V.
108	Industrias Metalicas Marengo, S.A.
109	Industrias Imperial
110	Industrias Unidas, S.A.
111	Industrias Diversas, S.A.de C.V.
112	Industrias Koko, S.A. de C.V.
113	Industrias Metalicas Fernando e Import Centroamericanas, S.A.de C.V.
114	Industrias Telerin, S.A.de C.V.
115	Inversiones Vida , S.A.de C.V.
116	Industrias Consolidadas, S.A.de C.V.
117	Industrias de Foam, S.A.de C.V.
118	Industrias Florenzi, S.A.de C.V.
119	Industrias Bengala, S.A.de C.V.
120	Imprenta Willbot, S.A.
121	Impresora La Union, S.A.de C.V.
122	Industrias Caricia, S.A.de C.V.
123	Industrias de Centroamerica, S.A. de C.V.
124	Industrias de Productos Electricos Centroamericana, S.A.de C.V.
125	Industrias Britanicas Salvadoreñas, S.A.de C.V.
126	Industrias Lainez, S.A.de C.V.
127	Industrias Comerciales de Centroamerica, S.A.de C.V.
128	Industrias Quimicas, S.A.de C.V.
129	Industrias Capri, S.A.de C.V.
130	Industrias Abba, S.A.de C.V.
131	Industrias MikeMike, S.A.de C.V.
132	Industrias Opticas, S.A.

UNIVERSO (POBLACION) DE LA INVESTIGACION

Codigo	Nombre de la Empresa
133	Ingenio La Cabaña, S.A.de C.V.
134	Impresos y Plegadizos, S.A.de C.V.
135	Industrias Fotograficas Crisonino, S.A.de C.V.
136	Impresores R & R
137	Industrias Argueta Sucursal Juan Andrés Argueta Alfaro
138	Industrias Topaz, S.A.
139	Industrias Agricola San Francisco, S.A.de C.V.
140	Industrias Plasticas, S.A.de C.V.
141	Industrias Victors, S.A.de C.V.
142	Industrias Unisola, S.A.de C.V.
143	Industrias Sinteticas de Centroamerica, S.A.
144	Industrial de Tuberias, S.A.de C.V.
145	Industrias Mana, S.A.de C.V.
146	Industrias Duraflex, S.A.de C.V.
147	Industrias Marroquineras y Militares para Centroamerica de El Salvador, S.A.de C.V.
148	Industrias Cristal de Centroamerica, S.A.
149	Industrias Readí, S.A.de C.V.
150	Industrias y Destileria Muñeco, S.A.de C.V.
151	Industrias Electromecanicas Posada, S.A.de C.V.
152	Industrias Lorena, S.A.de C.V.
153	Imagent Print, S.A.de C.V.
154	Industrias de Rodamiento de Latinoamerica, S.A.de C.V.
155	Industrias Usal, S.A. de C.V.
156	Jubis Industrial "Fábrica de Productos de Hule Sirena"
157	Knitsal, S.A.de C.V.
158	Laboratorios López, S.A.de C.V.
159	Laboratorios Terapéuticos Medicinales, S.A.de C.V.
160	La Fabril de Aceites, S.A.de C.V.
161	Lido, S.A.de C.V.
162	López Hermanos, S.A.de C.V.
163	López Davidson, S.A.de C.V.
164	López Padilla Rivera, S.A.de C.V.
165	Los Diez, S.A.de C.V.
166	Llantas Vifrio de El Salvador, S.A.de C.V.
167	Laboratorios Aarsal, S.A.de C.V.
168	Laboratorios Suizos, S.A.de C.V.
169	López Magaña, S.A.de C.V.
170	Luis Torrez y Cía
171	Laboratorios Wholer, S.A.de C.V.
172	La Constancia, S.A.
173	Laboratorios Vijosa, S.A.de C.V.
174	Le Mershandising, S.A.de C.V.
175	Liza, S.A.de C.V.
176	Lindotex

