

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



Universidad de El Salvador
Hacia la libertad por la cultura

**“IMPLICACIONES TRIBUTARIAS EN LA ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE
NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y COMPARACIÓN
DE ESTAS CON LAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS VIGENTES EN EL
SALVADOR”.**

TRABAJO DE INVESTIGACION, PRESENTADO POR:

DERAS VILLANUEVA, HENRY ALEXANDER

MONTES CARRILLO, JESUS

RIVAS RAMOS, CRIPSI GUADALUPE

PARA OPTAR AL GRADO DE:

LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA

MARZO DEL 2010

SAN SALVADOR, EL SALVADOR, CENTRO AMERICA

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector	:	Master Rufino Antonio Quezada Sánchez
Secretario	:	Licenciado Douglas Vladimir Alfaro Sánchez
Decano de la Facultad de Ciencia Económicas	:	Master Roger Armando Arias Alvarado
Secretario de la Facultad de Ciencias Económicas	:	Master José Ciriaco Gutiérrez Contreras
Director de la Escuela de Contaduría Pública	:	Licenciado Juan Vicente Alvarado Rodríguez
Coordinador de Seminario	:	Licenciado Roberto Carlos Jovel Jovel
Asesor Director	:	Licenciado Jorge Luis Martínez Bonilla
Jurado Examinador	:	Licenciado José David Avelar Licenciado Oscar Gerardo Lima Licenciado Jorge Luis Martínez Bonilla

Marzo de 2010

San Salvador, El Salvador, Centro América

AGRADECIMIENTOS

A Dios Padre Celestial, por ser dador de sabiduría y permitirme culminar una etapa de mi vida.

A mis Padres, Rigoberto Deras, y Gloria Villanueva, quienes con su sacrificio, y apoyo me ayudaron a no desistir de mi educación, y seguir adelante para alcanzar dicha meta.

A la Universidad, y catedráticos que con sus enseñanzas y orientación forjan no solo profesionales, sino mejores personas capaces de contribuir a la construcción de una mejor sociedad y país.

A mis Compañeros de trabajo de graduación, por todos los momentos de comprensión y apoyo con los cuales juntos hemos de lograr este triunfo.

Henry Alexander Deras Villanueva.

A Dios Todopoderoso, en primer lugar, quien nos brindo el aliento y energía necesarios de cada día para poder culminar con éxito nuestra carrera.

A nuestros Padres, por mostrarnos su amor a través del apoyo moral y económico durante el desarrollo de nuestra carrera, dando muestras de sacrificio con la paciencia a lo largo de nuestra carrera, esperando terminarla, para satisfacción mutua.

A los docentes de la Escuela de Contaduría Pública de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de El Salvador, por la formación recibida de ellos a través de sus clases y siendo ejemplos dignos de imitar como personas y como profesionales de la Contaduría Pública.

Jesús Montes Carrillo

En primer lugar agradecer a Dios todopoderoso, quien me ha dado las fuerzas día a día para poder afrontar todas las dificultades y lograr culminar con éxito mi carrera.

A mis Padres Alvaro y Tita Rivas que con su amor, comprensión, esfuerzo y sacrificio me ayudaron a alcanzar mis metas a mis hermanos, y amigos que siempre me han brindado su comprensión y apoyo.

A todas y cada una de las personas que de manera directa e indirecta influyeron en mi formación profesional.

Cripsi Guadalupe Rivas Ramos

INDICE

RESUMEN EJECUTIVO	<i>i</i>
INTRODUCCION	<i>iii</i>
ABREVIATURAS UTILIZADAS	<i>iv</i>
CAPITULO I	1
MARCO TEORICO	1
1. ANTECEDENTES	1
1.1. ADOPCION DE NORMATIVA TECNICA EN EL SALVADOR	1
2. BASE TÉCNICA	4
2.1. TIPOLOGÍA DE LAS EMPRESAS	5
2.2. FASES DEL PROCESO DE IMPLEMENTACION HACIA LA NIIF PARA PYMES.....	7
2.2.1. DIAGNOSTICO Y PLANIFICACION	8
2.2.2. DISEÑO Y DESARROLLO.	9
2.2.3. IMPLEMENTACION	10
2.2.3.1. Pasos para la Adopción de las NIIF para las PYMES - Sección 35 “Transición a las NIIF para las PYMES..	11
2.2.3.2. Implicaciones Tributarias por el cambio a la Nueva Normativa adoptada.....	12
2.2.3.2.1. Implicaciones en las Obligaciones Formales.....	12
2.2.3.2.2. Implicaciones Sobre el Cálculo del Impuesto Financiero y Fiscal	14
3. MARCO LEGAL VIGENTE PARA LA APLICACION DE NIIF PARA LAS PYMES	17
3.1. CÓDIGO DE COMERCIO	17
3.2. CÓDIGO TRIBUTARIO Y SU REGLAMENTO DE APLICACION	17
4. COMPARACION ENTRE LEGISLACION TRIBUTARIA Y LAS SECCIONES DE LA NIIF PARA LAS PYMES	18
4.1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS. (Sección 3).....	18
4.1.1. NIIF PARA LAS PYMES	18
4.1.1.1. Objetivos de los Estados Financieros.	18
4.1.1.2. Características Cualitativas de los Estados Financieros.....	18
4.1.1.3. Cumplimiento de aplicación de NIIF para las PYMES.....	19
4.1.1.4. Conjunto Completo de Estados Financieros.	19
4.1.1.5. Base de Presentación y reconocimiento.....	19
4.1.2. REGULACION TRIBUTARIA	19
4.1.2.1. Objetivos de los Estados Financieros.	19

4.1.2.2.	Obligados a llevar contabilidad Formal.....	20
4.1.2.3.	Registros Especiales.....	20
4.1.2.4.	Elaboración de Estados Financieros.....	21
4.1.2.5.	Base de Reconocimiento.....	21
4.2.	POLÍTICAS CONTABLES, ESTIMACIONES Y ERRORES (Sección 10).....	22
4.2.1.	NIIF para las PYMES.....	22
4.2.1.1.	Alcance y aplicabilidad.....	22
4.2.1.2.	Cambios en Políticas Contables.....	22
4.2.1.3.	Cambios en las Estimaciones Contables.....	22
4.2.1.4.	Errores Fundamentales.....	23
4.2.2.	REGULACION TRIBUTARIA.....	23
4.2.2.1.	Cambios en Políticas Contables.....	23
4.2.2.2.	Cambios en las Estimaciones.....	23
4.2.2.3.	Errores Fundamentales.....	24
4.3.	INVENTARIOS (Sección 13).....	25
4.3.1.	NIIF PARA LAS PYMES.....	25
4.3.1.1.	Sistemas para el control de Inventarios.....	25
4.3.1.2.	Métodos de Valuación de Inventarios (Formulas del Costo).....	25
4.3.1.3.	Autoconsumo.....	25
4.3.1.4.	Reconocimiento como gasto.....	26
4.3.2.	REGULACION TRIBUTARIA.....	26
4.3.2.1.	Métodos de Valuación de los Inventarios.....	26
4.3.2.2.	Presunciones fundadas en diferencias de inventarios.....	26
4.3.2.3.	Tratamiento del Autoconsumo, Retiro o Desafectación de Inventarios.....	26
4.4.	PROPIEDADES DE INVERSION. (Sección 16).....	27
4.4.2	REGULACIÓN TRIBUTARIA.....	28
4.5	PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO, MÉTODOS DE DEPRECIACIÓN, REVALUACIONES (Sección 17).....	29
4.5.1	NIIF PARA LAS PYMES.....	29
4.5.1.1	Medición inicial de los elementos componentes de la Propiedades, planta y equipo.....	29
4.5.1.2	Medición posterior a la adquisición.....	29
4.5.1.3	Métodos de Depreciación.....	29
4.5.2	REGULACIÓN TRIBUTARIA.....	30
4.6	ACTIVOS INTANGIBLES DISTINTOS DE LA PLUSVALÍA (Sección 18).....	31
4.6.1	NIIF PARA LAS PYMES.....	31
4.6.1.1	Consideración General de la Sección.....	31
4.6.1.2	Método de Amortización.....	31
4.6.2	REGULACIÓN TRIBUTARIA.....	32
4.6.2.1	Costos de Activos Intangibles.....	32
4.6.2.2	Amortización.....	32

4.7	ARRENDAMIENTOS (Sección 20)	32
4.7.1	NIIF PARA LAS PYMES.....	32
4.7.1.1	Arrendamiento Financiero.....	32
4.7.1.1.1	Tratamiento Contable para el Arrendatario.....	32
4.7.1.1.2	Tratamiento Contable para el Arrendador	33
4.7.1.2	Arrendamiento operativo.	33
4.7.1.2.1	Tratamiento Contable del Arrendatario.	33
4.7.1.2.2	Tratamiento Contable del Arrendador.	33
4.7.2	REGULACIÓN TRIBUTARIA	34
4.7.2.1	Aspectos Fiscales Arrendatario	34
4.7.2.2	Aspecto Fiscal Arrendador.....	34
4.8	INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS (Sección 23)	35
4.8.1	NIIF PARA LAS PYMES.....	35
4.8.1.1	Venta de Bienes.	35
4.8.1.2	Prestación de Servicios.	36
4.8.1.3	Contratos de Construcción.....	36
4.8.1.4	Intereses, Regalías y Dividendos	37
4.8.2	REGULACIÓN TRIBUTARIA.	37
4.8.2.1	Reconocimiento de ingresos y Costos.	37
4.9	COSTOS POR PRÉSTAMOS. (Sección 25)	40
4.9.2	NIIF PARA LAS PYMES	40
4.9.2.3	Consideración General de la Sección	40
4.9.3	REGULACIÓN TRIBUTARIA	41
4.10	DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS. (Sección 27)	41
4.10.2	NIIF PARA LAS PYMES	41
4.10.2.3	Consideración General de la Sección	41
4.10.3	REGULACIÓN TRIBUTARIA.....	42
4.11	BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS (Sección 28)	42
4.11.2	NIIF PARA LAS PYMES.	42
4.11.2.3	Consideraciones Generales de la Sección	42
4.11.3	REGULACIÓN MERCANTIL Y TRIBUTARIA.....	43
4.12	IMPUESTOS A LAS GANANCIAS. (Sección 29)	43
4.12.2	NIIF PARA LAS PYMES	43
4.12.2.3	Diferencias Permanentes.....	44
4.12.2.4	Diferencias Temporales.....	45

CAPITULO II	46
1. IDENTIFICACIÓN DE DIFERENCIAS ENTRE LAS LEYES TRIBUTARIAS Y SECCIONES DE LA NIIF PARA LAS PYMES	46
2. DESARROLLO DEL CASO PRÁCTICO	55
CASO I INVENTARIOS	59
CASO II ESTIMACION DE CUENTAS INCOBRABLES	68
CASO III CONTRATOS DE CONSTRUCCION	74
CASO IV PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO, METODOS DE DEPRECIACION, REVALUCIONES	75
CASO V ARRENDAMIENTOS	81
CASO VI INGRESOS	89
CASO VII HONORARIOS, PRIMAS, AGUINALDOS, GRATIFICACIONES Y OTRAS REMUNERACIONES PAGADAS POR LOS SERVICIOS PRESTADOS DIRECTAMENTE EN LA PRODUCCION DE LA RENTA OBTENIDA	90
CASO VIII COSTOS POR PRÉSTAMOS	94
CASO IX DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS	95
CASO X ACTIVOS INTANGIBLES	98
CASO XI PROPIEDADES DE INVERSION (Ejemplo de reclasificación por aplicación de Sección 16 Propiedades de Inversión)	99
CASO XII PAGOS ANTICIPADOS	99
CÁLCULO DE RESERVA LEGAL DEDUCIBLE	105
CONCILIACION ENTRE LA UTILIDAD CONTABLE Y FISCAL PARA FINES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA (art 91 del Código Tributario, 67 del Reglamento del Código Tributario)	106
CONCLUSIONES	iii
RECOMENDACIONES	iv
BIBLIOGRAFIA	vi
A) TIPO DE INVESTIGACION O ESTUDIO	4
B) PROBLEMA OBSERVADO	4

1.1) Caracterización.....	4
2.1) Formulación.....	5
C) OBJETIVO DE LA INVESTIGACION.....	5
✓ Objetivo General.....	5
✓ Objetivos Específicos	6
D) UTILIDAD SOCIAL	6
Aspecto Profesional y Académico.....	7
Factibilidad	7
E) TECNICAS EMPLEADAS	8
F) ESTUDIOS Y ANÁLISIS BIBLIOGRÁFICO.	8
Entrevistas.....	8
ANALISIS DE LAS RESPUESTAS.-	21
FICHAS BIBLIOGRAFICAS.....	22
G) DIAGNOSTICO DE LA INVESTIGACIÓN Y LAS PRINCIPALES CONCLUSIONES	27
ANEXOS AL CASO PRÁCTICO	29
ANEXO N° 1.....	30
ESTADO DE SITUACION FINANCIERA EN BASE A NIIF PARA PYMES.....	30
ANEXO N°2.....	35
NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS.....	35
ANEXO N° 3.....	42
NUEVO FORMULARIO F463	42
ANEXOS N° 4.....	43
PRESUNCIONES FUNDADAS EN DIFERENCIAS DE INVENTARIOS YA SEA POR FALTANTE O SOBRANTE.	43
ANEXO N° 5.....	45
EJEMPLO DE CONTABILIZACION DE REVALUACIONES	45
ANEXO N° 6.....	47
ANEXO N° 7.....	47

INDICE DE CUADROS

CUADRO Nº 1 ANALISIS DE BASE CONTABLE – FISCAL.....	64
CUADRO Nº 2 DETALLE DE CUENTAS POR COBRAR.....	69
CUADRO Nº 3 PORCENTAJES SOBRE SALDOS VENCIDOS.....	69
CUADRO Nº 4 COMPARATIVO DE CONTABILIZACION DE ESTIMACION.....	70
CUADRO Nº 5 ANALISIS DE BASE CONTABLE – FISCAL	73
CUADRO Nº 6 DETALLE DE GASTOS POR CONSTRUCCION EN PROCESO	74
CUADRO Nº7 VARIACION DE DEPRECIACIONES FISCAL Y CONTABLE	76
CUADRO Nº 8 CALCULOS PARA DETERMINAR COSTOS DE ADQUISION DE INMUEBLES.	79
CUADRO Nº 9 COMPARATIVO DE CONTABILIZACION DE INMUEBLE.....	80
CUADRO Nº 10 ANALISIS DE BASE FISCAL Y CONTABLE.....	81
CUADRO Nº 11 CUADRO DE AMORTIZACION	84
CUADRO Nº12 GASTOS POR TRATAMIENTO COMO ARRENDAMIENTO OPERATIVO.....	84
CUADRO Nº 13 COMPARATIVO SEGÚN NIIF PARA LAS PYMES DE CONTABILIZACION DE CONTRATO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO.....	86
CUADRO Nº 14 ANALISIS DE BASE FISCAL Y CONTABLE	88
CUADRO Nº 15 COMPORTAMIENTO DEL VALOR EN LIBROS Y SU BASE FISCAL DE VENTAS A PLAZOS.	89
CUADRO Nº 16 ANALISIS DE BASE FISCAL Y CONTABLE	89
CUADRO Nº 17 DETALLE DE PROVISIONES POR OBLIGACIONES LABORALES.....	91
CUADRO Nº 18 CUADRO DE DEPRECIACION DE ACTIVO.....	96
CUADRO Nº 19 ANALISIS DE BASE CONTABLE Y FISCAL.....	97
CUADRO Nº 20 CUADRO COMPARATIVO DE CONTABILIZACION DE PAGOS ANTICIPADOS.....	100
CUADRO Nº 21 CÁLCULOS PARA LA CONCILIACION FINANCIERA FISCAL	103

RESUMEN EJECUTIVO

La aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, trae consigo muchas ventajas, tales como, mayor credibilidad y confiabilidad en la información financiera presentada, además de la comparabilidad de la información por ser presentada bajo estándares de normas internacionales, lo que permite su fácil comparación con otras entidades sin importar la nacionalidad de la misma; teniendo en cuenta su contexto. Sin embargo, los procedimientos o tratamientos estipulados en la normativa técnica no siempre coinciden con los establecidos en la legislación tributaria local, por lo que se hace necesario conciliar ambas partes, con el fin de mantener la integridad de la información financiera presentada sin olvidar lo establecido en la legislación tributaria local.

