

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

Facultad de Ciencias Económicas

Escuela de Contaduría Pública



**"PROPUESTA DE ARMONIZACIÓN A LAS DIFERENCIAS
RESULTANTES ENTRE LA NORMATIVA TRIBUTARIA VIGENTE Y LA
ADOPCION DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION
FINANCIERA, APLICABLES A LA MEDIANA EMPRESA COMERCIAL
DE EL SALVADOR"**

Trabajo de Investigación Presentado Por:

**Bernabé Rodríguez Milton Hernany
Hernández Martínez Carlos Antonio
Pérez Barahona María Sonia**

Para Optar al Grado de:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

Mayo de 2004

San Salvador,

El Salvador,

Centro América

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rectora : Dra. María Isabel Rodríguez

Secretaria : Licda. Lidia Margarita Muñoz

Decano de la Facultad
de Ciencias Económicas : Lic. Emilio Recinos Fuentes

Secretario de la Facultad
De Ciencias Económicas : Lic. Vilma Yolanda de Del Cid

Asesores : Lic. José Santos Cañénguez G.
Lic. Mauricio Ernesto Magaña M.

Tribunal Examinador : Lic. José Santos Cañénguez G.
Lic. Manuel Antonio Mejía

Mayo de 2004

San Salvador,

El Salvador,

Centro América

AGRADECIMIENTOS

A mis queridos padres, por su sacrificio y apoyo en todo momento. A mis estimadas hermanas, por su amor y comprensión durante el período de estudios universitarios. A mis familiares, amigos y todas aquellas personas que me brindaron su confianza, amistad y experiencia para lograr la meta trazada y superarme en el campo profesional.

Milton Hernany Bernabé Rodríguez

A Dios Todopoderoso, por permitirme culminar una meta mas en mi vida. A mis padres, Carlos Hernández y Juana Martínez, quienes con profundo amor, apoyo y fe, me ayudaron en mi preparación. A mis hermanos, quienes con su fe y apoyo me impulsaron a triunfar. A mis compañeros de trabajo de graduación, por todos los momentos de comprensión y apoyo. A toda mi familia y personas, que de una u otra manera han compartido conmigo este triunfo.

Carlos Antonio Hernández Martínez

A Dios Todopoderoso, por iluminarme y guiarme en la realización de mi Carrera. A mis padres, quienes con profundo amor, esfuerzo y fe, me ayudaron en mi preparación. A mis hermanas, quienes con su fe y apoyo me impulsaron a terminar. A toda mi familia, amigos y compañeros de estudio, que de una u otra forma me ayudaron en la culminación de mi carrera profesional.

María Sonia Pérez Barahona

Agradecemos de manera especial a nuestro asesor y amigo Licenciado José Santos Cañénguez, quién con su orientación profesional y desinteresada, hizo que el trabajo se realizará en la forma más adecuada; así mismo agradecemos al Licenciado Mauricio Ernesto Magaña, los catedráticos y a las autoridades de la Universidad de El Salvador, Facultad de Ciencias Económicas, quienes hicieron posible nuestra formación.

Finalmente queremos agradecer a todas aquellas personas e instituciones que de alguna manera u otra contribuyeron a la realización del trabajo.

El Grupo

INDICE

Resumen	i
Introducción	iii
I. MARCO TEORICO	
1.1 Antecedentes	1
1.1.1 Normas Internacionales de contabilidad	1
1.1.2 Generalidades del Tributo	6
1.1.3 Impuesto sobre la Renta	6
1.1.4 Impuesto del IVA	8
1.1.5 Mediana Empresa Comercial	10
1.2 Interrelación entre lo contable y lo fiscal	16
1.3 Surgimiento de las diferencias entre lo contable y lo fiscal	17
II. OBJETIVOS, JUSTIFICACION Y METODOLOGIA DE LA INVESTIGACIÓN	
2.1 Objetivos de la Investigación	19
2.1.1 Objetivo General	19
2.1.2 Objetivos Específicos	19
2.2 Justificación de la Investigación	20
2.2.1 Novedad	20
2.2.2 Factibilidad	20

2.2.3	Utilidad social	21
2.3	Diseño Metodológico	22
2.3.1	Recopilación de Datos	22
2.3.1.1	Documental	22
2.3.1.2	Participativa	23
2.3.1.3	Cuestionarios	24
2.3.2	Universo, Población y Muestra	24
2.3.2.1	Determinación del Universo y la Población	24
2.3.2.2	Determinación de la Muestra	25
2.3.3	Procesamiento de la Información	27
2.3.4	Análisis e interpretación de los datos	27

**III. NORMATIVA TECNICA Y REGULACION TRIBUTARIA
RELACIONADA CON LA MEDIANA EMPRESA: IDENTIFICACION
DE DIFERENCIAS Y PROPUESTA DE ARMONIZACION**

3.1	Identificación de diferencias	29
3.1.1	NIC 1 Presentación de Estados Financieros	29
3.1.1.1	Normativa Técnica	29
3.1.1.1.1	Bases de presentación	29
3.1.1.1.2	Características cualitativas de los estados financieros	30
3.1.1.1.3	Elementos de los estados financieros	30
3.1.1.1.4	Componentes de los estados financieros	30

3.1.1.2	Regulación tributaria	32
3.1.1.2.1	Obligación de llevar contabilidad formal	32
3.1.1.2.2	Registros especiales	35
3.1.1.2.3	Formulación de los estados financieros	37
3.1.1.3	Comentarios	42
3.1.2	NIC 2 Inventarios	44
3.1.2.1	Normativa Técnica	44
3.1.2.1.1	Sistemas para la determinación de los costos	44
3.1.2.1.2	Fórmulas del costo	45
3.1.2.1.3	Autoconsumo	46
3.1.2.1.4	Desperdicios	46
3.1.2.1.5	Valor neto realizable	46
3.1.2.1.6	Reconocimiento como gasto del período	47
3.1.2.2	Regulación tributaria	47
3.1.2.2.1	Valuación de los inventarios	47
3.1.2.2.2	Registros especiales de los inventarios	48
3.1.2.2.3	Presunciones fundadas en diferencias de inventarios	48
3.1.2.2.4	Tratamiento del autoconsumo, retiro o desafectación de inventarios	49
3.1.2.3	Comentarios	49
3.1.2.3.1	Métodos de valuación	50
3.1.2.3.2	Estimación para obsolescencia de inventarios	50
3.1.3	NIC 8 Ganancia o Pérdida neta del período,	51

Errores Fundamentales y Cambios en las
Políticas Contables

3.1.3.1	Normativa Técnica	51
3.1.3.1.1	Ganancia o pérdida neta del período	51
3.1.3.1.2	Cambios en las estimaciones contables	52
3.1.3.1.3	Errores Fundamentales	52
3.1.3.1.4	Cambios en las políticas contables	53
3.1.3.2	Regulación tributaria	54
3.1.3.2.1	Determinación de la renta	54
3.1.3.2.2	Cambios en las estimaciones contables	55
3.1.3.2.3	Errores fundamentales	56
3.1.3.2.4	Cambios en las políticas contables	56
3.1.3.3	Comentarios	56
3.1.4	NIC 12 Impuesto a las Ganancias	58
3.1.4.1	Normativa Técnica	58
3.1.4.1.1	Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos corrientes	58
3.1.4.1.2	Reconocimiento de pasivos y activos por impuesto diferidos	59
3.1.4.1.3	Pérdida y créditos fiscales no utilizados	61
3.1.4.1.4	Reconsideración de activos por impuestos diferidos no reconocidos	61
3.1.4.1.5	Medición de activos y pasivos corrientes	62
3.1.4.1.6	Reconocimiento de impuestos corrientes y	62

	diferidos	
3.1.4.1.7	Partidas cargadas o acreditadas directamente al patrimonio neto	63
3.1.4.1.8	Compensación de partidas	63
3.1.4.2	Regulación tributaria	64
3.1.4.3	Comentarios	64
3.1.5	NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo	65
3.1.5.1	Normativa Técnica	65
3.1.5.1.1	Reconocimiento de Propiedad, Planta y Equipo	65
3.1.5.1.2	Medición inicial de los elementos componentes de Las Propiedades, Planta y Equipo	65
3.1.5.1.3	Desembolsos posteriores a la adquisición	66
3.1.5.1.4	Medición posterior a la inicial	66
3.1.5.1.5	Revaluaciones	67
3.1.5.1.6	Depreciación	70
3.1.5.1.7	Métodos de depreciación	70
3.1.5.1.8	Revisión de la vida útil	71
3.1.5.1.9	Revisión del método de depreciación	71
3.1.5.1.10	Retiro y desapropiación de los activos	72
3.1.5.2	Regulación tributaria	72
3.1.5.3	Comentarios	74
3.1.6	NIC 17 Arrendamientos	75
3.1.6.1	Tratamiento contable	75

3.1.6.1.1	Arrendamiento financiero	76
3.1.6.1.2	Arrendamiento operativo	78
3.1.6.2	Normativa fiscal	78
3.1.6.2.1	Arrendamiento financiero	78
3.1.6.3	Comentarios	80
3.1.6.3.1	Gasto por depreciación del arrendatario	80
3.1.6.3.2	Cuotas de arrendamiento del arrendador	80
3.1.7	NIC 18 Ingresos Ordinarios	81
3.1.7.1	Normativa Técnica	81
3.1.7.1.1	Medición de los ingresos ordinarios	82
3.1.7.1.2	Cuentas incobrables	84
3.1.7.2	Regulación tributaria	85
3.1.7.2.1	Hecho generador	85
3.1.7.2.2	Momento en que se causa el impuesto	87
3.1.7.2.3	Utilidades diferidas en ventas a plazo	89
3.1.7.2.4	Cuentas incobrables	89
3.1.7.3	Comentarios	90
3.1.8	NIC 19 Beneficios a los Empleados	91
3.1.8.1	Tratamiento contable	91
3.1.8.1.1	Código de comercio	93
3.1.8.2	Normativa fiscal	93
3.1.8.2.1	Rentas no gravables	94
3.1.8.3	Comentarios	95
3.1.9	NIC 22 Combinación de Negocios	96

3.1.9.1	Tratamiento contable	96
3.1.9.1.1	Contabilidad de las adquisiciones	97
3.1.9.2	Normativa fiscal	98
3.1.9.2.1	Carácter intransferible del crédito fiscal	98
3.1.9.3	Comentarios	99
3.1.10	NIC 23 Costos por Intereses	100
3.1.10.1	Tratamiento contable	100
3.1.10.1.1	Reconocimiento	101
3.1.10.2	Regulación tributaria	101
3.1.10.3	Comentarios	101
3.1.10.3.1	Gastos deducibles de la renta obtenida	102
3.1.11	NIC 31 Información Financiera sobre los Intereses en Negocios Conjuntos	102
3.1.11.1	Tratamiento contable	102
3.1.11.1.1	Operaciones controladas conjuntamente	103
3.1.11.1.2	Activos controlados conjuntamente	103
3.1.11.1.3	Entidades controladas conjuntamente	103
3.1.11.2	Regulación tributaria	104
3.1.11.2.1	Renta obtenida	104
3.1.11.2.2	Deducciones generales	104
3.1.11.2.3	Rentas no gravadas	105
3.1.11.2	Comentarios	105
3.1.12	NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos	106
3.1.12.1	Normativa Técnica	106

3.1.12.1.1	Identificación de los activos que pueden haber deteriorado su valor	106
3.1.12.1.2	Bases para la estimación de los flujos de efectivo futuros	107
3.1.12.1.3	Composición de las estimaciones de los flujos de efectivo futuros	108
3.1.12.1.4	Reconocimiento de la pérdida por deterioro	109
3.1.12.1.5	Reversión de las pérdidas de valor por deterioro	110
3.1.12.2	Regulación tributaria	111
3.1.12.3	Comentarios	112
3.1.12.3.1	Gastos no deducibles por revaluación de activos	112
3.1.12.3.2	Pérdida por deterioro de activos	112
3.1.13	NIC 37 Provisiones, Activos contingentes y Pasivos Contingentes	113
3.1.13.1	Tratamiento contable	113
3.1.13.1.1	Reconocimiento de provisiones	113
3.1.13.1.2	Reconocimiento de pasivos contingentes	114
3.1.13.1.3	Reconocimiento de activos contingentes	115
3.1.13.2	Regulación tributaria	115
3.1.13.3	Comentarios	116
3.1.13.3.1	Deducciones generales	116
3.1.14	NIC 38 Activos Intangibles	116

3.1.14.1	Normativa Técnica	116
3.1.14.1.1	Reconocimiento y medición iniciales de un Activo Intangible	117
3.1.14.1.2	Medición con posterioridad al reconocimiento inicial	121
3.1.14.2	Regulación tributaria	122
3.1.14.2.1	Costos de activos intangibles	123
3.1.14.2.2	Amortización	123
3.1.14.2.3	Revaluaciones	123
3.1.14.2.4	Ganancia de capital	123
3.1.14.3	Comentarios	123
3.1.15	NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	125
3.1.15.1	Normativa Técnica	125
3.1.15.1.1	Medición inicial	125
3.1.15.1.2	Fecha de registro	126
3.1.15.1.3	Medición posterior de activos financieros	126
3.1.15.1.4	Medición posterior de pasivos financieros	128
3.1.15.1.5	Ganancias y pérdidas por la revaluación en función del valor razonable	129
3.1.15.1.6	Ganancias y pérdidas en los activos y pasivos de carácter financiero que no se han revaluado según su valor razonable	129
3.1.15.2	Regulación tributaria	129

3.1.15.3	Comentarios	130
3.1.15.3.1	Revalorización de algunos activos o pasivos financieros	130
3.1.15.3.2	Disposición de activos financieros	130
3.1.16	NIC 40 Propiedades de Inversión	131
3.1.16.1	Normativa Técnica	131
3.1.16.1.1	Propiedades de Inversión	131
3.1.16.1.2	Reconocimiento	131
3.1.16.1.3	Medición inicial	132
3.1.16.1.4	Medición posterior al reconocimiento inicial	132
3.1.16.2	Regulación tributaria	133
3.1.16.2.1	Ingresos por arrendamientos de propiedades de inversión	133
3.1.16.2.2	Depreciación	133
3.1.16.2.3	Revaluaciones	134
3.1.16.2.4	Mantenimiento	134
3.1.16.3	Comentarios	134
3.1.16.3.1	Actualización del valor en libros	134
3.1.16.3.2	Depreciaciones	135
3.2	Propuesta de armonización a las Diferencias	135
3.2.1	NIC 2 Inventarios	136
3.2.1.1	Valuación de los inventarios	136
3.2.1.2	Obsolescencia de inventarios	137
3.2.2	NIC 8 Ganancia o Pérdida neta del período,	138

	Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables	
3.2.2.1	Determinación de la ganancia o pérdida neta	139
3.2.2.2	Corrección de errores fundamentales de ejercicios anteriores	140
3.2.3	NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo	141
3.2.3.1	Revaluación de un elemento de Propiedades, planta y equipo	141
3.2.3.2	Métodos de depreciación	142
3.2.3.3	Cambio en el método de depreciación	143
3.2.4	NIC 17 Arrendamientos	145
3.2.4.1	Gasto por depreciación del arrendatario	145
3.2.5	NIC 18 Ingresos Ordinarios	146
3.2.5.1	Presunciones de ingresos	146
3.2.5.2	Ingresos diferidos	147
3.2.6	NIC 19 Beneficios a los Empleados	148
3.2.6.1	Provisión por ausencias compensadas	148
3.2.7	NIC 22 Combinación de Negocios	149
3.2.7.1	Transferencia de activos y pasivos en una fusión de sociedades	149
3.2.8	NIC 23 Costos por Intereses	150
3.2.8.1	Gastos deducibles de la renta obtenida	150
3.2.9	NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos	151
3.2.9.1	Gasto no deducible por revaluación de	151

	activos	
3.2.9.2	Gasto no deducible por perdida o deterioro de activos	152
3.2.10	NIC 38 Activos Intangibles	153
3.2.10.1	Amortización en el valor de un activo intangibles como consecuencia de una revaluación	154
3.2.10.2	Venta de activos intangibles	155
3.2.10.3	Diferencia resultante de la amortización a las revaluaciones	155
3.2.11	NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	156
3.2.11.1	Revalorización de algunos activos o pasivos financieros	156
3.2.12	NIC 40 Propiedades de Inversión	157
3.2.12.1	Actualización del valor en libros	157
3.2.13	NIC 12 Impuesto a las Ganancias	158

IV. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1	Conclusiones	159
4.2	Recomendaciones	161

BIBLIOGRAFIA		163
---------------------	--	-----

ANEXOS

166

1. TABULACIONES

2. GLOSARIO

RESUMEN

El presente documento establece como objetivo la elaboración de una propuesta de armonización de las diferencias resultantes entre la aplicación de la normativa tributaria y la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera, para generar transparencia y confiabilidad en la información financiera de la mediana empresa del sector comercio.

Para poder lograr este objetivo se realizó una investigación documental, participativa y el uso de encuestas, debido a que se consideraron las mejores técnicas para encontrar y diagnosticar con más certeza la solución a la problemática planteada.

Como producto de la investigación se ha logrado identificar las principales diferencias entre la aplicación de la normativa tributaria y la normativa técnica vigente que son de aplicabilidad al sector de la mediana empresa comercial del país.

Como resultado de esta investigación se presentan las principales conclusiones y recomendaciones. En primera instancia la mayoría de las medianas empresas comerciales utilizan con mayor frecuencia el tratamiento fiscal en sus operaciones, sin

embargo, las leyes tributarias están diseñadas para la recaudación de impuestos sin tomar en cuenta las consideraciones propias de cada contribuyente.

Por otra parte la Administración Tributaria deberá considerar todas las implicaciones relacionadas con las diferencias entre la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera y las Leyes Fiscales vigentes, a fin de informar a los contribuyentes, empleados y entidades en general a cerca del uso adecuado de las mismas y los procedimientos correspondientes con el afán de evitar incumplimientos que vayan en perjuicio de las partes interesadas (Ministerio de Hacienda, Contribuyentes, etc.).

INTRODUCCION

El presente trabajo de investigación se denomina "Propuesta de armonización a las diferencias resultantes entre la normativa tributaria vigente y la adopción de la Normas Internacionales de Información Financiera aplicables a la Mediana Empresa Comercial de El Salvador".

En primer lugar se aborda el origen y evolución de las variables que intervienen en la problemática planteada como son: Las Normas Internacionales de Información Financiera, Las Leyes Fiscales (Ley de Renta, Ley del IVA, Código Tributario y los Reglamentos de Aplicación respectivos) y La Mediana Empresa Comercial. También se da una reseña sobre el surgimiento de las diferencias.

Así mismo, se desarrolla un breve resumen de cada una de las normas que les son aplicables a la Mediana Empresa, y que de alguna forma determinan las diferencias. También se presenta a continuación una breve reseña de los principales artículos de las leyes fiscales, los cuales contribuyen a que surjan las diferencias al aplicarlas a la Mediana Empresa.

Finalmente, se presentan ejemplos de armonización de las diferencias identificadas, con la finalidad de facilitar una mejor comprensión numérica de la aplicación entre las normas aplicables y las principales leyes fiscales, siendo de esta forma que el trabajo contribuye a que la Mediana Empresa Comercial de El Salvador cuente con una herramienta valiosa de consulta, cuando se encuentren ante la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera.

I. MARCO TEORICO

1.1 ANTECEDENTES

Los elementos que inciden directamente en la determinación de la problemática en estudio son las leyes fiscales del país, así como la normativa técnica contable establecida en las Normas Internacionales de Información Financiera, que presentan la característica de estar evolucionando constantemente, al igual que la Mediana Empresa, dentro de este contexto, es necesario conocer la evolución que han tenido estos elementos, por lo tanto, a continuación se presenta una reseña de los cambios sufridos por las normativas planteadas.

1.1.1 Normas Internacionales de Contabilidad¹

a) Nivel Mundial

Las NIC's, como se les conoce popularmente, son un conjunto de normas que establecen la información que debe presentarse en los estados financieros y la forma en que la misma debe aparecer, en dichos estados. La normativa técnica no es una ley física o natural que esperaba su descubrimiento, sino más bien normas que el hombre, de acuerdo a sus experiencias comerciales, ha considerado de importancia en la presentación de la información financiera.

¹ www.redunapec.edu.do (Universidad APEC) República Dominicana.

En el área de contabilidad se ha oído hablar de las diferentes instituciones a nivel internacional y nacional que agrupan la profesión, y surge la interrogante ¿quienes emiten las NIC's?, la respuesta debe ser dada con un poco de historia.

En los Estados Unidos de América, nació el APB-Accounting Principles Board (Consejo de Principios de Contabilidad), quien emitió los primeros enunciados que guiaron la forma de presentar la información financiera. Pero fue desplazado porque estaba formado por profesionales que trabajaban en bancos, industrias, compañías públicas y privadas, por lo que su participación en la elaboración de las normas era una forma de beneficiar las entidades donde laboraban.

Luego surge el FASB - Financial Accounting Standard Board (Consejo de Normas de Contabilidad Financiera), este comité logró (aún esta en vigencia en EE.UU., donde se fundó) gran incidencia en la profesión contable. Emitió normas que transformaron la forma de ver y presentar la información. A sus integrantes se les prohibía trabajar en organizaciones con fines de lucro y si así lo decidían tenía que abandonar el comité FASB. Solo podían laborar en instituciones educativas como maestros. Conjuntamente con los cambios que introdujo el FASB, se crearon varios organismos, comités y publicaciones de

difusión de la profesión contable: AAA-American Accounting Association (Asociación Americana de Contabilidad), ARB-Accounting Research Bulletin (Boletín de Estudios Contable), ASB-Auditing Standard Board (Consejo de Normas de Auditoria), AICPA-American Institute of Certified Public Accountants (Instituto Americano de Contadores Públicos), entre otros.

Al paso de los años las actividades comerciales se fueron internacionalizando y así mismo la información contable. Esta situación empezó a repercutir en la forma en que las personas de diferentes países veían los estados financieros, es con ésta problemática que surgen las Normas Internacionales de Contabilidad, siendo su principal objetivo "la uniformidad en la presentación de la información en los estados financieros", sin importar la nacionalidad de quien los estuviere leyendo o interpretando.

Es en 1973 cuando nace el IASC-International Accounting Standard Committee (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) por convenio de organismos profesionales de diferentes países: Australia, Canadá, Estados Unidos, México, Holanda, Japón y otros. Cuyo organismo es el responsable de emitir las NIC's. Este comité tiene su sede en London, Europa y su aceptación es cada día mayor en todo los países del mundo.

El éxito de las NIC's está dado porque las normas se han adaptado a las necesidades de los países, sin intervenir en las normas internas de cada uno de ellos. Esto así por las normas del FASB, las cuales responden a las actividades de su país, Estados Unidos, por lo que en muchas ocasiones es difícil de aplicar en países sub-desarrollados. En ese sentido el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública en la V Convención de Contadores Públicos de El Salvador, realizada en 1999, acordó adoptar el uso de las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el IASC.

b) Adopción de Normas Internacionales de Contabilidad en El Salvador

En un principio la falta de normativa contable en El Salvador originó la utilización de diversas técnicas contables entre las que se mencionan: Normas de Contabilidad Financiera (NCF), Leyes y Reglamentos Fiscales, Principios de Contabilidad Mexicanos (PCGAM), y otros; esto con la finalidad de generar información financiera únicamente con el objetivo de cumplir requisitos legales o fiscales tales como pago de impuesto sobre la renta e IVA, presentación de balances e información financiera en Alcaldías Municipales, Centro Nacional de Registros y otras Instituciones Gubernamentales; lo cual origina la falta de

comparabilidad dentro del sector al realizarse análisis financieros, ya que se da una variación en los criterios o bases para el establecimiento de políticas contables y financieras así como bases para el registro, medición y presentación de los estados financieros.

El Salvador a finales del año 1999 a través del Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, acuerda adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's) y Normas Internacionales de Auditoría (NIA), como bases contables y de auditoría del país respectivamente, que entrarán en vigencia a partir del 1 de enero de 2005, para la mediana empresa, según comunicado del 31 de octubre de 2003.

c) Cambio de Normas Internacionales De Contabilidad a Normas Internacionales de Información Financiera

En el año 2002 el Comité de Interpretaciones (IASC) cambia su nombre por el Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF o sus siglas en inglés IASB) quien elaboro nueve proyectos considerados prioritarios de acuerdo a las sugerencias recibidas, entre ellos está la emisión de normas que se denominaran Normas Internacionales de Información Financiera, y amplia sus objetivos, que abarcan no solo la interpretación de las NIC ya

existentes y las Normas Internacionales de Información Financiera, sino que también considera proveer una guía de tópicos no tratados en las NIC o NIIF.

1.1.2 GENERALIDADES DEL TRIBUTO²

En El Salvador se estableció la Ley Tributaria en el año de 1915 siendo este uno de los primeros países latinoamericanos en poner en práctica la recaudación de ingresos a través de los impuestos por parte del Estado.

A medida que ha transcurrido el tiempo, el sistema tributario se ha reformado constantemente debido a la necesidad de tener un impuesto moderno que permite al Estado la recaudación más eficaz de los impuestos.

El Salvador se inició al largo camino para mejorar su sistema impositivo, adoptando la tributación general sobre la Renta, un par de años después de Francia y Estados Unidos de América, países donde se ha logrado, particularmente en este último un grado de importancia por la alta productividad económica.

1.1.3 IMPUESTO SOBRE LA RENTA

a) Nivel Mundial

²Tesis "La Participación del Contador Público ante los cambios originados en la Ley de Renta e IVA", Vicente de Jesús Hernández Díaz y otros, año 1994, editorial UES, San Salvador, pág. 10.

El impuesto sobre la Renta tuvo su origen en Inglaterra en los inicios del siglo XVII. En América se inicio en 1821, cuando Colombia estableció gravámenes sobre los ingresos provenientes de las inversiones de servicios personales; aunque antes, en otras latitudes se presentaba en forma rudimentaria.

En 1932 Argentina mejoró las leyes impositivas, cuando introdujo muchos de los conceptos contemporáneos del Impuesto Sobre la Renta.

b) Nivel Nacional

El marco legal del impuesto sobre la Renta en El Salvador se inicia con la ley publicada en el Diario Oficial No.118 Tomo 78 del 22 de mayo de 1915. Surgiendo como consecuencia de muchas necesidades nacionales agravadas por circunstancias especiales en el ámbito internacional. Sin embargo, tuvo algunas deficiencias pues no consideró la existencia de una base sólida catastral y estadística, para el establecimiento del impuesto que gravaba no solo la renta líquida deduciéndolo de cada explotación o negocio las deudas, pérdidas y demás cargos a que pudiese estar obligado el contribuyente, así también el punto ocasionó controversia; estuvo en la doble tributación de la persona por sí y como miembro de una sociedad.

Con el transcurrir de los años la Ley ha sufrido una serie de cambios importantes, la última reforma fue en 1999, como parte de regular ciertos vacíos que se encuentran en la Ley se propone un anteproyecto de reformas en mayo de 1999, que fue aprobado el 30 de septiembre del mismo año y publicado en el Diario Oficial No.187 el 8 de octubre de 1999 según Decreto Legislativo No.172. Estas reformas persiguen tres objetivos:

- a) Ampliar la base tributaria
- b) Eliminar la elusión fiscal
- c) Mejorar el control y gestión de la Dirección General de Impuestos Internos

1.1.4 IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACION DE SERVICIOS (IVA)

a) Nivel Mundial

El impuesto al valor agregado, ha sido adoptado y puesto en práctica en más de 50 países en el mundo.

El país que primero aplica el IVA fué en Francia en 1954, posteriormente en 1960 el tributo perfeccionado fue aplicado en la Comunidad Económica Europea; le siguen después Finlandia en 1996, Alemania en 1967, Suecia y Noruega en 1968 y 1970, respectivamente.

En América, lo adoptan los países de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), entre otros, Brasil, en 1966, Uruguay en 1967, Ecuador en 1970, Colombia en 1965, en 1974 se incorpora Chile.

b) Nivel Nacional

En primer lugar, deroga la Ley de Papel Sellado y Timbres, promulgada según Decreto Legislativo No. 284 del 31 de enero de 1986, ya que esta carece de estructuras flexibles y ágiles que permitan la adecuación técnica, a fin de evitar distorsiones sobre la actividad productiva, por lo que no constituye un instrumento idóneo para las necesidades del país, ni para la realidad económica actual, en cuanto a la dinámica de la actividad comercial.

También deroga el impuesto sobre pasajes aéreos y marítimos, contenido en Decreto No. 278 de fecha 31 de agosto de 1949 y sus reformas. La forma de aplicación del IVA garantiza la imposibilidad de pagar impuesto sobre impuesto, es decir, impuesto en cascada. Contribuye a minimizar la evasión fiscal, debido a que establece los procedimientos en cuanto a la documentación y registros emitida entre los contribuyentes independientemente de la capacidad económica de cada uno de éstos. Se incrementa la recaudación tributaria debido a que existe mayor control entre los contribuyentes, por la

documentación exigida por éste. Sus exenciones son muy pocas. El impuesto no representa ni costo ni gasto para los contribuyentes.

Este impuesto reemplaza al impuesto de timbres, ya que se aplica al consumo, sólo que mediante un procedimiento más moderno.

El impuesto a la Transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios se emitió mediante Decreto Legislativo No. 296 de fecha 24 de julio de 1992, y comenzó a regir el 10 de septiembre de 1992, en el se establecen los hechos generadores del impuesto, quienes se consideran sujetos del impuesto y los bienes que se consideran exentos.

1.1.5 MEDIANA EMPRESA COMERCIAL

a) Nivel Mundial³

El sustento teórico del estado del bienestar que caracterizó la segunda postguerra y el comienzo de los 70's determinó un modelo de industrialización basado en la producción masiva de bienes poco o nada diferenciados con una organización rígida de la cadena productiva aprovechando las economías internas de escala y las demandas insatisfechas.

³ proyectos_sl@proesa-protexa.com.mx

En este contexto las PyME's conservaban para sí la tarea de preservar el equilibrio socioeconómico en su rol de generadoras de mano de obra con una tendencia declinante de su participación en la composición industrial de los países adherentes a este modelo.