UNIVERSO (POBLACION) DE LA INVESTIGACION

Codigo	Nombre de la Empresa
177	Laitex, S.A.de C.V.
178	Laboratorios y Drogueria Láinez, S.A.de C.V.
179	Luna Sol, S.A.de C.V.
180	Laboratorios Biologicos Veterinarios, S.A.de C.V.
181	Melher, S.A.de C.V.
182	Maquilas Salvadoreñas, S.A.de C.V.
183	Manufacturas Humbeto Bukele e Hijos, S.A.de C.V.
184	Messer de El Salvador, S.A.de C.V.
185	Manufacturin Tool Company, S.A.
186	Molina Hermanos, S.A.de C.V.
187	Medias y Calcetines Centroamericanos, S.A.de C.V.
188	Molinos de El Salvador , S.A.
189	Moore deCentroamerica, S.A.de C.V.
190	Maderas Tropicales, S.A.de C.V.
191	Matrickeria Industrial Roxy, S.A.de C.V.
192	Monico Y Compañía
193	Metalurgica Sarti, S.A.de C.V.
194	Mejia Siguenza Impresores, S.A.de C.V.
195	Martínez Saprisa, S.A.de C.V.
196	Marina Industrial, S.A.de C.V.
197	Mas Muebles, S.A.de C.V.
198	Mediken, S.A.de C.V.
199	Metal Wood, S.A.de C.V.
200	Master de Centroamérica
201	M.J. Inter, S.A.de C.V.
202	Moldeados Salvadoreños, S.A.de C.V.
203	Medrano Duran, S.A.de C.V.
204	Oscar, S.A.de C.V.
205	Ortiza, S.A.de C.V.
206	Olins, S.A. de C.V.
207	Offimet, S.A. de C.V.
208	Polietileno y Flexografía, S.A.de C.V.
209	Polimeros de El Salvador, S.A.de C.V.
210	Pinsal, S.A.de C.V.
211	Productos Alimenticios Diana, S.A.de C.V.
212	Productos Alimenticios Bocadeli, S.A.
213	Primo, S.A.de C.V.
214	Pro Dept El Sal, S.A.de C.V.
215	Poliester y Filamentos de Centroamerica, S.A.de C.V.
216	Productora Quimica, S.A.de C.V.
217	Productos Alimeticios Parma, S.A.de C.V.
218	Promotora Múltiple, S.A.de C.V.
219	Pastelería Flor deTrigo, S.A.de C.V.v
220	Printech, S.A.de C.V.

UNIVERSO (POBLACION) DE LA INVESTIGACION

Codigo	Nombre de la Empresa
221	Pimar, S.A.de C.V.
222	Planta de Torrefacción de Café, S.A.de C.V.
223	Plasticos y Metales, S.A.
224	Procesos Lacteos, S.A.de C.V.
225	Pan Santa Eduviges D' Mario
226	Pan Latino
227	Promotora Wold Trade Center, S.A.de C.V.
228	Poasa, S.A.de C.V.
229	Productos de Madera Salvadoreña, S.A.de C.V.
230	Pan Aladino
231	Productos Alimenticios Sello de Oro, S.A.
232	Productos Carnicos, S.A.de C.V.
233	Panaderia Los Gemelos, S.A.de C.V.
234	Panaderia Nancys Cake
235	Prone, S.A.de C.V.
236	Plastipak, S.A.de C.V.
237	Porcelanato del Pacifico, S.A.de C.V.
238	Quality, S.A.de C.V.
239	Quimicas Lasser de El Salvador, S.A.de C.V.
240	Quimicas Industriales de Centroamerica, S.A.de C.V.
241	Rua, S.A.de C.V.
242	Red Artesanal, S.A.de C.V.
243	Rayones de El Salvador, S.A.de C.V.
244	Robertoni, S.A.de C.V.
245	Sigma, S.A.
246	Salones de Belleza y Equipo de El Salvador, S.A.de C.V.
247	Sun Chemical de Centroamerica, S.A.de C.V.
248	Salazar Romero, S.A.de C.V.
249	Silca, S.A.
250	Seal Jet de Centroamerica, S.A.de C.V.
251	Simra, S.A.de C.V.
252	Servi Food, S.A.de C.V.
253	Sherwin Willians de Centroamerica, S.A.de C.V.
254	Surtidora de Muebles, S.A.de C.V.
255	Solaire, S.A.de C.V.
256	Super Aceros, S.A.de C.V.
257	Savona, S.A.de C.V.
258	Trico, S.A.de C.V.
259	ThermO Plast, , S.A.de C.V.
260	Tubo Muebles, S.A.de C.V.
261	Textufile, S.A.de C.V.
262	Telas Sinteticas de Centroamerica, S.A.de C.V.
263	Termoencogibles, S.A.de C.V.
264	Tubos y Perfiles Plasticos, S.A.de C.V.