Para el Estado, el propósito por el cual crea la legislación tributaria es para que los tributos lleguen a las arcas de este, por lo que establece cual debe ser la base sobre que se calcularan los tributos, a esta se le conoce como “base imponible”, pero la base técnica no fue creada con este mismo fin, por lo que en muchas ocasiones no coincide con la legislación tributaria local; es ahí donde el Contador Público debe estar listo para poder hacer frente a dicha situación, manteniendo la integridad de la información a través del cumplimiento de la Normativa Técnica y cumpliendo las obligaciones formales y sustantivas descritas en la legislación tributaria.

Se debe tener claro que, independientemente de la base técnica utilizada para el registro y presentación de la información financiera, indefectiblemente las entidades están obligadas a cumplir con todas las disposiciones de la legislación tributaria salvadoreña, por lo que las implicaciones tributarias en la adopción de un nuevo marco de referencia para la información financiera, estarían dadas en su mayoría por el hecho de tener que llevar un serie de controles específicos, donde la información financiera presentada difiere de la base imponible para el cálculo de impuestos, dichos controles son esenciales para demostrar a la Administración Tributaria el cumplimiento de las disposiciones legales; un ejemplo de estos son los, cuadros de depreciación (si difiere de lo establecido en el Art. 30 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta). Por lo que, el hecho de adoptar un nuevo marco de referencia para la información financiera, más que traer implicaciones tributarias que beneficien o no a la entidad a través de la forma en la que esta paga sus impuestos, se ven más reflejados en los beneficios que trae consigo la adopción de la normativa

técnica como marco de referencia, ya que el hecho de que la información presentada en los estados financieros de la entidad puedan ser comparados trae seguridad al inversionista, además, de generar mejor información para la toma de decisiones de forma eficiente y oportuna.

Sin embargo, aunque las entidades seguirán cumpliendo la legislación local, independientemente del marco de referencia para la presentación de información financiera, la entidad que decida adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), debe tener en cuenta la forma en la que conciliara la información presentada con base en las NIIF para las PYMES con las disposiciones de la legislación tributaria local. Esto se hace a través de los hechos económicos registrados siguiendo la base técnica que generan diferencia con lo que la legislación tributaria local permite o exige; por lo que el Contador Público debe llevar un control específico sobre cada una de estas diferencias, para poder realizar al final del ejercicio una conciliación que permita que la información presentada obtenga los beneficios asociados a su comparabilidad, confiabilidad y eficiencia a través del cumplimiento de la normativa técnica y que esta información no sea objeto de llamados de atención por parte de la Administración Tributaria.

INTRODUCCION

En la actualidad son muchas las empresas que pese a que, en el Código de Comercio se establece el uso de Normas Internacionales de Información Financiera, aún no las están aplicando, esto hace que la información financiera generada por estas empresas puede que no sea confiable ni aceptada por muchos usuarios externos tales como; instituciones internacionales, acreedores, proveedores, instituciones financieras, etc.

En este proceso, donde las entidades empiezan a usar Normas Internacionales de Información Financiera, se debe de tener claro y en cuenta las siguientes interrogantes: ¿Cuál es el proceso a seguir para la implementación de Normas Internacionales por primera vez?, ¿Qué incidencias tributarias conlleva la implementación de este proceso?, cuando se ha hecho la transición y se empieza a aplicar la Normativa Técnica: ¿Qué diferencias surgen de la aplicación de los procedimientos establecidos por las Normas Internacionales de Información Financiera y las disposiciones de la legislación local vigente?, ¿Cómo se concilian estas diferencias que surgen?, ¿La aplicación de esta normativa técnica implica una violación a la legislación local vigente?

El presente documento busca dar el panorama correcto sobre las implicaciones tributarias que se derivan de la aplicación de Normas Internacionales de Información Financiera por primera vez en empresas constituidas legalmente en El Salvador; por lo que dentro del primer Capítulo se describen las fases para el proceso de implementación y las implicaciones tributarias que se generan en el momento de la adopción de la normativa Técnica tomando en cuenta las Normas Internacionales para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) y las Reformas Tributarias de Diciembre 2009, en el segundo Capítulo se presenta el desarrollo de un caso práctico aplicado a la empresa INDUSTRIAS AUTOMOTRIZ S.A DE C.V en el cual se desarrolla el proceso de implementación de la normativa técnica y se ilustra por medio de registros contables las diferencias que se pueden generar entre la base financiera y fiscal realizando la respectiva conciliación fiscal y la presentación de los Estados Financieros con base a NIIF para las PYMES, acompañado de la explicación en cuanto a las implicaciones tributarias originadas por la implementación de NIIF para las PYMES. Dentro de los anexos se muestra el tipo de investigación realizada, los objetivos de la investigación y las herramientas utilizadas, así como también cuadros y notas explicativas como referencia al desarrollo del caso práctico.

ABREVIATURAS UTILIZADAS

L.I.S.R	Ley de Impuesto Sobre la Renta.
R.L.I.S.R	Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.
L.I.V.A.	Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles Y a la Prestación de Servicios.
R.L.I.S.R.	Reglamento de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.
C.T.	Código Tributario.
R.A.C.T	Reglamento de Aplicación del Código Tributario.
C.C.	Código de Comercio
C. de Com.	Código de Comercio.
NCF	Normas de Contabilidad Financiera.
NIC	Normas Internacional de Contabilidad
NIIF'S	Normas Internacionales de Información Financiera.
NIIF'S para las PYMES	Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.

CAPITULO I

MARCO TEORICO

1. ANTECEDENTES

1.1. ADOPCION DE NORMATIVA TECNICA EN EL SALVADOR

En El Salvador algunos de los esfuerzos más relevantes de la profesión, orientados a la armonización de la normativa contable se remonta a partir de 1996, con el entonces Colegio de Contadores Públicos Académicos el cual había coordinado la emisión de 18 Normas de Contabilidad Financiera (NCF). A partir de julio del mismo año en el marco del desarrollo de la IV Convención Nacional de Contadores, patrocinada por la Asociación de Contadores Públicos de El Salvador, y el Colegio de Contadores Públicos Académicos de El Salvador, y la Corporación de Contadores de El Salvador Someten a revisión las 18 Normas de Contabilidad Financiera (NCF) y se adicionan 10 mas, procediendo a su legitimidad de acuerdo con las conclusiones de la IV Convención, a partir de ese entonces se conocen las 28 Normas de Contabilidad Financiera (NCF), que si bien no contaba con un respaldo legal, si se tenía la legitimación por parte de los gremios.

Sin embargo La complejidad de los mercados, los constantes cambios y una actividad económica más globalizada; así como el surgimiento de nuevos elementos que guían el reconocimiento, medición y revelación de las partidas en los estados financieros, fueron los suficientes elementos que indicaron la limitación de la Normativa Técnica aplicada en el país.

A raíz de lo anterior, el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, con fecha 2 de septiembre del año 1999, acordó, según párrafo dos que textualmente dice:

II- En la preparación de los estados financieros deberán usarse Normas Internacionales de Contabilidad dictadas por el Comité de normas internacionales de Contabilidad (IASB) y/o aquellas regulaciones establecidas por este Consejo.

Para ese entonces, aun se encontraban vigentes las disposiciones del Código de Comercio de El Salvador, que en sus artículos 443 y 444 establecían cuales deberían de ser la partidas que conformaban los estados financieros, y cuales las bases de estimación y valoración; lo cual era discordante y hasta contrario con el contenido en las normas contables.

Desde el año 2000 en El Salvador se viene intentando la adopción de las NIIF; no obstante, una falta de preparación de las partes interesadas ha ocasionado que la adopción sea postergada en varias oportunidades.

Es por ello que hasta el 1 de abril de 2000, entran en vigencia las nuevas disposiciones contenidas en los artículos 443 y 444 del Código de Comercio de El Salvador y las nuevas atribuciones del Consejo de Vigilancia contenidas en la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, es entonces cuando se inicia la armonización de la infraestructura legal de materia mercantil, con la normativa técnica contable.

Con estas nuevas atribuciones y facultades, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, el día 5 de diciembre de 2000 toma el siguiente acuerdo

- I. *Las Normas Internacionales de Contabilidad, como base general para la preparación y presentación de los estados financieros de las diferentes entidades, serán de aplicación obligatoria a partir de los ejercicios contables que inician en o después del 1 de enero de 2002.*

Creándose con ello el primer paso hacia una exigencia que integra aspectos técnicos y aspectos legales de materia mercantil.

El 5 de diciembre del 2003, el Consejo emitió un acuerdo a través de la cual¹:

- Postergó la aplicación de las NIIF hasta el año 2004;
- Estableció un cronograma gradual para la aplicación de las normas que iba desde los años 2004 al 2006

En el año 2004 para las empresas que cotizan en bolsa, en el año 2005 para las grandes empresas que no cotizan y en el año 2006 para las PYMES asumiendo que, para ese entonces las NIIF PARA LAS PYMES, estarían disponibles pretendiendo ser un documento más simplificado y de fácil aplicación.

El 23 de agosto del año 2005 el Consejo acordó aprobar la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera, e incorporarlas como marco de referencia en el país, estas estarían conformadas por:

- a) Normas Internacionales de Información Financiera;

¹ Acuerdo tomado por el Consejo de Vigilancia de Contaduría Pública y Auditoría en sesión celebrada el 5 de Diciembre de 2003 "Plan escalonado para Implementar las Normas Internacionales de Contabilidad".

- b) Normas Internacionales de Contabilidad; e
- c) Interpretaciones emanadas del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF), o bien emitidas por el anterior Comité de Interpretaciones (SIC) y adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

Con base en lo anterior las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF'S) se definen como Normas e interpretaciones que dan lineamientos para el reconocimiento, medición y revelación de las partidas en los estados financieros.

Las diferencias entre las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF'S) y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC'S) comienzan desde los órganos que las emiten, el Comité de normas internacionales de Contabilidad (IASB) quien aprobaba las antiguas Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) que sustituye al Comité de normas internacionales de Contabilidad (IASB), además las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC'S) complementan las actuales Normas Internacionales de Contabilidad (NIC'S), junto con las interpretaciones (SIC) tal como se muestra en los literales anteriores.

Uno de los últimos esfuerzos del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) fue la aprobación de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF Para PYMES), proceso que inicio, el 08 de mayo de 2007, cuando la comisión de Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas en El Salvador y políticas contables, presento el proyecto al Consejo, solicitando a este que se discutiera con los diferentes sectores involucrados, logrando como resultado que el 27 de Septiembre de 2007, El Consejo aprobara el borrador de NIIF para PYMES, finalmente el 09 de julio del 2009, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) aprobó las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.

Una vez aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, con cesión Celebrada el 20 de Agosto del 2009² acordó:

- Aprobar el Plan Integral para la adopción de las Normas Internacionales de información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas, y las Normas internacionales de Información Financiera,

² La Prensa Grafica, 01 de Septiembre de 2009

según Versiones Oficiales emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), para presentar sus primeros Estados Financieros en base a Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES), para el periodo que inicia el 01 de enero de 2011 aunque se permite la adopción de forma anticipada.

Aunque en El Salvador ya ha sido aprobado el Plan Integral para la adopción de NIIF para las PYMES, esto no quiere decir que las NIIF completas ya no serán utilizadas en la elaboración y presentación de Estados Financieros, esto dependerá de cada caso ya que hay que recordar que las primeras son de aplicación para empresas que no cotizan en el mercado de valores y las segundas (NIIF completas) para empresas que si cotizan en el mercado de valores es decir empresas que están obligadas a rendir cuentas ya que sus instrumentos de deuda o patrimonio se negocian en una bolsa de valores ya sea nacional o extranjera.

2. BASE TÉCNICA

Actualmente la legislación salvadoreña (Código de Comercio, Código Tributario y Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública) exige el cumplimiento de la aplicación de normas contables para la elaboración y presentación de los Estados Financieros de las entidades, por lo que existe una relación directa entre el área contable y los aspectos fiscales a los que está sujeta una empresa, de acuerdo a la actividad económica a la que se dedica, las Leyes Tributarias establecen las disposiciones legales y las multas respectivas por incumplimiento de este punto, por lo tanto el contador debe saber y distinguir los aspectos financieros y Fiscales para la elaboración de los estados financieros

Como toda normativa técnica su principal objetivo es brindar herramientas para la correcta aplicación contable a las situaciones, y eventos que surgen en las diferentes empresas salvadoreñas.