Los años 70's marcaron el fin de este modelo de desarrollo industrial las causas fueron; la crisis del petróleo y la expansión económica de los países desarrollados, comenzó a detenerse con la consecuencia de la caída del consumo, a esto se sumó la aparición de los nuevos países exportadores.

Todos estos cambios replantearon el rol de las PyME's. Se trató de una época de transición en la que coexistieron formas fordistas⁴ y posfordistas de organización industrial, modelos opuestos de integración vertical, hasta la aparición del nuevo paradigma tecnológico-organizativo en los 80'; especialización flexible. En este período las PyME's fueron ganando espacio en productos y empleo. Por un lado firmas vinculadas a actividades con alto contenido científico o tecnológico. Por otro lado empresas vinculadas a la demanda concreta de las grandes luego del proceso de reconversión de éstas últimas. Esto no significó la desaparición de actividades tradicionales sino que muchas de ellas lograron insertarse a este esquema.

⁴De acuerdo al modelo de producción en serie de Henry Ford

Los 80's marcaron una nueva etapa para las PyME's que permitió el resurgimiento de las mismas y su revalorización de su rol dentro del proceso de crecimiento económico.

En la comunidad europea, las PyME's representan más del 95% de las empresas de la comunidad, en Japón también cumplen un nivel muy importante en la actividad económica, principalmente como subcontratistas, en la producción de partes, en México representan un 71% del total de la mano de obra ocupada y contribuyen al producto bruto en aproximadamente un 45.5%⁵, si atendemos a nivel de eficiencia es interesante saber que las PyME's de Italia, con similar nivel de mano de obra ocupada contribuyen al PIB en casi un 50%.

b) Nivel Nacional⁶

El Salvador es fundamentalmente un país formado por empresas de pequeña escala. Según el último censo económico, los establecimientos con menos de cien empleados representan el 99.1% del parque empresarial no agrícola del país.

Dentro de éste amplio sector de empresas, desempeñan un papel determinante las pequeñas y medianas empresas, ésta importancia

⁵ De acuerdo al censo económico realizado en el 2000 por la INEGI.

⁶ Revista Desafío y oportunidades de las PYME Salvadoreñas, Capítulo 1, Editorial FUNDAPYME, año 2002

se refleja principalmente en su contribución al empleo, al Producto Interno Bruto y a la democracia económica.

Existen diferentes instituciones, las cuales definen a la mediana empresa según sus criterios predeterminados, como a continuación se detalla:

INSTITUCIÓN	CRITERIO DE CLASIFICACION
FUSADES (PROPEMI)	Ocupa entre 50 y 100 trabajadores y tiene un volumen mensual de ventas de hasta US \$ 114,285.
FUSADES (DEES)	De 20 a 99 empleados y activos menores a US \$ 228,571.00
INSAFORP	De 50 a 99 empleados
SWISSCONTACT	De 51 a 100 empleados
BMI	Aquellas entre 50 y 199 trabajadores y tiene ventas mensuales en un rango de US\$ 57,142.85 y los US\$ 380,000.00

Cuadro 1. Criterios de clasificación de las Medianas empresas

❖ Las dimensiones de la mediana empresa en El Salvador:

Según la Encuesta Económica Anual del Ministerio de Economía, para 1998, a nivel nacional existían un total de 144,020 establecimientos no agrícolas que emplearían a un total de 621,307 trabajadores, y que sectorialmente se distribuirían de la siguiente manera:

Sector Comercio 61.8%

Sector Servicio 26.8%

Sector Industria 11.3%

En cuanto a la contribución al PIB del sector de la mediana empresa el Ministerio de Economía estima que ésta contribución asciende a un 45.3%.

❖ Características

La definición de PyME's se ha realizado en dos formas:

a) Cuantitativa: Calidad del personal o facturación.

b) Cualitativa: El C.E.D. (Committee for Economic Development) indica que la empresa es una PyME si cumple con dos o más de las siguientes características:

- Administración independiente (generalmente los gerentes son también propietarios).
- Capital suministrado por los propietarios.
- Fundamentalmente área local de operaciones.
- Tamaño relativamente pequeño dentro del sector industrial en que actúa.

❖ **La importancia de las PyME's.**

- Asegura el mercado de trabajo mediante la descentralización de la mano de obra cumple un papel esencial en el correcto funcionamiento del mercado laboral.
- Tienen efectos socioeconómicos importantes ya que permiten la concentración de la renta y la capacidad productiva desde un número reducido de empresas hacia uno mayor.
- Reducen las relaciones sociales a términos personales más estrechos entre el empleador y el empleado favoreciendo las conexiones laborales ya que, en general, sus orígenes son unidades familiares.
- Presentan mayor adaptabilidad tecnológica y menor costo de infraestructura.
- Obtienen economía de escala a través de la cooperación ínter empresarial, sin tener que reunir la inversión en una sola firma.
- Debido a que desarrollan un menor volumen de actividad, las PyME's poseen mayor flexibilidad para adaptarse a los cambios del mercado y emprender proyectos innovadores que resultaran una buena fuente generadora de empleo, sobre todo profesionales y demás personal calificado.

- En la casi totalidad de las economías de mercado las empresas pequeñas y medianas, incluidos los micro emprendimientos, constituyen una parte sustancial de la economía.

❖ **Problemas a los que se enfrentan las PYME's**

- Falta de financiamiento adecuado para el capital-trabajo como consecuencia de la dificultad para acceder al mercado financiero.
- Su tamaño es poco atractivo para los sectores financieros ya que su capacidad de generar excedentes importantes con relación a su capital no consigue atrapar el interés de los grandes conglomerados financieros.
- Falta del nivel de calificación en la mano de obra ocupada.
- Dificultades para desarrollar planes de investigación.

1.2 INTERRELACION ENTRE LO CONTABLE Y LO FISCAL

Existe una relación directa entre el área contable y los aspectos fiscales a que se sujeta una sociedad de acuerdo a la actividad económica a la que se dedica. Las Leyes del Impuesto Sobre Renta e Impuesto del IVA, establecen las disposiciones legales y las multas respectivas por incumplimiento de éstas, el contador debe distinguir los aspectos financieros y aspectos fiscales para elaborar los Estados Financieros de la empresa.

Cualquier cambio en el método de depreciación del activo fijo o forma de valuación de los inventarios, por ejemplo, debe ser notificados a la Dirección General de Impuestos Internos con el objeto de que la contabilidad este amparada legalmente.

1.3 SURGIMIENTO DE LAS DIFERENCIAS ENTRE LO CONTABLE Y LO FISCAL

(Tomado del objetivo establecido en la NIC 12 año 2003)

El principal problema que se presenta al contabilizar los impuestos es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras de:

- (a) la recuperación (liquidación) en el futuro del valor en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el balance de la empresa; y
- (b) las transacciones y otros sucesos del periodo corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros.

Tras el reconocimiento, por parte de la empresa, de cualquier activo o pasivo, está inherente la expectativa de que recuperará el primero o liquidará el segundo, por los valores en libros que figuran en las correspondientes rúbricas. Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (menores) de

los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la Norma exige que la empresa reconozca un pasivo (activo) por el impuesto diferido, con algunas excepciones muy limitadas.

También la NIC 12 exige que las empresas contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos.

Así, los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en el estado de resultados, se registran también en el mismo. Los efectos fiscales de las transacciones y otros sucesos que se reconocen directamente en el patrimonio neto, se llevan directamente a estas partidas del balance.

De forma similar, el reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos, en una combinación de negocios, afecta a la cuantía de la plusvalía o minusvalía comprada, derivada de la combinación.

La Norma también aborda el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que aparecen ligados a pérdidas y créditos fiscales no utilizados, así como la presentación del impuesto sobre las ganancias en los estados financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos.

II. OBJETIVOS, JUSTIFICACION Y METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

2.1 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

2.1.1 Objetivo General

- Elaborar una propuesta de armonización de las diferencias resultantes entre la aplicación de la normativa tributaria y la adopción de las NIIF's, para generar transparencia y confiabilidad en la información financiera de la mediana empresa del sector comercio.

2.1.2 Objetivos Específicos

- Identificar aquellas Normas Internacionales de Contabilidad aplicables al registro de las operaciones de la mediana empresa comercial, que presenten discrepancia con las obligaciones establecidas en las leyes tributarias.
- Analizar las condiciones que impidan la armonización, desde diversos puntos de referencia técnicos, con la finalidad de obtener una solución congruente con los requerimientos fiscales y contables.
- Elaborar una herramienta de consulta a los usuarios interesados en la temática a desarrollar.

2.2 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

2.2.1 Novedad

En la actualidad la mediana empresa comercial salvadoreña presenta la problemática en la cual es difícil identificar todas las condiciones aplicables contable y fiscalmente que impiden procesar información que sea útil para ambos aspectos, por lo tanto la investigación se enfocará de manera específica en el análisis de las condiciones establecidas en las NIIF's que están en discrepancia con las obligaciones sustantivas contenidas en las Leyes de Renta e IVA.

La investigación es necesaria ya que en la actualidad no existe un documento que trate la problemática descrita anteriormente, de ahí la necesidad de elaborar un modelo básico de solución a las condiciones identificadas.

2.2.2 Factibilidad

El desarrollo de este trabajo contó con varios elementos que lo hicieron de fácil realización, entre los cuales podemos mencionar:

- a) Acceso a la información relacionada con el tema en estudio
- b) Existencia de Bibliografía
- c) Disponibilidad de Recursos materiales
- d) Disponibilidad de Recursos económicos
- e) Acceso a Empresas

- f) Apoyo de los asesores del Seminario de Graduación
- g) Buena disposición de los integrantes del grupo

2.2.3 Utilidad social

La elaboración de este documento contribuirá en gran medida en los siguientes aspectos:

a) Departamento de contabilidad de la Mediana Empresa:

- Generar confiabilidad y transparencia en la información financiera proporcionada por la administración a los usuarios externos.
- Evitar multas innecesarias por la falta de registros financieros adecuados.
- Ayuda a toma de decisiones para la determinación de costos de venta, ya que un error en la contabilización de los mismos generaría incremento en el calculo del costo.

b) Aspecto profesional:

En el ámbito profesional será útil ya que la preparación de estados financieros se debe hacer de acuerdo a NIIF's, y en el trabajo a desarrollar se armonizarán las diferencias resultantes de este proceso con las leyes fiscales, por lo que cuando un profesional en contaduría pública se encuentre con alguna situación de las planteadas en el trabajo de investigación, tenga una fuente de información que le ayude a enriquecer sus

conocimientos sobre el tema en referencia y aplicarlo con libertad, considerando que posee una guía sobre los pasos necesarios a seguir para conciliar las diferencias encontradas.

c) Aspecto académico

El estudio servirá de guía a los estudiantes en Contaduría Pública con el objeto de lograr una mejor comprensión en materia contable y fiscal.

2.3 DISEÑO METODOLOGICO

2.3.1 Recopilación de datos

2.3.1.1 Documental

La investigación fue de tipo documental, ya que por medio de ella se establecieron las bases del tema en estudio y se dieron a conocer aspectos generales y específicos.

Esta técnica consistió en recopilar información bibliográfica de libros, revistas, tesis, folletos, boletines, Leyes Tributarias, instructivos y decretos legislativos, relacionados con la Ley de Impuesto Sobre la Renta y la Ley del IVA, con el propósito de indagar sobre el grado de conocimiento que los contadores del departamento de contabilidad de la mediana empresa comercial tienen respecto de las diferencias resultantes entre las leyes tributarias y la adopción de las NIIF'S en sus registros contables, se analizó la situación encontrada y a partir de la

determinación de éstas se plantearon propuestas de solución a tales circunstancias.

2.3.1.2 Participativa

El estudio fue de tipo participativo, ya que se llevó a cabo mediante una relación personal entre el grupo investigador y personal clave como el siguiente:

- Funcionarios especialistas en la materia tributaria
- Contadores del departamento de contabilidad de la mediana empresa comercial
- Ejecutivos empresariales relacionados con la materia

Este procedimiento se llevó a cabo mediante diversas visitas a los establecimientos donde se encuentra ubicado el personal clave definido anteriormente por un aproximado de un mes, en horarios previamente acordados con las partes relacionadas.

Las primeras visitas a los contadores de la mediana empresa comercial se realizaron con el objetivo de obtener una noción de la problemática real enfrentada en la unidad de contabilidad de la mediana empresa comercial, contando con la colaboración por parte del entrevistado, y luego se hicieron visitas posteriores con la finalidad de recolectar la información financiera necesaria para tomarla como base al presentar la propuesta de solución a las diferencias determinadas.

Las entrevistas con los ejecutivos y funcionarios especialistas, se hizo como una opción para obtener respuestas a las diferencias determinadas, logrando de esta forma una información más profesional y general de su participación en la elaboración de propuestas de solución para solventar las problemáticas determinadas.

2.3.1.3 Cuestionarios

Los cuestionarios fueron utilizados como un instrumento clave en el proceso de la investigación y se entregaron al departamento de contabilidad de la mediana empresa comercial, ya que es aquí donde se enfocó el trabajo de investigación desarrollado y a través de dicha unidad seleccionada se obtuvo la información que ayudó a conocer la opinión de ellos sobre el tema en estudio.

2.3.2 Universo, Población y muestra

2.3.2.1 Determinación del Universo y la Población

El universo de trabajo está constituido por las empresas de tipo comercial del Área Metropolitana (AMSS), que hayan efectuado los trámites necesarios para la obtención de la solvencia en la Dirección General de Estadísticas y Censos (DIGESTYC) durante el año 2001; luego del total del universo se definió una población la cual consiste en las empresas de tipo comercial que posean entre 50 a 100 empleados del municipio de San Salvador; las

Medianas empresas con la especificación anterior a esa fecha era de 51 según listado obtenido en DIGESTYC y representa el 72% del universo.

Municipios del Área Metropolitana (AMSS)				
Departamento	Código	Municipio	Código	No. Empresas Medianas de Tipo Comercial
La Libertad	5	Nueva San Salvador	1	0
		Antiguo Cuscatlán	2	15
San Salvador	6	San Salvador	1	51
		Apopa	3	0
		Ayutuxtepeque	4	0
		Cuscatancingo	5	0
		Delgado	6	0
		Ilopango	9	0
		Mejicanos	10	0
		Nejapa	11	0
		San Marcos	14	1
		San Martín	15	0
Soyapango	18	4		
				71

Cuadro 2. Empresas Medianas de Tipo Comercial, del área Metropolitana de San Salvador, según registros de la Dirección General de Estadísticas y Censos, que entregaron la encuesta anual del año 2001

2.3.2.2 Determinación de la Muestra

La muestra es la reducida parte de un todo que se utilizó para describir las principales características de una población.

La muestra representativa examinada se obtuvo desarrollando la siguiente fórmula utilizada para universos finitos:

$$N = \frac{(Z)^2 p q N}{(N-1) E^2 + Z^2 p q}$$

En donde:

n = Tamaño de la muestra a determinar

Z = Nivel de Confianza (90%) En donde:

Z = Nivel de Confianza (90% \equiv 1.64)

p = Probabilidad de éxito o variable positiva de la problemática en estudio (85%)

q = Probabilidad de fracaso o variable negativa de la problemática en estudio (15%)

N = Población de Medianas empresas calificadas por la DIGESTYC (51)

E = Error muestral (10%)

Sustituyendo los valores en la formula tenemos:

$$n = \frac{(1.64)^2 (0.85) (0.15) (51)}{(51-1) (0.10)^2 + (1.64)^2 (0.85) (0.15)}$$

Desarrollando la formula el resultado obtenido es:

$$n = 21$$

Por lo tanto la población se compone de 51 Medianas Empresas y la muestra de 21.

2.3.3 Procesamiento de la Información

Luego de la obtención de la información a través de los cuestionarios, los datos fueron tabulados, obteniendo las frecuencias absolutas (Fa) y relativas (Fr), mediante la elaboración de una matriz resumen, adicionalmente se elaboraron gráficos por cada pregunta y se concluyo sobre las respuestas vertidas para cada item.

2.3.4 Diagnóstico sobre la Problemática

Basándose en los datos e información obtenida de la muestra encuestada, se concluye lo siguiente:

Es importante destacar que las medianas empresas comerciales para efectos de elaborar sus estados financieros persiguen la finalidad de proporcionar información financiera, desempeño y flujo de efectivo, tal como lo establece la NIC 1, ascendiendo dicha aseveración al 95%, según se muestra en la pregunta 1 (ver anexo 1), sin embargo para establecer la estimación de cuentas incobrables el 86% de las entidades encuestadas utilizan los lineamientos establecidos en la normativa fiscal, de acuerdo a los datos obtenidos en pregunta 4 (Ver anexo 1).

De acuerdo a lo expuesto en el párrafo anterior, las medianas empresas comerciales no aplican en forma consistente los

procedimientos técnicos, para el caso, al calcular la estimación de clientes fallidos según lo estipulado en las leyes fiscales no dan cumplimiento a lo establecido en la NIC referente al tema.

El 81% de las medianas empresas comerciales aplica para establecer la depreciación del activo fijo un porcentaje fijo y constante sobre el valor sujeto a depreciar, dicho porcentaje es retomado de la ley del impuesto sobre la renta, lo que significa que las Medianas Empresas contradicen la intencionalidad expresada en la pregunta 1 al preparar los Estados Financieros.

III. NORMATIVA TÉCNICA Y REGULACION TRIBUTARIA RELACIONADA CON LA MEDIANA EMPRESA

Este capítulo aborda los aspectos técnicos y fiscales con la finalidad de identificar las diferencias y proponer una armonización al siguiente conjunto de normas:

	Normas aplicables al Balance General:
⊕	NIC 1 Presentación de Estados Financieros
⊕	NIC 2 Inventarios
	NIC 12 Impuesto a las Ganancias
⊕	NIC 16 Propiedades, planta y equipo
	NIC 36 Deterioro del valor de los activos
	NIC 38 Activos intangibles
	NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición
	NIC 40 Propiedades de Inversión
	Normas aplicables al Estado de Resultados:
⊕	NIC 8 Ganancia o pérdida neta del período, errores fundamentales y Cambios en las políticas contables
⊕	NIC 18 Ingresos Ordinarios
⊕	NIC 19 Beneficios a los empleados
	Normas que aplican a los distintos componentes de los Estados Financieros:
⊕	NIC 17 Arrendamientos
	NIC 22 Combinaciones de Negocios
	NIC 23 Costos por Intereses
	NIC 31 Información financiera de los intereses en negocios conjuntos
	NIC 37 Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes

Las normas listadas anteriormente se analizan en forma individual en los siguientes apartados.

3.1 IDENTIFICACION DE DIFERENCIAS

3.1.1 NIC 1 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

3.1.1.1 NORMATIVA TÉCNICA

El objetivo de la norma está enfocado a que los estados financieros son elaborados para propósitos de información general; es decir, suministrar información a cerca de la situación financiera, desempeño y cambios en la posición financiera (párrafo 5), así como también, establece las bases para su presentación, lo cual conlleva a que dicha información sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones financieras.

3.1.1.1.1 Bases de Presentación

En primera instancia la norma internacional, proporciona como base de presentación ciertas consideraciones generales, dentro de su contenido se mencionan la presentación razonable y cumplimiento de las normas internacionales de contabilidad, políticas contables, negocio en marcha, base contable de acumulación (o devengo), uniformidad en la presentación, importancia relativa y agrupación de datos, compensación e información comparativa.

En cuanto a la preparación de los estados financieros la norma internacional de contabilidad en mención, estipula que éstos deben ser bajo la base contable de acumulación (o devengo).

3.1.1.1.2 Características cualitativas de los estados financieros

Existen ciertas características cualitativas con las que deben cumplir los estados financieros, las cuales consisten en atributos que hacen útil la información que en ellos se consignan y dentro de las principales, se mencionan: comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad.

3.1.1.1.3 Elementos de los estados financieros

Dentro de los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera en el balance son los activos, pasivos y el patrimonio neto, y los relacionados directamente con la medida del desempeño en el estado de resultados son los ingresos, costos y gastos.

3.1.1.1.4 Componentes de los estados financieros

Según la NIC 1 establece que un conjunto completo de los estados financieros incluye componentes importantes dentro de los cuales se mencionan el balance, estado o cuenta de resultados, y un estado que muestre todos los cambios habidos en el patrimonio

neto, o bien, los cambios en el patrimonio neto distintos de los procedentes de las operaciones de aportación y reembolso de capital, así como de la distribución de dividendos a los propietarios; estado de flujo de efectivo y políticas contables utilizadas y demás notas explicativas.

La norma establece que se debe distinguir entre activos y pasivos corrientes y no corrientes, considerándose como activos corrientes aquellos que se espera realizar, o se tienen para su venta o consumo en el transcurso del ciclo de la operación de la empresa, por motivos comerciales, se espera realizar dentro del periodo de doce meses tras la fecha del balance o se trata de efectivo u otro medio líquido equivalente, cuya utilización no esté restringida. Se establece así mismo, que todos los demás activos deben clasificarse como no corrientes.

Los pasivos corrientes, se deben considerar cuando se espera liquidar en el curso normal de la operación, deben liquidarse dentro del periodo de doce meses desde la fecha del balance y se clasificarán como pasivos no corrientes todos los demás pasivos.

3.1.1.2 REGULACION TRIBUTARIA

De acuerdo al artículo 85 del Código Tributario, establece que son obligados formales los contribuyentes o responsables que por

disposición de la ley deban dar, hacer o no hacer algo encaminado a asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva o sea del pago del impuesto.

3.1.1.2.1 Obligación de llevar contabilidad formal

Respecto de la obligación para llevar contabilidad formal y registros contables, el artículo 139 del Código Tributario, establece que para efectos de este Código se entiende por contabilidad formal la que, ajustándose consistentemente a uno de los métodos generalmente aceptados por la técnica contable apropiado para el negocio de que se trate, es llevada en libros autorizados en forma legal.

La contabilidad formal deberá complementarse con los libros auxiliares de cuentas necesarios y respaldarse con la documentación legal que sustente los registros, que permita establecer con suficiente orden y claridad los hechos generadores de los tributos establecidos en las respectivas leyes tributarias, las erogaciones, estimaciones y todas las operaciones que permitan establecer su real situación tributaria.

Los asientos se harán en orden cronológico, de manera completa y oportuna, en idioma castellano y expresados en moneda de curso legal. Las operaciones serán asentadas a medida que se vayan

efectuando, y sólo podrá permitirse un atraso de dos meses para efectos tributarios.

La contabilidad podrá llevarse en forma manual o mediante sistemas mecanizados, para lo cual no será necesario obtener autorización previa de la Administración Tributaria, bastando con cumplir las normas relativas a la conservación de los respectivos archivos y programas.

Los sujetos pasivos están obligados a exhibir la contabilidad en las oficinas de la casa matriz o en el lugar que hayan informado que la mantendrán.

Así mismo, el Artículo 435 del Código de Comercio establece que los comerciantes están obligados a llevar contabilidad debidamente organizada de acuerdo con alguno de los sistemas generalmente aceptados en materia de contabilidad y aprobados por quienes ejercen la función pública de Auditoría, estableciendo además, que los comerciantes deberán conservar en buen orden la correspondencia y demás documentos probatorios, debiendo llevar los registros contables tales como estados financieros, diario y mayor, y los demás que sean necesarios por exigencias contables o por ley, pudiendo llevar dichos registros en hojas separadas y efectuar las anotaciones en el Diario en forma resumida y también podrán hacer uso de sistemas electrónicos o de cualquier otro

medio técnico idóneo para registrar las operaciones contables y todo deberá hacerlo del conocimiento de la oficina que ejerce la vigilancia del estado.

Se establece además en el artículo 436, que los registros deben llevarse en castellano, en moneda nacional, y la contabilidad debe llevarse en el país, aún las agencias, filiales, subsidiarias o sucursales de sociedades extranjeras. El artículo 437 del código en mención, expresa que los comerciantes con activo inferior a cien mil colones llevarán la contabilidad por sí mismos o por personas de su nombramiento y para aquellos contribuyentes cuyo activo exceda a cien mil colones están obligados a llevar su contabilidad por medio de contadores, bachilleres de comercio y administración o tenedores de libros con título reconocidos por el Estado o por medio de empresas legalmente autorizados. Es importante mencionar que el artículo 438 del mismo código establece que los registros deben llevarse en libros empastados o en hojas separadas, las cuales estarán foliadas y serán autorizadas por el Contador Público autorizado que hubiere nombrado el comerciante y cuando se trate de comerciantes sociales por el auditor externo quien autorizará los libros o registros, debiendo el administrador designado en los estatutos, avalar dicha autorización. El artículo 439 del código en mención, establece que los comerciantes deben asentar sus operaciones diariamente y

llevar su contabilidad con claridad, en orden cronológico, sin blancos, interpolaciones, raspaduras, ni tachaduras y sin presentar señales de alteración.

3.1.1.2.2 Registros Especiales

En el mismo Código Tributario, en su artículo 140, respecto a los registros especiales, establece que todos los sujetos pasivos están obligados a llevar con la debida documentación, registros especiales para establecer su situación tributaria de conformidad a lo que disponga este Código y las respectivas leyes y reglamentos tributarios. Están excluidos de esta obligación las personas naturales cuyos ingresos provengan exclusivamente de salarios, sueldos y otras compensaciones de carácter similar, por servicios personales prestados como empleados bajo dependencia laboral.

Se establecen, así mismo, disposiciones específicas para determinados sujetos pasivos, en lo referente a la obligación de llevar registros especiales ya sea en forma manual, mecanizada o computarizada, como en el caso de los comerciantes no obligados a llevar contabilidad formal, los importadores, los inversionistas, representantes de casas extranjeras, agentes aduaneros, industriales, y profesiones liberales.

El artículo 141 del Código Tributario, establece que los contribuyentes inscritos para efectos del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, deberán llevar los libros o registros de Compras y de Ventas relativos al control del referido impuesto, así como registros y archivos especiales y adicionales que sean necesarios y abrir las cuentas especiales requeridas para el control del cumplimiento de dicho impuesto.

Y en especial se establece que, los contribuyentes deberán cumplir con obligaciones, tales como, emisión de documentos y su registro en los libros, los cuales deberán efectuarse diariamente, permitiéndose como máximo un atraso de quince días calendario en el registro de operaciones, contados desde la fecha en que deban emitirse o se reciban los documentos exigidos.

El Reglamento de aplicación del Código Tributario, en su artículo 78, establece que las empresas al adoptar el sistema de contabilidad, los libros y la nomenclatura de las cuentas y subcuentas que de acuerdo al tipo de actividades que desarrolla sean necesarias, considerará la adecuación o ajustes de éstos a fin de reflejar fielmente su situación tributaria, de acuerdo a los diferentes tributos, y los que la naturaleza de la actividad requiera.

3.1.1.2.3 Formulación de los estados financieros

Respecto a la formulación de los estados financieros, de conformidad a lo establecido en el artículo 79 del Reglamento de aplicación del Código Tributario, los componentes de los estados financieros para las empresas que realizan operaciones gravadas, no gravadas, exentas y no sujetas al tributo, deberán registrarse separadamente e identificar los costos, gastos y créditos fiscales relacionados con cada tipo de operación o actividad, con el objeto de determinar correctamente el tributo que corresponde a cada una de ellas; los estados financieros deberán formularse de acuerdo a lo establecido por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, y en su defecto por las Normas Internacionales de Contabilidad y en el caso de que el sujeto pasivo esté obligado a normas contables establecidas por entes reguladores con facultades en leyes especiales, deberá cumplir con las normas que éstas establezcan.

Concluye dicho artículo, estableciendo que los estados financieros formulados por el sujeto pasivo deberán ser firmados por el contador responsable de su elaboración, excepto cuando sea el propio sujeto pasivo quien lleve la contabilidad, en cuyo caso bastará su firma o la de las personas de su nombramiento, el sujeto pasivo, persona natural, su representante o apoderado, y por el auditor externo en su caso.

El Art. 82 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario estipula que los libros o registros del control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, estarán compuestos por tres tipos de registros, libro o registro de operaciones a consumidores finales y detalle de exportaciones, libro o registro de operaciones a contribuyentes y libro o registro de compras efectuadas.

De acuerdo al artículo 83 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, estipula que los contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios registrarán sus operaciones por ventas a consumidores en el libro respectivo e identificarán el mes a que corresponden las operaciones realizadas, así como el encabezado con el nombre del contribuyente, título del libro, NRC, y contener en columnas los datos generales de las operaciones, debiendo totalizar al final del periodo, las anotaciones del mes, además consignar un resumen de cálculo del débito fiscal por las operaciones documentadas con facturas o documentos equivalentes durante el mes, el cual se trasladará al libro o registro de operaciones con contribuyentes, a efecto de establecer las ventas totales y el débito fiscal correspondiente.

El artículo 84 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, estipula que los contribuyentes que realicen operaciones de exportación deberán generar un detalle de exportaciones anexo al libro de operaciones de ventas a consumidores que contengan las generales de dichas operaciones.

Según lo establecido en el artículo 85 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, los contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, registrarán las operaciones por ventas a contribuyentes en el libro respectivo, identificando el mes a que corresponden las operaciones y un encabezado con el nombre del contribuyente, título del libro, NRC, y detalle en columnas de las generales de dichas operaciones. Y al finalizar cada periodo tributario, se totalizarán las operaciones, además se consignará un resumen detallando las ventas exentas y gravadas a contribuyentes y a consumidores finales, separadas de las realizadas a cuenta de terceros, si hubieren y el cálculo del débito fiscal respectivo por las operaciones documentadas propias y por las realizadas a cuenta de terceros.

Según establece el artículo 86 del Reglamento de aplicación del Código Tributario, establece que los contribuyentes del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios,

registrarán las operaciones por compras en el libro respectivo, identificando el mes a que corresponden las operaciones y un encabezado con el nombre del contribuyente, título del libro, NRC, y detalle en columnas de las generales de dichas operaciones. Y al finalizar cada periodo tributario, se totalizarán dichas operaciones.

Además se establece en el artículo 87 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, las formas de registrar las anulaciones de facturas o documentos equivalentes autorizados, y cuando ocurran ajustes que disminuyan, anulen o rescindan operaciones que modifiquen las contenidas en los documentos expedidos inicialmente, los contribuyentes deberán anotarlos en el libro de ventas a consumidores en el mes en que ello ocurra, restando los valores que correspondan a tales ajustes de las demás operaciones relativas a dicho mes y registrar la factura que modifica la operación inicial.