UNIVERSO (POBLACION) DE LA INVESTIGACION

Codigo	Nombre de la Empresa
265	Tacoplast, S.A.de C.V.
266	Talleres Mandini, S.A.de C.V.
267	Teneria Salvadoreña, S.A.de C.V.
268	Tejidos y Confecciones Samour, S.A.de C.V.
269	Torogoz, S.A.de C.V.
270	Talles Buen Precio, S.A.de C.V.
271	Tintas El Salvador, S.A.de C.V.
272	Textiles Giulianna, S.A.de C.V.
273	Talleres Graficos UCA
274	Tipografia Offset Laser, S.A.de C.V.
275	Tropigas de El Salvador, SA. de C.V.
276	Vipa, S.A.de C.V.
277	Vidrios Templados de El Salvador
278	Vestuarios de Exportacion, Salvadoreña, S.A.de C.V.
279	Valvules Urrea
280	Zepeda Gonzalez, S.A.de C.V.
281	Zami, S.A.de C.V.

ANEXO 2

TABLA DE NUMEROS ALEATORIOS

63271	59986	71744	51102	15141	80714	58683	93108	13
88547	09896	95436	79115	08303	01041	20030	63754	08
55957	57243	83865	09911	19761	66535	40102	26646	60
46276	87453	44790	67122	45573	834358	21625	16999	13
55363	07449	34835	15290	76616	67191	12777	21861	68
69393	92785	49902	58447	42048	30378	87618	26933	40
13186	29431	88190	04588	38733	81290	89541	70290	40
17726	28652	56836	78351	47327	18518	92222	55201	27
36520	64465	05550	30157	82242	29520	69753	72602	23
81628	36100	39254	56835	37636	02421	98063	89641	64
84649	48968	75215	75498	49539	74240	03466	49292	36
63291	11618	12613	75055	43915	26488	41116	64531	56
70502	53225	03655	05915	37140	57051	48393	91322	25
06426	24771	59935	49801	11082	66762	94477	02494	88
20711	55609	29430	70165	45406	78484	31639	52009	18
41990	70538	77191	25860	55204	73417	83920	69468	74
72452	36618	76298	26678	89334	33938	95567	29380	75
37042	40318	57099	10528	09925	89773	41335	96244	29
53766	52875	15987	46962	67342	77592	57651	95508	80
90585	58955	53122	16025	84299	53310	67380	84249	25
32001	96293	37203	64516	51530	37069	40261	61374	05
62606	64324	46354	72157	67248	20135	49804	09226	64
10078	28073	85389	50324	14500	15562	64165	06125	71
91561	46145	24177	15294	10061	98124	75732	00815	83
13091	98112	53959	79607	52244	63303	10413	63839	74
73864	83014	72457	22682	03033	61714	88173	90835	00
66668	25467	48894	51043	02365	91726	09365	63167	95
84745	41042	29493	08136	09044	51926	43630	63470	76
48068	26805	94595	47907	13357	38412	33318	26098	82
54310	96175	97594	88616	42035	38093	36745	56702	40
14877	33095	10924	58013	61439	21882	42059	24177	58
78295	23179	02771	43464	59061	71411	05697	67194	30
67524	02865	39593	54278	04237	92441	26602	63835	38
58268	57219	68124	73455	83236	08710	04284	55005	84
97158	28672	50685	01181	24262	19427	52106	34308	73
04230	16831	69085	30802	65559	09205	71829	06489	85
94879	56606	30401	02602	57658	70091	54986	41394	60
71446	15232	66715	26385	91518	70566	02888	79941	39
32886	05644	79316	09819	00813	88407	17461	73925	53
62048	33711	25290	21526	02223	75947	66466	06232	10
84534	42351	21628	53669	81352	95152	08107	98814	72
84707	15885	84710	35866	06446	86311	32648	88141	73
19409	40868	64220	80861	13860	68493	52908	26374	63
57978	48015	25973	66777	45924	56144	24742	96702	88
57295	98298	11199	96510	75228	41600	47192	43267	35