Con la Adopción de Normas Internacionales para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES) se pretende:

- a) Armonizar, transparentar la información financiera, además de facilitar la comparabilidad con la Uniformidad de estos,
- b) Mejorar la Competitividad de las Empresas,

- c) Facilitar la acción de Vigilancia de las Autoridades Fiscales,
- d) Mejorar el Ambiente Económico para posibles Inversores,
- e) Capacitación para el ejercicio de la Profesión y la educación continua,
- f) Facilitar la labor de investigación a instituciones del Sistema Financiero,
- g) Además El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), dentro del prologo a la NIIF para las PYMES, establece que las Tanto la Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF'S Completas) así como las NIIF para Pequeñas y Medianas Entidades, fueron creadas para dar soluciones de alta calidad de tal manera que sean un punto de Convergencia entre la Normativa Técnica Internacional y las normas contables nacionales.

2.1. TIPOLOGÍA DE LAS EMPRESAS

El término pequeñas y medianas entidades tal como lo menciona el párrafo 10 del Prologo de las NIIF para las PYMES, dependerá de cada parte del mundo, por lo tanto cada país puede establecer los criterios tanto cualitativos y cuantitativos para clasificar y definir una PYME.

Lo anterior es importante por que las NIIF para las PYMES aclara que son las Autoridades de cada país las que requieren y permite utilizar las Normas que el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) apruebe, en tal sentido es sustancial tener claro a que clases de entidades van dirigidas las Normas Internacionales de Información Financiera para las PYMES, por las razones siguientes:

1. Para que el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) pueda decidir sobre los requerimientos contables y de información a revelar para este tipo de entidades;
2. Las autoridades legislativas y reguladoras, los emisores de normas, así como las entidades que informan y sus auditores estén informados del alcance pretendido de aplicabilidad de la NIIF para las PYMES,

3. Una definición clara es también esencial para que las empresas que no son pequeñas y medianas entidades, y por tanto, no cumplen los requisitos para utilizar la NIIF para las PYMES, no afirmen que están cumpliendo con ella.

En El Salvador existen diversas clasificaciones, para identificar a las Pequeñas y Medianas empresas ya sea por su Actividad Económica, por su constitución patrimonial y la clasificación de tamaño de la empresa según Comisión Nacional de Micro y Pequeñas Empresas (CONAMYPE).

Cabe mencionar que a pesar de las diversas clasificaciones de Pequeñas y Medianas entidades en El Salvador, para la aplicación de Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), no se debe considerar solo estas, sino también el hecho que las empresas en El Salvador cotizan o no en el mercado de valores. Es por ello que la definición de NIIF para las PYMES se vuelve más amplia y se consideran dentro de ella todas las empresas no públicas obligadas a llevar contabilidad formal y que no cotizan en el mercado de valores.

En este sentido al considerar la aplicación de la normativa para todas aquellas empresa privadas obligadas a llevar contabilidad formal y que no cotizan en el mercado de valores; podría replantearse o sustituirse la definición de Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, por Normas Internacionales de Información Financiera para Empresas no Publicas

Las características de las entidades a las que se enfoca la norma, se establecen en el párrafo 1.2 de la Sección 1 de las NIIF para las PYMES. Será de aplicación para entidades que:

- a) No tienen obligación pública de rendir cuentas, y
- b) Publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos. Son ejemplos de usuarios externos los propietarios que no están implicados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales, Instituciones Bancarias, etc.

Según esta sección una Empresa tiene la obligación de rendir cuentas si:

1. Sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en una bolsa de valores ya sea nacional o extranjera.

2. Una de sus principales actividades es mantener activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros. Este suele ser el caso de los bancos, las cooperativas de crédito, las compañías de seguros, los intermediarios de bolsa, los fondos de inversión y los bancos de inversión.

INDUSTRIAS AUTOMOTRIZ S.A DE C.V. La empresa que adoptara NIIF PARA LAS PYMES; para el desarrollo del caso práctico no ha venido aplicando NIIF completas, cuyas políticas contables obedecen estrictamente al cumplimiento de las leyes tributarias, además cumple con los criterios de la Sección 1 en párrafo 1.2, es una empresa cuyo giro es la compra - venta de Combustibles y lubricantes, y en vista de la reciente aprobación de la NIIF para PYMES, decide someterse al proceso de adopción de dicha Norma que para el caso el proceso de transición deberá comenzar el 01 de enero de 2009 y presentar sus Primeros Estados Financieros el 31/12/2010.

2.2. FASES DEL PROCESO DE IMPLEMENTACION DE LAS NIIF PARA PYMES

La Sección 35 de las Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) establece que será aplicable y tendrá como alcance aquellas empresas que adopten NIIF para las PYMES por primera vez, independientemente hayan venido aplicando Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) Completas o en otro conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), tales como sus normas contables nacionales, y el marco legal tributario, para el cálculo del impuesto sobre la renta.

FASES DEL PROCESO DE ADOPCION DE NIIF'S		
Identificar Cambios en Área de control Interno:		
FASE I: DIAGNOSTICO Y PLANIFICACION	<ul style="list-style-type: none"> • PROCESOS: • Compras • Ventas • Producción • Cuentas Corrientes 	<ul style="list-style-type: none"> • ELEMENTOS DE CONTROL INTERNO • Ambiente de Control, • Establecer Objetivos, • Identificación de Eventos, • Evaluación de riesgos, • Respuesta al Riesgo, • Actividades de control, • Información y comunicación, • Supervisión
FASE II: DISEÑO Y DESARROLLO	<ul style="list-style-type: none"> • En la fase de diseño y desarrollo se realiza: • La identificación de las oportunidades de mejora y su alineación con los requerimientos (Políticas) de la normativa a adoptarse; • El diseño y desarrollo de las propuestas de cambios a los sistemas de información, procesos y estructura organizativa; • El acuerdo formal de su adopción. 	
FASE III: IMPLEMENTACION	<ul style="list-style-type: none"> • PASOS PARA LA ADOPCION DE LAS NIIF PARA LAS PYMES 1. Identificar las fechas claves y los primeros estados financieros con base a NIIF 2. Identificar las diferencias entre las políticas contables y Criterios Fiscales 3. Preparar un balance de apertura a la fecha de transición a NIIF. 4. Considerar si se aplicará alguna de las exenciones opcionales para la aplicación retrospectiva. 5. Aplicar las excepciones mandatorias y determinar si la información existe o está disponible. 	
FASE IV: EVALUACION	Durante esta Fase se Pretende Supervisar el grado de cumplimiento de las NIIF.	

Estas cuatro fases son la base para la implementación de NIIF para las PYMES.

2.2.1. DIAGNOSTICO Y PLANIFICACION

La primera fase parte desde la integración del equipo responsable del proyecto; que tentativamente podrá estar conformado por:

- Un administrador, o grupo de administradores que tendrán a cargo desarrollar y coordinar las modificaciones de los procesos, Sistemas de información, estructura organizativa para que cumpla con todos los requerimientos de las NIIF Completas o NIIF para las PYMES.
- El Contador de la Empresa, sin lugar a duda, tendrá un papel determinante ya que contribuirá para la identificación de las Políticas contables a aplicar en atención a las NIIF para las PYMES, es recomendable que la persona coordinadora del equipo de trabajo sea, la que mas conozca de NIIF Completas y NIIF para las PYMES.
- El auditor interno: como apoyo en cuanto a los nuevos controles a aplicar producto de la implementación de las NIIF para las PYMES.

Esta fase se extenderá hasta al análisis del entorno actual de la empresa, sus proyecciones; así como la identificación de las normas, principios y prácticas contables utilizadas por la entidad; y el posible cambio contable ante la adopción de la nueva normativa.

2.2.2. DISEÑO Y DESARROLLO.

En esta se realiza un mayor análisis que permita identificar las oportunidades de mejoras y los cambios alineados con los requisitos de la normativa a adoptarse, diseñando y desarrollando las propuestas de cambios a los sistemas de información, proceso y estructura organizativa y contable

El paso a estas nuevas normas modificará algunas políticas contables. Se crearán nuevas cuentas contables del activo o del pasivo, aparecerán nuevas elementos y partidas en función de los sucesos de implementación e incluso se ajustaran en ocasiones algunos Elementos de los Estados Financieros por las diferencias surgidas entre la aplicación de una nueva política contable, las exenciones y excepciones de la sección 35. Esto traerá consigo implicaciones en la exigencia de mayores controles Financieros y tributarios. Para satisfacer las necesidades de información de usuarios de los Estado Financieros y la Hacienda Pública.

Al adoptar NIIF para las PYMES dentro de la empresa se tendrá a bien cambiar:

- El Sistema Contable (Catálogo y Manual);
- Las Políticas Contables (adoptándolas de acuerdo a los requerimientos de la nueva normativa);
- Manual de Procedimientos Contables;
- Sistemas de Información, Procesos y Estructura Organizativa.

2.2.3. IMPLEMENTACION

Una vez identificadas las medidas y elementos a reestructurar y analizadas previamente en la fase de desarrollo, se deben aplicar cambios a:

- Los procesos, sistemas de información, estructura organizativa, Sistema Contable en base a las NIIF para las PYMES,
- Capacitar al personal operativo,
- También debe tomarse en cuenta el efecto Sobre las Obligaciones Formales y las relativas al pago de impuestos en caso las hubiera con la adopción de la nueva normativa; tales como el cambio de método de depreciación, método de valuación de los inventarios, arrendamientos financieros, etc. además por los ajustes que se realicen, durante el periodo de transición deberá hacerse un análisis cuantitativo y cualitativo en los Estados Financieros que podrá verse reflejado en las Notas Explicativas³ (esto se delimitan en el apartado 2.1.3.2 y la Parte II *Caso Practico* se enfoca a los ajustes que se deben hacer por la aplicación de las excepciones y exenciones definidas en las sección 35, así como los ajuste por las adopción de nuevas políticas y la diferencia que se generan con la legislación tributaria hasta llegar a la conciliación Financiera - Fiscal).

³ Ver Anexo 2 del Caso Practico, Específicamente literal p) Notas a la conciliación por Ajustes a las utilidades acumuladas

2.2.3.1. Pasos para la Adopción de las NIIF para las PYMES - Sección 35 “Transición a las NIIF para las PYMES.

1. Identificar las fechas claves.
2. Identificar las diferencias entre las políticas contables aplicadas bajo la legislación tributaria vigente o PCGA, y aquellas requeridas por las NIIF para las PYMES e identificar las políticas contables a ser aplicadas bajo esta nueva normativa técnica.
3. Preparar un Balance de Apertura a la fecha de transición a NIIF para las PYMES. El balance de apertura basado en NIIF para las PYMES, será el punto de partida para todos los subsecuentes periodos contable. Este deberá contener:
 - ✓ Requerimiento de medición de activos y pasivos con base a NIIF para las PYMES.
 - ✓ Los ajustes que resulten de la aplicación por primera vez, estos serán registrados en las utilidades retenidas u otra categoría de patrimonio.
4. Considerar si se aplicará alguna de las doce exenciones opcionales para la aplicación retrospectiva, los que adopten NIIF para las PYMES por primera vez pueden elegir en aplicarlas todas, algunas o ninguna de las exenciones; en el Capítulo II del caso práctico podemos apreciar ejemplos en atención a este punto y la aplicación de algunas exenciones.
5. Aplicar las cinco excepciones y determinar si la información existe o está disponible, para su aplicación.
6. Identificar la Información a revelar que requiere la NIIF para las PYMES en su sección 35; esto podrá hacerse en las notas explicativas.
7. A partir de los años subsiguientes deberá conciliarse la utilidad financiera y para la utilidad para propósitos Fiscales.

2.2.3.2. Implicaciones Tributarias por el cambio a la Nueva Normativa adoptada

2.2.3.2.1. Implicaciones en las Obligaciones Formales

La adopción a la NIIF para las PYMES no implica el surgimiento de nuevas obligaciones tributarias para la empresa puesto que tanto la normativa técnica así como el Código de Tributario faculta la posibilidad para conciliar los efectos sobre las utilidades financieras e imponibles, sin olvidar que aunque se apliquen los principios y criterios de las NIIF para las PYMES siempre se respetara lo que establecen las leyes tributarias del país en el reconocimiento de los ingresos gravables y no gravables; los gastos deducibles y no deducibles para efectos del Impuesto Sobre la renta.

El contador en la fase de implementación y posterior a esta, debe cumplir con las exigencias del Código Tributario, tales como:

1. Preparar el Sistema contable en base al marco de implementación de NIIF para las PYMES siendo necesario que la estructura del catalogo de cuentas y organización contable sea autorizado para registrar una contabilidad legal con apego a NIIF para las PYMES. El contador certificado de la empresa deberá informar a la administración tributaria a través del Formulario F463 (art. 149-C literal e) del Código Tributario) trimestralmente las autorizaciones que haya efectuado en los sistemas contables, libros legales de contabilidad, y los libros o registros de control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios.
2. Así mismo el Código Tributario faculta al Auditor para examinar las operaciones del Sujeto Pasivo, verificando que estén en base a los Principios de Contabilidad que establezca el Concejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría y Auditoría, las Leyes Tributarias y el Código Tributario. (Artículo 135 literal C del Código Tributario.)
3. En el artículo 149-B, del Código Tributario, establece como obligación del Sujeto Pasivo, documentar los servicios del contador, mediante Contrato Escrito, o Carta Oferta de Servicios, y por su parte el contador según el artículo 149-C “deberá Cumplir con los requisitos Técnicos y las Leyes Tributarias”.
4. Los efectos más comunes que tienen implicación sobre el Impuesto Sobre la Renta es el generado por la aplicación de diferentes métodos de valuación de inventarios, aplicando un método para la base contable permitido por la Sección 13 en su párrafos 13.17, 13.18, y otro para la base fiscal

establecido en el art. 143 del Código Tributario, lo cual obligaría a la administración de la empresa reconocer Impuestos Diferidos por las diferencias, sin embargo el artículo 143 del Código Tributario, establece que los inventarios no podrán ser registrados por métodos diferentes a los mencionados en dicho artículo, si no es con la previa autorización de la Administración Tributaria.

5. De igual forma si producto de la implementación la empresa decide cambiar los porcentajes de depreciación no podrá cambiarlo sin autorización de la Dirección General de Impuestos Internos, y en caso de hacerlo no será deducible dicha depreciación, (artículo 30 LISR inciso tercero numeral 3).
6. De acuerdo al punto 5 y 6 la adopción si bien no genera nuevas obligaciones tributarias, implica llevar controles fiscales y financieros, ya que el Código Tributario en su artículo 91 establece que una de las obligaciones es la de presentar la declaración de Impuesto Sobre la Renta, con el Balance General, Estado de Ingresos y Gastos junto con las Conciliaciones Fiscales necesarias que justifiquen los rubros de dichos estados, esto para los Obligados a Llevar Contabilidad Formal. Y para los obligados a nombrar auditor Fiscal el art. 67 del Reglamento del Código tributario establece que uno de los anexos a los Estados Financieros es la Conciliación en los Resultados Contables y Fiscales.
7. Fiscalmente 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, y será deducible la depreciación una vez haya ejercido la opción de compra aplicando la misma política de depreciación a los bienes bajo arrendamiento financiero (art 15 inciso tercero).