En el artículo 88 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario se establece, las formas de autorizar los libros o registros de control de impuestos a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, por lo cual, el contador público deberá cerciorarse que los libros o registros a autorizar cumplen con los requisitos establecidos en el Código Tributario y

el Reglamento, enumerar y sellar las hojas o páginas numeradas de cada libro, debiendo consignar en la primera hoja de cada libro una razón firmada y sellada en la que conste su número de registro de autorización, se exprese el nombre del contribuyente que utilizará el libro, el objeto a que se destinan, el número de hojas o páginas que se autorizan, indicando el rango inicial y final de ellas, el lugar y fecha de autorización de los libros o registros al contribuyente.

En cuanto a las personas naturales el Artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta menciona que éstas deberán computar su renta usando el método de efectivo, o sea, tomando en cuenta los productos o utilidades realmente percibidos en el ejercicio, ya sea en dinero efectivo, títulos valores o en especie, además se consideran percibidos los productos o utilidades aunque no hubieren sido cobrados en dinero en efectivo, títulos valores o en especie siempre que haya tenido disponibilidad sobre ellos, y en general, cuando el contribuyente haya dispuesto de ellos en cualquier forma y también establece que los egresos computables serán los realmente pagados durante el ejercicio. Y por consiguiente en su inciso final establece que las personas naturales obligas a llevar contabilidad formal, deberán utilizar para el cómputo de su renta, el sistema de acumulación aplicable a las personas jurídicas.

De conformidad con el artículo 24 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, estipula que las personas jurídicas para determinar su renta obtenida utilizarán el sistema de acumulación, o sea, tomando en cuenta las devengadas en el ejercicio, aunque no estén percibidas, y los gastos incurridos aunque no hayan sido pagados, así mismo, el Artículo 25 propicia los lineamientos para la renta de los socios o accionistas, los cuales al determinar su renta obtenida deberá comprender además las utilidades realmente percibidas, entendiéndose por éstas, las realmente percibidas y cuya distribución haya sido acordada al socio o accionista, sea en dinero en efectivo, título valores, en especie o mediante operaciones contables que generen disponibilidad para el contribuyente, o en acciones por la capitalización de utilidades.

3.1.1.3 COMENTARIOS

Después de haber expuesto el tratamiento técnico contable y tributario en lo relativo a la Presentación de Estados Financieros, se determinan diferencias en algunos aspectos importantes como a continuación se mencionan:

a) Finalidad de los estados financieros

De acuerdo al párrafo 5 de la Norma Internacional de Contabilidad 1, estipula que los estados financieros tienen como propósito general proporcionar información sobre la posición financiera, así como de los flujos de efectivo, que sea útil a un amplio espectro de usuarios al tomar sus decisiones económicas; en tanto que el Código Tributario en su Artículo 139 párrafo tercero, menciona que las personas naturales o jurídicas obligados a llevar contabilidad formal deberán contar con los libros auxiliares o registros, que permitan establecer con suficiente orden y claridad los hechos generadores de los tributos, y todas las operaciones que permitan establecer su real situación tributaria, es decir, según interpretaciones de la Administración Tributaria, dichos registros les sirven para la recaudación de los respectivos impuestos.

b) Bases de presentación

Según el párrafo 25 de la Norma Internacional de Contabilidad 1, menciona que los estados financieros, excepto el flujo de efectivo, respecto de la información debe ser preparada bajo la base contable de acumulación (o devengo); en tanto que el Artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, permite para las personas naturales computen su renta usando el método de efectivo y para las obligadas a llevar contabilidad formal debe

utilizarse el sistema de acumulación, aplicable también a las personas jurídicas, tal y como se establece en el Artículo 24 de la referida ley.

3.1.2 NIC 2 INVENTARIOS

3.1.2.1 NORMATIVA TECNICA

El objetivo que persigue esta norma es prescribir el tratamiento contable aplicable a los inventarios dentro del sistema de medición del costo histórico, es decir, que los inventarios deben ser medidos al costo o al valor neto realizable, según cual sea menor, y cuando se habla de ser medidos al costo se refiere a que debe comprender todos los costos derivados de la adquisición y conversión de los mismos, así como otros costos en los que se ha incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

3.1.2.1.1 Sistemas para la determinación de los costos

Ahora bien, los sistemas para la determinación del costo de los inventarios que permite esta norma son: el método del costo estándar, es decir, establecer a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad, o el método de los minoristas el cual es usado a menudo por el sector comercial al por menor, el cual consiste en determinar el costo de los

inventarios deduciendo del precio de venta del artículo un porcentaje apropiado de margen bruto; los cuales podrán ser usados por conveniencia siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al costo.

3.1.2.1.2 Fórmulas del costo

También suministra una guía sobre las fórmulas de costo que se usan para calcular los costos de los inventarios, de la siguiente manera:

- Para aquellos productos que no son intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, el costo debe ser determinado a través del método de identificación específica de sus costos individuales, es decir que cada tipo de costo concreto se distribuye a un producto determinado de los inventarios, y
- Para los productos distintos a los tratados en el párrafo anterior, la norma establece como tratamiento de punto de referencia las fórmulas de primera entrada primera salida (PEPS) o Costo Promedio Ponderado, y alternativamente permite aplicar la fórmula de Ultimas Entradas Primeras Salidas (UEPS).

3.1.2.1.3 Autoconsumo

De acuerdo al párrafo 33 de la NIC 2 estipula que, el costo de ciertos inventarios puede ser incorporado a otras cuentas de activo, por ejemplo los inventarios usados como componentes de los trabajos realizados, por la empresa, para los elementos de las propiedades, planta y equipo. El valor de los inventarios distribuido a otros activos de esta manera, se reconocerá como gasto a lo largo de la vida útil de los mismos.

3.1.2.1.4 Desperdicios

Según la NIC 2 en su párrafo 14 literal a) estipula que las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción, son ejemplos de costos excluidos del importe en libros de los inventarios, y por tanto a reconocer como gastos del periodo en el cual se incurren.

3.1.2.1.5 Valor neto realizable

Al hablar del valor neto realizable, la norma se refiere a que el costo de los inventarios puede no ser recuperable en caso de que los mismos estén dañados, si se han vuelto parcial o totalmente obsoletos, o bien si sus precios de mercado han caído. De igual manera el costo de los inventarios puede no ser recuperable si los costos estimados para su terminación o su venta han aumentado. La práctica de rebajar el saldo, hasta que

el importe en libros sea igual al valor neto realizable, se calcula usualmente para cada tipo de artículo, sin embargo resulta apropiado agrupar artículos en inventario relacionados con la misma línea de productos. La estimación del valor razonable se basará en la información más fiable de que se disponga, en el momento de hacerlas, acerca del importe que se espera recuperar de los inventarios.

3.1.2.1.6 Reconocimiento como gasto del período

Esta norma establece que al ser vendidos los inventarios, el importe en libros de los mismos se reconoce como gasto del mismo período en el que se registran los correspondiente ingresos ordinarios, incluyendo también cualquier deterioro que rebaje el importe en libros al valor neto realizable.

3.1.2.2 REGULACION TRIBUTARIA

3.1.2.2.1 Valuación de los inventarios

Para efectos fiscales el Código Tributario en el Artículo 143 ha establecido para valuar los inventarios los métodos de Costo según ultima Compra, Costo Promedio por Aligación Directa, Costo Promedio y Primeras Entradas Primeras Salidas, siempre que técnicamente fuere apropiado al negocio de que se trate, no obstante, para efectos tributarios el fisco define

explícitamente que no podrá consignar en el inventario el valor de los bienes por métodos diferentes a los establecidos.

3.1.2.2.2 Registros especiales de los inventarios

El Código Tributario en el inciso primero del artículo 142 menciona la obligación que tienen las empresas para llevar registros de control de los inventarios que reflejen clara y verazmente su real movimiento y valuación de los mismos, así como también practicar un inventario físico al comienzo y al final de cada ejercicio impositivo, del cual se elaborará un acta que será firmada por el sujeto pasivo, su representante legal o apoderado la cual servirá como soporte del comprobante del registro contable, asimismo, registrarán un resumen del inventario practicado en el libro de estados financieros.

3.1.2.2.3 Presunciones fundadas en diferencias de inventarios

Es importante mencionar que el artículo 193 del Código Tributario, cuenta con procedimientos que permiten establecer las diferencias de inventarios en cuanto a faltantes y sobrantes que a su vez serán la base para establecer presuntivamente ventas omitidas de declarar.

3.1.2.2.4 Tratamiento del Autoconsumo, Retiro o Desafectación de Inventarios

Según el Art. 11 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, establece que constituye hecho generador del impuesto, el retiro o desafectación de bienes muebles corporales del activo realizable de la empresa; a su vez, el artículo 58 de la misma ley menciona que los retiros de bienes del giro de la empresa y el autoconsumo de servicios no generan crédito fiscal; no obstante, el Art. 20 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios establece que por cada retiro de bienes o autoconsumo de servicios, deberá emitirse la factura correspondiente como consumidor final.

El Art. 16 de la ley en mención establece que constituyen hecho generador la utilización de los servicios por el contribuyente destinados para el uso o consumo propio, directivos o personal de la empresa.

3.1.2.3 COMENTARIOS

Después de haber expuesto el tratamiento técnico contable y tributario aplicable a los inventarios se han identificado diferencias entre ambas normativas en los siguientes tratamientos:

a) Métodos de Valuación.

b) Estimación para obsolescencia de inventarios.

3.1.2.3.1 Métodos de Valuación

La diferencia se ve identificada en el método de valuación de los inventarios, ya que la norma técnica permite utilizar para efectos financieros la fórmula últimas entradas primeras salidas; sin embargo para efectos fiscales el Código Tributario no permite utilizar el método antes mencionado y permitido por la normativa técnica contable.

3.1.2.3.2 Estimación para obsolescencia de inventarios

La normativa técnica permite establecer rebajas al valor en libros de los inventarios cuando el costo no puede ser recuperable en casos de que los mismos estén dañados, si se han vuelto parcial o totalmente obsoletos, o bien si sus precios de mercado han caído, lo cual constituirá un gasto financieramente, pero, para efectos tributarios, esta rebaja al valor en libros constituye una pérdida de capital, la cual, no será un gasto deducible para efectos del impuesto sobre la renta según lo establecido en el artículo 29-A numeral 10) de la ley del Impuesto sobre la renta.

3.1.3 NIC 8 GANANCIA O PÉRDIDA NETA DEL PERIODO, ERRORES FUNDAMENTALES Y CAMBIOS EN LAS POLITICAS CONTABLES

3.1.3.1 NORMATIVA TECNICA

Esta norma prescribe los criterios de clasificación, información a revelar y tratamiento contable de ciertas partidas del estado de resultados, de manera que todas las empresas preparen y presenten el mismo de manera uniforme.

También especifica el tratamiento contable que se debe dar a los cambios en las estimaciones contables, en las políticas contables y en la corrección de los errores fundamentales.

3.1.3.1.1 Ganancia o pérdida neta del período

La norma exige que todas las partidas de ingresos y gastos reconocidos en el periodo deben ser incluidos en la determinación de la ganancia o pérdida neta del período, a menos que una Norma Internacional de Contabilidad requiera o permita otra cosa. La ganancia neta, o bien la pérdida neta, del periodo deben ser revelados en la parte principal del Estado de Resultados de acuerdo a los siguientes conceptos:

- a) Ganancias o pérdidas netas de las actividades ordinarias y
- b) Pérdidas extraordinarias.

3.1.3.1.2 Cambios en las estimaciones contables

Con respecto a las estimaciones la norma plantea que como resultado de las incertidumbres inherentes a las actividades empresariales, muchas de las partidas de los estados financieros no pueden ser medidas con precisión sino solo a través de estimaciones. Se requieren estimaciones, por ejemplo, las cuentas por cobrar, inventarios obsoletos, etc.

El registro del efecto en el cambio en una estimación contable debe ser incluido, al determinar la ganancia o pérdida, en:

- a) El período que tiene lugar el cambio si este afecta un solo periodo; por ejemplo un cambio en las estimaciones de los clientes fallidos afecta el período corriente.
- b) El período del cambio y los futuros, si este afecta varios periodos, por ejemplo un cambio en la vida útil estimada o en los patrones de consumo de la capacidad de servicio de un activo amortizable, afecta al importe de la depreciación del período corriente y de cada uno de los años de la vida útil restante del activo.

3.1.3.1.3 Errores fundamentales

Cuando en el período corriente se descubren errores cometidos al preparar los estados financieros de uno o más períodos anteriores, producto de errores aritméticos, errores al aplicar

las políticas contables, problemas de interpretación de los hechos, fraudes o negligencias, y que dicho error tenga un efecto significativo en los estados financieros de periodos anteriores, de manera que los mismos no pueden ser considerados fiables para la fecha en que fueron emitidos se les considera como errores fundamentales.

La corrección de errores fundamentales puede realizarse a través del tratamiento por punto de referencia, en donde el importe que se relacione con períodos anteriores debe constituir un ajuste contra los saldos de las ganancias retenidas al inicio del período, la información comparativa debe ser corregida a menos que sea imposible llevar esto a cabo. También la NIC da otra opción en el tratamiento alternativo permitido, donde plantea incluir el importe de la corrección en la determinación del resultado del período corriente.

3.1.3.1.4 Cambios en las políticas contables

Las políticas contables constituyen principios, bases, métodos, convenciones, reglas y procedimientos adoptados por la empresa para poder comparar los estados financieros.

Los cambios en las políticas contables sólo deberían llevarse a cabo por exigencias legales, requerimientos de un organismo

regulador o si tal cambio deviene en una presentación más apropiadas. Tales cambios deben reconocerse aplicando bien el tratamiento de referencia (corrección de las partidas afectadas y reservas de apertura) o bien, el tratamiento alternativo permitido (reconocimiento del efecto en el resultado del período y desglose de información adecuada).

3.1.3.2 REGULACION TRIBUTARIA

3.1.3.2.1 Determinación de la Renta

El art.28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, plantea determinar la ganancia o pérdida neta del periodo, deduciendo de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para la producción y conservación de la fuente generadora de ingresos (los cuales se detallan en el art.29 de la misma Ley). También enfatiza en la no deducibilidad de los costos y gastos realizados en relación con actividades generadoras de ingresos no gravados o que no constituyan renta para los efectos de esa ley (ver art.29-A).

El contribuyente deberá identificar claramente los costos y gastos que incidan en la actividad generadora de ingresos gravados, así como aquellos que afectan los ingresos no gravados.

En el caso de que tales erogaciones no sean identificables, deberán proporcionarse entre la actividad gravada y la no

gravada, debiendo deducirse únicamente la proporción correspondiente a lo gravado.

Los artículos del 28 al 32 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta amplían el concepto de la determinación de la renta.

3.1.3.2.2 Cambios en las estimaciones contables

Con respecto a los cambios en las estimaciones contables, la Ley de Renta establece como requisito autorización de la administración tributaria.

Por ejemplo en el art. 30 se menciona que una vez que el contribuyente haya adoptado un método (de depreciación) para un determinado bien, no podrá cambiarlo sin autorización de la Dirección General. En relación con la valuación de Inventarios el Código Tributario expresa en el art.143 que el contribuyente para efectos tributarios después de adoptar un método no podrá cambiarlo sin previa autorización. Al respecto de la provisión para Cuentas Incobrables la Ley de Renta establece en el art.31 numeral 2 un plazo de doce meses, sin que el deudor haya verificado abono alguno, para constituir una provisión para Cuentas Incobrables.

3.1.3.2.3 Errores fundamentales

Los errores fundamentales deben corregirse en el ejercicio en el que tuvieron lugar, a través de una modificación a la declaración de renta. Según el art.13 literal d) de la Ley de Renta, cada ejercicio o período de imposición se liquidará de manera independiente del que le precede y del que le siga, a fin de que los resultados de ganancias o de pérdidas no puedan afectarse por eventos anteriores o posteriores en los negocios o actividades del contribuyente.

3.1.3.2.4 Cambios en las Políticas contables

Al respecto de los cambios en las políticas contables la legislación tributaria no tiene pronunciamiento.

3.1.3.3 COMENTARIOS

Las diferencias identificadas, después de la exposición anterior, son las siguientes:

- a) Para la determinación de la ganancia o pérdida Neta, la NIC 8 exige la inclusión de todas las partidas de ingresos y gastos reconocidos en el periodo, sin embargo la Ley de renta establece que únicamente se deben reflejar los ingresos gravados para efectos del impuesto deducidos de aquellos

costos y gastos que contribuyeron a la generación de dichos ingresos.

- b) La NIC 8 permite que en caso de ocurrir cambios en las circunstancias en que se basa la estimación contable, esta debe ser revisada y ajustada, como consecuencia de una nueva información obtenida, de poseer más experiencia o de desarrollos posteriores en la evolución del suceso en cuestión. Sin embargo, las leyes tributarias, establecen como requisito para el cambio en la estimación contable, autorización de la dirección general de impuestos internos, y siempre que se trate de un método que a juicio de ésta aporte elementos de apreciación claros y además fehacientes al alcance de la misma Administración.
- c) En la corrección de errores fundamentales de ejercicios anteriores la NIC 8, permite en su tratamiento alternativo incluir el importe del ajuste en los resultados del período, lo cual para efectos tributarios no es permitido, ya que la Ley de Renta considera cada ejercicio de imposición de manera independiente del que le precede y del que le sigue.

3.1.4 NIC 12 IMPUESTO A LAS GANANCIAS

3.1.4.1 NORMATIVA TÉCNICA

Esta norma prescribe el tratamiento contable del impuesto a las ganancias, como una respuesta a la problemática que se presenta en su contabilización, ya que muchas veces se tiene la incertidumbre de cómo tratar las consecuencias actuales y futuras de la recuperación del importe en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el balance de la empresa, y además existe incertidumbre en las transacciones y otros sucesos del periodo corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros.

La norma en su párrafo 2 define un término importante en el desarrollo de dicha norma como lo es el impuesto a las ganancias, el cual incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición, además incluye otros tributos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por parte de una empresa subsidiaria, asociada o negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la empresa que presenta los estados financieros.

3.1.4.1.1 Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos corrientes

El párrafo 12 de la norma en mención establece que el impuesto corriente que corresponde el periodo presente y a los anteriores debe ser reconocido como una obligación de pago en la medida en que no haya sido liquidado y así mismo menciona que, si la cantidad ya pagada, que corresponda al periodo presente y a los anteriores, excede el importe a pagar por esos periodos, el exceso debe ser reconocido como un activo.

El párrafo 13 de ésta norma menciona además que el importe a cobrar que corresponda a una pérdida fiscal, si ésta puede ser retrotraída para recuperar las cuotas corrientes satisfechas en periodos anteriores, debe ser reconocido como un activo.

3.1.4.1.2 Reconocimiento de pasivos y activos por impuesto diferidos

La norma establece dos momentos en los cuales debe reconocerse activos y pasivos por impuesto diferidos, como lo estipula en su párrafo 15 referente a "diferencias temporarias imponibles" y el párrafo 24 que estipula el reconocimiento a "diferencias temporarias deducibles".

En cuanto a las "diferencias temporarias imponibles", la norma estipula que se debe reconocer un pasivo de naturaleza fiscal por causa de cualquier diferencia temporaria imponible, a menos

que la diferencia haya surgido por una plusvalía comprada cuya amortización no sea fiscalmente deducible, o bien por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios y en el momento en que fue realizada no afectó ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

Respecto a "diferencias temporarias deducibles", la norma establece que se debe reconocer un activo por impuesto diferidos, por causa de todas y cada una de las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar las deducciones por diferencias temporarias, salvo que el activo por impuestos diferidos aparezca por causa de una minusvalía comprada que reciba el tratamiento de ingresos diferido o por el reconocimiento inicial de un activo o un pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios o en el momento de realizarla, no haya afectado ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

El párrafo 24 hace énfasis que debe reconocerse un activo por impuestos diferidos para las diferencias temporarias deducibles asociadas con inversiones en empresas subsidiarias, sucursales y asociadas, así como con participaciones en negocios conjuntos.

3.1.4.1.3 Pérdida y créditos fiscales no utilizados

El párrafo 34 de la norma estipula que debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de periodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, pero sólo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra los cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados.

Por consiguiente, en el párrafo 39 de la misma norma, establece que la empresa debe reconocer un pasivo por impuestos diferidos en todos los casos de diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos excepto que se den conjuntamente dos condiciones esenciales como lo son, que la controladora o inversora es capaz de controlar el momento de reversión de la diferencia temporaria y es probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible.

3.1.4.1.4 Reconsideración de activos por impuestos diferidos no reconocidos

La norma estipula en su párrafo 37, que a la fecha de cierre de cada periodo, la empresa procederá a reconsiderar los activos

por impuestos diferidos, que no haya reconocido anteriormente y, en ese momento la empresa procederá a registrar un activo de esta naturaleza, anteriormente no reconocido, siempre que sea probable que las futuras ganancias fiscales permitan la recuperación del activo por impuestos diferidos.

3.1.4.1.5 Medición de activos y pasivos corrientes

La norma en su párrafo 46 los pasivos (activos) corrientes de tipo fiscal, ya procedan del periodo presente o de periodos anteriores, deben ser medidos por las cantidades que se espere pagar (recuperar) de la autoridad fiscal, utilizando la normativa y tasas impositivas que se hayan aprobado, o estén a punto de aprobarse, en la fecha del balance.

Así mismo, los activos y pasivos de tipo fiscal diferidos a largo plazo deben medirse según las tasas que vayan a ser de aplicación en los periodos en los que se espere realizar los activos o pagar los pasivos, a partir de la normativa y tasas impositivas que se hayan aprobado, o estén a punto de aprobarse, en la fecha del balance.

3.1.4.1.6 Reconocimiento de impuestos corrientes y diferidos

En el párrafo 58 de la norma establece que los impuestos, tanto si son del periodo corriente como si son diferidos, deben ser

reconocidos como gasto o ingreso, e incluidos en la determinación de la ganancia o pérdida neta del periodo, excepto si tales impuestos han surgido de una transacción o suceso económico que se ha reconocido, en el mismo periodo, cargando o abonando directamente al patrimonio neto o bien, que resulte de una combinación de negocios que se ha calificado como adquisición.

3.1.4.1.7 Partidas cargadas o acreditadas directamente al patrimonio neto

El párrafo 61 de la norma estipula que los impuestos sobre las ganancias, ya sean del periodo corriente o diferidos, deben ser cargados o abonados directamente al patrimonio neto si se relacionan con partidas que se llevan directamente a las cuentas del patrimonio neto, ya sea en el mismo periodo o en otro diferente.

3.1.4.1.8 Compensación de partidas

La norma en su párrafo 74 señala que una empresa debe compensar activos por impuestos diferidos con pasivos por impuestos diferidos si cumple con requerimientos tales como tener reconocido legalmente el derecho de compensar, frente a la autoridad fiscal, los importes reconocidos en esas partidas o los activos por impuestos diferidos se derivan del impuesto a

las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, que recae sobre la misma entidad o sujeto fiscal, o bien, diferentes entidades o sujetos a efectos fiscales que pretenden, ya sea liquidar los activos y pasivos fiscales corrientes por su importe neto, ya sea realizar los activos y pagar los pasivos simultáneamente, en cada uno de los periodos futuros en los que se espere liquidar o recuperar cantidades significativas de activos o pasivos por los impuestos diferidos.

3.1.4.2 REGULACION TRIBUTARIA

Puesto que la NIC No 12 se refiere a la contabilización del impuesto sobre la renta pese su relevancia en el contexto del presente documento está subordinada a la existencia de diferencias entre la contabilidad bajo las Normas Internacionales de Contabilidad y las normas fiscales pertinentes.

3.1.4.3 COMENTARIOS

De acuerdo a las regulaciones establecidas en la normativa técnica se determina que la aplicación del impuesto diferido no es un gasto deducible ni un ingreso gravable.

3.1.5 NIC 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

3.1.5.1 NORMATIVA TÉCNICA

Esta norma prescribe el tratamiento contable de las propiedades, planta y equipo, ya que en muchas ocasiones se presentan problemas en cuanto a la contabilización de las propiedades, planta y equipo en el momento de activación de las adquisiciones, la determinación del importe en libros y los cargos por depreciación del mismo que deben ser llevados a resultados.

3.1.5.1.1 Reconocimiento de propiedades, planta y equipo

La norma establece en su párrafo 7 que, un elemento de las propiedades, planta y equipo deben ser reconocidos como activo cuando es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo y cuando el costo del activo para la empresa pueda ser medido con suficiente fiabilidad.

3.1.5.1.2 Medición inicial de los elementos componentes de las propiedades, planta y equipo

En el párrafo 14 de la norma se estipula que todo elemento de las propiedades, planta y equipo, que cumplan las condiciones para ser reconocido como un activo debe ser medido inicialmente, por su costo; estableciendo en su párrafo 15 que dicho costo

comprende su precio de compra, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, así como cualquier costo directamente relacionado con la puesta en servicio del activo para el uso al que está destinado, y se deducirá cualquier eventual descuento o rebaja del precio para llegar al costo del elemento.

3.1.5.1.3 Desembolsos posteriores a la adquisición

El párrafo 23 de la norma en mención estipula que los desembolsos posteriores a la adquisición de un elemento, que ha sido reconocido ya dentro de la partida propiedades, planta y equipo, deben ser añadidos al importe en libros del activo cuando sea probables que de los mismos se deriven beneficios económicos futuros, adicionales a los originalmente evaluados, siguiendo pautas normales de rendimiento, para el activo existente, y establece además que cualquier otro desembolso posterior debe ser reconocido como un gasto del periodo en el que sea incurrido.

3.1.5.1.4 Medición posterior a la inicial

La norma proporciona dos tipos de tratamientos para el registro de elementos de propiedad planta y equipo posteriores a su reconocimiento inicial, los cuales pueden ser "tratamiento por

punto de referencia" y "tratamiento alternativo permitido", dentro de los cuales el "tratamiento por punto de referencia" menciona en el párrafo 28 de la norma que, con posterioridad al reconocimiento inicial como activo, todos los elementos de las propiedades, planta y equipo, deben ser contabilizados a su costo de adquisición menos la depreciación acumulada practicada y el importe acumulado de cualesquiera pérdidas por deterioro del valor que hayan sufrido a lo largo de su vida útil; en tanto que el "tratamiento alternativo permitido", en el párrafo 29 estipula que, con posterioridad al reconocimiento inicial como activo, todo elemento de las propiedades, planta y equipo, debe ser contabilizado a su valor revaluado, que viene dado por su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada practicada posteriormente y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido el elemento, por lo que las revaluaciones deben ser hechas con suficiente regularidad, de manera que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podrá determinarse utilizando el valor razonable en la fecha del balance.

3.1.5.1.5 Revaluaciones

El párrafo 30 de la norma estipula que el valor razonable de los terrenos y edificios será su valor de mercado, determinando

dicho valor por medio de la oportuna tasación, llevada a cabo por un perito cualificado, y además establece en el párrafo 31 que para la maquinaria y el equipo, su valor razonable estará constituido por su valor de mercado, determinado a través de una tasación; así mismo dicho párrafo aclara que si no existe evidencia de un valor de mercado, a causa del carácter especializado de estos elementos y porque la maquinaria y el equipo son bienes que raramente se venden, salvo formando parte de una unidad empresarial en funcionamiento, la fórmula de valoración empleada será el costo de reposición del elemento, debidamente depreciado.

Por su parte el párrafo 33 proporciona dos tipos de lineamientos bajo las cuales puede ser tratada la depreciación cuando se revalúa un elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, las cuales consisten en reexpresar proporcionalmente el cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros neto del mismo sea igual a su importe revaluado, o bien, compensar con el importe en libros bruto del activo, de manera que el valor neto resultante se reexprese hasta alcanzar el importe revaluado del elemento.

Respecto a la revaluación de activos, el párrafo 34 de la norma establece que si se revalúa un determinado elemento

perteneciente a las propiedades, planta y equipo, deben también ser revaluados todos los activos que pertenezcan a la misma clase de activos.

En cuanto al incremento del importe del valor en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, el párrafo 37 de la norma establece que, tal aumento deber ser acreditado directamente a una cuenta de superávit de revaluación, dentro del patrimonio neto. No obstante, e incremento deber ser reconocido como ganancia del periodo en la medida en que exprese la reversión de una disminución por devaluación del mismo activo, que fue reconocida previamente como una pérdida.

La norma establece también en su párrafo 38, que cuando se reduce el importe en libros de un activo como consecuencia de una devaluación, tal disminución debe ser reconocida como una pérdida del periodo. No obstante, la disminución deber ser cargada directamente contra cualquier superávit de revaluación registrado previamente en relación con el mismo activo, siempre en la medida en que tal disminución no exceda el saldo de la citada cuenta de superávit de revaluación.

3.1.5.1.6 Depreciación

En cuanto a la base depreciable de cualquier elemento componente de las propiedades, planta y equipo, el párrafo 41 de la Norma Internacional de Contabilidad, establece que dicha base debe ser distribuida, de forma sistemática, sobre los años que componen su vida útil, haciendo énfasis en que el método de depreciación usado deber reflejar el patrón de consumo, por parte de la empresa, de los beneficios económicos que el activo incorpora y el cargo por depreciación de cada periodo deber ser reconocido como un gasto, a menos que dicho valor se incluya como componente del importe de otro activo.

3.1.5.1.7 Métodos de depreciación

La norma en mención, en su párrafo 47 establece los diferentes métodos de depreciación para distribuir de forma sistemática, la base depreciable de un activo a lo largo de su vida útil, dentro de los cuales caben mencionar; el de depreciación lineal, tasa constante sobre valor neto en libros o el de suma de unidades producidas, determinándose así que, el método de depreciación lineal producirá un cargo por depreciación constante a lo largo de toda la vida del activo, el método de la tasa constante sobre valor neto en libros del activo producirá cargos que van decreciendo a lo largo de la vida del activo y el método de suma de unidades producidas supone un cargo que depende del uso

deseado o de la producción efectiva del activo; dicho párrafo concluye estableciendo que el método finalmente usado para cada activo se habrá de seleccionar tomando como base los patrones esperados de obtención de beneficios económicos, y se aplicará de forma sistemática de un periodo a otro, a menos que se produzca un cambio en los patrones esperados de obtención de beneficios económicos por tal activo.