ANEXO 3

ELEMENTOS DE LA MUESTRA

Numero	NOMBRE	CIUDAD	DIRECCION	TELÉFONO
1	Avimpres, S.A. de C.V.	San Salvador	5a. Avenida Norte 1240, Barrio San Miguelito	225-3503
2	Amanco de El Salvador, S.A.	San Salvador	Km. 4, Boulevard del Ejercito Nacional, Col. y Calle a la Chacra	295-0775
3	Assa Poster, S.A. de C.V.	Soyapango	Boulevard del Ejercito, Calle Claper Km. 51 1/2	227-2177
4	Baterias de El Salvador, S.A. de C.V.	San Salvador	25 Avenida Sur # 750, Col. Cucumacayan	281-7777
5	Brassieres Gloria, S.A. de C.V.	Mejicanos	5a. Calle Poniente # 48	282-0186
6	Bayer, S.A.	Merliot	Boulevard y Edificio Bayer	278-2000
7	Bichachi, S.A. de C.V.	Merliot	17 Avenida Norte # 7 Residencial Santa Teresa	228-1669
8	Bondanza Industrial, S.A.	San Salvador	Calle Gerardo Barrios # 1328	222-0642
9	Bordados Suizos, S.A. de C.V.	San Salvador	33 Ave. Sur # 1001, Col. Cucumacayan	222-0618
10	Bonsol, S.A. de C.V.	San Salvador	Calle Nueva a Valle Nuevo Col. Sta. Lucía, Ilopango	294-0762
11	Cabogar, S.A. de C.V.	San Salvador	Km. 7 1/2 Carretera a Santo Tomas Colonia Santa Fe, San Marcos	220-1023
12	Consortio Internacional, S.A. de C.V.	Antiguo Cuscatlan	Avenida El Boquerón y Blvd. Sur # 6, Urb. Santa Elena	278-6888
13	Compañía Química Industrial, S.A. de C.V.	San Salvador	14 Avenida Norte # 1621 Colonia La Rábida	226-4313
14	Chi Fung, S.A. de C.V.	San Salvador	Carretera Troncal del Norte Km. 12 ½ Apopa	216-3079
15	Delicia, S.A. de C.V.	San Salvador	Calle Gerardo Barrios y 21 Av. Sur	222-7722
16	Dutriz Hermanos, S.A. de C.V.	Antiguo Cuscatlan	Boulevard Santa Elena entre Calle Izalco y Conchagua	241-2000
17	Calzado Reyes	San Salvador	Col. Ferrocarril Final Pje. A # 138	271-1076
18	Dutex El Salvador, S.A. de C.V.	Ilopango	Calle Tazumal Edif. 17 C Zona Franca San Bartolo	294-1887
19	Empresas Lacteas Foremost, S.A. de C.V.	San Salvador	Boulevard Venezuela # 2754	223-9144
20	Electric Desing, S.A. de C.V.	Soyapango	Carret. Panamericana Calle Addsa Lote 31 y Pje. 5 Pque. Indust. Desarrollo	293-1440
21	Fabrica de Grasas y Aceites el Dorado, S.A. de C.V.	San Salvador	Final Av. Peralta y Boulevard del Ejercito Nacional	297-8200
22	Fibras Recicladas, S.A. de C.V.	San Salvador	1a. Calle Poniente # 3807 y 73 Avenida Norte Col. Escalon	223-4041
23	Food Service Equipment, S.A. de C.V.	San Salvador	6a. Avenida # 1420 entre 25 y 22 Calle Poniente San Miguelito	226-0487
24	Fabrica de Ventanas y Muebles de Aluminio y Vidrio Peniel	Merliot	Calle Chiltiupan # 4	208-2177
25	Garbal, S.A. de C.V.	San Salvador	Boulevard Venezuela # 2731	245-0426
26	Grupo Rayo, S.A. de C.V.	San Salvador	Boulevard Venezuela # 1616	222-3293
27	Galvanizadora Industrial Salvadoreña, S.A. de C.V.	San Salvador	Boulevard Los Proceres Edificio Galvanisa	273-8833
28	Herrera Molina y CIA de C.V.	Merliot	Jardines de la Libertad, Poligono H Casa # 13 B	226-2228
29	Hernandez Hermanos, S.A. de C.V.	San Salvador	Final Avenida Juan aberle # 20, Mejicanos	282-1162
30	Industrias Imperial	Santa Tecla	18 Avenida Sur # 2-5	229-0682
31	Industrias Unidas, S.A.	San Salvador	Km. 11 1/2 Carretera Panamericana, Secc. Oriente Soyapango	295-0555
32	Industrias Diversas, S.A. de C.V.	Ilopango	Calle Circunvalacion, Costado Oriente de Col. Santa Lucía	294-3800
33	Industrias Consolidadas, S.A. de C.V.	Soyapango	Final 1a. Avenida Norte	277-1000
34	Industrias Lainez, S.A. de C.V.	San Salvador	Boulevard del Ejercito Nacional, Km. 4 1/2 Contiguo a Arco Ingenieros	293-5777
35	Industrias Comerciales de Centroamerica, S.A. de C.V.	San Salvador	Boulevard Venezuela # 2602 Contiguo a Autolote	298-6262
36	Industrias Abba, S.A. de C.V.	San Salvador	Antigua Calle Ferrocarril # 1621 Colonia Cucumacayan	271-0166
37	Industrias MikeMike, S.A. de C.V.	San Salvador	33 Avenida Sur # 920 Colonia Cucumacayan	271-8999
38	Ingenio La Cabaña, S.A. de C.V.	San Salvador	87 Avenida Norte y 9a. Calle Poniente # 4409, Col. Escalon	263-1100
39	Industrias Topaz, S.A.	San Salvador	Urbanización Alturas de Holanda, Antigua Calle a Huizucar	270-3333
40	Industrias Mana, S.A. de C.V.	San Salvador	Col. La Fortuna Pje. # 1 Calle Ex Sol Mejicanos	282-0290
41	Industrias Cristal de Centroamerica, S.A.	San Salvador	Avenida Independencia # 545	222-7566
42	Industrias Electromecanicas Posada, S.A. de C.V.	San Salvador	25 Calle Poniente # 137 Barrio San Miguelito	226-8509