Lo anterior trae consigo por parte del arrendatario aplicar la misma política de depreciación a los bienes bajo arrendamiento financiero, además llevar un control en cuentas de orden de los cánones o cuotas del arrendamiento puesto que cuando se implementan NIIF para PYMES, la contabilidad debe cumplir con el principio Sustancia sobre la forma es decir debe contabilizarse bajo el enfoque financiero. Aunque realmente y para fines fiscales el Canon es lo deducible.

2.2.3.2.2. Implicaciones Sobre el Cálculo del Impuesto Financiero y Fiscal⁴

Los efectos por la adopción de NIIF para las PYMES, sobre el cálculo de los Impuestos Financieros y Fiscal derivan del cambio de las Políticas Contables, que a partir de la implementación deberán estar en cumplimiento con los criterios de reconocimiento, medición, y presentación de los eventos, y transacciones que las NIIF para las PYMES establezcan, la entidad deberá cumplir con la obligación de reconocer los eventos económicos relativos a los impuestos en base a Leyes Tributarias del país, para el pago del mismo dando como resultado el reconocimiento de diferencias permanentes y temporarias de impuestos.

De acuerdo a lo anterior se pueden identificar diferencias sustanciales de la Base Fiscal, respecto de la Base Financiera posterior a la fecha de transición, las cuales se ilustran en el caso práctico, cabe aclarar que no se limitan únicamente a estas:

- Aplicación de diferentes métodos de valuación de inventarios, aplicando un método para la base contable permitido por la Sección 13 en sus párrafos 13.17, 13.18, y otro para la base fiscal establecido en el art. 143, lo cual obligaría a la administración de la empresa reconocer Impuestos Diferidos por las diferencias entre ambas bases.
- El reconocimiento de obsolescencia de inventarios, según el artículo 29-A numeral 22 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, establece que no serán deducibles los gastos por castigos o provisiones de cualquier naturaleza, que sean creadas en cumplimiento a lo dispuesto en la normativa técnica contable, se pueden dar diferencias de tipo permanente y temporarias según sea el caso.
- Incobrabilidad de Cuentas por Cobrar; el artículo 31 numeral 2 de LISR establece las condiciones de deducibilidad de las cuentas morosas, y para esto debe transcurrir 12 meses sin que el cliente haya hecho abono alguno, además de demostrar todas las gestiones de cobro realizadas para su recuperación, cumplida estas condiciones, tendrá el sujeto pasivo derecho a deducirlo, pero si lo reconoce con anticipación debe reconocer impuestos diferidos.

⁴ Ve apartado 4.12. IMPUESTOS A LAS GANANCIAS. (Sección 29)

- Generalmente el adoptar NIIF para las PYMES, tiene un efecto más visible sobre los elementos de propiedad planta y equipo, puesto que las diferencias de las Base Contable y Fiscal son generadas por los criterios de asignación de vidas útiles diferentes, o la aplicación de un método permitido por la Sección 17, lo que finalmente implica reconocer activos o pasivos por Impuesto Sobre la Renta diferido.
- En cuanto a deducción, la revaluación de bienes vía depreciación no está permitida por la ley generando una diferencia de tipo permanente. (artículo 30 numeral 4 de LISR).
- La creación de provisiones por Beneficios a Empleados implicaría el reconocer Impuestos Diferidos, ya que contablemente cada año reconocería un gasto contra una cuenta de pasivo llamada Provisión por Beneficios post-empleo, que únicamente se revertirá en la medida se haga efectivo el pago de gratificaciones a los trabajadores.
- Fiscalmente el art. 29-A numeral 10, es claro en cuanto a que las pérdidas de capital no son deducibles para efectos de Impuesto Sobre la Renta, además en las reformas del 18 de diciembre de 2009 se establece que las pérdidas que resulten de enfrentar el costo de adquisición y el valor de venta de activos realizables, en estado de deterioro, vencimiento, caducidad o similares, no son deducibles (Artículo 29-A numeral 21, y 126 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta); esto implica reconocer diferencias de tipo permanente.
- La diferencia ocasionada por el gasto que genera los intereses pagados por la empresa, cuando realice préstamos para la adquisición de activos, para efectos tributarios tendrán que ser necesarios para mantener la fuente generadora de ingresos gravados, de lo contrario si una empresa hace inversiones en bienes que no contribuyan a mantener dicha fuente serán no deducibles para efectos de renta, y únicamente serán deducibles vía depreciación (Art. 29 Numeral 10 inciso tercero Ley de Impuesto Sobre la Renta.)
- Es deducible la amortización del activo intangible siempre y cuando contribuya a la generación de la renta o conservación de su fuente; por gastos de investigación y desarrollo estos no serán deducibles en cuanto no haya seguridad razonable que estos desembolsos contribuyan a la

generación de ingresos económicos en un futuro (art. 30-A literal e) de Ley de Impuesto Sobre la Renta.)

- Otro efecto sobre el Impuesto Sobre la Renta así como para el Impuesto Sobre la Transferencia de Bienes Muebles y la prestación de servicios es por la omisión del registro y declaración de ventas y compras en el ejercicio o periodo fiscal contemplada en el art. 193 del código tributario. Tal como se explica en el caso I (Capítulo II), cuando una entidad implementa NIIF para las PYMES debe ajustar y reconocer las partidas de los Estados Financieros de acuerdo a dicha normativa y en caso de que hayan valores que provengan de ejercicio anteriores que muestren inventarios no fiables, el contador debe ajustarlos y modificar la declaración de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado.
- El reconocimiento de utilidades diferidas de ventas a crédito cuyos plazos sean mayores a veinticuatro meses, lo cual fiscalmente si es permitido según el art. 24 del Reglamento de Ley de Impuesto Sobre la Renta.

2.2.4 EVALUACION

Esta fase le permite a la empresa monitorear el cumplimiento de la normativa adoptada. Por lo tanto, incluye la evaluación del cumplimiento de lo establecido por cada una de las Secciones que le son aplicables en el momento, y posterior a la adopción, así como la adhesión oportuna a futuros cambios que se producirán en la normativa contable internacional.

3. MARCO LEGAL VIGENTE PARA LA APLICACION DE NIIF PARA LAS PYMES.

3.1. CÓDIGO DE COMERCIO

El Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría de acuerdo a las atribuciones que la Ley le confiere específicamente en los Artículos 443 y 444 del Código de Comercio establecen que todo Estado Financiero debe expresar con veracidad y con la exactitud compatible con sus finalidades, la situación financiera del negocio en la fecha a que se refiera. Sus renglones se formarán tomando como base los principios de medición aprobados por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, y en su defecto por las Normas Internacionales de Contabilidad.

3.2. CÓDIGO TRIBUTARIO Y SU REGLAMENTO DE APLICACION

La Legislación Tributaria hace referencia a lo establecido anteriormente con respecto a la atribución que se confiere al Consejo, el artículo 139 del Código Tributario: en la que establece que se entenderá 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, deberá ser llevada en libros legalmente autorizados por profesionales de la contaduría, la contabilidad formal llevada por los sujetos pasivos deberá estar de conformidad a lo establecido en el Código de Comercio o a las leyes especiales que obliguen a ello.

Con la nueva reforma al Código Tributario se definen obligaciones tanto al auditor como al contador que el sujeto pasivo haya designado para llevar su contabilidad:

1. El auditor deberá examinar las operaciones del sujeto pasivo, de tal manera que estén de conformidad a los principios de contabilidad que establezca el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA), las leyes tributarias el Código Tributario. (Art. 135. Literal c)

2. El contador que preste los servicios para efecto tributario deber cumplir tanto con los requisitos técnicos y las leyes tributarias (Art. 149-C literal a)

Además el artículo 74 del Reglamento del Código Tributario, establece que en lo que respecta a la contabilidad formal las operaciones deberán ser contabilizadas de acuerdo a los Principios de contabilidad aprobados por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA) o en su defecto Normas Internacionales de Contabilidad⁵.

4. COMPARACION ENTRE LEGISLACION TRIBUTARIA Y LAS SECCIONES DE LA NIIF PARA LAS PYMES.

4.1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS. (Sección 3)

4.1.1. NIIF PARA LAS PYMES

4.1.1.1. Objetivos de los Estados Financieros.

Literalmente la sección 2 en su párrafo 2.2 establece que el objetivo de los Estados Financieros es proporcionar información sobre la situación Financiera, el rendimiento, y los Flujos de Efectivo de la entidad que sean de utilidad para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios.

4.1.1.2. Características Cualitativas de los Estados Financieros.

Las NIIF para las PYMES, define las características cualitativas, las cuales son atributos que hacen útil la información que en ellos se expresan y dentro de las principales esta: comprensibilidad, relevancia, materialidad o importancia relativa, fiabilidad, la esencia sobre la forma, prudencia, integridad, comparabilidad, oportunidad, equilibrio entre costo y beneficio. Todos estos son explicados de manera más amplia en la sección 2.

⁵ Inciso segundo, Art. 74 Reglamento de Código Tributario de El Salvador

4.1.1.3. Cumplimiento de aplicación de NIIF para las PYMES.

Según el párrafo 3.3 una empresa que aplique NIIF para las PYMES, deberá hacer una declaración explícita y sin reserva del cumplimiento y aplicación de las NIIF para las PYMES, estos mediante las Notas Explicativas a los Estados Financieros.

4.1.1.4. Conjunto Completo de Estados Financieros.

Según la Sección 3.17 establece que un conjunto de Estados Financieros lo forman el balance general, 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.

4.1.1.5. Base de Presentación y reconocimiento

La sección 3, proporciona como base de presentación ciertas consideraciones generales, dentro de su contenido se mencionan la presentación razonable y cumplimiento de la aplicación de NIIF para las PYMES, 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 al reconocimiento la sección 2 a partir del párrafo 2.35 establece los principios generales de reconocimiento y medición, de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos.

4.1.2. REGULACION TRIBUTARIA

4.1.2.1. Objetivos de los Estados Financieros.

Los artículos 78 y 79 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, establece que el sujeto pasivo al adoptar el sistema de contabilidad, los libros auxiliares, las nomenclaturas de las cuentas y subcuentas, estos deberán de reflejar la correcta situación tributaria del sujeto pasivo ante la administración

Tributaria. En todo caso los componentes de los Estados Financieros deberán estar en completo acuerdo con la contabilidad del sujeto pasivo. Sin perjuicio de la discriminación y de las conciliaciones que fueren necesarias para adecuarla a las normas tributarias con el fin de la determinación del tributo.

4.1.2.2. Obligados a llevar contabilidad Formal.

La Obligación para llevar contabilidad Formal se define en el artículo 139 del Código Tributario, junto con el artículo 74 del reglamento, la cual se elaborara tomando en cuenta los principios y normas que el consejo haya aprobado para la elaboración de la misma.

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.

La contabilidad formal deberá complementarse con los libros auxiliares de cuentas necesarias y respaldarse con la documentación legal que sustente los registros, que permitan 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 permiten establecer su situación tributaria.

4.1.2.3. Registros Especiales.

La sección octava de la obligación de llevar registros especiales contempla que:

1. El Sujeto Pasivo está obligado a llevar registros especiales para establecer su situación tributaria de conformidad a las Leyes Tributarias. (artículo 140 del Código Tributario)
2. Los sujetos pasivos inscritos como contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios deberán llevar los libros de control relativos a tal impuesto. (artículo 141 del código Tributario).
3. Registro de control de inventarios, todo sujeto pasivo cuyas operaciones consistan en la transferencia de bienes muebles corporales, deberán llevar dicho registro (Artículo 142 del Código Tributario).

En lo relativo a Impuesto al Valor Agregado (IVA) 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.

4.1.2.4. Elaboración de Estados Financieros

En cuanto a la formulación de los estados financieros, de conformidad a lo establecido en el artículo 79 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario deberán formularse de acuerdo a lo que estipula el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, y en su defecto por las Normas Internacionales de Contabilidad, que en todo caso forman parte de las NIIF Completas y que de igual forma las NIIF para las PYMES presentan los mismos requerimientos en cuanto al juego de Estados Financieros que las NIIF completas.

4.1.2.5. Base de Reconocimiento

En cuanto a las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, deberán utilizar para el cómputo de su renta, el sistema de acumulación, en caso no estuvieran obligadas a llevar contabilidad formal, podrán optar por utilizar el sistema del efectivo para el cómputo de su renta; para lo cual deberán llevar un control de las operaciones en registro contables auxiliares e informaran a la Dirección General de los impuestos Internos en los meses de noviembre y diciembre del ejercicio de imposición previo al ejercicio en que será adoptado. Una vez se haya aptado por utilizar este no podrá cambiarse, esto según el artículo 17 de la Ley de Renta.

Las personas Jurídicas por su parte deberán utilizar el sistema de acumulación para el cómputo de la renta obtenida, esto establecido en el artículo 24 de la Ley de Renta.

4.2. POLÍTICAS CONTABLES, ESTIMACIONES Y ERRORES (Sección 10)

4.2.1. NIIF para las PYMES

4.2.1.1. Alcance y aplicabilidad

La sección 10 de las NIIF Para las PYMES tiene como alcance las políticas, estimaciones y errores, esta Sección define a las políticas contables como los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar estados financieros.

4.2.1.2. Cambios en Políticas Contables

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.

Por su parte la sección 10 en su párrafo 10.11 establece que cualquier cambio de una política contable de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo 10.11, la entidad aplicará la nueva política contable a la información comparativa de los periodos anteriores desde la primera fecha que sea practicable, como si la nueva política contable se hubiese aplicado siempre.

4.2.1.3. Cambios en las Estimaciones Contables.

Las estimaciones según la sección 10 son 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.

Una entidad reconocerá el efecto de un cambio en una estimación contable de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado del:

1. El periodo del cambio, si éste afecta a un solo periodo, o
2. El periodo del cambio y periodos futuros, si el cambio afecta a todos ellos

4.2.1.4. 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.

En la medida en que sea practicable, una entidad corregirá de forma retroactiva los errores significativos de periodos anteriores, en los primeros estados financieros formulados después de su descubrimiento:

1. Reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error, o
2. Si el error ocurrió con anterioridad al primer periodo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio de ese primer periodo.