3.1.5.1.8 Revisión de la vida útil

Respecto de la revisión de la vida útil de un elemento de propiedades, planta y equipo, la norma en su párrafo 49 estipula que éste debe revisarse periódicamente y, si las expectativas actuales varían significativamente de las estimaciones previas, deben ajustarse los cargos a resultados del periodo corriente y de los futuros.

3.1.5.1.9 Revisión del método de depreciación

En cuanto al método de depreciación aplicado a los elementos que componen las propiedades, planta y equipo la norma en el párrafo 52, menciona que éste debe ser objeto de revisión periódicamente y, si ha habido un cambio significativo en el patrón esperado de generación de beneficios económicos de estos activos, debe cambiarse el método para que refleje el nuevo patrón, estableciendo además que si se realiza tal modificación en el

método de depreciación, debe ser contabilizada como un cambio en una estimación contable, debiendo ajustarse los cargos por depreciación del periodo corriente y de los futuros.

3.1.5.1.10 Retiro y desapropiación de los activos

La norma, en el párrafo 55, menciona que respecto de los retiros de los elementos de propiedades, planta y equipo que haya sido objeto de desapropiación, debe ser eliminado del balance, al igual que cualquier elemento del activo fijo que se haya retirado de forma permanente de uso, siempre que no se espere obtener beneficios económicos adicionales por su venta; por consiguiente, el párrafo 56 de la norma en mención establece que, las pérdidas y ganancias derivadas del retiro o desapropiación de un elemento componente de las propiedades, planta y equipo deben ser calculadas como la diferencia entre el importe neto que se estima obtener por la venta, en su caso, y el importe en libros del activo y deben ser reconocidos como pérdidas o ganancias en el estado de resultados.

3.1.5.2 REGULACION TRIBUTARIA

Respecto a la depreciación admitida como gasto deducible de la renta obtenida el artículo 30 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta proporciona los diferentes lineamientos bajo los cuales dichos cargos por depreciación son aceptados por la

Administración Tributaria, tal y como lo es la maquinaria importada; maquinaria o bienes muebles usados, en donde se determina el porcentaje máximo sujeto a depreciación, estableciendo un 80% para bienes de 1 año de vida, 60% para bienes con 2 años de uso, 40% para bienes de 3 años y un 20% para aquellos que tengan 4 años o más; La ley también proporciona la opción de utilizar el método de un porcentaje fijo y constante sobre el valor sujeto a depreciación, cuyos porcentajes máximos permitidos son, para edificaciones un 5%, para maquinaria un 20% y para otros bienes muebles un 50%, aclarando así mismo, que para la maquinaria nueva el contribuyente podrá aplicar otro método consistente en un porcentaje fijo y constante sobre el saldo decreciente del valor sujeto a depreciación, y dicho porcentaje será el doble del anteriormente señalado. Este artículo también hace énfasis que una vez que el contribuyente haya adoptado un método de depreciación, no podrá cambiarlo sin autorización de la Dirección General; así mismo, establece que no se acepta como deducible la valuación o revaluación de los bienes en uso y también que si el contribuyente hubiera dejado de descargar en años anteriores la partida correspondiente a la cuota de depreciación de un bien o la hubiere descargado en cuantía inferior, no tendrá derecho a acumular esas deficiencias a las cuotas de los años posteriores.

3.1.5.3 COMENTARIOS

Luego de haber expuesto el tratamiento técnico y tributario en relación Propiedades, Planta y Equipo, se determinan diferencias en aspectos importantes como a continuación se mencionan:

a) Revaluación de un elemento de propiedades, planta y equipo

De acuerdo a lo estipulado en el párrafo 33 de la Norma Internacional de contabilidad 16, permite la revaluación de un elemento de propiedades, planta y equipo y además proporciona dos formas para el tratamiento de la depreciación; en tanto que según la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el artículo 30 numeral 4, expresa que no se permite como deducible el cargo por depreciación aplicables a la valuación o revaluación de los bienes en uso.

b) Métodos de depreciación

De acuerdo a lo estipulado en el párrafo 47 de la norma en mención, ésta permite tres métodos de valuación, los cuales consisten en el método de depreciación lineal, el de tasa constante sobre el valor neto en libros y el de suma de unidades producidas, mientras que en la normativa tributaria en el artículo 30 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, proporciona lineamientos y porcentajes diferentes para establecer el cargo por depreciación, como lo es para maquinaria importada, para

bienes muebles usados y el método de porcentaje fijo y constante sobre el saldo decreciente del valor sujeto a depreciación, por lo que la diferencia se ve enmarcada en el resultado del cargo por depreciación anual, ya que no será igual al aplicar los métodos estipulados por la normativa técnica y la regulación tributaria.

c) Cambio en el método de depreciación

En el párrafo 52 de la norma expresa que puede cambiarse de método de depreciación cuando ocurra un cambio significativo en el patrón esperado de generación de beneficios económicos de los activos, en cambio, según el último inciso del numeral 2 del artículo 30 la Ley del Impuesto Sobre la Renta, expresamente estipula que una vez que el contribuyente haya adoptado un método para determinado bien, no podrá cambiarlo sin autorización de la Dirección General.

3.1.6 NIC 17 ARRENDAMIENTOS

3.1.6.1 TRATAMIENTO CONTABLE

El objetivo de esta Norma consiste en establecer, para arrendatarios y arrendadores, las políticas contables apropiadas para contabilizar y revelar la información correspondiente a los arrendamientos operativos y financieros.

La norma técnica establece que un arrendamiento se clasifica como financiero, cuando se transmiten substancialmente todos los riesgos y beneficios derivados de la propiedad, es decir, que las operaciones de arrendamiento que no cumplen las anteriores características se clasifican como arrendamiento operativo. En la determinación del tipo de arrendamiento, financiero y operativo, ha de prevalecer la sustancia de la transacción sobre su instrumentalización formal.

3.1.6.1.1 Arrendamiento Financiero

a) Tratamiento contable del arrendatario

La norma establece que el arrendatario hará el reconocimiento como un activo y un pasivo por el mismo importe, igual al valor razonable del bien alquilado, o bien al valor presente de los pagos mínimos del arrendamiento y establecerá como política de amortización la misma que para activos similares en propiedad, y en cuanto a los pagos por arrendamiento se constituyen por la parte correspondiente a los intereses y reducción del principal. El arrendamiento financiero da lugar tanto a un cargo por depreciación, como a un gasto financiero para cada período contable. La política de depreciación para activos arrendados debe ser coherente con la seguida para el resto de activos depreciables que se posean y la depreciación cargada debe calcularse sobre las bases sentadas en la NIC 16, Propiedades,

Planta y Equipo y en la NIC 38, Activos Intangibles. La Norma establece que si no existe razonable certeza de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo debe depreciarse totalmente en el período de vida útil o en el plazo del arrendamiento, según cual sea menor.

b) Tratamiento contable del arrendador

La norma establece que debe reconocerse los activos que mantienen en arrendamiento como una partida por cobrar, por un importe igual a la inversión neta del arrendamiento (Párrafo 28), y las cuotas a cobrar representan reembolsos de capital, ingresos financieros a recibir y un rendimiento de su inversión y los servicios prestados. Por otra parte el reconocimiento de los ingresos financieros en el estado de resultados, debe reflejar una tasa de rendimiento constante, sobre la inversión financiera neta realizada en cada uno de los períodos (Párrafo 30). En los casos que el arrendador sea también fabricante o distribuidor, al inicio del arrendamiento reconocerá un ingreso por venta igual al valor razonable del activo o si es menor, el valor presente de los pagos mínimos. El costo de la venta es el costo de la propiedad cedida, o la del valor contable si es diferente (Párrafo 36).

3.1.6.1.2 Arrendamiento Operativo

a) Tratamiento contable del arrendatario

La Norma establece que el arrendatario reconocerá de forma lineal los pagos por arrendamiento como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias a lo largo de la vida del contrato.

b) Tratamiento contable del arrendador

Los arrendamientos operativos aparecerán en el balance del arrendador de acuerdo a la naturaleza del activo que se trate y los ingresos deben reconocerse de acuerdo a un criterio de linealidad a lo largo de la vida del contrato.

3.1.6.2 NORMATIVA FISCAL

3.1.6.2.1 Arrendamiento Financiero

a) Aspectos Fiscales Arrendatario

Según lo establecido en el artículo 14, inciso primero de la Ley de Arrendamiento Financiero es deducible de la renta obtenida, el valor de los cánones, cuotas o rentas causadas a su cargo en virtud de contratos de arrendamiento vigentes sobre bienes destinados directamente a la producción de ingresos gravados con el referido impuesto sobre la renta y si los ingresos que se obtienen con la utilización del bien son gravados y exentos, sólo será deducible la porción que corresponda a los ingresos gravados (Artículo 14, inciso 2o. de

la Ley de Arrendamiento Financiero). Por otra parte, una vez ejercida la opción de compra del bien inmueble, el adquirente tendrá derecho a la deducción establecida en el Artículo 30 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta por la última cuota o canon convenido al ejercer la opción de compra (Artículo 15, inciso 3o. de la Ley de Arrendamiento Financiero).

b) Aspectos Fiscales Arrendador

Según lo establecido en el Artículo 15, inciso 1o. de la Ley de Arrendamiento Financiero es deducible de la renta obtenida la depreciación de los bienes de su propiedad, aprovechados por éstas para la generación de las rentas gravadas.

Por otra parte, en las edificaciones la depreciación deberá efectuarse en el período de duración del contrato, el cual no podrá ser menor a 7 años, ya que para periodos menores se aplicará lo dispuesto en el Artículo 30 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el Artículo 15, inciso 2o. de la Ley de Arrendamiento Financiero. En cuanto a los bienes muebles tendrá derecho el arrendador a la deducción del valor sujeto a depreciación en los términos establecidos en el Artículo 30 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Artículo 15, inciso 4o. de la Ley de Arrendamiento Financiero).

Las cuotas devengadas o cobradas por el arrendador en el ejercicio fiscal, serán declarados como renta gravable según lo establecido en los Artículos 17 y 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y en el Artículo 12, inciso 2o. del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta

3.1.6.3 COMENTARIOS

Después de haber expuesto el tratamiento contable y fiscal aplicables a los arrendamientos financieros, se han identificado diferencias entre ambas normativas en los siguientes aspectos:

3.1.6.3.1 Gasto por depreciación del arrendatario

Las cuotas o cánones devengados o pagados se lleva parte a gastos financieros y la otra para amortizar capital y se deprecia el bien arrendado y se lleva a resultados por la parte técnica y por la parte fiscal las cuotas o cánones devengados o pagados se deducen contra la renta sin embargo no es deducible la depreciación del bien arrendado.

3.1.6.3.2 Cuotas de arrendamiento del arrendador

Las cuotas o cánones devengados o pagados se lleva una parte a ingresos financieros y la otra para deducir la cuenta por cobrar y en caso de que sea fabricante o distribuidor registra como ingreso por venta el valor razonable del bien arrendado o en su

caso el valor actual de los pagos mínimos, en el mismo caso anterior reconoce como gasto de venta el valor del bien cedido o el valor contable si es menor por la parte técnica y por la parte fiscal las cuotas o cánones devengados o pagados en el ejercicio fiscal, se declaran como renta gravable y se reconoce como gasto deducible la depreciación del bien arrendado.

3.1.7 NIC 18 INGRESOS ORDINARIOS

3.1.7.1 NORMATIVA TECNICA

Esta Norma identifica las circunstancias en las cuales se cumplen los criterios para que los ingresos ordinarios sean reconocidos, es decir, cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la empresa y puedan ser medidos con fiabilidad.

La Norma establece, que cuando se intercambien bienes o servicios por otros bienes o servicios de naturaleza similar, no se considerará como una transacción que produce ingresos ordinarios.

En cuanto a la medición de los ingresos ordinarios, debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos.

3.1.7.1.1 Medición de los ingresos ordinarios

▪ Venta de bienes

Para medir los ingresos ordinarios procedentes de la venta de bienes se debe utilizar el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos y adicionalmente cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) La empresa ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
- b) La empresa no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;
- c) El importe de los ingresos ordinarios puede ser medido con fiabilidad;
- d) Es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y
- e) Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

En el caso de las ventas a plazo, donde la contraprestación se recibe fraccionada en varios pagos, los ingresos ordinarios imputables al precio de venta, excluyendo los intereses de la

operación, se reconocen en el momento de la venta. El precio de venta es el valor presente de la contraprestación, determinado por medio del descuento de los plazos a recibir, utilizando una tasa de interés imputada. El componente del interés se reconocerá a medida que se va ganando, tomando como base la proporción de tiempo transcurrido, y teniendo en cuenta la tasa de interés imputada.

▪ **Prestación de servicios**

Las operaciones relacionadas con ingresos por prestación de servicios deben reconocerse considerando el grado de terminación de la prestación a la fecha del balance, es decir, bajo el método del porcentaje de terminación y cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) El importe de los ingresos ordinarios pueda medirse con fiabilidad.
- b) Es probable que la empresa reciba los beneficios económicos derivados de la transacción;
- c) El grado de terminación de la transacción, en la fecha del balance, pueda ser medido con fiabilidad; y
- d) Los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser medidos con fiabilidad.

▪ **Intereses, regalías y dividendos**

Los ingresos ordinarios en concepto de intereses, regalías y dividendos deben reconocerse sobre las siguientes bases, siempre que sea probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la empresa y puedan ser medidos con fiabilidad:

- a) Los intereses deben reconocerse sobre la base de la proporción de tiempo transcurrido, teniendo en cuenta el rendimiento efectivo del activo;
- b) Las regalías deben ser reconocidas utilizando la base de acumulación (o devengo), de acuerdo con la sustancia del acuerdo en que se basan; y
- c) Los dividendos deben reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista

3.1.7.1.2 Cuentas incobrables

Con respecto a la estimación para cuentas incobrables la NIC 18, en los párrafos 18, 22 y 34 regula el tratamiento contable, estableciendo que cuando aparece una incertidumbre relacionada con el cobro de un saldo incluido previamente entre los ingresos ordinarios, la cuenta incobrable, o el importe respecto del cual ha dejado de ser probable la recuperabilidad, se reconocerá como un gasto, en lugar de ajustar los importes originalmente reconocidos como ingresos ordinarios.

3.1.7.2 REGULACION TRIBUTARIA

Para verificar las estipulaciones de la normativa tributaria relacionada con los ingresos, en primer lugar se habla a cerca del hecho generador para efectos de la Ley de Renta y luego para la Ley de IVA, seguidamente se tocaron algunos artículos concernientes a presunciones de hecho generador establecidos en el Código Tributario. Así mismo se abordaron los artículos en los que se establece el momento en que se causa el impuesto; adicionalmente se muestra la base legal de la estimación para cuentas incobrables.

3.1.7.2.1 Hecho generador

Según el Art. 1 de la Ley de Renta el hecho generador lo constituyen las rentas obtenidas por los sujetos pasivos en el ejercicio o periodo de imposición de que se trate, el cual genera la obligación de pago del impuesto establecido; por lo tanto se entiende por renta obtenida, todos los productos o utilidades percibidos o devengados por los sujetos pasivos, ya sea en efectivo o en especie y provenientes de cualquier clase de fuente.

La Ley del IVA distingue dos tipos de hecho generador, como son:

- a) La transferencia, importación, internación, exportación y al consumo de los bienes muebles corporales; y

b) Prestación, importación, internación, exportación y el autoconsumo de servicios.

El Código tributario en el Art. 196 establece presunciones de ingresos gravados por compras no registradas de bienes para la venta cuando se determine que el contribuyente ha omitido registrar compras en la contabilidad o registros que establece este Código y las leyes tributarias o leyes especiales, como resultado de comparar información recibida de terceros, se presumirá que constituyen transferencias de bienes y renta gravada omitidas de registrar para los diferentes hechos generadores. El monto de los ingresos se determinará para los diferentes tributos aplicando los precios promedio de ventas de las unidades de igual naturaleza que forman parte de la compra no registrada y a falta de éstos los precios corrientes de mercado.

En el Art.198 del Código Tributario se regula la presunción de la base imponible en el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, cuando se establezca que de acuerdo a la contabilidad formal o registros que lleve el sujeto pasivo existan operaciones asentadas o registradas como ingresos que no tengan los respectivos justificantes legales o las proporcionadas por el sujeto pasivo no fueron procedentes o acordes a la realidad de las operaciones, y dichos ingresos no

fueron registrados en los libros del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, se presumirá que constituyen ventas o prestaciones de servicios gravados en el período tributario en que se registro contablemente.

3.1.7.2.2 Momento en que se causa el impuesto

Para los efectos del Impuesto sobre Renta, el art.13 dicta que los ingresos obtenidos se computarán por períodos de doce meses, que se denominarán ejercicios de imposición.

Los hechos generadores del IVA causan el impuesto, según lo regulado en los artículos 8, 12 y 18 de la Ley, de la siguiente manera:

a) En las transferencias de dominio como hecho generador se entiende causado el impuesto cuando se emite el documento que da constancia de la operación.

Si se pagare el precio o se entregaren real o simbólicamente los bienes antes de la emisión de los documentos respectivos, o si por la naturaleza del acto o por otra causa, no correspondiere dicha emisión, la transferencia de dominio y el impuesto se causará cuando tales hechos tengan lugar.

b) En las entregas de bienes en consignación el impuesto se causará cuando el consignatario realice alguno de los hechos indicados en el inciso anterior.

- c) El impuesto se causa aún cuando haya omisión o mora en el pago del precio o que éste no haya sido fijado en forma definitiva por las partes.
- d) En el caso de retiro de bienes de la empresa, se entiende causado el impuesto en la fecha del retiro.
- e) Las prestaciones de servicios como hecho generador del impuesto se entienden ocurridas y causado el impuesto, según cuál circunstancia de las señaladas a continuación ocurra primero:
- 1) Cuando se emita alguno de los documentos señalados en los artículos 97 y 100 de esta ley;
 - 2) Cuando se dé término a la prestación;
 - 3) Cuando se entregue el bien objeto del servicio en arrendamiento, subarrendamiento, uso o goce;
 - 4) Cuando se entregue o ponga a disposición el bien o la obra, si la prestación incluye la entrega o transferencia de un bien o ejecución de una obra; y
 - 5) Cuando se pague total o parcialmente la remuneración, se acredite en cuenta o se ponga a disposición del prestador de los servicios, aunque sea con anticipación a la prestación de ellos.

En la prestación de servicios permanentes, regulares, continuos o en los suministros de servicios periódicos, el impuesto se causa al momento de emitirse cualquiera de los

documentos señalados en el Art. 97 de esta ley o al término de cada período establecido para el pago, según cual hecho acontezca primero, independientemente de la fecha de pago del servicio.

f) En los arrendamientos con opción de compra o promesa de venta, el impuesto se causa al momento de ser exigibles los cánones de arrendamiento o al perfeccionarse la venta.

3.1.7.2.3 Utilidades diferidas en ventas a plazo

La Ley de Renta establece que las utilidades percibidas o devengadas por personas naturales o jurídicas que se dediquen a la compraventa, permuta o cualquier otra clase de negociaciones sobre bienes muebles o inmuebles, podrán ser diferidas, si han sido obtenidas en operaciones de crédito cuyos plazos sean mayores a veinticuatro meses, en la parte proporcional que corresponda al valor de las cuotas pendientes de cobro, siempre que medie contrato celebrado en forma legal. (Artículo 12 Reglamento de LISR).

3.1.7.2.4 Cuentas incobrables

La normativa fiscal, establece una serie de requisitos para poder deducir como gasto la cuenta incobrable, según artículo 31 numeral 2) de la Ley ISR, entre los cuales se destaca la presunción de incobrabilidad cuando se compruebe que han

transcurrido más de 12 meses desde la fecha de su vencimiento, sin que el deudor haya verificado abono alguno.

3.1.7.3 COMENTARIOS

Después de haber expuesto ambas normativas relacionadas con los Ingresos, se han identificado las siguientes discrepancias:

- Presunciones de ingresos

Las Normas fiscales consideran como ingresos para la empresa aquellas compras de bienes no registradas en los libros obligatorios que establecen las Leyes Tributarias o leyes especiales, así como la falta del respaldo adecuado para los asientos de ingresos, lo cual no es contemplado por la NIC 18.

- Ingresos diferidos

Cuando la entrada de efectivo o equivalente de efectivo se difiere en el tiempo, el valor justo de la prestación, es decir, el ingreso, se reconoce en el momento de la venta, sin embargo, la normativa fiscal permite diferir las utilidades en operaciones de crédito cuyos plazos sean mayores a veinticuatro meses.

- Reconocimiento de ingresos por venta de bienes

Aunque es necesario que las condiciones aplicables bajo NIC se cumplan antes de proceder a documentar los ingresos, para efectos fiscales la sola emisión de facturas o los documentos

similares constituyen la base primaria para el reconocimiento del ingreso, incluyendo el importe de dicho ingreso.

- Reconocimiento de ingresos por prestación de servicios

En los servicios el ingreso se reconoce considerando el grado de terminación a la fecha del balance, si pueden ser fiables, sin embargo, fiscalmente está determinado por el momento de facturación de los mismos. No obstante, los costos y gastos directamente asociados a dichos ingresos serán considerados deducibles en el momento en que el ingreso sea reconocido.

3.1.8 NIC 19 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

3.1.8.1 TRATAMIENTO CONTABLE

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable y la revelación de información financiera respecto de los beneficios de los empleados. Esta norma establece que las empresas deben reconocer un pasivo cuando el empleado ha prestado los servicios a cambio de los cuales se le crea el derecho de recibir pagos en el futuro y un gasto cuando la empresa ha consumido el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios en cuestión.

La norma establece como beneficios a los empleados a corto plazo los sueldos, salarios, y cotizaciones a la Seguridad Social,

ausencias remuneradas por enfermedad y por otros motivos, participación en ganancias e incentivos y beneficios no monetarios tales como asistencia médica, disfrute de casas, coches y la disposición de bienes o servicios subvencionados o gratuitos, y en cuanto a los beneficios post-empleo, las pensiones, otros beneficios por retiro, seguros de vida post-empleo y atención médica post-empleo, incluye también otros beneficios a largo plazo para los empleados, beneficios por terminación del contrato y beneficios de compensación en instrumentos financieros de capital.

En cuanto al reconocimiento y medición de los beneficios a corto plazo la norma establece que cuando un empleado ha prestado sus servicios a la empresa durante el período contable, ésta debe reconocer el importe como un pasivo (gasto acumulado o devengado), después de deducir cualquier importe ya satisfecho y como un gasto del período a menos que otra Norma Internacional de Contabilidad exija o permita la inclusión de los mencionados beneficios en el coste de un activo.

La norma establece que la empresa debe medir el costo esperado de las ausencias remuneradas con derechos de carácter acumulativo, en la fecha del balance, en función de los importes adicionales que espera satisfacer a los empleados como consecuencia de los derechos que han acumulado en dicha fecha.

3.1.8.1.1 Código de Comercio

Según el Art. 447 del Código de Comercio establece que debe constituirse una provisión o reserva para proveer al cumplimiento de las obligaciones que respecto a su personal tenga el comerciante en virtud de la ley o de los contratos de trabajo.

3.1.8.2 NORMATIVA FISCAL

Según lo establecido en el Artículo 29, literal b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta será deducible de la renta obtenida para las empresas las cantidades pagadas a título de salarios, sueldos, sobresueldos, indemnizaciones laborales, dietas honorarios, comisiones, primas, aguinaldos, gratificaciones, participación en las utilidades y otras remuneraciones o compensaciones por los servicios prestados directamente en la producción de la renta obtenida.

Es necesario tener presente que, de acuerdo con sentencia emitida por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, con fecha 21 de septiembre de 1998, las indemnizaciones eran no deducibles, pero que a partir del D.L.# 712 del 16 de septiembre de 1999, la deducibilidad por dicho concepto se está reconociendo, no obstante para quien lo recibe

constituirá renta no gravable sólo hasta el monto máximo que resulte del cálculo conforme al decreto mencionado, lo que se reciba en exceso deberá gravarse con la tasa del impuesto en la liquidación anual que se presente. La DGII verificará que aquellas indemnizaciones provisionadas se paguen en el siguiente ejercicio por el pasivo laboral.

3.1.8.2.1 Rentas no gravables

Según el Art. 4 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta son rentas no gravables por este impuesto, y en consecuencia quedan excluidas del cómputo de la renta obtenida las siguientes:

Las indemnizaciones que en forma de capital o renta se perciban por causa de muerte, incapacidad, accidente o enfermedad, y que sean otorgadas por vía judicial o por convenio privado.

Las indemnizaciones por despido y bonificaciones por retiro voluntario, siempre que no excedan de un salario básico de treinta días por cada año de servicio. Para estos efectos, ningún salario podrá ser superior al salario promedio de lo devengado en los últimos doce meses, siempre y cuando estos salarios hayan sido sujetos de retención.

Las jubilaciones, pensiones o montepíos, tanto las civiles como las que correspondan a miembros de la Fuerza Armada.

Son rentas gravables las remuneraciones ordinarias que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad.

De acuerdo con el #3 inciso 2o. del Art. 4, tales remuneraciones serán no gravables siempre que no excedan de un salario básico de 30 días por año y ningún salario básico puede ser superior al salario promedio devengado en los últimos 12 meses, siempre y cuando estos salarios hayan sido sujetos de retención.

El Art. 119 del Código de Trabajo, define que tales conceptos comprenden: Sobresueldos y bonificaciones habituales, trabajo extraordinario, remuneración del trabajo en días de descanso semanal o asueto, participación en utilidades y vacaciones.

3.1.8.3 COMENTARIOS

Después de establecer los tratamientos contables y fiscal en cuanto a los beneficios a los empleados, se ha identificado una discrepancia entre ambas normativas, en cuanto al reconocimiento que una empresa deberá hacer del costo esperado de beneficios a corto plazo para empleados en la forma de ausencias compensadas, en el caso de ausencias compensadas acumulables (por ejemplo: licencias por enfermedad) cuando los empleados prestan servicios que aumentan su derecho a futuras ausencias compensadas, las cuales para efectos fiscales dichos gastos por ausencias

compensadas(licencias) se reconocen cuando dichas ausencias se dan efectivamente y no en la medida en se acumulan.

Por otra parte se reconoce el pasivo relacionado con beneficios post-empleo bajo ciertas circunstancias y que para efectos fiscales los beneficios post-empleo contenidos en artículo 29 numeral 2) de la ley del Impuesto sobre la renta son los únicos validos en las leyes tributarias.

Ahora bien bajo ciertos criterios se admite la acumulación de beneficios por retiro, tales como indemnizaciones y prima de antigüedad los cuales para efectos fiscales dicha acumulación de estos beneficios deber estar totalmente pagada.

3.1.9 NIC 22 COMBINACION DE NEGOCIOS

3.1.9.1 TRATAMIENTO CONTABLE

Según esta norma tiene como objetivo prescribir el tratamiento contable de las combinaciones de negocios, es decir la norma se ocupa tanto del caso de adquisición de una empresa por otra, como del infrecuente caso de unificación de intereses entre dos empresas, cuando no puede identificarse a ninguna de ellas como adquirente.

La contabilización de una adquisición implica determinar el costo de adquisición, distribuir el mismo entre los activos y pasivos identificables de la empresa adquirida, y contabilizar

la plusvalía comprada positiva o negativa (minusvalía) que resulte, ya sea en el momento de la adquisición o en otros momentos posteriores. Otras cuestiones relevantes en la contabilidad de las adquisiciones de negocios son la determinación del importe de los intereses minoritarios, la contabilización de las adquisiciones que tienen lugar a lo largo de un intervalo largo de tiempo, el registro de los cambios posteriores en el costo de adquisición o en la identificación de los activos y pasivos, así como la información a revelar sobre esta transacción.

Una combinación de negocios puede dar lugar a una fusión, de las contempladas por la ley, aunque los requisitos para una fusión legal difieren según cada país, por lo general una fusión legal es una fusión entre dos sociedades en la cual:

- a) Los activos y pasivos de una sociedad se transfieren a la otra, disolviéndose la primera; o bien.
- b) Los activos y pasivos de ambas sociedades se transfieren a una nueva sociedad y se disuelven las compañías fusionadas.

3.1.9.1.1 Contabilidad de las adquisiciones

La norma establece que toda combinación de negocios que sea una adquisición, debe ser contabilizada utilizando el método de compra; es decir que a partir del momento de la adquisición, el

adquiriente debe incorporar los resultados de las operaciones de la adquirida al estado de resultados y reconocer, en el balance, los activos y pasivos identificables de la adquirida, así como cualquier plusvalía o minusvalía comprada, resultante de la adquisición.

3.1.9.2 NORMATIVA FISCAL

3.1.9.2.1 Carácter intransferible del Crédito Fiscal.

Según lo establecido en el Artículo 69, inciso primero de la ley del IVA, el derecho a deducir el crédito fiscal del débito fiscal es propio de cada contribuyente, y no podrá ser transferido a terceros, excepto cuando un contribuyente sea el continuador de otro por mandato legal o cuando se trate de la fusión o absorción de sociedades y en que la sociedad nueva o la subsistente continúa el giro o actividad de las primitivas, en cuyo caso la nueva sociedad gozará del remanente del crédito fiscal que les correspondía a las sociedades fusionadas o absorbidas. En el caso de liquidación de sociedades, no procede la devolución o reintegro del remanente del crédito fiscal.

El aporte de todo el activo y pasivo de una sociedad a otra, no le da derecho a la sociedad receptora para usar el crédito fiscal de la aportante.

No procede traspasar el remanente del crédito fiscal entre contribuyentes vinculados económicamente, tampoco tienen derecho los herederos a utilizar el remanente del crédito fiscal resultante del término de actividades de un contribuyente fallecido.

3.1.9.3 COMENTARIOS

Después de establecer el tratamiento contable y fiscal aplicable a la combinación de negocios se han identificado discrepancias entre ambas normativas la cual consiste en el siguiente aspecto:

a) Transferencia de activos y pasivos en una fusión de sociedades

Significa que una sociedad podrá hacer uso del remanente del crédito fiscal en una fusión de sociedades, siempre y cuando la sociedad resultante continúe la actividad de la sociedad que posea el remanente al momento de realizarse la fusión de lo contrario dicho remanente se perderá en dicho acto, sin embargo la norma técnica establece que al momento de la adquisición de una sociedad, la empresa adquiriente debe incorporar los resultados y reconocer en el balance los activos y pasivos identificables de la sociedad adquirida.