ELEMENTOS DE LA MUESTRA

Numero	NOMBRE	CIUDAD	DIRECCION	TELÉFONO
43	Industrias Lorena, S.A.de C.V.	San Salvador	19 Avenida Sur # 945 Colonia Santa Cristina	222-1241
44	Industrias Usal, S.A. de C.V.	San Salvador	Prolongacion Alam. Juan Pablo II Bodegas San Jorge Complejo Indust. # 20	261-1071
45	Laboratorios López, S.A.de C.V.	Soyapango	Km. 5 1/2 Boulevard del Ejercito Nacional	277-8333
46	Laboratorios Terapéuticos Medicinales, S.A.de C.V.	San Salvador	Avenida Irazú # 208 Colonia Costa Rica	270-4140
47	La Fabril de Aceites, S.A.de C.V.	Soyapango	Km. 5 1/2 Boulevard del Ejercito Nacional	277-6233
48	Laboratorios Suizos, S.A.de C.V.	San Salvador	Km. 10 Carretera a La Libertad	278-5555
49	Laitex, S.A.de C.V.	Ilopango	Zona Franca San Bartolo Edificio 6 A-B	296-4040
50	Manufacturin Tool Company, S.A.	San Salvador	21 Avenida Sur, entre 12 y 14 Calle Poniente	271-4033
51	Mejia Siguenza Impresores, S.A.de C.V.	San Salvador	Urbanización Santa Adela Pje. # 3, Casa # 13, Centro de Gobierno	276-1516
52	Mas Muebles, S.A.de C.V.	San Salvador	Paseo General Escalon # 4850	264-0672
53	Master de Centroamérica	San Salvador	20 Avenida Norte # 2044, Colonia Panama	276-7646
54	M.J. Inter, S.A.de C.V.	San Salvador	Carretera Troncal del Norte, Km. 12, Pje. "MJ" Apopa	216-0052
55	Offimet, S.A. de C.V.	San Salvador	Calle 5 de Noviembre # 528, Colonia Guatemala	225-1710
56	Poliester y Filamentos de Centroamerica, S.A.de C.V.	Antiguo Cuscatlan	Km. 10 1/2 Carretera al Puerto de la Libertad	278-0444
57	Productora Quimica, S.A.de C.V.	San Salvador	18 Calle Poniente # 1134 Barrio Santa Anita	221-2471
58	Promotora Múltiple, S.A.de C.V.	Antiguo Cuscatlan	Km. 10 Carretera al Puerto de la Libertad	278-7201
59	Pan Latino	San Salvador	Calle Delgado # 246 Edif. Sta. Teresa Local # 1 Contiguo Teatro Nacional	271-3220
60	Productos Alimenticios Sello de Oro, S.A.	San Salvador	49 Avenida Sur Colonia Luz Plantel El Granjero	273-0100
61	Rua, S.A.de C.V.	San Salvador	Bld. del Ejercito Nacional, Calle Prusia Costado Oriente Rastro Soy.	277-3265
62	Red Artesanal, S.A.de C.V.	San Salvador	3er. Calle Poniente # 5351, Colonia Lomas Verdes	284-2631
63	Sun Chemical de Centroamerica, S.A.de C.V.	Soyapango	Urb. Industrial San Pablo, Calle L-1 Blvd. Del Ejercito Nacional Km. 5 1/2	277-6999
64	Servi Food, S.A.de C.V.	San Salvador	59 Avenida Norte # 134	260-5057
65	Surtidora de Muebles, S.A.de C.V.	San Salvador	Km. 16 1/2 Carretera Autopista A Comalapa	220-9731
66	Trico, S.A.de C.V.	San Salvador	Calle Circunvalacion Colonia Santa Lucia, Ilopango	294-0829
67	Thermo Plast, S.A.de C.V.	San Salvador	Calle a parque Industrial Km. 4 1/2 Carretera a San Marcos	215-5835
68	Termoencogibles, S.A.de C.V.	Merliot	Calle L-3 Pol. "D" Lotes 1 y 2 Zona Industrial de Merliot	278-0029
69	Tubos y Perfiles Plasticos, S.A.de C.V.	Merliot	Calle L-2 Atrás de Bayer	278-1155
70	Talleres Mondini, S.A.de C.V.	San Salvador	6ta. Avenida Norte # 1430 San Miguelito	225-6098
71	Tejidos y Confecciones Samour, S.A.de C.V.	San Salvador	Calle El Algodón # 24 Urbanizacion Lisboa	274-1470
72	Zepeda Gonzalez, S.A.de C.V.	Ilopango	Km. 8 1/2 Carretera Panamericana	294-4883