4.2.2. REGULACION TRIBUTARIA

4.2.2.1. Cambios en Políticas Contables

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

4.2.2.2. Cambios en las Estimaciones.

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

Por ejemplo en el art. 30 de LISR 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.

4.2.2.3. Errores Fundamentales

Los errores fundamentales deben corregirse en el ejercicio en el que tuvieron lugar, a través de una modificación a la declaración de Impuesto sobre la Renta e IVA, según corresponda. 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 Sujeto Pasivo.

El artículo 29-A Numeral 18 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta establece que los costos y gastos que no se encuentran debidamente documentados y registrados contablemente, no serán deducibles y para efecto de esto, las cifras financieras al cierre de cada periodo o ejercicio contable, que se reflejen en las diferentes cuentas o subcuentas de los libros legales y auxiliares o registros especiales, además en los estados financieros y sus respectivas notas y anexos, se consideran definitivas y no podrán modificarse por el sujeto pasivo, salvo que dicha modificación haya sido certificada por Contador Público Autorizado por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría. En el caso que el Sujeto Pasivo este obligado a nombrar auditor externo, será este quien deberá realizar la referida certificación en la cual se consigne el cumplimiento de los principios y normas de contabilidad aplicables en el País, así como los requisitos mercantiles y fiscales. Y si estuviese obligado a nombrar auditor fiscal será este quien podrá certificar dichos cambios.

4.3. INVENTARIOS (Sección 13)

4.3.1. NIIF PARA LAS PYMES

4.3.1.1. Sistemas para el control de Inventarios

Según la Sección 13 en sus párrafos 13.16 los sistemas para la determinación del costo de los inventarios son:

- a. Método del costo estándar, el cual se establece a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad,
- b. 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.

4.3.1.2. Métodos de Valuación de Inventarios (Formulas del Costo)

Los métodos de Valuación de inventarios contemplados en la sección 13 son:

Método de Identificación específicamente para los inventarios de partidas que no son habitualmente intercambiables y de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, utilizando identificación específica de sus costos individuales. Y alternativamente los métodos de primera entrada primera salida (FIFO) o costo promedio ponderado. Para los inventarios que tengan un uso y naturaleza similar.

4.3.1.3. Autoconsumo.

La sección 13 en su párrafo 13.21 establece que el costo de ciertos inventarios puede ser incorporado a otras cuentas de activo, por ejemplo los inventarios para los elementos de las propiedades, planta y equipo y luego deberá aplicar las Secciones referentes a la contabilización de estos elementos.

4.3.1.4. Reconocimiento como gasto

La sección 13 de la NIIF para las PYMES 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 correspondientes ingresos ordinarios, incluyendo también cualquier deterioro que rebaje el importe en libros al valor neto realizable.

4.3.2. REGULACION TRIBUTARIA

4.3.2.1. Métodos de Valuación de los Inventarios

Por su parte el Código Tributario en sus artículos 142, 142-A, y 143 establecen los registros especiales, así como elementos del cuadro de control y los métodos para valorar los inventarios de entre los cuales contempla: el método según última compra, costo promedio por alegación 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.

4.3.2.2. Presunciones fundadas en diferencias de inventarios

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 y compras omitidas de declarar.

4.3.2.3. 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 y autoconsumo de bienes y servicios no generan crédito fiscal; no obstante, este mismo artículo en su inciso segundo menciona que bajo la figura de retiro y autoconsumo sean operaciones gravadas, exentas, o no sujetas deberán documentarse con facturas o documento equivalente autorizado por la administración Tributaria, en ningún caso se utilizara comprobante de crédito Fiscal o nota de Debito, lo mismo estipula el artículo 20 del Reglamento del 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 del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios establece que constituyen hecho generador la utilización de los servicios por el contribuyente destinados para el uso o consumo propio de directivos o personal de la empresa.

4.4. PROPIEDADES DE INVERSION. (Sección 16)

4.4.1 NIIF PARA LAS PYMES.

4.4.1.1 Definición y reconocimiento inicial de las 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 que no son utilizados con fines administrativos además no se espera su venta en el curso normal de las operaciones, y son destinados al alquiler o a la obtención de plusvalías y otras rentas.

La normativa técnica establece que se deben 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.

4.4.1.2 Medición Inicial.

Una propiedad de Inversión debe medirse inicialmente a su costo, estos deberán estar asociados a la transacción e incluirse en la medición inicial.

Si el pago se aplaza más allá de los términos normales del crédito, el costo es el valor presente de todos los pagos futuros.

4.4.1.3 Medición Posterior al reconocimiento inicial.

Las propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir de manera fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado, se medirán al valor razonable en cada fecha sobre la que se informa, reconociendo en resultados los cambios en el valor razonable. Los párrafos 11.27 a 11.32 explican los términos sobre los cuales se calcula el valor razonable.

Cuando ya no esté disponible una medición fiable del valor razonable sin un costo o esfuerzo desproporcionado, para un elemento de propiedades de inversión que se mide utilizando el modelo del valor razonable, la entidad contabilizará a partir de ese momento la partida como propiedades, planta y equipo, de acuerdo con la Sección 17, hasta que vuelva a estar disponible una medición fiable del valor razonable. Según la Sección 17, el importe en libros de la propiedad de inversión en dicha fecha se convierte en su costo.

4.4.2 REGULACIÓN TRIBUTARIA

4.4.2.1 Ingresos por Arrendamientos de Propiedades de Inversión

Por su parte la Ley de Impuesto Sobre la Renta considera como renta obtenida las provenientes del capital por la utilización y explotación de bienes muebles e inmuebles tales como, alquileres, intereses, dividendos, participaciones, derechos de autor, regalías, etc. esto según el artículo 2 literal c) artículo 9 del Reglamento de LISR.

4.5 PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO, MÉTODOS DE DEPRECIACIÓN, REVALUACIONES (Sección 17)

4.5.1 NIIF PARA LAS PYMES

4.5.1.1 Medición inicial de los elementos componentes de la Propiedades, planta y equipo.

La Sección 17 estipula que todo elemento de la propiedad, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo debe ser medido inicialmente, por su costo; este comprenderá 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.

4.5.1.2 Medición posterior a la adquisición.

Una empresa medirá todos los elementos de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas. Una entidad reconocerá los costos del mantenimiento diario de un elemento de propiedad, planta y equipo en los resultados del periodo en el que incurra en dichos costos.

4.5.1.3 Métodos de Depreciación.

La sección 17 en su párrafo 17.22 establece que la entidad deberá elegir un método de depreciación que refleje un patrón de consumo de los bienes depreciables de la empresa, los métodos que contempla esta sección son: el método lineal, método de depreciación decreciente y los métodos basados en el uso como por ejemplo el método de las unidades de producción.

Si existe alguna indicación de que se ha producido un cambio significativo, desde la última fecha sobre la que se informa, en el patrón con arreglo al cual una entidad espera consumir los beneficios económicos futuros de un activo anual, dicha entidad revisará su método de depreciación presente y, si las expectativas actuales son diferentes, cambiará dicho método de depreciación para reflejar el nuevo

patrón. La entidad contabilizará este cambio como un cambio de estimación contable, de acuerdo con los párrafos 10.15 a 10.18 de la Sección 10.

La depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. La depreciación de un activo cesa cuando se da de baja en cuentas. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo, a menos que se encuentre depreciado por completo. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción (párrafo 17.20).

4.5.2 REGULACIÓN TRIBUTARIA

4.5.2.1 Regulaciones Generales

El artículo 30 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta proporciona los diferentes lineamientos bajo las cuales dichos cargos por depreciación son aceptados por la Administración Tributaria, tales como la maquinaria importada; maquinaria o bienes muebles usados, del cual 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 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.

En cuanto a la transferencia de activos fijos, mientras no forme parte del giro o actividad del negocio del contribuyente y carezca de habitualidad, no constituye hecho generador del impuesto de IVA las

transferencias de dominio de activos fijos o de capital de los contribuyentes, a menos que la transferencia se efectuó antes de los cuatro años de estar los bienes afectados a dicho impuesto, esto según el artículo 71 de la Ley de IVA.

El Crédito Fiscal por la adquisición de Activos Fijos o de Capital es deducible del debito fiscal originado por operaciones gravadas realizadas en el mismo periodo o en los posteriores si restare un remanente de aquel, hasta su total deducción. También es deducible el crédito fiscal de la adquisición de bienes muebles o servicios utilizados destinados a la reparación o subsanar los deterioros que corresponden por el uso o goce normal de los bienes inmuebles del activo fijo. Siempre que estos no aumenten su valor. Artículo 72 de la Ley de IVA.

4.6 ACTIVOS INTANGIBLES DISTINTOS DE LA PLUSVALÍA (Sección 18)

4.6.1 NIIF PARA LAS PYMES

4.6.1.1 Consideración General de la Sección.

La medición inicial de un activo intangible debe hacerse por su costo histórico de adquisición o producción, los intangibles se adquieren ya sea por adquisición independiente, adquisición como parte de una combinación de negocios, adquisición mediante una subvención del gobierno, intercambio de activos, plusvalía generada internamente y otros activos intangibles generados internamente.

4.6.1.2 Método de Amortización

La entidad elegirá un método de amortización que refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Si la entidad no puede determinar ese patrón de forma fiable, utilizará el método lineal de amortización (Párrafo 18.22)

En este apartado se hará un análisis general ya que existen ciertos aspectos que tienen igual aplicación que la Sección 17 Propiedad planta y equipo.

4.6.2 REGULACIÓN TRIBUTARIA

4.6.2.1 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.

4.6.2.2 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. (Art. 30-A de La Ley de Impuesto Sobre la Renta)

4.7 ARRENDAMIENTOS (Sección 20)

4.7.1 NIIF PARA LAS PYMES

4.7.1.1 Arrendamiento Financiero

4.7.1.1.1 Tratamiento Contable para el Arrendatario

La Sección 20 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 Sección 17, Propiedades, Planta y Equipo y la Sección 18 Activos intangibles Distintos a la Plusvalía.

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 cuál sea menor.

4.7.1.1.2 Tratamiento Contable para el 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, 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.

4.7.1.2 Arrendamiento operativo.

4.7.1.2.1 Tratamiento Contable del Arrendatario.

La Norma establece que el arrendatario reconocerá de forma lineal los pagos por arrendamiento como un gasto a lo largo del contrato de arrendamiento.

4.7.1.2.2 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.

4.7.2 REGULACIÓN TRIBUTARIA

4.7.2.1 Aspectos Fiscales Arrendatario

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 Ley de Arrendamiento financiero), sin embargo una vez ejercida la opción de compra 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).

En cuanto a IVA según el artículo 17 de dicha ley; establece que constituye hecho generador la prestación de servicios, señalándose entre ellas el arrendamiento de bienes muebles corporales con y sin promesa de venta u opción de compra, subarrendamiento, con cesión o cualquier otra forma de cesión del uso de goce de bienes muebles corporales; y la base imponible según el artículo 48 literal b) de la Ley de IVA; es la cuota o renta periódica de arredramiento, y en caso de hacerse efectiva la opción de compra, es el valor residual del bien.

4.7.2.2 Aspecto Fiscal 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).

La normativa 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.

Fiscalmente 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.

Y será deducible para el arrendatario la depreciación una vez haya ejercido la opción de compra aplicando la misma política de depreciación a los bienes bajo arrendamiento financiero, esto según artículo 15 inciso tercero de la Ley de Arrendamiento Financiero.

4.8 INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS (Sección 23)

4.8.1 NIIF PARA LAS PYMES

4.8.1.1 Venta de Bienes.

Según la sección 23 en su párrafo 23.10 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 tiene 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.

4.8.1.2 Prestación de Servicios.

Según la Sección 23 en su párrafo 23.14 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.
 - a) Los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta comprobar su fiabilidad.

4.8.1.3 Contratos de Construcción.

Según la sección 23.17 si el resultado de un contrato de construcción pueda estimarse con fiabilidad, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias del contrato y los costos del contrato asociados

con el contrato de construcción como ingresos de actividades ordinarias y gastos por referencia al grado de terminación de la actividad del contrato al final del periodo sobre el que se informa (conocido como el método del porcentaje de terminación).

4.8.1.4 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 (Párrafo 23.28 de Sección 23):

- 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 de acuerdo en que se basan; y
- c) Los dividendos deben reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista.

4.8.2 REGULACIÓN TRIBUTARIA.

4.8.2.1 Reconocimiento de ingresos y Costos.

Para conocer lo que establece la normativa tributaria relacionada con el reconocimiento de ingresos, se debe considerar lo estipulado en la Ley de Impuesto Sobre la Renta en el artículo 17, sobre el cómputo para la renta, donde las personas naturales obligadas a llevar contabilidad deberán aplicar el sistema de acumulación.

Las personas naturales que no se encuentren obligadas podrán optar por utilizar el sistema de acumulación o el método efectivo.

Las personas jurídicas según el art. 24 deberán utilizar el sistema de acumulación, este método consiste en reconocer los ingresos devengados en el ejercicio o periodo de imposición, aunque no estén percibidas, y los costos y gastos aunque no hayan sido pagados.

Además en el caso de la figura de las ventas a plazos 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 exista un contrato celebrado en forma legal. (Artículo 12 Reglamento de LISR).

4.8.2.2 Hecho Generador

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.

En cuanto a la Ley de IVA distingue dos tipos de hechos generadores, como son:

- a) La transferencia, importación, internación, exportación y al consumo de los bienes muebles corporales; y
- b) Prestación de servicios, importación, internación, exportación y el autoconsumo de servicios.

El artículo 192-A del Código Tributario establece la figura de la renta presenta por intereses, en los cuales los efectos tributarios en todo contrato de préstamos de dinero cualquiera que sea su naturaleza y denominación, se presume, salvo prueba en contrario, la existencia de un ingreso por intereses, que será la que resulte de aplicar sobre el monto total del préstamo, la tasa promedio de interés activa sobre crédito vigente durante los periodos tributarios mensuales o ejercicios o periodos de imposición de la operación de préstamo o crédito.

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.

4.8.2.3 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.
 6. 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.

4.9 COSTOS POR PRÉSTAMOS. (Sección 25)

4.9.2 NIIF PARA LAS PYMES

4.9.2.3 Consideración General de la Sección

Según lo establece esta Sección 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. A diferencia de las NIIF Completas, la sección 25 no permite el tratamiento alternativo permitido que 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 (Párrafo 25.2).