3.1.10 NIC 23 COSTOS POR INTERESES

3.1.10.1 TRATAMIENTO CONTABLE

Según lo establece esta norma el objetivo que persigue es prescribir el tratamiento contable de los costos por intereses, estableciendo como regla general, el reconocimiento inmediato de los costos por intereses como gastos. No obstante, el tratamiento alternativo permitido en esta norma es, la capitalización de los costos por intereses que sean directamente imputables a la adquisición, construcción o producción de algunos activos que cumplan determinadas condiciones.

La norma establece que se entenderá por costos por intereses todos aquellos gastos incurridos por la empresa que estén relacionados con los fondos que ha tomado prestados, entre ellos se mencionan los siguientes:

- a) Los intereses de los préstamos a corto y largo plazo, así como los que proceden de sobregiros en cuentas corrientes.
- b) La amortización de primas de emisión o descuento correspondientes a los fondos que se ha tomado a préstamo.
- c) La amortización de los gastos de formalización de contratos de préstamos.
- d) Las cargas por intereses relativas a los arrendamientos financieros contabilizados de acuerdo con la NIC 17, Arrendamientos, y

e) Las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera, en la medida en que sean consideradas como ajustes a costos por intereses de la operación.

3.1.10.1.1 Reconocimiento

La norma establece como tratamiento por punto de referencia que los costos por intereses deben ser reconocidos como gastos del periodo en que se incurre en ellos, y como tratamiento alternativo reconoce los costos por intereses como gastos del periodo en que se incurren en ellos, salvo si fueran capitalizados de acuerdo a la incidencia directa atribuible a la adquisición, construcción o producción de activos que cumplan las condiciones para su cualificación, debiendo capitalizarse, hasta formar parte del costo de dichos activos.

3.1.10.2 REGULACION TRIBUTARIA

De acuerdo a lo dispuesto en el Art. 30 de la Ley ISR, únicamente se deducirán de las rentas gravadas todos los costos de aquellos bienes adquiridos por las empresas para la generación de rentas computables.

3.1.10.3 COMENTARIOS

De acuerdo a lo expuesto en ambas normativas se han identificado diferencias en cuanto a los siguientes aspectos:

3.1.10.3.1 Gastos Deducibles de la Renta Obtenida

La diferencia se ve reflejada en el gasto generado por los intereses pagados por la empresa, cuando realice préstamos para la adquisición de activos que para efectos tributarios tendrán que ser necesarios para mantener la fuente generadora de ingresos gravados, sin embargo si una empresa hace inversiones en bienes que no contribuyan a mantener dicha fuente serán no deducibles para efectos de renta.

3.1.11 NIC 31 INFORMACION FINANCIERA SOBRE LOS INTERESES EN NEGOCIOS CONJUNTOS

3.1.11.1 TRATAMIENTO CONTABLE

La norma establece como objetivo regular el tratamiento contable de las inversiones en negocios conjuntos, con independencia de la estructura o forma bajo la cual tienen lugar las actividades de la entidad.

La norma establece que los negocios adoptan diferentes formas y estructuras de las cuales identifica tres grandes tipos:

- a) Operaciones controladas conjuntamente
- b) Activos controlados conjuntamente, y
- c) Entidades controladas conjuntamente

3.1.11.1.1 Operaciones controladas conjuntamente

En las operaciones controladas conjuntamente el participante reconoce los activos que están bajo su control, los gastos y pasivos en que incurre, así como su parte en los ingresos obtenidos, tanto en sus estados financieros individuales como consolidados.

3.1.11.1.2 Activos controlados conjuntamente

En los activos controlados conjuntamente el participante reconoce su parte de los activos controlados conjuntamente, cualquier pasivo que haya incurrido directamente, su parte de los pasivos que haya incurrido conjuntamente, cualquier ingreso.

3.1.11.1.3 Entidades controladas conjuntamente

Una entidad controlada conjuntamente es un negocio conjunto que implica la creación de una sociedad por acciones, una asociación entre empresas u otra entidad similar, en cuya propiedad cada participante toma una porción.

Según la norma en las entidades controladas conjuntamente se aplica el método de consolidación proporcional como tratamiento de referencia. No obstante, como tratamiento alternativo se permite el método de puesta en equivalencia.

3.1.11.2 REGULACION TRIBUTARIA

3.1.11.2.1 Renta Obtenida

Con base al Art. 2 de la ley del impuesto sobre la renta, se entiende por renta obtenida, todos los productos o utilidades percibidos o devengados por los sujetos pasivos, ya sea en efectivo o en especie y provenientes de cualquier clase de fuente, tales como:

- a) Del trabajo, ya sean salarios, sueldos, honorarios, comisiones y toda clase de remuneraciones o compensaciones por servicios personales.
- b) De la actividad empresarial, ya sea comercial, agrícola, industrial, de servicio, y de cualquier otra naturaleza.
- c) Del capital tales como, alquileres, intereses, dividendos o participaciones; y
- d) Toda clase de productos, ganancias, beneficios o utilidades, cualquiera que sea su origen.

3.1.11.2.2 Deducciones Generales

Con base a lo establecido en el Art. 29, numeral 13) son deducibles de la renta obtenida en general, cualquier otro gasto o costo en que incurran las personas naturales o jurídicas, no especificado en este artículo, que sea indispensable para la producción del ingreso gravable y conservación de su fuente.

3.1.11.2.3 Rentas no gravadas

Según lo establece el Art. 4, numeral 13), establece como rentas no gravables las utilidades o dividendos para el socio o accionista que las recibe, ya sea persona natural o jurídica, siempre y cuando la sociedad que las distribuye las haya declarado y pagado el Impuesto Sobre la Renta correspondiente, aún cuando provengan de capitalización

3.1.11.2 COMENTARIOS

Después de haber expuestos ambas normativas en cuanto a los negocios conjuntos, se han identificado diferencias en los siguientes aspectos:

a) Reconocimiento de Gastos

La legislación tributaria no cuenta con normas específicas que rijan a los negocios conjuntos. No obstante, son aplicables las normas generales del impuesto sobre la renta, en cuanto a la participación en utilidades del negocio conjunto.

En estos casos, la entidad controlada conjuntamente deberá presentar una declaración de rentas en donde incluya sus ingresos y gastos. La participación a los inversionistas conjuntos se reconocerá como ingresos por dividendos por éstos, sujeto a las retenciones correspondientes. La participación de

los inversionistas conjuntos se reconocerá como una inversión en la entidad controlada conjuntamente, por lo que no reconocerán gastos deducibles a nivel del inversionista conjunto.

3.1.12 NIC 36 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

3.1.12.1 NORMATIVA TECNICA

Esta norma establece los procedimientos que una empresa debe aplicar para asegurar que el valor de sus activos no supera el importe que puede recuperar de los mismos, especificándose también cuándo la empresa debe proceder a revertir la pérdida de valor por deterioro, y se exige que suministre determinada información referente a los activos que hayan sufrido este tipo de deterioro de valor.

3.1.12.1.1 Identificación de los activos que pueden haber deteriorado su valor

En el párrafo 7 de la norma en mención, se determina cuándo un activo se deteriora y esto ocurre cuando el importe en libros de un activo excede a su importe recuperable, en tal caso la norma establece, que la empresa estará obligada a realizar una estimación del importe recuperable, y en caso de no presentarse indicio alguno de una pérdida de deterioro potencial, esta norma no obliga a la empresa a que realice una estimación formal del importe recuperable que podría corresponder a los activos.

El párrafo 8 de la norma hace énfasis en que, en cada fecha de cierre del balance, la empresa debe evaluar, si existe algún indicio de deterioro del valor de sus activos, y por tanto el párrafo 9, establece que de existir dicho indicio, la empresa debe considerar algunas circunstancias importantes como son las fuentes internas y externas de información.

Respecto al valor en uso de los activos, el párrafo 26 de la norma estipula los pasos a que conlleva una estimación por dicho concepto, en el cual se debe estimar las entradas y salidas futuras de efectivo, derivadas tanto del funcionamiento continuado del activo como de su desapropiación final y aplicar la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuro.

3.1.12.1.2 Bases para la estimación de los flujos de efectivo futuros

En el párrafo 27 de la norma se identifican tres bases para medir el valor en uso, dentro de las cuales se mencionan, las proyecciones de los flujos de efectivo deben estar basados en hipótesis razonables y fundamentales, las proyecciones de flujos de efectivo deben estar basados en los presupuestos o pronósticos de tipo financiero más recientes, y por último menciona que las proyecciones de flujo de efectivo posteriores,

al del periodo cubierto por los presupuestos o pronósticos de tipo financiero más reciente.

3.1.12.1.3 Composición de las estimaciones de los flujos de efectivo futuros.

Al respecto, el párrafo 32 de la norma estipula que, las estimaciones de los flujos de efectivo futuros deben incluir aspectos importantes como: proyecciones de cobros procedentes del funcionamiento continuado del activo, proyecciones de los pagos en los que sea necesario incurrir para generar los cobros anteriores por el funcionamiento continuado del activo y los flujos netos de efectivo que, en su caso, se recibirían o pagarían por la desapropiación del activo al final de su vida útil.

El párrafo 37, también hace referencia de los flujos de efectivo futuros los cuales deben ser estimados para el activo en cuestión, teniendo en cuenta su estado actual, y dichas estimaciones no deberán incluir pagos o cobros futuros que puedan tener su origen en una reestructuración futura en la que la empresa no se ha comprometido todavía y desembolsos futuros que pueden mejorar o desarrollar el activo por encima del nivel de rendimiento originalmente previsto.

Al respecto el párrafo 43 de la norma estipula que las estimaciones de los flujos de efectivo futuro no deben incluir, las entradas o salidas de efectivo por actividades de financiación ni los pagos o cobros por el impuesto a las ganancias.

3.1.12.1.4 Reconocimiento de la pérdida por deterioro

En el párrafo 58 de la norma se establece que el importe en libros de un activo deber ser reducido hasta que alcance su importe recuperable si, y sólo si, este importe recuperable es menor que el importe en libros, tal reducción se designa como pérdida por deterioro, y según el párrafo 59, se reconoce como gasto en el estado de resultados, a menos que el activo en cuestión se contabilice por su valor revaluado, también se establece que las pérdidas por deterioro, en los activos revaluados, deben tratarse como una disminución de la revaluación practicada.

En el párrafo 60 de la norma establece que la pérdida por deterioro correspondiente a un activo revaluado se reconocerá directamente como un cargo contra el superávit de revaluación, en la medida que no exceda del importe de la misma que ha sido generado por el activo en cuestión y la parte que exceda del

importe previamente revaluado, será reconocida como un cargo en el estado de resultados del periodo.

En el párrafo 61 y 62 estipulan que el caso que el importe de una pérdida por deterioro sea mayor que el importe en libros del activo con el que se relaciona, la empresa deber proceder a reconocer un pasivo si, y sólo sí, es obligada a ello por otra Norma Internacional de Contabilidad, y tras el reconocimiento de dicha pérdida, los cargos por depreciación (amortización) del activo deben ser objeto del ajuste correspondiente, con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo del periodo que constituya su vida útil restante.

3.1.12.1.5 Reversión de las pérdidas de valor por deterioro

Se establece en el párrafo 95 que, la empresa debe evaluar, en cada fecha del balance, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro, reconocida para los activos en años anteriores ya no existe o ha disminuido y si encontrara tal indicio, la empresa debería volver a estimar el importe recuperable del activo en cuestión.

La norma estipula en su párrafo 99 que debe procederse a la reversión de la pérdida por deterioro reconocida para el activo en periodos anteriores si, y sólo sí, se ha producido un cambio

en las estimaciones utilizadas, para determinar el importe recuperable del mismo, desde que se reconoció por última vez la susodicha pérdida, y si éste fuera el caso, el importe en libros del activo deber ser aumentado hasta que alcance su importe recuperable, resultando que tal incremento se designa como reversión de la pérdida por deterioro.

3.1.12.2 REGULACION TRIBUTARIA

El artículo 30 Numeral 4 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, está vinculado con la Norma Internacional de Contabilidad 36, ya que éste artículo proporciona los lineamientos bajo las cuales se acepta como deducible la cuota anual en concepto de depreciación y para tal efecto el Numeral 4 del artículo en mención establece que "no es deducible la valuación o revaluación de los bienes en uso de la empresa".

Así mismo, se vincula, el Artículo 29-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que en el numeral 10 estipula que "no se admite como erogación deducible de la renta obtenida las pérdidas de capital".

3.1.12.3 COMENTARIOS

Luego de haber expuesto el tratamiento técnico y tributario en relación con el "Deterioro del valor de los Activos", se

determinan diferencias en aspectos importantes como a continuación se mencionan:

3.1.12.3.1 Gastos no deducibles por revaluación de activos

De acuerdo al párrafo 60 de la norma, establece que la pérdida por deterioro que corresponde a un activo revaluado se reconocerá directamente como un cargo contra el superávit por revaluación y la parte que exceda del importe previamente revaluado, será reconocida como un cargo en el estado de resultados del periodo, es decir, la norma admite como deducible la parte del gasto por revaluación, mientras que la regulación tributaria en el Artículo 30 Numeral 4 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que no se admiten la revaluación de activos.

3.1.12.3.2 Pérdida por deterioro de Activos

En el párrafo 59 de la norma en mención se establece, que la pérdida por deterioro debe ser reconocida inmediatamente como un gasto en el estado de resultados, mientras que según la regulación tributaria de acuerdo a lo estipulado en el artículo 29-A numeral 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta menciona expresamente que no se admite como erogación deducible de la renta obtenida, las pérdidas de capital.

3.1.13 NIC 37 PROVISIONES, ACTIVOS CONTINGENTES Y PASIVOS CONTINGENTES

3.1.13.1 TRATAMIENTO CONTABLE

Con base a lo establecido en esta norma el objetivo es asegurar que se utilicen las bases apropiadas para el reconocimiento y la medición de las provisiones, activos y pasivos de carácter contingente, así como que se revele la información complementaria suficiente, por medio de las notas a los estados financieros, como para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, calendario de vencimiento e importes de este tipo de partidas.

3.1.13.1.1 Reconocimiento de Provisiones

Según lo establece esta norma debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes condiciones:

- a) La empresa tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado.
- b) Es probable que la empresa tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación y,
- c) Puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

De no cumplirse las tres condiciones, la empresa no debe reconocer la provisión.

El importe registrado como provisión constituye la mejor estimación del desembolso a realizar a la fecha de balance, la cual debe revisarse en cada cierre contable con el objeto de ajustarlas por cambios en las estimaciones, por otra parte la utilización de provisiones debe estar limitada a los propósitos para los que fueron originalmente constituidas, Ejemplos de provisiones podrían ser: los contratos de carácter oneroso, reestructuraciones, garantías, políticas de reembolso y costes de desmantelamiento, requiriendo los desgloses detallados para las provisiones.

3.1.13.1.2 Reconocimiento de Pasivos Contingentes

Según lo establecido en la norma los pasivos contingentes surgen cuando hay una posible obligación, pero aun no esta confirmado que la empresa tenga un pasivo actual susceptible de generar una salida de recursos, una obligación presente que podría pero que probablemente no dará lugar a una salida de recursos y no se puede realizar una estimación lo suficientemente confiable sobre una obligación presente.

Los pasivos contingentes sólo requieren desglose, no registro. Si la posibilidad de una salida de recursos es remota, entonces no es necesario el desglose.

3.1.13.1.3 Reconocimiento de Activos Contingentes

Según lo establece la esta norma los activos contingentes se generan cuando la entrada de recursos o beneficios es probable, pero todavía no es cierta, por otra parte los activos contingentes sólo requieren desglose, no obstante, cuando la realización del ingreso resulte cierta, entonces el activo correspondiente no resultará contingente y ha de ser registrado

3.1.13.2 REGULACION TRIBUTARIA

De acuerdo a la regulación tributaria relacionada con las provisiones, activos y pasivos contingentes el artículo 29-A, literal 11) de la ley de impuesto sobre la renta establece que no se admitirá como gasto deducible cualquier otro gasto o erogación no especificado en este artículo, que no sea indispensable para la producción de la renta computable o la conservación de su fuente.

Por otra parte según el artículo 13, literal d) de la ley de impuesto sobre la renta establece que cada ejercicio o período de imposición se liquidará de manera independiente del que le precede y del que le siga, a fin de que los resultados de ganancias o de pérdidas no puedan afectarse por eventos anteriores o posteriores en los negocios o actividades del contribuyente, salvo las excepciones legales.

3.1.13.3 COMENTARIOS

Después de haber expuesto ambas normativas en cuanto a las provisiones, activos y pasivos contingentes, se han identificado diferencias en el siguiente aspecto:

3.1.13.3.1 Deducciones Generales

La diferencia se ve reflejada en cuanto a las provisiones que establece la normativa técnica, las cual para efectos tributarios no pueden ser consideradas como deducibles del cálculo del impuesto sobre la renta, si estas no ha sido reconocidas realmente como gasto del período tributario correspondiente, es decir que hayan sido realmente pagadas por el contribuyente.

3.1.14 NIC 38 ACTIVOS INTANGIBLES

3.1.14.1 NORMATIVA TECNICA

Esta norma prescribe los criterios de clasificación y la información financiera a suministrar en el caso de los activos intangibles, siempre que no estén tratados específicamente por otra Norma Internacional de Contabilidad.

La normativa define como Activo Intangible aquél identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que se tiene

para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad.

La NIC 38 especifica que, cuando se han generado internamente, las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares en esencia, no deben ser reconocidas en ningún caso como activos.

3.1.14.1.1 Reconocimiento y medición iniciales de un activo intangible

La medición inicial de un activo intangible debe hacerse por su costo histórico de adquisición o producción.

Los intangibles se adquieren y se miden de las siguientes formas:

a) Adquisición independiente

La medición inicial debe hacerse por su costo histórico de adquisición o producción

b) Adquisición como parte de una combinación de negocios

Según lo establecido en la NIC 22 Combinaciones de Negocios, si se adquiere un activo intangible en una combinación que se trata contablemente como adquisición, el costo del mismo se

determinará a partir de su valor razonable en la fecha en que tenga lugar la adquisición.

c) Adquisición mediante una subvención del gobierno

Según lo establecido en la NIC 20 Contabilidad de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales, la empresa puede elegir reconocer, inicialmente, tanto el activo intangible como la subvención por su valor razonable. Si la empresa no escoge el tratamiento contable descrito, procederá a reconocer el activo, inicialmente, por un valor simbólico, más cualquier eventual gasto que sea directamente atribuible a las operaciones de preparación, del activo en cuestión, para el uso al que va destinado.

d) Intercambio de activos

El costo será medido según el valor razonable del activo recibido, que será equivalente al valor razonable del activo entregado a cambio, ajustado en su caso por los importes de efectivo o equivalentes líquidos transferidos en la operación.

e) Plusvalía generada internamente

La plusvalía generada internamente no debe ser reconocida como activo.

En algunos casos, se incurre en desembolsos para generar beneficios económicos futuros, pero ello no produce la

generación de un activo intangible, que cumpla con los criterios de reconocimiento establecidos en la Norma. A menudo tales importes se describen como contribuciones a la plusvalía generada internamente. Esta plusvalía, no constituye un recurso identificable, controlado por la entidad, que pueda ser medido de forma fiable a su costo de adquisición o producción.

f) Otros activos intangibles generados internamente

Para evaluar si un determinado activo intangible generado internamente cumple con los criterios para su reconocimiento, la empresa considerará dos fases en la generación del posible activo, a saber:

- Fase de investigación; y
- Fase de desarrollo

Dentro de la fase de investigación no se procede a reconocer activos intangibles surgidos de la investigación (o de la fase de investigación en proyectos internos). Los desembolsos por investigación (o de la fase de investigación, en el caso de proyectos internos), deben reconocerse como gastos del período en el que se incurran.

El reconocimiento de un activo intangible, surgido del desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto

interno), debe ser reconocido como tal si, y sólo si, la empresa puede demostrar todos y cada uno de los extremos siguientes:

- Técnicamente, es posible completar la producción del activo intangible, de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta;
- Su intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo;
- Su capacidad de utilizar o vender el activo intangible;
- La forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la empresa deberá demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible, o para el activo en sí, o, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad;
- La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para usar o vender el activo intangible; y
- Su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.

El costo de un activo intangible generado internamente comprenderá todos los desembolsos de las actividades de crear, producir y preparar el activo para el uso al que va destinado,

siempre que puedan serle atribuidos directamente, así como los que puedan distribuirse al mismo con criterios razonables y uniformes.

3.1.14.1.2 Medición con posterioridad al reconocimiento inicial

La normativa plantea dos métodos para la contabilización de los activos intangibles, como sigue:

a) Tratamiento por punto de referencia

Tras el reconocimiento inicial, los elementos del activo intangible deben ser contabilizados por su costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, que les hayan podido afectar.

b) Tratamiento alternativo permitido

Tras el reconocimiento inicial, los elementos de los activos intangibles deben ser contabilizados por sus valores revaluados, esto es, deben ser llevados contablemente por su valor razonable en la fecha de la revaluación, menos la amortización acumulada, practicada con posterioridad, y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor del activo con posterioridad a la revaluación. Para fijar el importe de las revaluaciones, según esta Norma, el valor razonable debe determinarse a un mercado

activo. Por otra parte, las revaluaciones deben tener lugar con la suficiente regularidad como para que el importe en libros del elemento no difiera, de forma significativa, del que se habría calculado utilizando el valor razonable en la fecha de cierre del balance.

Si un activo intangible es sujeto de revaluación, este método (tratamiento alternativo) establece que todos los demás activos de su misma clase deben también ser revaluados, a menos que no exista un mercado activo para esos elementos.

3.1.14.2 REGULACION TRIBUTARIA

Con respecto a los Activos Intangibles las Leyes Tributarias no contemplan el tema en forma expresa, pero si le son aplicables los artículos referentes al activo fijo, como sigue:

3.1.14.2.1 Costos de Activos Intangibles:

Según el artículo 30 de la Ley de Renta, es deducible de la renta obtenida, el costo de adquisición o de fabricación, de los bienes aprovechados por el contribuyente, para la generación de la renta computable.

3.1.14.2.2 Amortización

El artículo citado en el párrafo anterior, también menciona que para los bienes cuyo uso o empleo en la producción de la renta,

se extienda por un período mayor de doce meses, se determinará una cuota anual deducible de la renta obtenida.

3.1.14.2.3 Revaluaciones

Para los efectos de la deducción de la depreciación o en este caso, la amortización, no es aplicable la valuación o revaluación de los bienes en uso.

3.1.14.2.4 Ganancia de Capital

Con respecto a la ganancia de capital la Ley de Renta establece en el art.29-A que no es deducible para efectos fiscales.

3.1.14.3 COMENTARIOS

a) Diferencia relacionada con disminución en el valor de un activo intangible como consecuencia de una revaluación:

Si el valor de un bien intangible es disminuido a consecuencia de una revaluación y dicha cantidad excede del saldo de la cuenta de superávit por revaluación dicha cantidad en exceso será registrada como gasto, fiscalmente dicho gasto se considerará como no deducible para efectos de la Ley de Impuesto sobre la Renta por considerarse no indispensable para la generación de ingresos gravados.

b) Diferencia resultante por la venta de activos intangibles:

Al respecto de la ganancia por desapropiación de activos, el art.14 establece que la ganancia obtenida por una persona natural o jurídica que no se dedique habitualmente a la compraventa, permuta u otra forma de negociaciones sobre bienes muebles o inmuebles, constituye ganancia de capital y se gravará.

Sin embargo cuando resulte una pérdida en la venta o retiro no se admitirá como erogación deducible de la renta obtenida.

c) Diferencia resultante de las amortizaciones a las revaluaciones:

Al respecto de la amortización a las revaluaciones a los activos intangibles permitidas en el tratamiento alternativo de la NIC, la Ley establece que para los efectos de la deducción de la cuota anual de los bienes en uso (mayor a doce meses) no es aplicable la valuación o revaluación de los mismos, es decir que dichas amortizaciones no son deducibles de la renta.

3.1.15 NIC 39 INSTRUMENTOS FINANCIEROS: RECONOCIMIENTO Y MEDICION

3.1.15.1 NORMATIVA TECNICA

Esta norma tiene como objetivo establecer los criterios para el reconocimiento, valoración y revelación de información sobre

activos y pasivos financieros y sustituye la NIC 25, Contabilización de las Inversiones en lo relativo al reconocimiento y valoración de inversiones en renta fija y renta variable, adicionalmente complementa los requerimientos de revelación de información de la NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación e información a revelar.

3.1.15.1.1 Medición inicial

La Norma plantea que todos los activos y pasivos financieros, incluyendo los derivados financieros y ciertos instrumentos financieros híbridos, deben ser reconocidos en el balance de situación, así mismo deberán valorarse inicialmente al costo de adquisición, que ha ser igual al valor razonable de la contrapartida entregada o recibida en el momento de la adquisición del activo o pasivo financiero.

Como parte del costo se incluirán los costes de la transacción tales como comisiones, honorarios, tasas establecidas por organismos reguladores y mercados de valores, así como impuestos y otros gastos relacionados con la transferencia. Los costos de la transacción no incluirán primas o descuentos, costes financieros ni asignaciones de costes internos de administración o gestión.

3.1.15.1.2 Fecha de registro

Según la NIC en cuestión, una entidad tiene la opción de reconocer la compra o venta ordinaria de activos financieros en mercado con base a la fecha de negociación o fecha de liquidación. Si se utiliza a efectos contables la fecha de liquidación, la NIC 39 requiere el reconocimiento de los cambios de valor producidos entre la fecha de negociación y la de liquidación.

3.1.15.1.3 Medición posterior de activos financieros

Con el objeto de valorar los activos financieros en fechas posteriores a su adquisición inicial, la Norma clasifica los mismos en cuatro categorías:

- a) Préstamos y cuentas a cobrar originados por la empresa y no disponibles para su negociación.
- b) Inversiones a ser mantenidas hasta el vencimiento, tales como títulos de renta fija y obligaciones preferentes convertibles, sobre las que la empresa tiene la intención y recursos financieros para mantener a vencimiento. La Norma impone penalizaciones en determinadas circunstancias de venta anticipada de una inversión a vencimiento que obligarían a reclasificar el resto de inversiones incluidas en esta categoría a la de disponible para la venta (ver

categoría c, más abajo) tanto para el ejercicio corriente como para los dos siguientes.

- c) Activos financieros negociables, es decir, aquellos adquiridos con el propósito de obtener un beneficio basándose en las fluctuaciones a corto plazo del precio.

Los derivados financieros activos se consideran siempre instrumentos negociables excepto si han sido designados como instrumentos de cobertura.

- d) Activos financieros disponibles para la venta - se incluyen en esta categoría el resto de activos financieros no incluidos en las anteriores. Esto incluiría todas las inversiones en capital no consideradas como negociables.

La medición de todos los activos financieros en un momento posterior a su adquisición ha de realizarse a su valor razonable, excepto para los incluidos a continuación, que deben valorarse a su costo amortizado y someterse a pruebas periódicas para detectar un deterioro en su valor:

- a) préstamos y cuentas a cobrar originados por la empresa y no disponibles para su negociación,
- b) inversiones a ser mantenidas hasta el vencimiento, y
- c) activos financieros disponibles para la venta o negociables y cuyo valor razonable no pueda ser determinado de forma fiable. Este supuesto sería aplicable tanto a aquellas

inversiones de capital no cotizadas en las que excepcionalmente los métodos para determinar el valor razonable resultan inapropiados o excesivamente costosos como a los derivados que deben de ser liquidados por referencia a estos instrumentos.

3.1.15.1.4 Medición posterior de pasivos financieros

Con posterioridad a su adquisición, la mayoría de los pasivos financieros han de valorarse al coste original menos el principal pagado o amortizado. Únicamente los derivados y los pasivos financieros mantenidos para su negociación (ventas en corto) deberían ser valorados atendiendo a su valor razonable.

3.1.15.1.5 Ganancias y pérdidas por la revaluación en función del valor razonable

Toda ganancia o pérdida que resulte de un cambio al valor razonable correspondiente a un activo o a un pasivo financiero, mantenidos para negociación, que no forma parte integrante de una operación de cobertura debe ser incluida en la ganancia o pérdida neta del período; sin embargo cuando se trate de activos disponibles para la venta, la norma estipula otro criterio en adición al anterior, el cual constituye en reconocer directamente al patrimonio neto la ganancia o pérdida.

3.1.15.1.6 Ganancias y pérdidas en los activos y pasivos de carácter financiero que no se han revaluado según su valor razonable

Para aquellos activos y pasivos de carácter financiero, que se lleven contablemente a su costo amortizado, se reconocerá una pérdida o una ganancia, en los resultados netos del período, cuando el elemento en cuestión cause baja en las cuentas o se dé un deterioro del valor, así como a través del proceso de amortización o imputación financiera.

3.1.15.2 REGULACION TRIBUTARIA

Con relación a los Activos y Pasivos de carácter financieros las Leyes Tributarias no contemplan el tema como tal, sin embargo, se ha relacionado la regulación vinculada a los costos y gastos no deducibles en cuanto a los ajustes al costo de acuerdo al valor razonable, en el art. 29-A de la Ley de Renta, en el que se establece que no se admitirán como erogaciones deducibles de la renta obtenida cualquier gasto o erogación que no sea indispensable para la producción de la renta computable o la conservación de la fuente generadora de ingresos.

3.1.15.3 COMENTARIOS

Las diferencias identificadas relacionadas con los instrumentos financieros, se describen a continuación:

3.1.15.3.1 Revalorización de algunos activos o pasivos financieros

Las ganancias o pérdidas no realizadas producto de la revalorización de activos no realizados, no generan ingresos gravables ni gastos deducibles, es decir que cuando se ajuste el costo de los instrumentos financieros en función del valor razonable, la ganancia o pérdida resultante incluida en la utilidad neta del ejercicio no generará ingresos gravables o gastos deducibles.