ANEXO 4

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
ESCUELA DE CONTADURIA PÚBLICA

Objetivo.

La presente encuesta es con el propósito de identificar hasta que grado se reconoce y se aplica el Impuesto Diferido en las empresas industriales, para determinar los problemas que se tienen al momento de reconocer y registrar el impuesto diferido para la elaboración de una guía que oriente a los profesionales en contaduría pública o persona interesada en el tema acerca de cuales son los pasos a seguir para la contabilización del impuesto diferido.

Nombre de la empresa: _____

Cargo: _____

1. ¿Considera que la aplicación de las NIC's difiere con la aplicación de la normativa tributaria en cuanto al tratamiento de ingresos, egresos y valuación de activos y pasivos?

Si No

2. ¿En base a qué normativa establece el Impuesto sobre la Renta?

- a) Normativa Contable (NIC)
- b) Normativa Tributaria
- c) Los dos anteriores

3. ¿Conoce el método establecido por la NIC 12 referente a la contabilización del impuesto diferido?

Si No

4. ¿Considera en sus registros contables las diferencias que dan origen a que el impuesto a pagar sobre la utilidad contable sea diferente al impuesto a pagar sobre la utilidad imponible?

Si No No son importantes

Si su respuesta anterior es afirmativa, mencione cual es el método de aplicación de Impuesto Diferido que utiliza:

- a) Método del Diferido
- b) Método del Pasivo
- c) Método Neto de Impuestos
- d) Otros

5. ¿Considera que la contabilización de las diferencias entre el impuesto calculado par fines contables y para fines tributarios afectan de forma significativa los estados financieros?

Si No

6. ¿Los plazos utilizados para la depreciación de sus activos han sido determinados en base a ?

- a) Normas Contables
- b) Normas Tributarias
- c) Ambas Normativas

7. ¿Qué método utiliza para la depreciación de los Activos Fijos?

- a) Línea Recta
- b) Saldos Decrecientes
- c) Suma de los Dígitos de los años
- d) Unidades de Producción
- e) Otro (especifique) _____

8. ¿Cuál es el método de valuación del inventario que utilizan dentro de su empresa?

PEPS UEPS COSTO PROMEDIO
COSTO DE ADQUISICION OTROS (especifique) _____

9. ¿Se efectúan provisiones por deterioro u obsolescencia de inventario, con el fin de prever cualquier pérdida?

Si No

10. ¿Después de cuánto tiempo de no recibir abono de los clientes, la empresa tiene como política pasar las cuentas por cobrar a cuentas incobrables?

- a) Después de 6 meses
- b) Después de 12 meses
- c) Después de 24 meses
- d) No se retiran

11. ¿Se realizan provisiones para futuros gastos o contingencias con clientes, empleados o proveedores?

Si No

12. ¿En base a qué normativa amortiza los Gastos de Organización e Instalación?

- a) Leyes Mercantiles
- b) Leyes Tributarias
- d) Normativa Contable (NIC's)
- e) Otros (especifique) _____

13. ¿Dentro de las operaciones de su empresa cuales de las siguientes operaciones existen?