4.9.3 REGULACIÓN TRIBUTARIA

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 29 literal 10 inciso tercero, menciona que no serán deducibles los intereses en tanto el activo con el que se vinculan, no sea producto de renta gravable, caso en el cual los intereses incurridos en ese lapso deberán ser capitalizados como parte del costo de adquisición de los activos y ser deducidos únicamente vía depreciación.

4.10 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS. (Sección 27)

4.10.2 NIIF PARA LAS PYMES

4.10.2.3 Consideración General de la Sección

Según la Sección 27 Deterioro de Valor de los Activos de las NIIF para las PYMES, contablemente, se debe reconocer la pérdida por deterioro si y solo si, el monto recuperable de un activo es menor a su valor en libros, registrando una pérdida por deterioro, el ajuste que deba hacerse será para hacer llegar el valor en libros a su valor recuperable.

Para los inventarios la entidad evaluará en cada fecha sobre la que se informa si ha habido un deterioro del valor de los inventarios. La entidad realizará la evaluación comparando el importe en libros de cada partida del inventario (o grupo de partidas similares) con su precio de venta menos los costos de terminación y venta. Si una partida del inventario (o grupo de partidas similares) ha deteriorado su valor, la entidad reducirá el importe en libros del inventario (o grupo) a su precio de venta menos los costos de terminación y venta. Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor y se reconoce inmediatamente en resultados.

Para activos distintos de los inventarios será un principio general reducir el importe en libros del activo hasta su importe recuperable si, y solo si, el importe recuperable es inferior al importe en libros. Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor. Los párrafos 27.11 a 27.20 proporcionan una guía sobre la medición del importe recuperable. Una entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor inmediatamente en resultados

4.10.3 REGULACIÓN TRIBUTARIA.

Fiscalmente el art. 29-A numeral 10, es claro en cuanto a que las pérdidas de capital no son deducibles para efectos de ISR, además en las reformas del 18 de diciembre de 2009 establece que las pérdidas que resulten de enfrentar el costo de adquisición y el valor de venta de activos realizables, en estado de deterioro, vencimiento, caducidad o similares, no son deducibles (Artículo 29-A numeral 21, y 126 de la Ley de Impuesto Sobre la renta) lo anterior implica identificar diferencias de tipo permanente

4.11 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS (Sección 28)

4.11.2 NIIF PARA LAS PYMES.

4.11.2.3 Consideraciones Generales de la Sección

El objetivo de esta Sección 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. No obstante en el país muchas empresas no crean provisiones por obligaciones laborales y reconocen el gasto por indemnización, aguinaldo, vacaciones etc., cuando se pagan cada año, otras lo acumulan y no reconocen dicha provisión.

Cuando una empresa decide adoptar NIIF para las PYMES puede aplicar la Sección 28 Beneficios a Empleados que comprenden todos los tipos de contraprestaciones que la empresa proporciona a sus trabajadores, en las NIIF'S Completas dentro las exenciones abordan la aplicación retroactiva de las Pérdidas y Ganancias actuariales acumuladas de los planes de beneficio por las AFP'S, ISSS, INPEP, IPSFA. Sin embargo es muy poco común que las empresas manejen es tipo de beneficio de manera particular, pero para el caso de indemnización, no aplica esta exención, cuyo valor a cancelar está determinado por el Código de Trabajo.

4.11.3 REGULACIÓN MERCANTIL Y TRIBUTARIA

El Código de Comercio en el Artículo 447, Establece que debe Constituirse una Provisión o Reserva para proveer el cumplimiento de las Obligaciones con respecto a su personal en virtud de los Contratos de Trabajo.

Según lo establecido en el artículo 29 numeral 2 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, serán deducibles de la renta obtenida para las empresa las cantidades pagadas a títulos de salarios, indemnizaciones laborales, dietas, honorarios primas, aguinaldos, gratificaciones y otras remuneraciones pagadas por los servicios prestados directamente en la producción de la renta obtenida, toda vez que se haya realizado y enterado las correspondientes retenciones de seguridad social previsionales y de Impuesto sobre la renta, si estas estuvieran sujetas. No así las provisiones que se crean para hacer frente a este tipo de contingentes laborales que sean creadas en cumplimiento a lo establecido en normas o principios contables esto según el artículo. 29-A numeral 22 de la Ley de Renta.

4.12 IMPUESTOS A LAS GANANCIAS. (Sección 29)

4.12.2 NIIF PARA LAS PYMES

Normalmente la utilidad contable, obtenida mediante la aplicación de normas contables, difiere de la renta imponible, determinada siguiendo lo establecido en la normativa tributaria, para el caso la Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.

Estas divergencias: “Son causadas por transacciones que afectan en períodos distintos a la contabilidad financiera y a la contabilidad para propósitos impositivos”. Es decir, la utilidad gravable es distinta a la utilidad contable porque para el reconocimiento financiero de los ingresos, costos o gasto se aplica un procedimiento y se utiliza otro para efectos de impuesto sobre la renta.

4.12.2.3 Diferencias Permanentes.

Estas diferencias se derivan de discrepancias existentes entre los criterios contables y fiscales para el reconocimiento de ingresos y gastos, los cuales no compatibilizarán en ningún período.

Las diferencias permanentes pueden clasificarse como: Diferencias permanentes originadas por ingresos exentos o no gravables y por costos o gastos no deducibles.

Surgirán diferencias permanentes cuando el sujeto pasivo obtenga ingresos que, aunque constituyan renta, no deben incluirse para el cálculo del impuesto sobre la renta, porque la misma ley así lo establece.

Para el caso de los gastos, la Ley de Impuesto Sobre la Renta establece los requisitos que debe cumplir un gasto para que sea deducible, y estos son:

- ✓ Los gastos que contribuyan a la generación de ingresos gravables,
- ✓ Los gastos que sirvan para la conservación de la fuente generadora de ingresos gravables, o
- ✓ Aquellos gastos que el legislador les confiera dicha calidad en la ley, a pesar que no cumpla con los requisitos antes apuntados.

Cuando un gasto no cumpla con ninguno de los requisitos mencionados, entonces constituirá un gasto no deducible y consecuentemente generará una diferencia permanente.

4.12.1.1.1 Ingresos que Generan Diferencias Permanentes.

Para el caso de El Salvador, los ingresos que generan diferencias permanentes son los que están contemplados en el Art.4.- de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, ya que en éste se establecen los ingresos que dicha ley declara como no gravables.

4.12.1.1.2 Gastos que Generan Diferencias Permanentes.

Por concepto de costos o gastos, se originaran diferencias permanentes cuando la empresa incurra en alguno de los contenidos en el Art.29-A de la Ley de Impuesto sobre la Renta; pues dicho artículo establece los costos o gastos no deducibles para efectos de impuesto.

Están relacionados con las disposiciones señaladas, los artículos 29, 30 y 36 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

4.12.2.4 Diferencias Temporales.

las diferencias temporales son aquellas que se originan cuando los ejercicios en los cuales son reconocidos contablemente los ingresos, costos y/o gastos, difieren de los ejercicios en los cuales las mismas transacciones son reportadas para efectos fiscales, dando como resultado una diferencia entre la utilidad contable y la utilidad gravable; también puede darse el caso de que el período de reconocimiento, tanto ingresos o gastos coincidan, pero dicho reconocimiento sea en una cuantía diferente, lo cual también originará diferencias temporales.

Existen dos tipos de diferencias temporales: las originadas por los ingresos y las generadas por los gastos.

La Sección 29 establece que: “ciertas diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los ingresos ordinarios se registran contablemente en un período, mientras que se computan fiscalmente en otro. Tales diferencias temporarias son conocidas con el nombre de diferencias temporales”. Estas diferencias, según esta Sección, pueden originarse en las siguientes situaciones:

- a) Gastos que no son deducibles en el presente ejercicio pero si lo serán en el futuro. Por ejemplo el gasto originado por el establecimiento de la estimación para cuentas incobrables, ya que éste no es un gasto deducible en el mismo ejercicio en que se establece, sino que lo será hasta cuando se cumplan los requisitos que el artículo artículo 31 numeral 2) de la Ley de Impuesto Sobre la Renta menciona, además de los contenidos en el Art.37.- del reglamento de dicha ley.
- b) Gastos que son deducibles para el presente ejercicio, y se difieren para efectos contables. Por ejemplo, el gasto por depreciación, cuando para efectos fiscales se utiliza un método de depreciación acelerada y uno lineal para efectos contables.
- c) Ingresos que no son gravados en el presente ejercicio, pero si lo serán en el futuro. Un ejemplo de este tipo ingresos lo constituyen las ventas a plazos mayores a veinticuatro meses, donde la contraprestación se recibe fraccionada en varios pagos, ya que según el Art.12.- del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, éstas pueden ser diferidas para efectos impositivos.

CAPITULO II

1. IDENTIFICACIÓN DE DIFERENCIAS ENTRE LAS LEYES TRIBUTARIAS Y SECCIONES DE LA NIIF PARA LAS PYMES.

CONCEPTO: PRESENTACION DE ESTADOS FINANCIEROS		
SEGÚN LEYES TRIBUTARIAS	SEGÚN NORMATIVA TÉCNICA. SECCIONES 2,3	DIFERENCIAS:
<ul style="list-style-type: none"> • Objetivo de los Estados Financieros El Código Tributario en su artículo 139 menciona que las personas naturales o jurídicas obligadas a llevar contabilidad deberá contar con los libros auxiliares o registro que permitan establecer con suficiente orden y claridad la situación tributaria, de igual forma para la formulación de los Estados Financieros cuyo objetivo bajo el enfoque fiscal deberán elaborarse mostrando una adecuada situación tributaria para las autoridades de hacienda. • Base de reconocimiento 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. 	<ul style="list-style-type: none"> • Objetivo de los Estados Financieros El párrafo 2.2 establece que el objetivo de los Estados Financieros es proporcionar información sobre la situación Financiera, el rendimiento, y los Flujos de Efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios. • Base de reconocimiento En cuanto al reconocimiento y presentación la sección 3 de las NIIF para las PYMES establece que deberá hacerse sobre la Base Acumulación o Devengo. 	<p>Las diferencias en cuanto a la Elaboración de los Estados Financieros Radica sustancialmente en:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ El Objetivo de los Estados Financieros y los usuarios hacia los cuales busca satisfacer, ✓ La Base sobre la cual se registrarán los ingresos Costos y gastos.

CONCEPTO: POLÍTICAS CONTABLES, ESTIMACIONES Y ERRORES		
SEGÚN LEYES TRIBUTARIAS:	SEGÚN NORMATIVA TECNICA. SECCION 10	DIFERENCIAS
<ul style="list-style-type: none"> • Cambios en estimaciones y Políticas Por su parte las leyes tributarias, establecen como requisito para el cambio en la política contable, autorización de la Dirección General de Impuestos Internos, 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 Tributaria, esto en cuanto a los métodos de valuación de los inventarios, y los porcentajes de depreciación respectivamente. Agregando además los que establece el artículo 17 de la Ley de renta en cuanto al cambio del método de efectivo al de acumulación hecho por las personas naturales lo cual no podrá cambiarse una vez sea autorizado. • Corrección de errores: 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. (Art. 13; 29-A Numeral 18 de LISR.) 	<ul style="list-style-type: none"> • Cambios en estimaciones y Políticas La sección 10 permite en caso de ocurrir cambios en las estimaciones contables, ser revisada y ajustada, como consecuencia de una nueva información obtenida o aplicación de una Nueva política. (párrafo 10.15 a 10.17) 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. Por su parte la sección 10 en su párrafo 10.11 establece que cualquier cambio de una política contable deberá tratarse de forma retroactiva. • Corrección de errores: En la medida en que sea practicable, una entidad corregirá de forma retroactiva los errores significativos de periodos anteriores, en los primeros estados financieros formulados después de su descubrimiento. (Párrafo 10.19 a 10.22) 	<p>Las diferencias identificadas para esta norma se abordan desde la siguiente perspectiva:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Cambios en Políticas y estimaciones contables 2. Corrección de errores fundamentales de ejercicios anteriores

CONCEPTO: INVENTARIOS		
SEGÚN LEYES TRIBUTARIAS	SEGÚN NORMATIVA TECNICA. SECCION 13	DIFERENCIAS:
<ul style="list-style-type: none"> • Métodos de valuación de Inventarios Según el Artículo 143 del Código Tributario: establece los métodos de valuación de los inventarios: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Costo según última compra. ✓ Costo promedio por alegación directa. ✓ Costo promedio, ✓ Primeras entradas y Primeras Salidas (PEPS) • Estimación por Obsolescencia de Inventarios: <ul style="list-style-type: none"> ✓ La 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. ✓ No será deducible La pérdida que resulte de enfrentar el costo de adquisición y el valor de venta de activos realizables en estado de deterioro, vencimiento, caducidad o similares. (artículo 29 A, literal 21 de LISR) 	<ul style="list-style-type: none"> • Métodos de valuación de Inventarios La normativa técnica Establece los Métodos: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Método de Identificación, ✓ Métodos de primera entrada primera salida (PEPS) o ✓ Método del costo promedio ponderado. Según Párrafos 13.17 y 13.18 • Estimación por Obsolescencia de Inventarios: Si una partida (o grupos de partidas) de inventario presenta deterioro la sección 13 requiere que la entidad mida el inventario a su precio de venta menos los costos de terminación y venta y que reconozca una pérdida por deterioro de valor. (Párrafo 13.19) 	<p>Después de comparar el tratamiento técnico contable y tributario aplicable a los inventarios se han identificado diferencias entre ambas normativas en los siguientes puntos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Métodos de Valuación. 2. Estimación para obsolescencia de inventarios. <p>Para ambas diferencias la empresa deberá elaborar un cuadro de conciliación donde se explicará la naturaleza y origen de las diferencias (Art. 79 del Reglamento del Código Tributario).</p>

CONCEPTO: PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO		
SEGÚN LEYES TRIBUTARIAS:	SEGÚN NORMATIVA TÉCNICA. SECCION 17	DIFERENCIAS
<ul style="list-style-type: none"> • Componentes del Costo. El artículo 30 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, establece que es deducible de la renta obtenida, el costo de adquisición o de fabricación de los bienes aprovechados por el contribuyente; además todas la erogaciones realizadas para la adquisición, creación, elaboración o construcción de los bienes deberá demostrarse por medio de documentos de pago idóneos. En ningún caso, El Impuesto Sobre la Transferencia de Bienes Raíces se considera parte del costo de adquisición de los bienes inmuebles, para efectos del cálculo y deducción de la depreciación; además dicho impuesto constituye un gasto no deducible según el artículo 29 numeral 6 de la referida ley. • Métodos de depreciación. ✓ La normativa tributaria en el artículo 30 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, proporciona lineamientos y porcentajes diferentes para 	<ul style="list-style-type: none"> • Componentes del Costo. El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo según los párrafos 17.9 y 17.10 comprende todo lo siguiente: ✓ El precio de adquisición, que incluye los honorarios legales y de intermediación, los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas. ✓ Todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia • Métodos de depreciación. ✓ Los métodos posibles de depreciación incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y los métodos basados en el uso.(Párrafo 17.22) ✓ 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 	<p>Las diferencias identificadas para esta norma son las siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Costo de Adquisición, es probable que el Costo de de los elementos de Propiedad Planta y Equipo sujeto a depreciación, sea diferente financiera y fiscalmente, por el reconocimiento de importes o costos directamente atribuible que en ambos enfoques tienen tratamiento distinto.