3.1.15.3.2 Disposición de activos financieros

Las ganancias o pérdidas en la disposición de activos financieros es gravable o deducible, respectivamente

3.1.16 NIC 40 PROPIEDADES DE INVERSION

3.1.16.1 NORMATIVA TECNICA

El objetivo que persigue esta norma es regular el tratamiento contable de los terrenos y edificios considerados como inversión y los correspondientes requisitos de desglose.

3.1.16.1.1 Propiedades de Inversión

Las propiedades de Inversión se refieren a aquellos terrenos y edificios, en propiedad o adquiridos mediante un arrendamiento

financiero, no sujetos a explotación y destinados al alquiler o a la obtención de plusvalías.

Esta Norma no considera los terrenos o edificios utilizados por la sociedad o que se encuentren en fase de construcción para su uso futuro como propiedad de inversión, o que se encuentren a la venta como consecuencia de la actividad normal de la sociedad.

3.1.16.1.2 Reconocimiento

La normativa técnica establece reconocer las propiedades de inversión como un activo cuando es probable que los beneficios económicos futuros que están asociados con las propiedades de inversión fluyan hacia la empresa y el costo de las propiedades de inversión pueda ser medido en forma fiable.

3.1.16.1.3 Medición Inicial

Una propiedad de Inversión debe medirse inicialmente a su costo. Los costos asociados a la transacción deben incluirse en la medición inicial.

Con respecto a los desembolsos posteriores a la medición inicial, la Norma establece que dicho desembolso debe agregarse al importe en libros de la misma, cuando sea probable que algún beneficio económico futuro, adicional al rendimiento estándar originalmente evaluado para la propiedad existente, fluya hacia la empresa. Todos los demás desembolsos posteriores deben

reconocerse como un gasto en el periodo en el cual son incurridos.

3.1.16.1.4 Medición posterior al reconocimiento inicial

La Norma le permite a las empresas elegir entre el modelo del costo y el de valor razonable, el modelo elegido ha de aplicarse a todo el inmovilizado considerado como propiedad inmobiliaria para inversión por la sociedad.

El modelo de valor razonable consiste en registrar el activo a su valor razonable y los cambios en éste se contabilizan directamente en la cuenta de pérdidas y ganancias.

El modelo del costo se refiere a que la empresa debe medir todas sus propiedades de inversión usando el tratamiento por punto de referencia de la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo, esto es, al costo menos su depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro de activos acumulada.

Cuando el modelo elegido es el de valor razonable, la utilización del modelo de costo sólo se permite cuando la estimación de valor razonable no se puede determinar de forma confiable.

El cambio de un modelo a otro es posible si ello da lugar a una mejor presentación (situación poco probable en el caso del cambio del modelo de valor razonable al de coste).

3.1.16.2 REGULACION TRIBUTARIA

3.1.16.2.1 Ingresos por arrendamientos de propiedades de inversión

La Ley de Renta tipifica como renta obtenida las provenientes del capital tales como, alquileres, intereses, dividendos o participaciones, según el art.2.

3.1.16.2.2 Depreciación

Según el artículo 30 de la Ley de Renta, para los bienes cuyo uso o empleo en la producción de la renta, se extienda por un período mayor de doce meses, se determinará una cuota anual deducible de la renta obtenida.

3.1.16.2.3 Revaluaciones

Para los efectos de la deducción de la depreciación no es aplicable la valuación o revaluación de los bienes en uso.

3.1.16.2.4 Mantenimiento

El Art.29 de la Ley de Renta, establece como gastos deducibles aquellos erogados para mantener en buenas condiciones de

trabajo, de servicio o producción los bienes empleados directamente en la obtención de la renta obtenida. Estos gastos serán deducibles siempre que no impliquen una ampliación de la estructura original de los mismos, incrementen su valor o prolonguen la vida de los mismos.

3.1.16.3 COMENTARIOS

Las diferencias encontradas a la NIC 40 relacionadas con la normativa tributaria se listan a continuación:

3.1.16.3.1 Actualización del valor en libros

La actualización de valor de las propiedades de inversión (método de valor razonable), puede dar lugar a la generación de beneficios o pérdidas que según la NIC 40 deben incorporarse a los resultados en el período en que surjan, esto implicará en el caso de una pérdida considerarla como no deducible para efectos fiscales, porque no es indispensable para la producción de la renta computable o la conservación de su fuente; cuando resulte ganancia se reconocerá un ingreso que para efectos de impuesto sobre renta no es deducible.

3.1.16.3.2 Depreciaciones

Con respecto a las diferencias en la depreciación de las Propiedades de Inversión son aplicables las detalladas en la NIC 16 (Capítulo 3.1.6.3).

3.2 PROPUESTA DE ARMONIZACION A LAS DIFERENCIAS

A Continuación se presenta la propuesta de armonización a las diferencias que resultaron en el análisis del Capítulo III.1 para cada una de las normas abordadas.

Las propuestas desarrolladas en este capítulo comprenden tanto reformas de ley como conciliaciones de los registros contables con aplicaciones tributarias.

Es importante hacer énfasis que las Normas Internacionales de Información Financiera representan un acuerdo internacional, por tal razón resulta más adecuado adaptar la legislación local en materia tributaria a la normativa internacional.

3.2.1 NIC 2 INVENTARIOS

Las diferencias identificadas para esta norma son las siguientes:

- a) Valuación de los inventarios
- b) Reserva para obsolescencia de inventarios

3.2.1.1 VALUACION DE LOS INVENTARIOS

Adaptar la legislación fiscal local a la normativa financiera internacional de la siguiente manera:

a) Reforma de ley:

Permitir como método de valuación el de Ultimas Entradas Primeras Salidas (UEPS), es decir, reformar el Art. 143 del Código Tributario.

b) Elaborar un anexo con la conciliación contable y fiscal:

Las operaciones se registrarán bajo el método UEPS, cuando la empresa haya adoptado éste método dentro de sus políticas, pero para propósitos fiscales se registrará como el costo del inventario cualquiera de los métodos permitidos por la ley y por la diferencia resultante se elaborará un cuadro de conciliación donde se explicará la naturaleza y origen de las diferencias (Art. 79 del Reglamento del Código Tributario).

Ejemplo: La empresa "El Porvenir, S.A. de C.V.", ha adoptado el tratamiento alternativo permitido, es decir, el método UEPS para valuar sus inventarios, y al final del ejercicio del año 2003, su inventario final asciende a \$1,200.00, y según el registro de control de inventarios, para efectos fiscales, se determinó que si la empresa hubiese valuado sus inventarios por el método PEPS, tendría al final del ejercicio un costo de \$ 1,800.00.

ANEXO __. CUADRO CONCILIATORIO CONTABILIDAD - FISCO			
	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia
Valuación de Inventarios	\$ 1,200.00	\$ 1,800.00	(\$ 600.00)
<p>Cálculo de impuesto diferido = \$ 600 X 25% = \$ 150.00 De la diferencia por \$ 600.00 resulta un impuesto por \$ 150.00 el cual será tratado como un activo o un pasivo diferido de acuerdo a la NIC 12 (Impuesto a las Ganancias)</p>			

3.2.1.2 OBSOLESCENCIA DE INVENTARIOS

a) Reforma de ley:

Incluir en la normativa fiscal, la obsolescencia de inventarios, como deducible del Impuesto Sobre la Renta.

b) Elaborar un anexo con la conciliación contable y fiscal:

Las empresas harán estimaciones del valor neto realizable de los inventarios, las cuales se basarán en la información más fiable de que se disponga al momento de efectuarlo, en caso de que los inventarios estén dañados, si se han vuelto parcial o totalmente obsoletos, o bien si sus precios del mercado han caído.

Ejemplo: La empresa "El Porvenir, S.A. de C.V.", dentro de sus políticas ha determinado establecer al 31 de diciembre de 2003 una provisión por obsolescencia de inventarios por un valor de \$200.00.

ANEXO __. CUADRO CONCILIATORIO CONTABILIDAD - FISCO			
	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia
Reserva para obsolescencia	\$ 200.00	\$ 0.00	\$ 200.00
Este tipo de diferencia es permanente por lo tanto no procede el Cálculo de impuesto diferido			

3.2.2 NIC 8 GANANCIA O PÉRDIDA NETA DEL PERIODO, ERRORES FUNDAMENTALES Y CAMBIOS EN LAS POLITICAS CONTABLES

Las diferencias identificadas para esta norma se abordan desde la siguiente perspectiva:

- a) Determinación de la ganancia o pérdida Neta.
- b) Corrección de errores fundamentales de ejercicios anteriores.

3.2.2.1 DETERMINACIÓN DE LA GANANCIA O PERDIDA NETA

Para armonizar la diferencia mencionada, se propone lo siguiente:

- a)** Elaboración de anexo correspondiente a conciliación de la ganancia contable vrs. La ganancia fiscal

La empresa debe desarrollar un cuadro conciliatorio donde se plantee la ganancia o pérdida fiscal según registros contables, la cual debe ser ajustada, para efectos fiscales, con gastos no

deducibles y los ingresos no gravados. Para tal efecto, a continuación se presenta un modelo de dicha conciliación:

CONCILIACION ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y FISCAL PARA FINES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	
<u>CONCEPTO</u>	<u>2003</u>
POR EL EJERCICIO TERMINADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003	
UTILIDAD (PERDIDA NETA) DEL EJERCICIO ANTES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA	695,662.65
(+) INGRESOS GRAVABLES NO CONTABILIZADOS COMO INGRESOS:	
(+) GASTOS NO DEDUCIBLES:	10,180.44
(-) INGRESOS CONTABILIZADOS NO GRAVABLES:	63,798.15
(-) DEDUCCIONES FISCALES NO CONTABILIZADAS COMO GASTO:	0
(+) GANANCIA NETAS DE CAPITAL SUJETA A TASA ORDINARIA	651.06
(=) UTILIDAD FISCAL SUJETA A IMPUESTO CON TASA ORDINARIA ARTICULO 41 L.I.S.R.	642,696.00

3.2.2.2 CORRECCIÓN DE ERRORES FUNDAMENTALES DE EJERCICIOS ANTERIORES

La propuesta de armonización, cuando la empresa incluye dentro de los resultados del período la corrección de un error fundamental de ejercicios anteriores, consiste en elaborar un cuadro anexo de la conciliación contable y fiscal, según el siguiente ejemplo:

La empresa "El Porvenir, S.A." a través de arqueo descubrió que ciertos saldos de clientes en 2002, no fueron incluidos en la integración de las Cuentas por Cobrar, por importe de \$ 6,500; la empresa decidió corregir el error de acuerdo al tratamiento alternativo permitido de la NIC 8, por lo tanto, ajusto los resultados del período 2003 en \$ 6,500.00; el saldo de las Cuentas por Cobrar al 31/12/2003 asciende a \$ 61,500.00.

ANEXO __. CUADRO CONCILIATORIO CONTABILIDAD - FISCO			
	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia
Cuentas por Cobrar	\$ 61,500.00	\$ 55,000.00	\$6,500.00
Este tipo de diferencia es permanente por lo tanto no procede el Cálculo de impuesto diferido, ya que el ingreso de \$ 6,500 corresponde al ejercicio 2002.			

3.2.3 NIC 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Las diferencias identificadas para esta norma son las siguientes:

- a) Revaluación de un elemento de propiedades, planta y equipo
- b) Métodos de depreciación
- c) Cambio en el método de depreciación

3.2.3.1 REVALUACION DE UN ELEMENTO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Adaptar la legislación fiscal local a la normativa financiera internacional de la siguiente manera:

a) Reforma de Ley

Permitir como gasto deducible para el cálculo del impuesto sobre la renta la revaluación de un elemento de propiedades, planta y equipo, es decir, reformar el artículo 30 numeral 4 de la ley del impuesto sobre la renta.

b) Elaborar un anexo con la conciliación contable y fiscal

Las compañías efectuarán revaluaciones de los elementos de la propiedad, planta y equipo, pero para propósitos fiscales se considerará el gasto por depreciación de las revaluaciones como no deducibles para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta y por la diferencia resultante se elaborará un cuadro de conciliación donde se explicará el origen de las diferencias (Art. 79 del Reglamento del Código Tributario).

Ejemplo: La empresa "El Porvenir, S.A. de C.V." efectuó revaluación de un Edificio, por un valor de \$10,000.00, estimando una vida útil de 20 años según cálculos del Perito valuador, para el año 2003, la depreciación por revaluación ascendió a \$500.00, la cual para efectos fiscales se considera como no deducible.

ANEXO __. CUADRO CONCILIATORIO CONTABILIDAD - FISCO			
	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia
Valor del Activo Revaluado	\$ 500.00	\$ 500.00	\$ 0.00
Este tipo de diferencia es permanente por lo tanto no procede el Cálculo de impuesto diferido			

3.2.3.2 METODOS DE DEPRECIACION

Adaptar la legislación fiscal local a la normativa financiera internacional de la siguiente manera:

a) Reforma de Ley

Permitir los métodos establecidos por la normativa tributaria para el cálculo del cargo por depreciación, ya que al aplicar los establecidos en la normativa contable, dicho cálculo no es el mismo.

b) Elaborar un anexo con la conciliación contable y fiscal

La empresa "El Porvenir, S.A. de C.V." determinó el gasto por depreciación utilizando el método lineal por un valor de \$ 250.00 y utilizando los porcentajes establecidos en el artículo 30 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se determina una depreciación por \$ 400.00

Método Fiscal

Bien	Año	Valor del Bien	Valor Depreciación	Saldo pendiente para depreciar
A	1	\$ 1,000.00	\$ 400.00	\$ 600.00

Método Contable

Bien	Año	Valor del Bien	Valor Depreciación	Saldo pendiente para depreciar
A	1	\$ 1,000.00	\$ 250.00	\$ 750.00

ANEXO __. CUADRO CONCILIATORIO CONTABILIDAD - FISCO			
	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia
Valor del Activo	\$ 750.00	\$ 600.00	\$150.00
Cálculo de impuesto diferido = \$150.00 X 25% = \$ 37.50.00			
La diferencia por \$ 150.00 resulta un impuesto por \$ 37.50 el cual será tratado como un activo o un pasivo diferido de acuerdo a la NIC 12 (Impuesto a las Ganancias).			

3.2.3.3 CAMBIO EN EL METODO DE DEPRECIACION

Adaptar la legislación fiscal local a la normativa financiera internacional de la siguiente manera:

a) Reforma de Ley

Permitir el cambio de método para establecer la depreciación de forma tal que al aplicar cualquiera de las dos normativas resulte una cuota igual, para poder ser deducible del impuesto sobre la renta.

b) Elaborar un anexo con la conciliación contable y fiscal

La empresa "El Porvenir, S.A. de C.V." en el segundo año de tenencia de un vehículo decidió cambiar de método de depreciación de línea recta al doble saldo decreciente; el valor neto en libros de acuerdo al método de línea recta asciende a \$900.00 y con base al método doblemente decreciente es por \$475.00

ANEXO __. CUADRO CONCILIATORIO CONTABILIDAD - FISCO			
	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia
Valor del Activo	\$ 475.00	\$ 900.00	\$425.00
Cálculo de impuesto diferido = \$425.00 X 25% = \$106.25			
De la diferencia por \$ 425.00 resulta un impuesto por \$ 106.25 el cual será tratado como un activo o un pasivo diferido de acuerdo a la NIC 12 (Impuesto a las Ganancias).			

3.2.4 NIC 17 ARRENDAMIENTOS

Las diferencia identificada para esta norma es la siguiente:

3.2.4.1 GASTO POR DEPRECIACIÓN DEL ARRENDATARIO

Adaptar la legislación fiscal local a la normativa financiera internacional de la siguiente manera:

a) Reforma de Ley

Permitir como gasto deducible el gasto por depreciación de los bienes adquiridos en arrendamiento financiero para el

arrendatario, por que en ultima instancia dicho bien terminará por ser del arrendatario, es decir el futuro dueño de la cosa.

b) Elaborar un anexo con la conciliación contable y fiscal

La empresa "El Porvenir" posee en arrendamiento financiero una fotocopiadora marca XEROX, la cual durante el presente año en base al cálculo técnico genera una depreciación de \$ 200.00, la cual para efectos fiscales es no deducible.

Cuadro de Depreciación

Bien	Año	Valor del Bien	Valor Depreciación	Saldo pendiente para depreciar
A	1	\$ 1,000.00	\$ 200.00	\$ 800.00

Cuadro de Amortización

Bien	Año	Valor del Bien	Cuota Amortización	Saldo pendiente de Amortizar
A	1	\$ 1,000.00	\$ 100.00	\$ 900.00

ANEXO __. CUADRO CONCILIATORIO CONTABILIDAD - FISCO			
	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia
Valor del Bien	\$ 800.00	\$ 0	\$ 800.00
Este tipo de diferencia es permanente por lo tanto no procede el Cálculo de impuesto diferido			

3.2.5 NIC 18 INGRESOS ORDINARIOS

Para las diferencias identificadas en esta norma se recomienda la elaboración de un cuadro conciliatorio de los saldos contables y fiscales, a continuación se plantean ejemplos por cada caso:

- a) Presunciones de ingresos
- b) Ingresos diferidos

3.2.5.1 PRESUNCIONES DE INGRESOS

En la revisión de los Libros del IVA por parte de los Delegados de la D.G.I.I., se determino que la empresa "El Porvenir, S.A." no registro en el Libro de Compras el CCF #230 de fecha 25/05/03 por \$ 8,500.00 correspondiente a la compra de mercadería para la venta, el cual fue ingresado en la tarjeta de Kardex en dicha fecha y se descargo del mismo el 30/05/03, pero la salida no se registro los Libros de Ventas del IVA. El ente fiscalizador emitió resolución en contra de la empresa "El Porvenir, S.A." fallando como presunción de Ingresos del mes de mayo el CCF no registrado en Libros, asignándole un valor para la venta de \$ 8,700.00. Para efectos del Impuesto de IVA se declaro como Ingreso el monto no registrado, para lo cual se propone el siguiente cuadro de conciliación contable y fiscal.

CONCILIACION ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y FISCAL PARA DEL MES DE MAYO 2003	
<u>CONCEPTO</u>	<u>2003</u>
INGRESOS DEL MES DE MAYO SEGÚN REGISTROS CONTABLES	100,000.00
(+) INGRESOS GRAVABLES NO CONTABILIZADOS COMO INGRESOS: Corresponde a CCF #230 de fecha 25/05/03 determinado como ingreso por parte de la DGII según resolución	8,750.00
(-) INGRESOS DEL MES PARA EFECTOS DEL IVA	108,750.00

3.2.5.2 INGRESOS DIFERIDOS

La empresa "El Porvenir, S.A." efectuó ventas durante el año 2003, a un plazo de 5 años por \$10,000.00, contablemente se registraron como ingresos del ejercicio, pero, para efectos fiscales hará uso del Art. 12 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre Renta, y diferirá los ingresos, ya que el plazo de la venta es mayor a veinticuatro meses, por lo tanto, para el cálculo del impuesto de renta, declarará como ingresos únicamente la parte proporcional al año 2003.

ANEXO __. CUADRO CONCILIATORIO CONTABILIDAD - FISCO			
	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia
Cuentas por Cobrar	\$ 10,000.00	\$ 2,000.00 (1 año)	\$ 8,000.00
Cálculo de impuesto diferido = \$ 8,000.00 X 25% = \$ 2,000.00			
De la diferencia por \$ 8,000.00 resulta un impuesto por \$2,000.00 el cual será tratado como un activo o un pasivo diferido de acuerdo a la NIC 12 (Impuesto a las Ganancias).			

3.2.6 NIC 19 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

La diferencia identificada para esta norma es la siguiente:

3.2.6.1 PROVISION POR AUSENCIAS COMPENSADAS

Para la armonización de esta diferencia, se ha considerado la posibilidad de adaptar la legislación fiscal local a la normativa financiera internacional de la siguiente manera:

a) Reforma de Ley

Permitir como gasto deducible las provisiones por ausencias compensadas, ya que el reconocimiento de la mismas significa que por mandato de ley expresa en el Código de Trabajo el patrono tendrá la obligación irrevocable de pagar efectivamente los derechos acumulados a favor de los empleados.

b) Elaborar un anexo con la conciliación contable y fiscal

Ejemplo: La empresa "El Porvenir, S.A. de C.V." determinó según registros contables el establecimiento de una provisión de \$ 10,000 por ausencias compensadas para sus empleados.

ANEXO __. CUADRO CONCILIATORIO CONTABILIDAD - FISCO			
	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia
Provisión por Ausencias	\$ 10,000.00	\$ 0	\$ 10,000.00
Cálculo de impuesto diferido = \$ 10,000 X 25% = \$ 2,500.00			
De la diferencia por \$ 10,000.00 resulta un impuesto por \$2,500.00 el cual será tratado como un activo o un pasivo diferido de acuerdo a la NIC 12 (Impuesto a las Ganancias).			

3.2.7 NIC 22 COMBINACION DE NEGOCIOS

La diferencia identificada para esta norma es la siguiente:

3.2.7.1 TRANSFERENCIA DE ACTIVOS Y PASIVOS EN UNA FUSION DE SOCIEDADES

Para la armonización de esta diferencia, se ha considerado la posibilidad de adaptar la legislación fiscal local a la normativa financiera internacional de la siguiente manera:

a) Reforma de Ley

Permitir que una sociedad pueda hacer uso del remanente del crédito fiscal en una fusión de sociedades, aunque la sociedad resultante no continúe la actividad de la sociedad que posea el remanente al momento de realizarse la fusión.

b) Elaborar una anexo con la conciliación contable y fiscal

Ejemplo: La empresa "El Porvenir, S.A. de C.V." determino según sus registros contables un remanente de crédito fiscal de \$ 5,000.00, como producto de la fusión que se realizo con la empresa "El Incierto, S.A. de C.V."

ANEXO __. CUADRO CONCILIATORIO CONTABILIDAD - FISCO			
	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia
Remanente	\$ 5,000.00	\$ 0	\$ 5,000.00
Este tipo de diferencia es permanente por lo tanto no procede el Cálculo de impuesto diferido			

3.2.8 NIC 23 COSTOS POR INTERESES

La diferencia identificada para esta norma es la siguiente:

3.2.8.1 GASTOS DEDUCIBLES DE LA RENTA OBTENIDA

Para la armonización de esta diferencia, se ha considerado la posibilidad de elaborar una conciliación de la normativa técnica internacional con la legislación fiscal vigente de la siguiente manera, ya que esta representa una diferencia de carácter permanente.

a) Elaborar una anexo con la conciliación contable y fiscal

Durante el 2003 la empresa El Porvenir, S.A. de C.V. cancelo el monto de \$ 1,000.00 en concepto de intereses por el financiamiento para la construcción de un rancho en la playa exclusivamente para los directores de la empresa.

CONCILIACION ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y FISCAL

UTILIDAD SEGÚN REGISTROS CONTABLES

(+)	GASTOS NO DEDUCIBLES PARA EFECTOS FISCALES	
	Gasto por intereses de financiamiento para construcción de un rancho en la Costa del Sol para ejecutivos.	1,000.00
		<hr/>
(=)	UTILIDAD PARA EFECTOS FISCALES	

3.2.9 NIC 36 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

Las diferencias identificadas para esta norma son las siguientes:

- a) Gastos No Deducibles por revaluación de activos
- b) Gastos No Deducibles por pérdida o deterioro de activos

3.2.9.1 GASTO NO DEDUCIBLE POR REVALUACION DE ACTIVOS

Adaptar la legislación fiscal local a la normativa financiera internacional de la siguiente manera:

a) Reforma de Ley

Permitir como gasto deducible para el cálculo del impuesto sobre la renta, la pérdida por deterioro de un activo, es decir, reformar el artículo 30 numeral 4 de la ley del impuesto sobre la renta.

b) Elaborar un anexo con la conciliación contable y fiscal

Ejemplo: La empresa "El Porvenir, S.A. de C.V." determinó según registros contables poseía un saldo por deterioro de un activo por valor de \$1,200.00; y según valuaciones efectuadas por perito valuador se determinó que el deterioro del activo poseído por la empresa, era de \$1,900.00

ANEXO __. CUADRO CONCILIATORIO CONTABILIDAD - FISCO			
	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia
Revaluación de un Activo	\$ 1,200.00	\$ 1,900.00	(\$ 700.00)
Este tipo de diferencia es permanente por lo tanto no procede el Cálculo de impuesto diferido			

3.2.9.2 GASTO NO DEDUCIBLE POR PERDIDA O DETERIORO DE ACTIVOS

Adaptar la legislación fiscal local a la normativa financiera internacional de la siguiente manera:

a) Reforma de Ley

Permitir como gasto deducible para el cálculo del impuesto sobre la renta, la pérdida por deterioro de capital, es decir, reformar el artículo 29-A numeral 10 de la ley del impuesto sobre la renta.

b) Elaborar un anexo con la conciliación contable y fiscal

Ejemplo: La empresa "El Porvenir, S.A. de C.V." determinó según registros contables poseía un saldo por pérdida de un activo por valor de \$3,000.00; y de acuerdo a recuento físicos, se determinó pérdida por deterioro de un activo por \$ 2,700.00

ANEXO __. CUADRO CONCILIATORIO CONTABILIDAD - FISCO			
	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia
Pérdida de capital	\$ 3,000.00	\$ 2,700.00	\$ 300.00
Este tipo de diferencia es permanente por lo tanto no procede el Cálculo de impuesto diferido			

3.2.10 NIC 38 ACTIVOS INTANGIBLES

Las diferencias identificadas en esta norma se consideran de carácter permanente, por lo tanto únicamente se recomienda la

elaboración de un cuadro conciliatorio de los saldos contables y fiscales, a continuación se plantean ejemplos por cada caso:

- a) Disminución en el valor de un activo intangible como consecuencia de una revaluación
- b) Venta de activos intangibles
- c) Diferencia resultante de la amortización a las revaluaciones

3.2.10.1 DISMINUCIÓN EN EL VALOR DE UN ACTIVO INTANGIBLE COMO CONSECUENCIA DE UNA REVALUACIÓN

La empresa "El Porvenir, S.A.", posee bienes intangibles por un monto de \$ 28,000.00, efectuó revaluación de sus Activos Intangibles al 31 12 03, resultando una disminución del valor en libros del mismo en \$ 4,000.00, el saldo del Superávit por Revaluación a la fecha asciende a \$ 3,500.00, por lo tanto se contabilizaron como gastos los \$500.00 en exceso que resultan ser gastos no deducibles.

CONCILIACION ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y FISCAL	
UTILIDAD SEGÚN REGISTROS CONTABLES	
(+)	GASTOS NO DEDUCIBLES PARA EFECTOS FISCALES Gasto por disminución en Libros de los Activos Intangibles, producto de la Revaluación practicada al 31 12 03
	500.00
(-) UTILIDAD PARA EFECTOS FISCALES	

3.2.10.2 VENTA DE ACTIVOS INTANGIBLES:

La empresa "El Porvenir, S.A.", vende un bien intangible por un monto de \$ 8,000.00, con una amortización acumulada de \$ 2,000.00, el precio de venta fue por \$ 5,000.00, lo cual generó una pérdida de \$ 1,000.00 la cual resulta ser no deducible.

CONCILIACION ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y FISCAL	
UTILIDAD SEGÚN REGISTROS CONTABLES	
(+) GASTOS NO DEDUCIBLES PARA EFECTOS FISCALES	
Pérdida de Capital en venta de activo Intangible	1,000.00
(=) UTILIDAD PARA EFECTOS FISCALES	

3.2.10.3 DIFERENCIA RESULTANTE DE LA AMORTIZACIÓN A LAS REVALUACIONES

La empresa "El Porvenir, S.A.", amortizo sus Activos Intangibles por un monto de \$ 1,000.00, durante el año 2003

CONCILIACION ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y FISCAL	
<u>CONCEPTO</u>	<u>2003</u>
UTILIDAD SEGÚN REGISTROS CONTABLES	
(+) GASTOS NO DEDUCIBLES PARA EFECTOS FISCALES	
Amortización de Activos Intangibles	1,000.00
(=) UTILIDAD PARA EFECTOS FISCALES	

3.2.11 NIC 39 INSTRUMENTOS FINANCIEROS:

RECONOCIMIENTO Y MEDICION

La diferencia identificada relacionada con los instrumentos financieros, se ejemplifica a continuación, para lo cual se propone la elaboración de un cuadro anexo de la conciliación fiscal-contable:

3.2.11.1 REVALORIZACIÓN DE ALGUNOS ACTIVOS O PASIVOS FINANCIEROS

La empresa "El Porvenir, S.A." efectuó revaluación de sus Inversiones al 31/12/03, por un monto \$500.00, el valor de costo de dichas Inversiones es por \$4,000.00; las ganancia no realizada producto de la revalorización de Inversiones no realizadas, no genera ingresos gravables.

ANEXO __. CUADRO CONCILIATORIO CONTABILIDAD - FISCO			
	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia
Inversiones	\$ 4,500.00	\$ 4,000.00 (1 año)	\$ 500.00
Cálculo de impuesto diferido = \$500.00 X 25% = \$ 125.00			
De la diferencia por \$ 500.00 resulta un impuesto por \$ 125.00 el cual será tratado como un activo o un pasivo diferido de acuerdo a la NIC 12 (Impuesto a las Ganancias).			

3.2.12 NIC 40 PROPIEDADES DE INVERSION

La diferencia encontrada a la NIC 40 relacionada con la normativa tributaria se ejemplifica a continuación y para la cual se propone la elaboración del cuadro de conciliación contable-fiscal:

3.2.12.1 ACTUALIZACIÓN DEL VALOR EN LIBROS

La empresa "El Porvenir, S.A." efectuó revaluación del edificio, que arrienda a terceros, al 31 12 03, por un monto \$1,000.00, el valor de costo de dicha Edificio es por \$ 6,000.00; La actualización de valor de las propiedades de inversión (método de valor razonable), dió lugar a la generación de beneficios que según la NIC 40 deben incorporarse a los resultados en el período en que surjan.

ANEXO __. CUADRO CONCILIATORIO CONTABILIDAD - FISCO			
	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia
Propiedades de Inversión	\$ 7,000.00	\$ 6,000.00 (1 año)	\$ 1,000.00
Cálculo de impuesto diferido = \$1,000.00 X 25% = \$ 250.00			
De la diferencia por \$ 1,000.00 resulta un impuesto por \$ 250.00 el cual será tratado como un activo o un pasivo diferido de acuerdo a la NIC 12 (Impuesto a las Ganancias).			