- | | | | | |
|-------------------------|----|--------------------------|----|--------------------------|
| a) Gastos No deducibles | Si | <input type="checkbox"/> | No | <input type="checkbox"/> |
| b) Ingresos No Gravados | SI | <input type="checkbox"/> | No | <input type="checkbox"/> |
| c) Ventas Exentas? | Si | <input type="checkbox"/> | No | <input type="checkbox"/> |

Si su respuesta es afirmativa de que manera presenta el efecto de estas partidas sobre el cálculo del Impuesto Diferido en los Estados Financieros?

- a) Notas a los Estados Financieros
- b) Políticas Contables
- c) Procedimientos
- d) Anexo al Cálculo del Impuesto
- e) Otros (especifique) _____

14. Cuales de estas operaciones le originan diferencias a la hora de determinar el impuesto sobre la renta:

- Estimación para cuentas incobrables
- Provisiones
- Depreciaciones
- Método de Valuación del Inventario
- Ingresos no Gravados o Exentos
- Gastos no Deducibles
- Ninguno

15. Conoce los pasos que se deben seguir para el reconocimiento y medición del impuesto diferido en base a:

- | | | | | |
|--------------------------------|----|--------------------------|----|--------------------------|
| Gastos | Si | <input type="checkbox"/> | No | <input type="checkbox"/> |
| Provisiones | Si | <input type="checkbox"/> | No | <input type="checkbox"/> |
| Depreciaciones | Si | <input type="checkbox"/> | No | <input type="checkbox"/> |
| Ingresos no gravados o exentos | Si | <input type="checkbox"/> | No | <input type="checkbox"/> |

16. ¿Considera que el diseño de una guía que ejemplifique a través de casos prácticos la contabilización del impuesto diferido, ayude a que los profesionales en Contaduría Pública, un Gerente administrativo y/o financiero, o alguna persona interesada en el tema y la práctica contable comprendan su tratamiento?

Si

No

ANEXO 5

La Normativa Utilizada para determinar el monto a pagar de Impuesto sobre la renta y las operaciones que influyen o afectan el cálculo de dicho monto.

Cuadro 1

	Plazos de Depreciación							
Normativa	Contable		Tributaria		Ambas		Total general	
	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr
Contable	2	2.78%	1	1.39%	0	0.00%	3	4.17%
Tributaria	3	4.17%	45	62.50%	8	11.11%	56	77.78%
Ambas	1	1.39%	3	4.17%	9	12.50%	13	18.06%
Total general	6	8.33%	49	68.06%	17	23.61%	72	100.00%

Cuadro 2

	Métodos de Depreciación					
Normativa	Línea Recta		Unidades de Producción		Total general	
	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr
Contable	3	4.17%	0	0.00%	3	4.17%
Tributaria	55	76.39%	1	1.39%	56	77.78%
Ambas	13	18.06%	0	0.00%	13	18.06%
Total general	71	98.61%	1	1.39%	72	100.00%

Cuadro 3

	Métodos de Valuación de Inventarios											
Normativa	Ueps		Promedio		Mercado		Peps		Otros		Total General	
	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr
Contable	1	1.39%	2	2.78%	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	3	4.17%
Tributaria	7	9.72%	44	61.11%	3	4.17%	1	1.39%	1	1.39%	57	77.78%
Ambas	3	4.17%	8	11.11%	1	1.39%	1	1.39%	0	0.00%	12	18.06%
Total general	11	15.28%	54	75.00%	4	5.56%	2	2.78%	1	1.39%	72	100.00%

Cuadro 4

Provisiones por deterioro u obsolescencia de inventario						
Normativa	Efectúa provisiones		No efectúa Provisiones		Total general	
	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr
Contable	3	4.17%	0	0.00%	3	4.17%
Tributaria	17	23.61%	39	54.17%	57	77.78%
Ambas	8	11.11%	5	6.94%	12	18.05%
Total general	28	38.89%	44	61.11%	72	100.00%

Cuadro 5

Plazos para la creación de Cuentas Incobrables										
Normativa	Después de 6 meses		Después de 12 meses		Después de 24 meses		No se retiran		Total general	
	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr
Contable	0	0.00%	3	4.17%	0	0.00%	0	0.00%	3	4.17%
Tributaria	9	4.17%	26	36.11%	17	23.61%	10	13.89%	57	77.78%
Ambas	2	1.39%	9	12.50%	1	1.39%	2	2.78%	12	18.06%
Total general	4	5.56%	38	52.78%	18	25.00%	12	16.67%	72	100.00%

Cuadro 6

Registro de Provisiones para futuras contingencias						
Normativa	Si realiza provisiones		No realiza provisiones		Total general	
	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr
Contable	3	4.17%	0	0.00%	3	4.17%
Tributaria	26	36.11%	30	41.67%	56	77.78%
Ambas	7	9.72%	6	8.33%	13	18.06%
Total general	36	50.00%	36	50.00%	72	100.00%