<p>establecer el cargo por depreciación lineal.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Cambio de Porcentaje de Depreciación. 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 porcentaje para determinado bien, no podrá cambiarlo sin autorización de la Dirección General. • Revaluación: 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 aplicable a la valuación o revaluación de los bienes en uso. 	<p>activos.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Cambio de Método de depreciación: Las siguientes situaciones puede generar un cambio de método: Un desgaste significativo inesperado, avances tecnológicos y cambios en los precios de mercado podrían indicar que ha cambiado el valor residual o la vida útil de un activo desde la fecha sobre la que se informa anual más reciente. Si estos indicadores están presentes, una entidad revisará sus estimaciones anteriores y, si las expectativas actuales son diferentes, modificará el valor residual, el método de depreciación o la vida útil. La entidad contabilizará el cambio en el valor residual, el método de depreciación o la vida útil como un cambio de estimación contable. (Párrafo 17.19) • Revaluación: En el caso de las revaluaciones son permitidas en la aplicación la NIIF Completas, por su parte las NIIF para las PYMES, no tiene pronunciamiento respecto de la revaluación. 	<ol style="list-style-type: none"> 2. Métodos de depreciación 3. Cambio en el método de depreciación 4. Revaluación de un elemento de propiedades, planta y equipo
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

CONCEPTO: ACTIVOS INTANGIBLES		
SEGÚN LEYES TRIBUTARIAS	SEGÚN NORMATIVA TECNICA. SECCION 18	DIFERENCIAS
Fiscalmente La Ley de Impuesto Sobre la Renta, establece el método lineal para la amortización.	Técnicamente esta sección, permite la adopción de otro método de amortización, que refleje el consumo de la vida útil, pero alternativamente permite la utilización del método lineal (Párrafo 18.22)	Esta sección con respecto a la Propiedad planta y Equipo no difiere mucho puesto que las diferencias pueden generarse por la aplicación de un método alterno de amortización, sin embargo deja abierta la posibilidad de aplicar otro método de amortización

CONCEPTO: ARRENDAMIENTOS		
SEGÚN LEYES TRIBUTARIAS:	SEGÚN NORMATIVA TECNICA. SECCION 20	DIFERENCIAS:
<ul style="list-style-type: none"> Gastos por depreciación del arrendatario: <p>Por la parte fiscal las cuotas o cánones devengados o pagados se deducen contra la renta obtenida Siempre que se destinen directamente a la producción de ingresos gravados.(Art. 14 de Ley de Arrendamiento Financiero, Art. 29 numeral 4 de La Ley de Impuesto Sobre la Renta.) sin embargo no es deducible la depreciación del bien arrendado, sino hasta ejercer la opción de compra sobre los bienes</p>	<ul style="list-style-type: none"> Gastos por depreciación del arrendatario: <p>Las cuotas o cánones devengados o pagados se llevan una parte a gastos financieros y la otra para amortizar el capital de la obligación por arrendamientos financieros; además se deprecia el bien arrendado y se lleva a resultados como gastos del ejercicio o periodo Contable. (Párrafo 20.12)</p>	<p>La diferencia identificada en esta sección, son:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Aplicar la misma política de depreciación a los bienes bajo arrendamiento financiero , esto para el caso del arrendatario 2. Una vez el arrendador

<p>inmuebles.(Artículo 15 de Ley de Arrendamiento financiero).</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ingresos de arrendamientos del arrendador. <p>Por la parte fiscal las cuotas o cánones devengados o pagados en el ejercicio fiscal, se declaran como renta obtenida según el artículo 2 literal c) de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Ingresos de arrendamientos del arrendador. <p>Las cuotas o cánones devengados o pagados se llevan una parte a ingresos financieros por los intereses; y la otra para deducir la cuenta por cobrar por arrendamiento financiero</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gastos por depreciación del arrendador. <p>Según el artículo 15 de la ley de arrendamiento financiero es deducible de la renta obtenida, la depreciación de los bienes de su propiedad, aprovechando, por estas para la generación de la rentas gravadas.</p>	<p>haya cedido en arrendamiento, debe dar de baja el bien bajo arrendamiento, y no reconocer gastos por depreciación. Por su parte el arrendatario una vez ejercida la opción de compra tiene derecho a tal deducción.</p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

CONCEPTO: INGRESOS ORDINARIOS		
SEGÚN LEYES TRIBUTARIAS:	SEGÚN NORMATIVA TÉCNICA. SECCION 23	DIFERENCIA
<ul style="list-style-type: none"> Ingresos Diferidos <p>La normativa fiscal permite diferir las utilidades en operaciones de crédito cuyos plazos sean mayores a veinticuatro meses según el artículo 12 del reglamento de La Ley de Impuesto Sobre la Renta.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Ingresos Diferidos. <p>Cuando la entrada de efectivo o equivalente de efectivo se difiere en el tiempo, el valor justo de la prestación, es el valor presente de todos los cobros futuros determinados utilizando una tasa de interés imputada (Párrafo 23.5)</p>	<p>La diferencia identificada en esta sección es la relacionada al diferimiento de los Ingresos Ordinarios.</p>

CONCEPTO: COSTOS POR PRESTAMOS		
SEGÚN LEYES TRIBUTARIAS:	SEGÚN NORMATIVA TÉCNICA. SECCION 25	DIFERENCIAS
<ul style="list-style-type: none"> Intereses por Prestamos <p>De acuerdo a la Ley de Impuesto Sobre la Renta en el Art. 29 numeral 10 inciso tercero, establece que no serán deducibles los intereses, en tanto el activo relacionado no contribuya a la generación de renta gravable, por lo cual dichos intereses incurridos en el lapso deberán ser capitalizados como parte del costo de adquisición de los activos y deducibles únicamente vía depreciación.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Intereses por Prestamos <p>Una entidad reconocerá todos los costos por préstamos como un gasto en resultados en el periodo en el que se incurre en ellos, a diferencia de las NIIF completas, esta sección no establece un tratamiento alternativo que permita la capitalización de los intereses.(Párrafo 25.2)</p>	<p>La diferencia identificada es por el reconocimiento de intereses por préstamos destinados a la adquisición de bienes destinados a la generación de la renta imponible.</p>

CONCEPTO: DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS.		
SEGÚN LEYES TRIBUTARIAS:	SEGÚN NORMATIVA TECNICA. SECCION 27	DIFERENCIA
<ul style="list-style-type: none"> Deterioro de los Activos <p>Según la Ley de Impuesto Sobre la Renta en el artículo 29 –A en los numerales 10, 21,22 define que las pérdidas de capital, así como el deterioro y posteriormente el reconocimiento de las provisiones contables no serán deducibles para fines de Impuesto Sobre la Renta</p>	<ul style="list-style-type: none"> Deterioro de los Activos <p>Esta sección establece, que la Pérdida por deterioro debe ser reconocida inmediatamente como un gasto en el estado de resultados. Siempre que el importe recuperable sea inferior al importe en libros. (párrafo 27.5 y 25.6)</p>	<p>La diferencia sustancial radica en el reconocimiento de Gastos por deterioro que usualmente las empresa lo contabilizan como una perdida.</p>

CONCEPTO: BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS		
SEGÚN LEYES MERCANTIL Y TRIBUTARIAS;	SEGÚN NORMATIVA TECNICA. SECCION 28	DIFERENCIA:
<ul style="list-style-type: none"> Provisiones por Beneficios Post- Empleo <p>El artículo 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 la empresa.</p> <p>Fiscalmente la Ley de Impuesto Sobre la Renta establece que no serán deducibles los gastos por castigos o provisiones de cualquier naturaleza contenidos en normas contables. (artículo 29-A numeral 22 de LISR)</p>	<ul style="list-style-type: none"> Provisiones por Beneficios Post- Empleo. <p>La sección 28 define el tratamiento contable para todas las contraprestaciones que la empresa proporciona a los trabajadores, a cambio de sus servicios contablemente según esta sección debe crearse una provisión por Beneficios post Empleo como un pasivo. (Párrafos 28.13 y 28.14)</p>	<p>La diferencia Identificada, es por el reconocimiento y creación de provisiones por obligaciones Laborales o Beneficios Post- Empleo, en la cual fiscalmente la empresas reconocen el gasto por beneficios a los empleados hasta que son efectivamente pagados y no son reconocidos anualmente afectando la cuenta de gastos contra la provisión, como lo establece la sección 28.</p>

2. DESARROLLO DEL CASO PRÁCTICO

En primer lugar es necesario conocer cuales Secciones de la Norma Internacionales de Información Financiera Para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), deben tomarse en cuenta en la adopción por primera vez de las NIIF para las PYMES, esto dependerá de que tan grandes sean las empresas, y del giro de las mismas, en este capítulo se hará una aproximación de los ajuste que deben hacerse para preparar el balance de apertura a la fecha de transición, además de partir del supuesto que durante el periodo de transición se reconocerán eventos y transacciones tratados en base a las NIIF para las PYMES; estos registros serán estrictamente financieros en cumplimiento a la norma y los principios de la sección 2, por tanto para la declaración del año 2009 deberán llevarse los controles adecuados de tal manera que sirvan de apoyo para elaborar la conciliación financiera fiscal.

SECCIONES

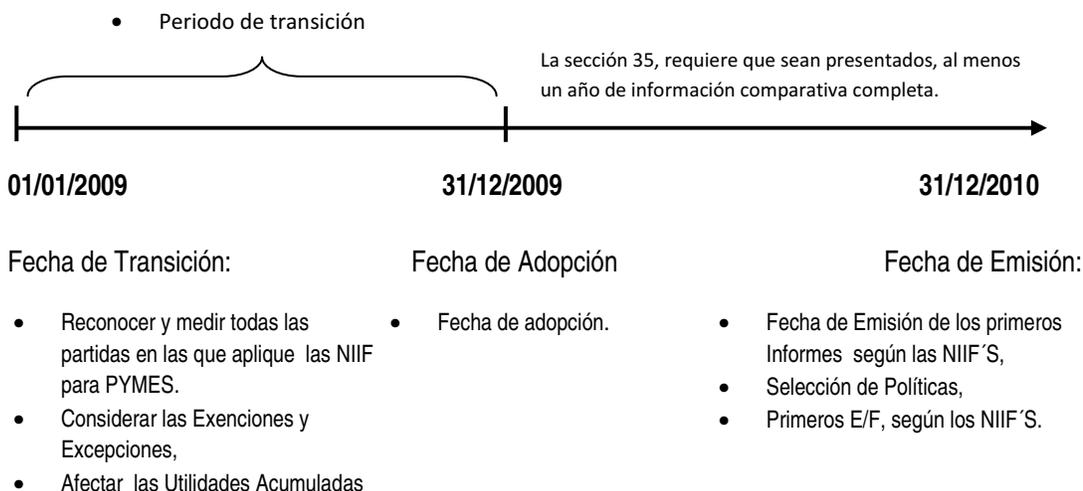
3	Presentación de Estados Financieros
8	Notas a los Estados Financieros.
10	Políticas Contables, Estimaciones, y Errores.
13	Inventarios.
16	Propiedades de Inversión.
17	Propiedad Planta y Equipo.
18	Activos Intangibles distintos a la plusvalía.
20	Arrendamientos.
23	Ingresos de actividades Ordinarias.
25	Costos por Préstamos.
27	Deterioro del valor de los activos.
28	Beneficios a los empleados.
29	Impuestos a las Ganancias
35	<i>Transición a la NIIF para PYMES.</i>

Otro aspecto a tomar en cuenta es que las NIIF para las PYMES, en la Sección 35, establece, que esta será aplicable cuando una entidad adopte por primera vez dicha normativa técnica, independientemente se haya venido aplicando NIIF Completas, PCGA, o La Legislación Tributaria, siendo esta última en gran parte la utilizada en El Salvador.

Además la Sección 35 se aplicará a los Primeros Estados Financieros en base a NIIF para PYMES, Estos son los primeros Estados Financieros anuales en los cuales la Entidad hará una declaración Explícita y sin reserva, contenida en los Estados Financieros, del Cumplimiento con las NIIF para las PYMES⁶

Técnicamente el proceso de conversión a NIIF para las PYMES, requiere establecer tres fechas importantes.

- Fecha de transición, que es el punto de partida cronológicamente del periodo comparativo y partiendo del supuesto que INDUSTRIAS AUTOMOTRIZ S.A. DE C.V. debe presentar sus primeros Estados Financiero según NIIF para las PYMES al finalizar el 2010, el punto de partida será el 01/01/09; la fecha de adopción será el 31/12/09, y la fecha de los primeros estos financieros según NIIF para PYMES será el 31/12/2010.



⁶ Ver Anexo 2, Notas a los Estados Financieros, Específicamente Nota 2

La Sección 35 requiere la aplicación retrospectiva, lo cual significa la exigencia de aplicar las mismas políticas contables a periodos anteriores en la fecha de transición, es decir que en el balance general de apertura a la fecha de transición del 2009 la empresa deberá considerar las políticas contables conforme a las NIIF para las PYMES, esto traerá consigo diferencias por la aplicación del marco de referencia anterior en la misma fecha de transición, los ajustes serán resultado de transacciones, sucesos, o condiciones anteriores a dicha fecha, estos deberán reconocerse directamente en las ganancias o acumuladas u en otra categoría apropiada siempre dentro del patrimonio. (Párrafo 35.8 de la Sección 35)

En los párrafos 35.7 al 35.11 se define el Procedimiento para preparar los Estados Financieros de apertura, a la Fecha de Transición, para esto la empresa deberá:

1. Reconocer todos los Activos y Pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por las NIIF Para las PYMES,
2. No reconocer partidas como activos o pasivos si la Sección 35 no permite dicho reconocimiento.
3. Reclasificar las partidas que reconoció, según su marco de información financiera anterior, como un tipo de activo, pasivo o componente de patrimonio, pero que son de un tipo diferente de acuerdo con estas NIIF; y
4. Aplicar esta NIIF al medir todos los activos y pasivos reconocidos.