3.2.13 NIC 12 IMPUESTO A LAS GANANCIAS

El desarrollo de la NIC 12 se basará en el cálculo del Impuesto Diferido, a través de la sumatoria de las diferencias encontradas en las NIC descritas en los numerales anteriores. Únicamente se hará referencia a las diferencias de carácter temporal, ya que para las diferencias de carácter permanente no aplica cálculo del impuesto diferido.

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO DIFERIDO			
	NIC:	Activo	Pasivo
Inventarios	2		\$ 150.00
		\$ 37.50	
Método de Depreciación	16		
Cambio en el Método de Depreciación	16	\$ 106.25	
Cuentas por Cobrar	18		\$2,000.00
			\$2,500.00
Provisión por Ausencias	19		
Inversiones	39		\$ 125.00
			\$ 250.00
Propiedades de Inversión	40		
		\$ 143.75	\$4,875.00
Impuesto diferido - PASIVO			\$4,731.25

V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Tomando en cuenta los objetivos principales planteados al inicio de este trabajo, los cuales fueron alcanzados como resultado de la investigación participativa y bibliográfica realizada, logrando así elaborar una propuesta de armonización de las diferencias resultantes entre la aplicación de la normativa tributaria y la adopción de las NIIF's, generando transparencia y confiabilidad en la información financiera de la mediana empresa del sector comercio.

Se espera que el presente trabajo signifique un aporte valioso para la Mediana Empresa Comercial, para el profesional en Contaduría Pública y para cualquier persona, que necesita consultar el material aquí expuesto, para ampliar sus conocimientos.

4.1 CONCLUSIONES

- ◆ La mayoría de las medianas empresas utilizan con mayor frecuencia el tratamiento fiscal en sus operaciones, sin embargo, las leyes tributarias están diseñadas para la recaudación de impuestos sin tomar en cuenta las consideraciones financieras propias de cada contribuyente.

- ◆ No existen, a la fecha, procedimientos sugeridos por la Administración Tributaria para afrontar la adopción e implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad.

- ◆ Por contar con intencionalidades diferentes, las NIIF'S y las Leyes Fiscales vigentes no podrán estar libres de discrepancias.

- ◆ Todas las diferencias resultantes de la implementación de las Normas Internacionales Información de Financiera versus las Leyes Fiscales vigentes se solventan al final de cada ejercicio impositivo con la conciliación efectuada por cada contribuyente, en especial, con las diferencias relacionadas con la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- ◆ Las Normas Internaciones de Información Financiera están diseñadas para aplicarse en países en donde existen Leyes Fiscales enfocadas tanto a la recolección de Impuestos (similar a este país) como al beneficio financiero de cada contribuyente (diferente a este país), lo que ocasiona que dicha adopción por cuestiones de cultura, no se dé íntegramente.

4.2 RECOMENDACIONES

Después de realizar un análisis a la condiciones identificadas, las recomendaciones son las siguientes:

- ◆ La presentación de los estados financieros es objeto de regulación, en mayor o menor grado, por parte de la normativa legal vigente en cada país. Las NIIF'S reconocen que cada gobierno, en particular, puede fijar requisitos diferentes o adicionales para sus propios intereses. Sin embargo tales requisitos contables no deben afectar la preparación de los estados financieros para beneficio de otros usuarios.

- ◆ La Administración Tributaria deberá considerar todas las implicaciones relacionadas con las diferencias entre la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera y las Leyes Fiscales vigentes, a fin de informar a los contribuyentes, empleados y entidades en general a cerca del uso adecuado de las mismas y los procedimientos correspondientes con el afán de evitar incumplimientos que vayan en perjuicio de las partes interesadas (Ministerio de Hacienda, Contribuyentes, etc.)

- ◆ Se deberá realizar un análisis exhaustivo de las diferencias resultantes, a fin de determinar en qué aspectos se pueden modificar algunos artículos de las Leyes Fiscales vigentes y así no perjudicar a los contribuyentes, incentivándolos a que paguen los impuestos íntegramente.

- ◆ La Administración Tributaria deberá impulsar a los diferentes gremios de Contadores Públicos del país para que elaboren los procedimientos adecuados para adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera, así como también, se deberán considerar sanciones para quienes no cumplan con lo establecido en dichos procedimientos.

- ◆ La Administración Tributaria deberá mantener informados sobre cambios que surjan en las leyes, a los gremios de Contadores Públicos, con el propósito que éstos ejerzan sus funciones acorde a la dinámica contable en el desarrollo económico y social del país.

BIBLIOGRAFÍA

Normas y Leyes

- Acuerdo del Consejo De Vigilancia
Publicado el 14 de Marzo 2003.
- Acuerdo del Consejo De Vigilancia
Publicado el 31 de Octubre 2003.
- Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB)
"Normas Internacionales Información Financiera", Año 2003
- Decreto Legislativo No. 296, Año 2002
"Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y La
Prestación de Servicios"
- Decreto Legislativo No. 134, Año 2002
"Ley del Impuesto Sobre La Renta"
- Decreto Legislativo No. 828 del 26 de Enero 2002
"Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública y
Auditoria"
- Decreto Legislativo No. 203
"Código Tributario", Edición 2002
- Lic. Mendoza Orantes, Ricardo
"Reglamento de aplicación del Código Tributario"
Edición 2002, Decreto Legislativo No. 117

Libros

- Deloitte & Touche Tohmatsu
"Guía Rápida"
2da. Edición, IAS Plus Spain
- Jiménez Antonia
"Lecciones de Derecho Tributario"
Edición 1993, México, Pág.107 y 111
- Rojas Soriano, Raúl
"Guía para realizar Investigaciones Sociales"
34ª. Edición, Editorial Plaza y Valdés

Tesis

- Murcia López, Joel Alexander y Otros
"Propuesta de un Modelo Básico para Administrar la
Conversión a Las Normas Internacionales De Contabilidad,
por parte de las Empresas en El Salvador"
Universidad Centroamericana José Simeón Cañas UCA
- Vicente De Jesús Hernández Díaz y Otros
"La Participación Del Contador Público ante los Cambios
Originados En La Ley De Renta E IVA"
Editorial UES, San Salvador

Direcciones Electrónicas

- Proyectos_Sl@Proesa-Protexa.Com.Mx
- www.(Universidad Apec) República Dominicana

Revistas

- "Revista Desafío y Oportunidades de Las PYME Salvadoreñas"
Capitulo 1, Editorial FUNDAPYME, Año 2002

ANEXOS



1. TABULACION

PREGUNTA 1

Objetivo: Conocer la prioridad de la normativa tomada en cuenta por la mediana empresa comercial al momento de elaborar los Estados Financieros.

¿Cuál de los propósitos que se exponen son los que se persiguen en su empresa al momento de elaborar los Estados Financieros?

TABULACION

Tratamiento Contable:

a) Proporcionar información sobre la posición financiera, desempeño y flujo de efectivo

	Tratamiento Contable
a)	95%

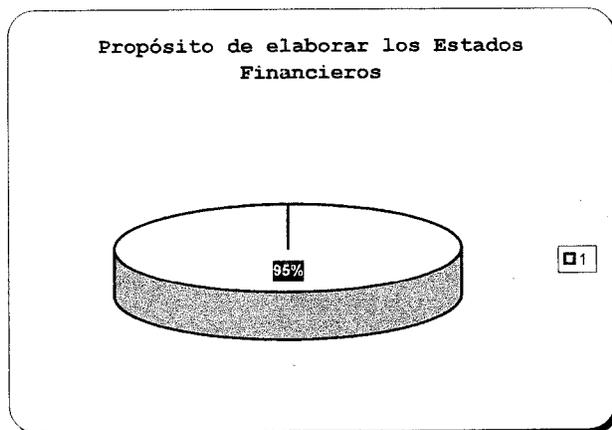
Tratamiento Fiscal:

a) Dar cumplimiento a las siguientes instituciones:

- a.1) DYGESTIC
- a.2) Centro Nacional de Registro
- a.3) Alcaldías
- a.4) Otros. Especifique

	Tratamiento Fiscal
a.1)	76%
a.2)	76%
a.3)	76%
a.4)	5%

GRAFICA DE TABULACION



Análisis e Interpretación de datos

Basándose en el resultado de la información obtenida a través de las encuestas el 95% de las Medianas Empresas Comerciales tienen como propósito al momento de elaborar los Estados Financieros lo establecido en la normativa técnica y un 76% tiene como objetivo dar cumplimiento a las diferentes requerimientos establecidos en las Instituciones Públicas (DYGESTIC, Centro Nacional de Registro, Alcaldías, etc)

Conclusión

De acuerdo a los resultados obtenidos se concluye que la mayor parte de las medianas empresas comerciales, emiten sus estados financieros con propósito de proporcionar información sobre la posición financiera.

PREGUNTA 2

Objetivo: Conocer el método y el sistema de valuación de inventarios que la Mediana Empresa utiliza para sus inventarios.

¿Cuál de los siguientes tratamientos contables y fiscales podría emplear la empresa a los inventarios?

TABULACION

Tratamiento Contable:

a) Métodos de valuación de inventarios.

- a.1) Método PEPS
- a.2) Método UEPS
- a.3) Método de identificación específica de sus costos individuales
- a.4) Método del Costo o Mercado el que sea más bajo

b) Sistemas de Medición de Inventarios

- b.1) Método del Costo Estandar
- b.2) Método de los Minoristas
- b.3) Análítico o por Menorizado
- b.4) Perpetuo o Permanente
- b.5) Global
- b.6) Otro, especifique

	Tratamiento Contable
a.1)	67%
a.2)	0%
a.3)	0%
a.4)	10%
b.1)	0%
b.2)	0%
b.3)	5%
b.4)	19%
b.5)	0%
b.6)	0%

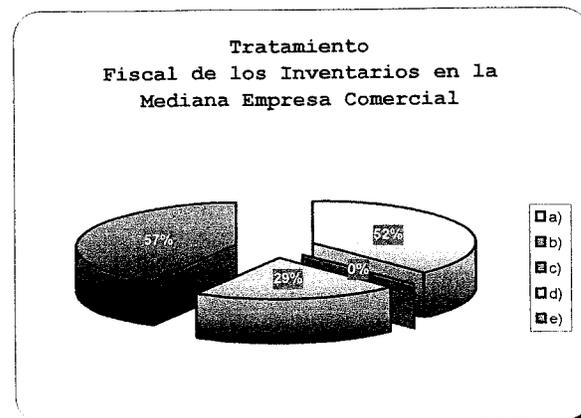
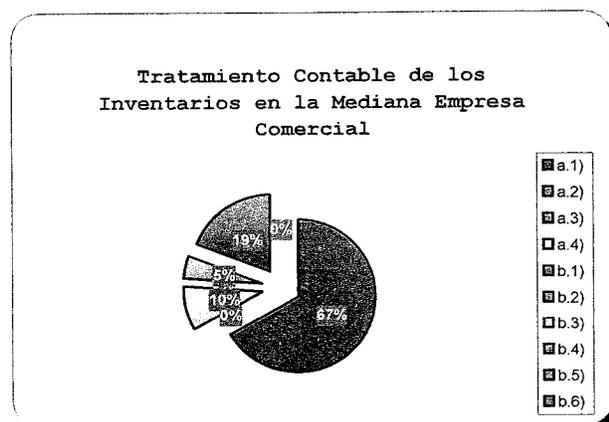
Tratamiento Fiscal:

Métodos de valuación de inventarios

- a) Costo de Adquisición
- b) Costo según última compra
- c) Costo promedio por aligación directa
- d) Costo promedio
- e) Primeras entradas primeras salidas PEPS

	Tratamiento Fiscal
a)	52%
b)	0%
c)	0%
d)	29%
e)	57%

GRAFICA DE TABULACION



Análisis e Interpretación de datos

Basándose en el resultado de la información obtenida a través de las encuestas el 67% de las Medianas Empresas Comerciales utiliza el Método PEPS para valuar sus inventarios, un 10% el Método del Costo o Mercado el que sea más bajo, un 5% el Método de los Minoristas, un 19% el Sistema Análítico o Por Menorizado por la parte contable y un 52 % valua sus inventarios a través del Costo de Adquisición, un 29% el Costo Promedio y un 57% el Método PEPS por la parte fiscal.

Conclusión

De acuerdo a los resultados obtenidos, el mayor porcentaje de las medianas empresas comerciales utilizan para efectos contables y fiscales, el método de valuación PEPS (Primeras Entradas Primeras Salidas) para valuar sus inventarios.

PREGUNTA 3

Objetivo: Conocer el criterio utilizado por la Mediana Empresa Comercial para establecer la Estimación para las Cuentas Incobrables, así como el tratamiento contable y fiscal.

¿Cual de los siguientes tratamientos contables y fiscales emplearía la empresa para establecer la estimación para las cuentas incobrables?

TABULACION

Tratamiento Contable:

a) Las estimaciones de los clientes fallidos afecta el período corriente y por lo tanto debe ser reconocido como gasto inmediatamente.

b) Cuando aparece una incertidumbre relacionada con el cobro de un saldo incluido previamente entre ingresos y la cantidad incobrable o la cantidad respecto a la cual el cobro ha dejado de ser probable se reconocerá como gasto, en lugar de ajustar el importe del ingreso originalmente reconocido.

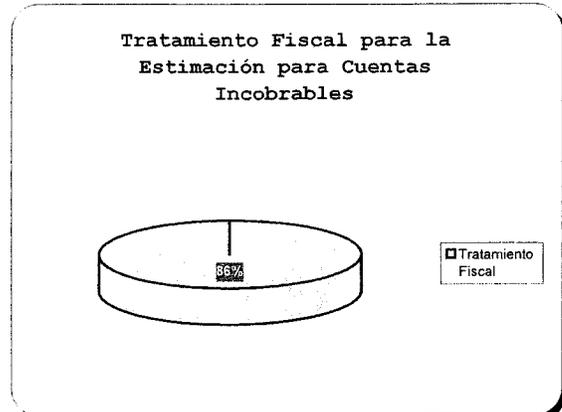
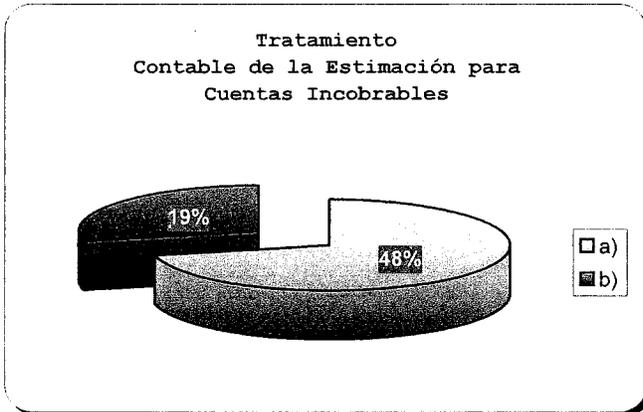
Tratamiento Contable	
a)	48%
b)	19%

Tratamiento Fiscal:

a) 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.

Tratamiento Fiscal	
a)	86%

GRAFICA DE TABULACION



Análisis e Interpretación de datos

Del total de los encuestados, el 48% reconoce las cuentas incobrables en el periodo corriente y las reconoce como gasto inmediatamente, el 19% considera que el saldo de cuentas incobrables debe reconocerse cuando el cobro ha dejado de ser probable su recuperación; mientras que el 86% opina que se presume la incobrabilidad cuando se compruebe que ha transcurrido más de doce meses desde la fecha de su vencimiento.

Conclusión

De acuerdo a los resultados obtenidos, el mayor porcentaje de las medianas empresas comerciales utilizan lo establecido en las leyes tributarias para establecer la estimación para las cuentas incobrables.

PREGUNTA 4

Objetivo: Conocer si la mediana empresa toma en cuenta los requisitos establecidos en ambas normativas para establecer la Estimación para las Cuentas Incobrables en caso de ocurrir cambios en el período corriente.

¿Cuál de los siguientes tratamientos contables y fiscales podría emplear la empresa para la estimación de cuentas incobrables en caso de ocurrir cambios en el período corriente?

TABULACION**Tratamiento Contable:**

a) El cambio de una estimación contable puede afectar sólo el período corriente, o bien a los futuros, por ejemplo un cambio en las estimaciones de los clientes fallidos afecta el período corriente y por tanto debe ser reconocido como gasto inmediatamente.

	Tratamiento Contable
a)	76%

Tratamiento Fiscal:

a) Es deducible de la renta obtenida el valor o el saldo de las deudas incobrables que hayan cumplido los doce meses de incobrabilidad vencido el plazo del crédito, siempre que llenen los requisitos siguientes:

a.1) Que la deuda provenga de operaciones propias del negocio productor de ingresos computables.

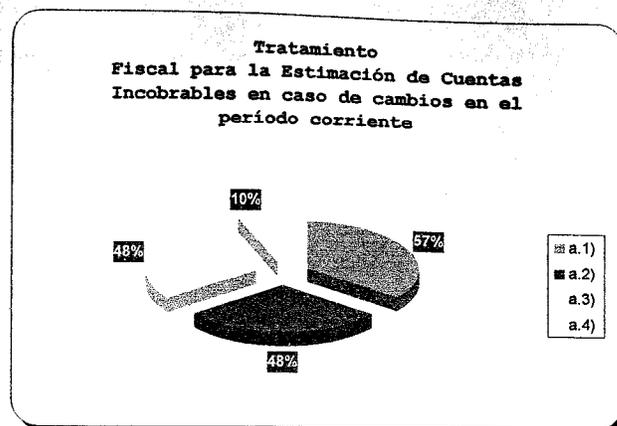
a.2) Que en su oportunidad se haya computado como ingreso gravable.

a.3) Que se encuentre contabilizada o anotada en registros especiales según el caso.

a.4) Que el contribuyente proporcione a la Dirección General detalle de todas las estipulaciones de las deudas.

	Tratamiento Fiscal
a.1)	57%
a.2)	48%
a.3)	48%
a.4)	10%

GRAFICA DE TABULACION

**Análisis e interpretación de datos**

Bajo el tratamiento contable, el 76% de los encuestados considera que las estimaciones de los clientes fallidos afecta el periodo corriente y por tanto debe ser reconocido inmediatamente como gasto; bajo el tratamiento fiscal el 57%, considera que tal estimaciones deben reconocerse como deducibles siempre que la deuda provenga de operaciones propias del negocio, el 48% considera que se consideran como deducibles siempre que en su oportunidad se haya computado como ingreso gravable, así mismo, el 48% opina que se considerará como deducible si se encuentra contabilizado o anotado en registros especiales y el 10% sostiene que para que se considere deducible el contribuyente debe proporcionar a la Dirección General un detalle de todas las estipulaciones de las deudas.

Conclusión

De acuerdo a los resultados obtenidos de las encuestas el mayor porcentaje de las medianas empresas comerciales reconoce la estimación para las cuentas incobrables en el periodo corriente.

PREGUNTA 5

Objetivo: Conocer el grado de importancia que la mediana empresa le dá a ambas normativas para la determinación de la Ganancia o Pérdida Neta del periodo.

¿Cual es el tratamiento contable y fiscal relativo a la determinación de la ganancia o pérdida neta del periodo, en cuanto al requerimiento establecido en ambas normativas?

TABULACION

Tratamiento Contable:

a) Todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas en el periodo deben ser incluidas en la determinación de la ganancia o pérdida del periodo.

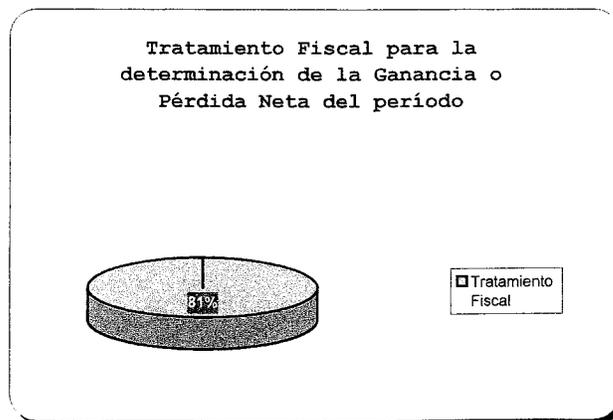
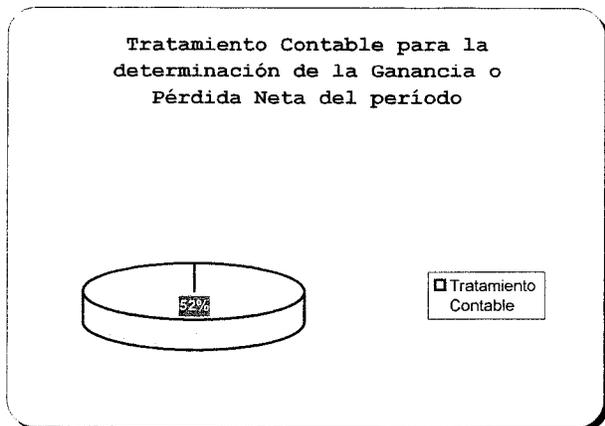
	Tratamiento Contable
a)	52%

Tratamiento Fiscal

a) La renta neta se determinará deduciendo de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para su producción y la conservación de su fuente, y los que esta ley determina.

	Tratamiento Fiscal
a)	81%

GRAFICA DE TABULACION





Análisis e interpretación de datos

Bajo el tratamiento contable, el 52%, considera que en la determinación de la ganancia o pérdida neta del periodo, deben ser reconocidas todas las partidas de ingresos y gastos en el periodo corriente, mientras, que bajo el tratamiento fiscal el 81% sostiene que se deben identificar claramente los costos y gastos que inciden en la actividad generadora de ingresos gravados y en caso que tales erogaciones no sean identificados, deberán proporcionarse entre la actividad gravada y la no gravada debiendo deducirse únicamente la proporción correspondiente a lo gravado.

Conclusión

De acuerdo a los resultados obtenidos de las encuestas, el mayor porcentaje de las medianas empresas comerciales determinan su ganancia o pérdida neta del período de acuerdo a lo establecido tributariamente, es decir deduciendo de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para la producción y conservación de su fuente.

PREGUNTA 6

Objetivo: Conocer el grado de importancia tomada en cuenta por la Mediana Empresa para el tratamiento de los errores fundamentales de periodos anteriores.

¿Cual es el tratamiento contable y fiscal respecto a un error fundamental de periodos anteriores?

TABULACION

Tratamiento Contable:

a) En la corrección de errores fundamentales, el importe que se relacione con periodos anteriores debe constituir un ajuste contra los saldos de las ganancias retenidas al inicio del periodo.

b) El importe de la corrección referente a un error fundamental debe ser incluida en la determinación de resultados del periodo corriente.

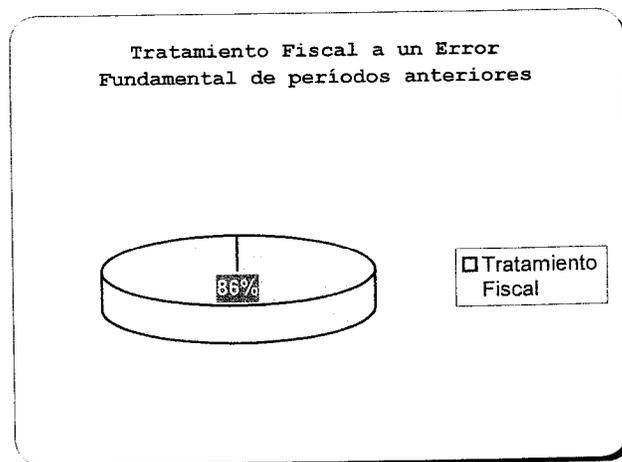
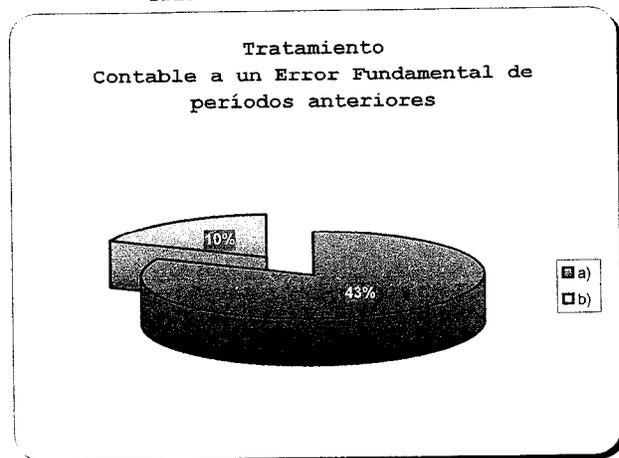
	Tratamiento Contable
a)	43%
b)	10%

Tratamiento Fiscal:

a) Cada ejercicio o periodo de imposición se liquidará de manera independiente del que le precede y del que le siga, a fin de que los resultados de las ganancias o de pérdidas no puedan afectarse por eventos anteriores o posteriores en los negocios o actividades del contribuyente.

	Tratamiento Fiscal
a)	86%

GRAFICA DE TABULACION



Análisis e interpretación de datos

Bajo el tratamiento contable, el 43% considera que la corrección de errores fundamentales, el importe que se relacione con periodos anteriores debe constituir un ajuste contra los saldos de las ganancias retenidas, y el 10% considera que el importe de una corrección referente a un error fundamental debe ser incluida en la determinación de resultados del periodo corriente, Bajo el tratamiento fiscal el 86% opina que cada ejercicio de imposición se liquidará de manera independiente del que le precede y del que le siga a fin que los resultados de las ganancias o pérdidas no puedan afectarse por eventos anteriores o posteriores en los negocios o actividades.

Conclusión

De acuerdo a los resultados obtenidos de las encuestas, el mayor porcentaje de las medianas empresas comerciales dan tratamiento a los errores fundamentales de acuerdo a lo establecido tributariamente, es decir liquidando en forma independiente cada ejercicio fiscal, de tal forma que las ganancias o pérdidas no puedan afectarse por eventos anteriores o posteriores.

PREGUNTA 7

Objetivo: Conocer el grado en que se utiliza lo establecido en ambas normativas respecto a la determinación de la Ganancia o Pérdida del período corriente, cuando se ajustan los activos y pasivos en razón de hechos ocurridos después de la fecha del balance.

¿Cual es el tratamiento contable y fiscal en la determinación de la ganancia o pérdida del período corriente, cuando se ajustan los activos y pasivos en razón de hechos ocurridos después de la fecha del balance?

TABULACION

Tratamiento Contable:

a) Los activos y pasivos deben ajustarse en razón de los hechos ocurridos después de la fecha del balance siempre que estos suministren evidencia adicional que ayuda a estimar las cantidades relativas a las condiciones existentes en esa fecha.

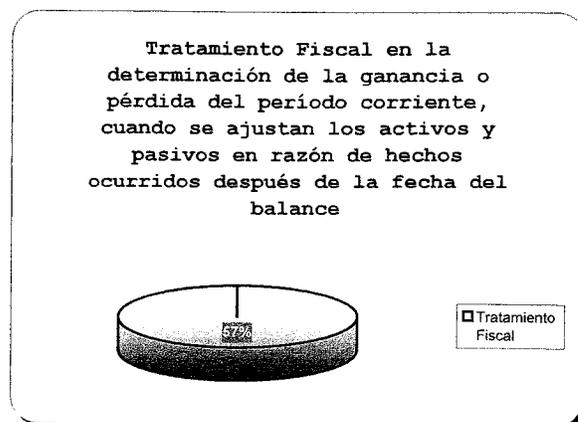
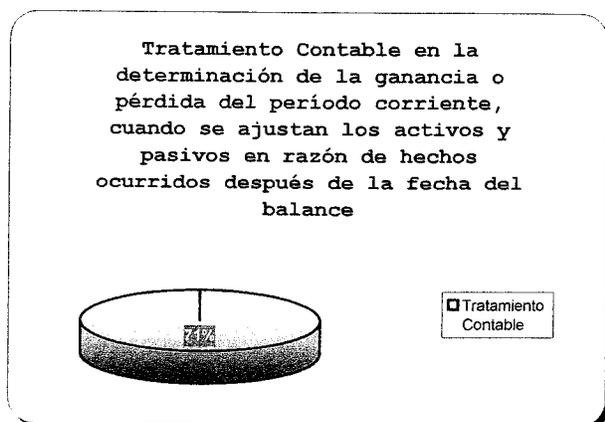
	Tratamiento Contable
a)	71%

Tratamiento Fiscal:

a) Cada ejercicio o período de imposición se liquidará de manera independiente del que le precede y del que le siga, a fin de que los resultados de las ganancias o de pérdidas no puedan afectarse por eventos anteriores o posteriores en los negocios o actividades del contribuyente.

	Tratamiento Fiscal
a)	57%

GRAFICA DE TABULACION



Análisis e interpretación de datos

Bajo el tratamiento contable el 71% de los encuestados sostiene que los activos y pasivos deben ajustarse en razón de los hechos ocurridos después de la fecha del balance siempre que éstos suministren evidencia adicional que ayude a estimar las cantidades relativas a las condiciones existentes a esa fecha, Bajo el tratamiento fiscal el 57% considera que cada ejercicio o periodo de imposición se liquidará de manera independiente del que le precede y del que le siga, a fin de que los resultados de las ganancias o de pérdidas no puedan afectarse por eventos anteriores o posteriores en los negocios o actividades.

Conclusión

De acuerdo a los resultados obtenidos de las encuestas, el mayor porcentaje de las medianas empresas comerciales determinan la ganancia o pérdida del periodo de acuerdo a lo establecido contablemente, es decir, ajustando los activos y pasivos en razón de los hechos ocurridos después de la fecha del balance si éstos ayudan a la estimación de cantidades importantes o relativas.

PREGUNTA 8

Objetivo: Conocer el grado de importancia que la mediana empresa aplica para establecer la depreciación de los activos muebles y maquinaria nueva y usada

¿Cuál es el tratamiento contable y fiscal que aplica cuando establece la depreciación de los activos muebles y maquinaria nueva y usada en su compañía?