ANEXO 6

Conocimiento de los pasos a seguir para el reconocimiento y medición del Impuesto Sobre la Renta Diferido

Cuadro 1

Diferencias	Conocimiento	
	Fa	Fr
dep	12	16.67%
gas	4	5.56%
gas,dep	6	8.33%
gas,exe	1	1.39%
gas,pro	1	1.39%
gas,pro,dep	5	6.94%
gas,pro,dep	1	1.39%
gas,pro,dep,exe	15	20.83%
Nin	23	31.94%
Pro,dep	4	5.56%
Total general	72	100.00%

Cuadro 2

Conocimiento de pasos	Gastos		Provisiones		Depreciación		Exentos	
	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr
Si conocen	33	45.83%	26	36.11%	43	59.72%	16	22.22%
No conocen	39	54.17%	46	63.89%	29	40.28%	56	77.78%
Total general	72	100.00%	72	100.00%	72	100.00%	72	100.00%

ANEXO 7

Reconocimiento de las diferencias al aplicar NIC y Normas Tributarias y las operaciones que origina dichas diferencias

Cuadro 1

Diferencias	Si		no		total	
	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr
Incobrables	24	33.33%	0	0.00%	24	33.33%
Depreciaciones	34	47.22%	1	1.39%	35	48.61%
No deducibles	25	34.72%	3	4.17%	28	38.89%
Inventarios	20	27.78%	1	1.39%	21	29.17%
Ventas Exentas	21	29.17%	1	1.39%	22	30.56%
Provisiones	19	26.39%	0	0.00%	19	26.39%

ANEXO 8

Conocimiento de los pasos a seguir para el reconocimiento y medición del Impuesto Diferido la Elaboración de una Guía que ejemplifique dichos pasos..

Cuadro 1

Elaboración de Guía						
Gastos	Si		no		Total general	
	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr
Si	33	45.83%	0	0.00%	33	45.83%
no	39	54.17%	0	0.00%	39	54.17%
Total general	72	100.00%	0	0.00%	72	100.00%

Cuadro 2

Elaboración de Guía						
Depreciaciones	Si		no		Total general	
	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr
no	29	40.28%	0	0.00%	29	40.28%
si	43	59.72%	0	0.00%	43	59.72%
Total general	72	100.00%	0	0.00%	72	100.00%

Cuadro 3

Elaboración de Guía						
Provisiones	si		No		Total general	
	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr
no	46	63.89%	0	0.00%	46	63.89%
si	26	36.11%	0	0.00%	26	36.11%
Total general	72	100.00%	0	0.00%	72	100.00%

Cuadro 4

Elaboración de Guía						
Ingresos Exentos	si		No		Total general	
y no Gravados	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr
No	56	77.78%	0	0.00%	56	77.78%
Si	16	22.22%	0	0.00%	16	22.22%
Total general	72	100.00%	0	0.00%	72	100.00%

ANEXO 9

Existencia de Gastos no Deducibles, Ingresos no Gravados y Ventas Exentas y su presentación en los Estados Financieros.

Cuadro 1

Diferencias Permanentes																
Presentación	gastos		gastos, ingresos		Gastos, ingresos, Ventas		gastos, Ventas		ingresos		ninguno		ventas		Total general	
	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr	Fa	Fr
anexo	8	11.11%	7	9.72%	11	15.28%	2	2.78%	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	28	38.89%
ninguno	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	2	2.78%	0	0.00%	2	2.78%
Notas	5	6.94%	8	11.11%	2	2.78%	1	1.39%	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	16	22.22%
notas, anexo	2	2.78%	3	4.17%	3	4.17%	2	2.78%	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	10	13.89%
notas, políticas	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	2	2.78%	1	1.39%	0	0.00%	0	0.00%	3	4.17%
Otros	1	1.39%	0	0.00%	2	2.78%	1	1.39%	0	0.00%	0	0.00%	1	1.39%	5	6.94%
políticas	3	4.17%	2	2.78%	0	0.00%	1	1.39%	0	0.00%	0	0.00%	1	1.39%	7	9.72%
procedimientos	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%	1	1.39%	0	0.00%	0	0.00%		0.00%	1	1.39%
Total general	19	26.39%	20	27.78%	18	25.00%	10	13.89%	1	1.39%	2	2.78%	2	2.78%	72	100.00%