TABULACION

Tratamiento Contable:

- a) Distribuye la base depreciable de forma sistemática, sobre los años que componen su vida útil
- b) Reconoce como gasto el cargo por depreciación de cada período
- c) Revaluos

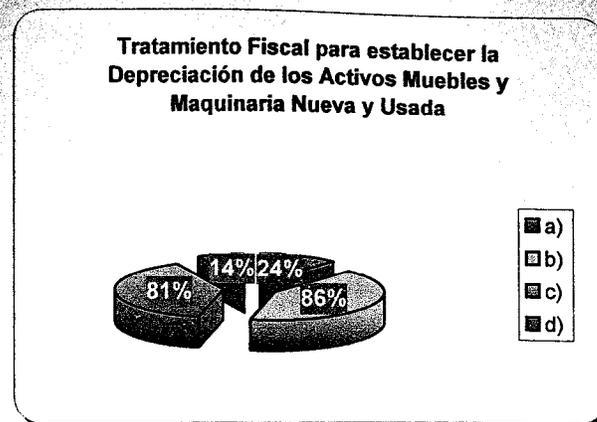
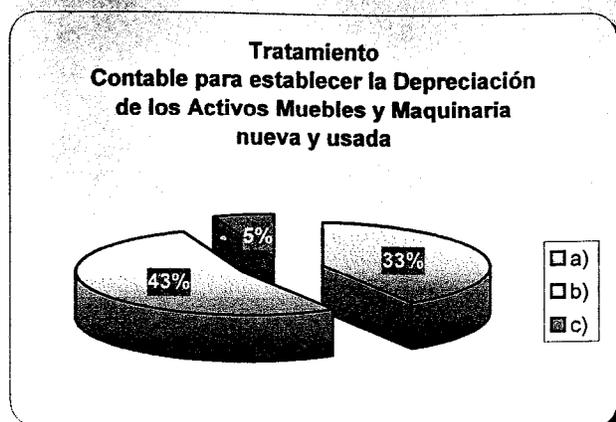
	Tratamiento Contable
a)	33%
b)	43%
c)	5%

Tratamiento Fiscal:

- a) Cuando se tratare de maquinaria importada que haya gozado de exención del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios en su importación, será como máximo el valor registrado por la Dirección General al momento de realizar la importación.
- b) Cuando se tratare de maquinaria o bienes muebles usados, el valor máximo sujeto a depreciación será el precio del bien nuevo al momento de su adquisición, ajustado de acuerdo a los siguientes porcentajes.
- c) Aplica un porcentaje fijo y constante sobre el valor sujeto a depreciación los porcentajes máximos de depreciación anual permitidos.
- d) Para el caso de maquinaria nueva el contribuyente podrá aplicar otro método consistente en un porcentaje fijo y constante sobre el saldo decreciente del valor sujeto a depreciación. Dicho porcentaje será el doble del anteriormente señalado.

	Tratamiento Fiscal
a)	24%
b)	86%
c)	81%
d)	14%

GRAFICA DE TABULACION

**Análisis e interpretación de datos**

Bajo el tratamiento contable el 33% considera que al calcular la depreciación de los activos muebles se debe distribuir la base depreciable de forma sistemática sobre los años de su vida útil; el 43% reconoce como gasto el cargo por depreciación de cada periodo, el 5% establece la depreciación sobre revalúos. Bajo el tratamiento fiscal, el 24% considera que la maquinaria importada que haya gozado de exención de IVA en su importación, será como máximo el valor registrado por la Dirección General al momento de realizar la importación, el 86% considera que cuando se trate de maquinaria o bienes muebles usados, el valor máximo sujeto a depreciar será el precio del bien nuevo al momento de su adquisición ajustado de acuerdo a los porcentajes establecidos en la Ley de Renta, el 81% al establecer la depreciación aplica un porcentaje fijo y constante sobre el valor sujeto a depreciar de acuerdo a los porcentajes máximos anuales permitidos, el 14% opina que cuando se trate de maquinaria nueva el contribuyente podrá aplicar otro método consistente en un porcentaje fijo y constante sobre el saldo decreciente del valor sujeto a depreciación.

Conclusión

De acuerdo a los resultados obtenidos de las encuestas, el mayor porcentaje de las medianas empresas comerciales establecen la depreciación de sus activos nuevos y usados de acuerdo al tratamiento tributario, es decir con base a los porcentajes estipulados en la Ley del Impuesto sobre la Renta (Art. 30).

PREGUNTA 9

Objetivo: Conocer el grado de utilización empleado por la mediana empresa para el registro de las pérdidas por deterioro ó extravío de activos

¿Cual es el tratamiento técnico y fiscal para registrar las pérdidas por deterioro ó extravío de activos?

TABULACION

Tratamiento Contable:

- a) Como un gasto en el estado de resultado
- b) Cuando se trate de un activo revaluado como una disminución de la revaluación
- c) La parte que exceda del importe previamente revaluado, será reconocida como un cargo en el Estado de Resultados del período

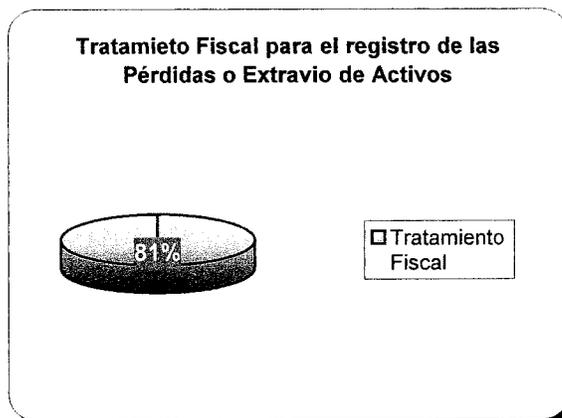
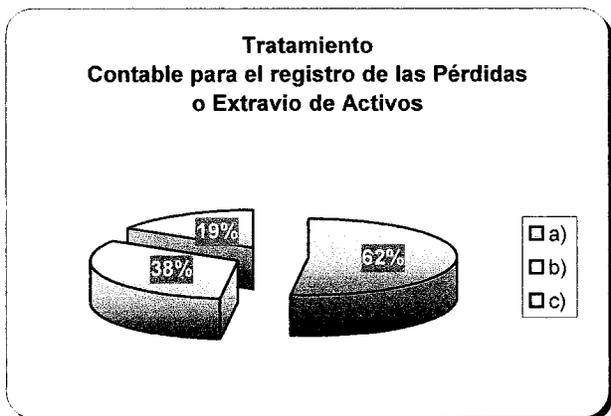
	Tratamiento Contable
a)	62%
b)	38%
c)	19%

Tratamiento Fiscal:

- a) No se admite como erogación deducible de la renta obtenida, las pérdidas de capital.

	Tratamiento Fiscal
a)	81%

GRAFICA DE TABULACION



Análisis e interpretación de datos

Bajo el tratamiento contable, el 62% sostiene que las pérdidas por deterioro de activos debe reconocerse como un gasto en el estado de resultados, el 38% considera que cuando se trate de un activo revaluado como una disminución de la revaluación, el 19% opina que la parte que exceda del importe previamente revaluado será reconocida como un cargo en el estado de resultados del periodo. Bajo el tratamiento fiscal, el 81%, sostiene que no se admite como erogación deducible de la renta obtenida las pérdidas de capital.

Conclusión

De acuerdo a los resultados obtenidos de las encuestas, el mayor porcentaje de las medianas empresas comerciales dan tratamiento a las pérdidas por deterioro o extravío de activos según lo establecido tributariamente, es decir, reconociendo como no deducible de la renta obtenida tales pérdidas.

PREGUNTA 10

Objetivo: Conocer el tratamiento contable y fiscal que la Mediana Empresa utiliza para la Provisión de un Pasivo Contingente

¿En que momento reconoce técnica y fiscalmente la provisión de un pasivo contingente?

TABULACION

Tratamiento Contable:

a) Siempre que la probabilidad de existencia de la obligación presente, en la fecha de situación general, sea mayor que la probabilidad de no existencia

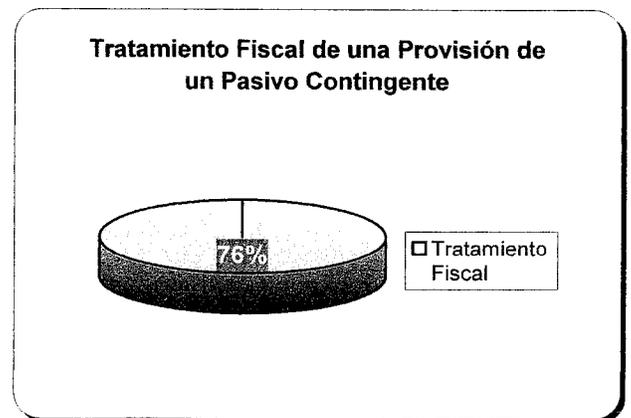
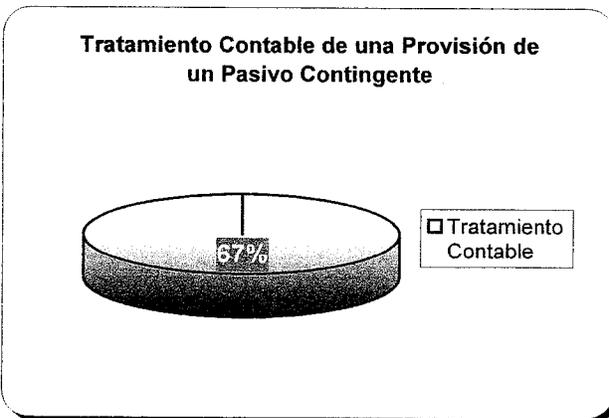
	Tratamiento Contable
a)	67%

Tratamiento Fiscal:

b) Para considerar un gasto como deducible, los sujetos pasivos deberán respaldar las deducciones con documentos idóneos y que cumplan con todas las formalidades exigidas por el Código y las leyes tributarias respectivas, caso contrario, no tendrá validez para ser deducidas fiscalmente.

	Tratamiento Fiscal
a)	76%

GRAFICA DE TABULACION





Análisis e interpretación de datos

Bajo el tratamiento contable, el 67%, reconoce la provisión de un pasivo contingente, siempre que la probabilidad de existencia de la obligación presente, en la fecha de situación general, sea mayor que la probabilidad de no existencia. Bajo el tratamiento fiscal, el 76%, opina que para considerar un gasto como deducible, los sujetos pasivos deberán respaldar las deducciones con documentos idóneos y que cumplan con todas las formalidades exigidas por el Código y las leyes tributarias respectivas.

Conclusión

De acuerdo a los resultados obtenidos de las encuestas, el mayor porcentaje de las medianas empresas comerciales reconocen la provisión de un pasivo contingente de según el tratamiento fiscal, es decir, respaldando las deducciones en cuanto a las provisiones con los documentos idóneos para considerarlo como gasto deducible de la renta obtenida del período.

PREGUNTA 11

Objetivo: Conocer el tratamiento contable y fiscal que la Mediana Empresa utiliza para la reducción del valor en libros de un Activo Intangible, como consecuencia de una revaluación

¿Como reconocería su empresa técnica o fiscalmente la reducción del valor en libros de un activo intangible, como consecuencia de una revaluación?

TABULACION

Tratamiento Contable:

a) Como una pérdida del periodo

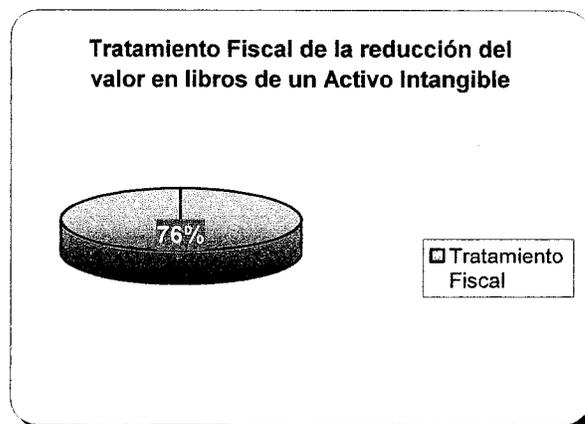
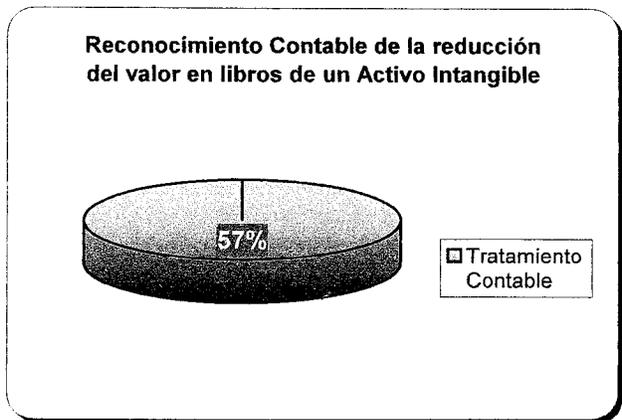
	Tratamiento Contable
a)	57%

Tratamiento Fiscal:

a) No se admite como erogación deducible de la renta obtenida, las pérdidas de capital.

	Tratamiento Fiscal
a)	76%

GRAFICA DE TABULACION



Análisis e interpretación de datos

Bajo el tratamiento contable el 57%, reconoce como pérdida del periodo la reducción del valor en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, mientras que bajo el tratamiento fiscal el 76%, considera las pérdidas de capital como no deducible de la renta obtenida.

Conclusión

De acuerdo a los resultados obtenidos de las encuestas, el mayor porcentaje de las medianas empresas comerciales aplican el tratamiento fiscal a las pérdidas de capital resultantes de la reducción del valor en libros de un activo intangible, como consecuencia de una revaluación

PREGUNTA 12

Objetivo: Conocer el tratamiento contable y fiscal que la Mediana Empresa utiliza para los activos y pasivos de caracter financiero que sean objeto de reconsideración para ajustarse al valor razonable

Para los activos y pasivos de caracter financiero, ¿Cual sería el tratamiento contable y fiscal cuando sean objeto de reconsideración para ajustarse al valor razonable?

TABULACION

Tratamiento Contable:

a) Cuando sea mantenido para negociación se incluirea en la ganancia o pérdida del período en el que hayan surgido.

b) Cuando sea mantenido para la venta será llevado directamente al patrimonio

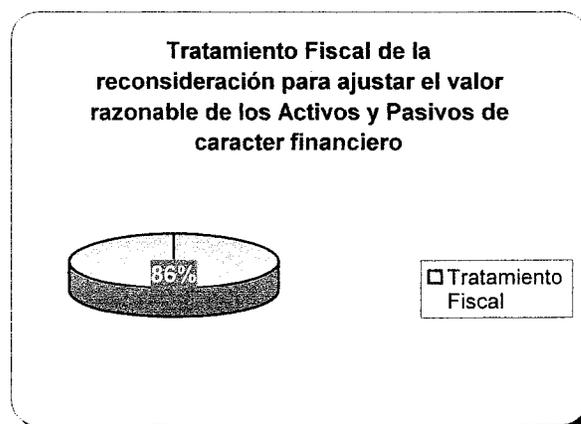
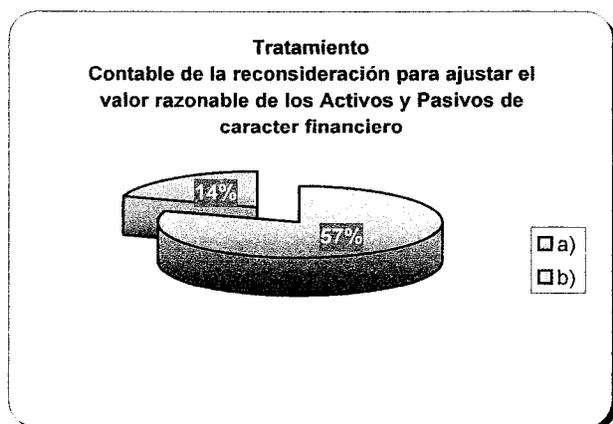
	Tratamiento Contable
a)	57%
b)	14%

Tratamiento Fiscal:

a) Para considerar un gasto como deducible, los sujetos pasivos deberán respaldar las deducciones con documentos idoneos y que cumplan con todas las formalidades exigidas por el código y las leyes tributarias respectivas, caso contrario, no tendrá válidez para ser deducidas fiscalmente.

	Tratamiento Fiscal
a)	86%

GRAFICA DE TABULACION



Análisis e interpretación de datos

Bajo el tratamiento contable, el 57% considera que debe ajustar el valor razonables de los activos y pasivos de carácter financiero, cuando éstos sean mantenidos para la negociación, y deberán incluirse en la ganancia o pérdida del periodo en el que hayan surgido, y el 14% opina que el ajuste deberá efectuarse cuando el activo sea mantenido para la venta y será llevado directamente al patrimonio, mientras que, bajo el tratamiento fiscal, el 86% de los encuestados sostiene que para considerar un gasto como deducible, los sujetos pasivos deberán respaldar las deducciones con documentos idóneos y que cumplan con todas las formalidades exigidas por el código y las leyes tributarias, caso contrario, no tendrá validez para ser deducidas fiscalmente.

Conclusión

De acuerdo a los resultados obtenidos de las encuestas, el mayor porcentaje de las medianas empresas comerciales aplican el tratamiento fiscal a los activos y pasivos de carácter financiero cuando son objeto de reconsideración para ajustarse al valor razonable.

PREGUNTA 13

Objetivo: Conocer el tratamiento que utiliza la Mediana Empresa respecto a las cuotas por el concepto de arrendamiento financiero en caso que la empresa fuese el arrendatario (el que alquila el bien)

¿Cual es el tratamiento contable y fiscal de las cuotas por el concepto de arrendamiento financiero en el caso que usted fuese el arrendatario (el que alquila el bien)?

TABULACION

Tratamiento Contable:

a) Cada una de las cuotas del arrendamiento han de ser divididas en dos partes que representan, respectivamente, las cargas financieras y la reducción de la deuda

	Tratamiento Contable
a)	62%

Tratamiento Fiscal:

a) Para los arrendatarios será deducible de la renta obtenida, el valor de los canones, cuotas o rentas causadas a su cargo en virtud de contratos de arrendamientos vigentes, sobre bienes destinados directamente a la producción de ingresos gravados con el referido impuesto

	Tratamiento Fiscal
a)	67%
b)	19%

b) El contribuyente podrá reclamar esta depreciación únicamente sobre bienes que sean de su propiedad, y mientras se encuentren en uso en la producción de ingresos gravables

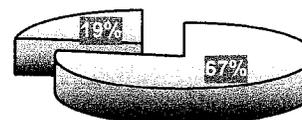
GRAFICA DE TABULACION

Tratamiento Contable de las cuotas por el concepto de Arrendamiento Financiero por el arrendatario



Tratamiento Contable

Tratamiento Fiscal de las cuotas por el concepto de Arrendamiento Financiero por el arrendatario



a)
 b)

Análisis e interpretación de datos

Bajo el tratamiento contable, el 62% considera que las cuotas en concepto de arrendamiento financiero han de ser divididas en dos partes que representen respectivamente, las cargas financieras y la reducción de la deuda. Bajo el tratamiento fiscal el 67%, opina que para los arrendatarios será deducible de la renta obtenida el valor de los cánones, cuotas o rentas causadas a su cargo en virtud de contratos de arrendamientos vigentes sobre bienes destinados directamente a la producción de ingresos gravados con los respectivos impuestos, en cambio un 19% sostiene que los contribuyentes podrán reclamar ésta depreciación únicamente sobre bienes que sean de su propiedad, y mientras se encuentren en uso en la producción de ingresos gravados.

Conclusión

De acuerdo a los resultados obtenidos de las encuestas, el mayor porcentaje de las medianas empresas comerciales reconocen como deducible de la renta, las cuotas o cánones en concepto de arrendamiento financiero sobre bienes destinados a la producción de ingresos gravados.

PREGUNTA 14

Objetivo: Conocer el tratamiento contable y fiscal que la Mediana Empresa utiliza para el gasto en concepto de la depreciación en el caso que la empresa fuese el arrendatario(el que alquila el bien)

¿Cual es el tratamiento contable y fiscal del gasto en concepto de depreciación en el caso que usted fuese el arrendatario (el que alquila el bien)?

TABULACION

Tratamiento Contable:

a) El arrendamiento financiero da lugar tanto a un cargo por depreciación

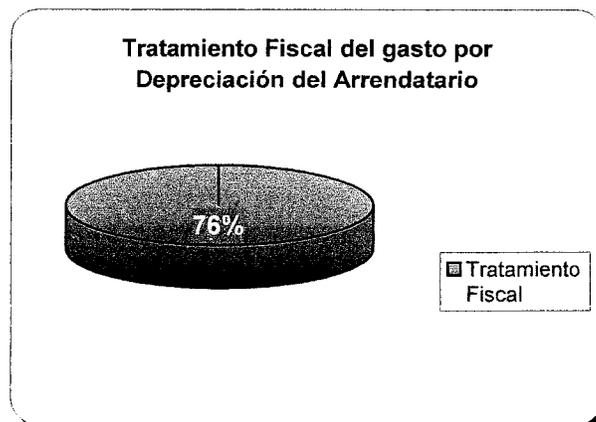
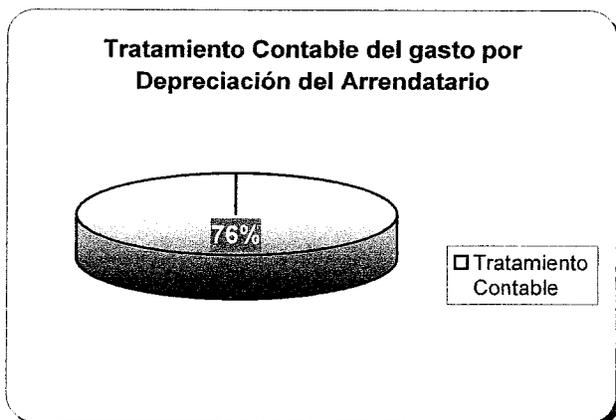
	Tratamiento Contable
a)	76%

Tratamiento Fiscal:

a) El contribuyente podrá reclamar esta depreciación únicamente sobre bienes que sean de su propiedad, y mientras se encuentren en uso en la producción de ingresos gravables

	Tratamiento Fiscal
a)	76%

GRAFICA DE TABULACION



Análisis e interpretación de datos

Bajo el tratamiento contable, el 76% considera que el gasto en concepto de depreciación por parte del arrendatario, dará lugar a un cargo por depreciación, mientras, que bajo el tratamiento fiscal el 76%, opina que el contribuyente podrá reclamar ésta depreciación únicamente sobre bienes que sean de su propiedad, y mientras se encuentren en uso en la producción de ingresos gravables.

Conclusión

De acuerdo a los resultados obtenidos de las encuestas, las medianas empresas comerciales consideran deducible el gasto en concepto de la depreciación por los bienes que sean de su propiedad y mientras se encuentren en uso de la producción de ingresos gravables.

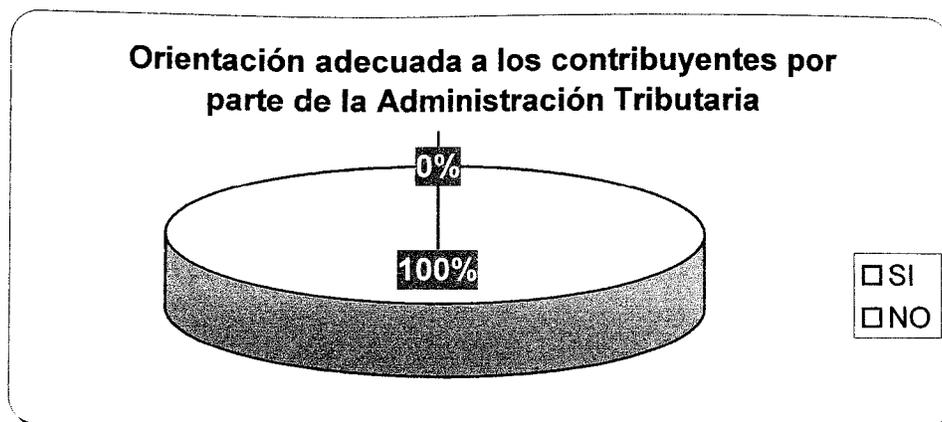
PREGUNTA 15

Objetivo: Conocer la opinión de la Mediana Empresa en cuanto a la orientación que proporciona la Administración Tributaria con respecto a las diferencias de aplicación contable y fiscal de las NIC'S

¿Considera que la Administración Tributaria proporciona orientación adecuada al contribuyente en cuanto al criterio a asumir por las empresas, en las diferencias de aplicación contable y fiscal de las NIC'S?

TABULACION

SI	0%
NO	100%

GRAFICA DE TABULACION**Análisis e interpretación de datos**

Del total de la muestra encuestada, el 100% aseguró que la Administración Tributaria no proporciona una adecuada orientación al contribuyente en cuanto a asistir a las empresas en las diferencias de aplicación contable y fiscal de las NIC's.

Conclusión

De acuerdo a los resultados obtenidos de las encuestas, las medianas empresas comerciales consideran que la Administración Tributaria no proporciona orientación adecuada al contribuyente en cuanto a las diferencias de aplicación contable y fiscal de las Normas Internacionales de Contabilidad.

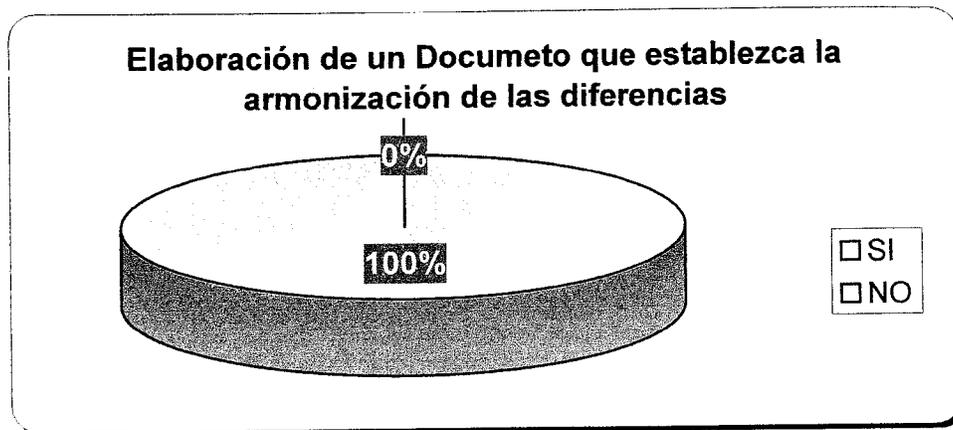
PREGUNTA 16

Objetivo: Conocer la opinión de los Medianos Empresarios en cuanto a la necesidad de elaborar un documento que establezca la armonización a las diferencias originadas por la adopción de las NIC'S y las Leyes Tributarias

¿Considera necesaria la elaboración de un documento que establezca la armonización a las diferencias originadas por la adopción de las NIC'S y las leyes Tributarias?

TABULACION

SI	100%
NO	0%

GRAFICA DE TABULACION**Análisis e interpretación de datos**

Del total de la muestra encuestada el 100% considera necesario un documento que establezca la armonización a las diferencias originadas por la adopción de las NIC's y las leyes tributarias.

Conclusión

De acuerdo a los resultados obtenidos de las encuestas, las medianas empresas comerciales consideran necesario la elaboración de un documento que establezca la armonización a las diferencias originadas por la adopción de las NIC's y las leyes tributarias.

GLOSARIO

Activos por impuestos diferidos: son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros, relacionadas con: Las diferencias temporarias deducibles, La compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal, y La compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores.

Derecho Tributario Formal y administrativo: Es el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad administrativa, que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de relaciones tributarias sustantivas y las que surjan entre la administración y los contribuyentes como consecuencia del desenvolvimiento de esta actividad.

Derecho Tributario Material y Sustantivo: Es el conjunto de normas que disciplina el tributo y las relaciones jurídicas necesarias, es decir que lógicamente se vinculan con el tributo¹.

¹ Antonia Jiménez, Lecciones de Derecho Tributario, Edición 1993, México, pág.107 y 111.

Diferencias Temporarias deducibles: que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el valor en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

Diferencias Temporarias imponibles: que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el valor en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

Ganancia (pérdida) fiscal es la ganancia (pérdida) de un periodo, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal, sobre la que se calculan los impuestos a pagar(recuperar).

Ganancia contable: es la ganancia neta o la pérdida neta del periodo antes de deducir el gasto por el impuesto sobre las ganancias.

Impuesto corriente: es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto sobre las ganancias relativa a la ganancia (pérdida)

fiscal del periodo.

Impuesto directo: es aquel que el legislador se propone alcanzar a través del contribuyente. En el impuesto directo, el sujeto pasivo se confunde con el pagador del impuesto, no hay traslado de la carga tributaria a otra persona, es la economía del sujeto pasivo, la que absorbe el impuesto, la que recibe la caída del impuesto y su caída inicial.

Impuesto Indirecto: es aquel en la que el legislador no grava el verdadero contribuyente, o sea el verdadero pagador del impuesto, sino que éste a su vez traslada la carga impositiva a quién realmente paga el impuesto, que para el caso sería el consumidor.

Las diferencias temporarias: son las divergencias que existen entre el valor en libros de un activo o un pasivo exigible, y el valor que constituye la base fiscal de los mismos.

Mediana Empresa Comercial: Dentro del sector público, el Banco Multisectorial de Inversiones (BMI) conceptualiza la mediana empresa comercial complementando los criterios de números de empleados y el valor de ventas anuales, de la siguiente forma: Son aquellas que están conformadas por todas aquellas empresas

que emplean entre cincuenta (50) y ciento noventa y nueve (199) empleados y cuyas ventas mensuales oscilan entre los US \$ 57,142.85 y los US \$ 380,000.00 aproximadamente.

De acuerdo a la DIGESTYC, el establecimiento es "La unidad económica que bajo una sola dirección o control combina actividad y recursos con la finalidad de producir, comercializar bienes y servicios lo más homogéneo posible, generalmente en una sola ubicación física o en ubicaciones próximas, para lo cual se dispone de registros separados sobre producción e insumos intermedios, mano de obra y bienes utilizados directamente o indirectamente en la producción. Por su parte, las empresas se definen como " La unidad económica natural o jurídica propietaria o administradora de uno o más establecimientos que comparte una misma razón social, que se conjuntan para producir, comercializar o prestar un servicio, es decir, lo que forma su actividad económica principal".

Pasivos por impuestos diferidos: son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.