Cuando a una Empresa que adopte NIIF para las PYMES le resulte impracticable la reexpresión del balance de apertura a la fecha de transición, con relación a la aplicación de los cuatro puntos anteriores; tiene como alternativa aplicar las exenciones y excepciones de los Párrafos 35.9 a 35.11 en el primer periodo para el que resulte practicable hacerlo.

Las doce exenciones minimizan el impacto de la adopción de las NIIF para las PYMES, en este caso la empresa puede decidir si aplicarlas o no (Párrafo 35.10):

1. Combinaciones de negocios
2. Transacciones con pagos basados en acciones
3. Valor razonable como costo atribuido.
4. Revaluación como costo atribuido
5. Diferencias de conversión acumuladas.

6. Estados financieros separados
7. Instrumentos financieros compuestos.
8. Impuestos diferidos
9. Acuerdos de concesión de servicios.
10. Actividades de extracción
11. Acuerdos que contienen un arrendamiento
12. Pasivos por retiro de servicio incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo.

Por otra parte las cinco excepciones prohíben la aplicación retroactiva de algunos elementos de las NIIF para las PYMES, tales como: Baja de activos y Pasivos financieros; Contabilidad de Cobertura; Estimaciones; Operaciones Discontinúas; Medición de participaciones no controladas.

Finalmente debe considerarse que el cambio hacia la nueva normativa conlleva a una reestructuración del catálogo de cuentas que este acorde a las secciones relativas a los Estados Financieros, en tal sentido es imperante la necesidad que dicha estructura sea autorizada para registrar una contabilidad legal con apego a NIIF Completas o NIIF PARA LAS PYMES, según corresponda.

La estructura sugerida para registrar los ajustes según la sección 35 es la siguiente:

33	UTILIDADES (PÉRDIDAS) ACUMULADAS
3301	UTILIDAD ACUMULADA
330101	Utilidad de Ejercicios Anteriores
33010101	Utilidad de Ejercicio-2007
33010102	Utilidad de Ejercicio-2008
330102	Utilidad del Ejercicio
330103	Pérdida de Ejercicios Anteriores
330104	Perdida del Ejercicio
350105	Ajustes por Conversión a NIIF

Por su parte como se menciona en el capítulo I, el Código Tributario exige a los auditores y contadores cumplir con los requisitos Técnicos y Leyes Tributarias, verificando el cumplimiento de aplicabilidad de los principios de contabilidad que el Consejo haya adoptado, para la elaboración y presentación de Estados Financieros (Art. 135 literal c, art. 149 – C literal a), e) del Código Tributario⁷) sin dejar de lado el informe relativos a la autorización y cambios hechos a los sistemas Contables de los sujetos pasivos

En este Capítulo se pretende ejemplificar dos áreas:

- 1) **Los ajustes por la Adopción de NIIF para las PYMES a la Fecha de Transición:** que son todos aquellos resultado de la aplicación de las diferentes Secciones de las NIIF para las PYMES , así como la aplicación de las once exenciones y cinco excepciones contempladas en las sección 35 Transición a las NIIF para las PYMES.

- 2) **Puntos Relativos al reconocimiento contable posterior a la fecha de transición:** son todos los eventos y transacciones que suceden durante el periodo de transición, luego de realizar los ajustes relativos a la preparación del balance de apertura a la fecha de transición, a partir del cual les serán aplicables la normativa técnica para su reconocimiento, medición y presentación.

CASO I INVENTARIOS

La Sección 35 Párrafo 35.9 Establece ciertas excepciones a tomar en cuenta para la adopción de NIIF para las PYMES.

La tercera excepción se refiere a las estimaciones, específicamente a las realizadas según las NIIF para las PYMES, en la fecha de transición (01/01/2009), suponiendo que los primeros estados financieros de acuerdo a NIIF se presentaran el 31/12/2010, estas deberán ser coherentes con las estimaciones hechas para la misma fecha según PCGA anteriores (después de reflejar los ajustes necesarios para reflejar

⁷ Ver Anexo 3 de Nuevo Formulario F463 - INFORME DE AUTORIZACIONES EFECTUADAS A SISTEMAS CONTABLES, LIBROS LEGALES DE CONTABILIDAD, LIBROS O REGISTROS DE CONTROL DE IVA, CERTIFICACIONES E INFORMES EMITIDOS SOBRE MODIFICACIONES A LIBROS LEGALES, AUXILIARES Y REGISTROS ESPECIALES

cualquier diferencia con las políticas contables), salvo si hubiese evidencia objetiva de que estas estimaciones fueron erróneas, o no se han venido aplicando, puede aplicarse dicha excepción.

Es probable que después de la fecha de transición a las NIIF para las PYMES, la entidad reciba la información relativa a estimaciones hechas según las políticas anteriores, sin embargo con la adopción de NIIF para las PYMES se prohíbe el uso del “Conocimiento posterior de un evento” realizadas bajo las políticas anteriores, a menos que haya evidencia objetiva de un error o que no se cumplan con los criterios de reconocimiento de las NIIF para las PYMES para su creación.

Se debe tomar en cuenta y revisar que clase de estimaciones existen o debieran existir por ejemplo: obsolescencia de inventarios, cuentas incobrables, depreciaciones, litigios legales, etc.

Para concluir sobre esta excepción, es importante revisar las estimaciones que a la fecha de transición existen a fin de determinar si están en concordancia con las NIIF para las PYMES, es decir que exista un método sistemático para su cálculo adecuado.

Ejemplo:

La empresa INDUSTRIAS AUTOMOTRIZ S.A DE C.V, en el marco de la adopción de NIIF para las PYMES, debe revisar que clase de estimaciones existen o deberían de existir, tal es el caso de la estimación por obsolescencia de inventarios.

✓ En los inventarios pueden darse las siguientes situaciones:

1. Presunciones⁸ fundadas en diferencias de inventarios ya sea por faltante o sobrante. Es importante mencionar que el art. 193 del Código Tributario establece procedimientos que permiten identificar estas situaciones y que a su vez serán la base para detectar ventas y compras que no se hayan declarado en el periodo o ejercicio de imposición.
2. Obsolescencia de inventarios, el artículo 29-A numeral 22 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, establece que no serán deducibles los gastos por castigos o provisiones de cualquier naturaleza, que sean creadas en cumplimiento a lo dispuesto en la normativa técnica contable, lo cual implica identificar diferencias de tipo permanente a lo largo de los ejercicios en que tenga lugar este tipo de diferencias. Si bien es cierto se generan diferencias de tipo permanente en ocasiones esto podría ser

⁸ Ver Anexo N° 4

diferente es decir generarse diferencias de tipo temporarias todo dependerá del tipo de deterioro que en los inventarios, es decir, si dicho deterioro es definitivo, si el inventario está dañado por completo y no se puede rescatar ninguna parte de él. Por el contrario puede existir otro tipo de deterioro que es cuando un producto del inventario se ve sustituido por otro más novedoso (eso no quiere decir que no se venderá) o cuando sale al mercado el mismo producto y aun más bajo precio de venta, es ahí cuando se genera una diferencia de tipo temporaria, ya que dicha pérdida se podrá deducir a través del costo de ventas.

3. Retiro o Consumo; el artículo 11 de la ley de Impuesto a la Transferencia de bienes Muebles, y la Prestación de Servicios, establece que el retiro, desafectación o autoconsumo, es hecho generador de IVA, y la base imponible para esta figura, es el valor que el contribuyente les tenga asignado como precio de venta al público (art. 48 literal C de la Ley de IVA), el retiro de bienes o autoconsumo no genera Crédito Fiscal, sin embargo deberán ser documentados a través de factura final (artículo 58 inciso segundo de la Ley de IVA; así también lo establece el artículo 20 del reglamento de la referida ley), y en el caso de donación puede documentarse a través de un recibo simple.

Ejemplos

- ✓ **Ajustes por la Adopción de NIIF para las PYMES a la Fecha de Transición.**
 - Auditoría externa determino un faltante de Inventarios por \$5,080.00 por lo que se hace la investigación respectiva y se determino que el error corresponde al mes de diciembre de 2007.
 - Además encontró un sobrante de Inventarios por \$ 1,000.00, el cual se viene arrastrando desde el año 2008.
 - La administración de la empresa efectuó un análisis de la obsolescencia de inventarios, concluyendo que debe realizarse un ajuste por \$ 10,000.00 correspondiente al 2008, para los filtros PH2825.
- ✓ **Puntos Relativos al reconocimiento contable durante el periodo de transición.**
 - Para el año 2009 la obsolescencia de inventarios acumularía un valor de \$ 3,000.00.
 - El contador durante el 2009, verifico que se entrego una donación a FUNTER, por un valor de \$791.00 en aceites y filtros (tomados de los inventarios), además el encargado de mantenimiento de

la empresa solicita que se facturen Fajas y aditivos, para utilizarse en el vehículo del accionista mayoritario, con precio de venta, por \$200.00, más IVA, el costo de estos es \$500.00 y \$100.00 respectivamente.

✓ **Contabilización de Ajustes por la Adopción de NIIF para las PYMES a la Fecha de Transición.**

PARTIDA N° 1					
FECHA	CODIGO	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/09	3301	Utilidades acumuladas		\$ 5,080.00	
	330101	Utilidad de Ejercicios Anteriores	\$ 5,080.00		
	33010101	Utilidad de Ejercicio-2007			
	1108	Inventarios			\$ 5,080.00
	110801	Productos Disponibles para la Venta	\$ 5,080.00		
V/Registro de ajuste por faltante en inventarios encontrado por auditoría Externa correspondiente al año 2007,					
TOTALES				\$ 5,080.00	\$ 5,080.00

PARTIDA N° 2					
FECHA	CODIGO	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/09	1108	Inventarios		\$ 1,000.00	
	110801	Productos Disponibles para la Venta	\$ 1,000.00		
	3301	Utilidades Acumuladas			
	330101	Utilidades de Ejercicios Anteriores	\$ 1,000.00		
	33010102	Utilidades Acumuladas 2008			\$ 1,000.00
V/Registro de ajuste por Sobrante en inventarios encontrado por auditoría Externa correspondiente al año 2008.					
TOTALES				\$ 1,000.00	\$ 1,000.00

Como debió reconocerse la Estimación en 2008	Ajuste por no reconocer la Estimación en 2008
Concepto Partida 3-a	Concepto Partida 3-b
Gastos de Venta \$ 10,000.00 -Estimación por Obsolescencia de Inventarios Estimación por Obsolescencia De Inventarios \$ 10,000.00	Utilidades Acumuladas-2008 \$ 10,000.00 Estimación Por obsolescencia De Inventarios \$ 10,000.00
V/ Registro de Estimación de Obsolescencia de inventarios en el 2008	V/ Registro de ajuste por adopción de NIIF para PYMES por No reconocerse la Estimación de Obsolescencia de Inventarios en el 2008.

- ✓ **Contabilización de Puntos Relativos al reconocimiento contable durante el periodo de transición.**

PARTIDA N° 4					
FECHA	CODIGO	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/09	5202	Gastos de Ventas		\$ 3,000.00	
	520234	Obsolescencia de Inventarios	\$ 3,000.00		
	1109	Obsolescencia de Inventarios			\$ 3,000.00
	110901	Obsolescencia de Inventarios	\$ 3,000.00		
V/Registro para creación de Estimación por obsolescencia de inventarios Correspondiente al 2009.					
TOTALES				\$ 3,000.00	\$ 3,000.00

PARTIDA N° 5					
FECHA	CODIGO	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/09	5202	Gastos de Venta		\$ 626.00	
	520204	Mto. Equipo de Transporte	\$ 126.00		
	520535	Donaciones	\$ 500.00		
	2105	IVA Debito Fiscal			\$ 26.00
	210501	Debito Fiscal por Ventas	\$ 26.00		
	1108	Inventarios			\$ 600.00
	110801	Productos Disponibles para la venta	\$ 600.00		
V/ registro de Donación y autoconsumo en la empresa.					
TOTALES				\$ 626.00	\$ 626.00

En el caso del IVA debito Fiscal para su cálculo se tomo como base lo que estable el articulo 48 literal C) de LIVA. Es decir $200.00 (\text{precio de venta al público}) \times 0.13 \text{ IVA} = 26.00$, es de aclarar que el autoconsumo de bienes muebles para uso en vehículos de socios, accionistas, etc. Implica un gasto no deducible para Efectos de Impuesto Sobre la Renta, y el Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un gasto cuando los bienes o servicios, estén destinados al uso o consumo Final (art. 70 de Ley de IVA), financieramente si puede deducirlo para efectos de la utilidad financiera, pero en la conciliación Fiscal, se Sumara para determinar la renta imponible.

Al final del año 2009 debemos analizar por cada diferencia resultante las Bases fiscal y financiera.

CUADRO N° 1 ANALISIS DE BASE CONTABLE – FISCAL

AÑO		B. CONTA.	B. FISCAL	DIFERENCIA	EFECTO IMP.	TIPO DE DIFERENCIA
2009	<ul style="list-style-type: none"> • Estimación por obsolescencia de inventarios • Autoconsumo 	\$ 3,000.00	0	\$ 3000.00	\$ 750.00	PERMANENTE
		\$ 126.00		\$ 126.00	\$ 16.38	

Esto implica el reconocer diferencias de tipo permanentes por \$ 3000.00, pues el artículo 29-A numeral 10, 22 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, establece que el gasto por pérdidas de capital no es Deducible, además los gastos por mantenimiento de vehículos que no se utilicen directamente en la generación de la renta gravada constituyen gastos no deducibles para efectos de impuesto sobre la renta. (Art. 29 numeral 9 LISR), aunque financieramente si se debe reconocer un gasto en cumplimiento al principio sustancia más que forma.

Ejemplo de diferencia temporaria en la obsolescencia de inventario.

A continuación se presenta un caso de obsolescencia de inventario en el cual se genera una diferencia de tipo Temporaria, la cual será deducible vía Costo de Ventas, cabe mencionar que este caso no forma parte de la Conciliación Financiera Fiscal ni de los Estados Financieros, solo se presenta como un ejemplo.

1. La empresa "YABASTA, SA DE CV" inicia operaciones teniendo los siguientes saldos al 3 de marzo del 2009.

PARTIDA 1				
Fecha	Concepto	Parcial	Debe	Haber
03/03/2009	Efectivo y Equivalentes		\$50,000.00	
	Bancos	\$50,000.00		
	Cuenta por Cobrar		\$10,000.00	
	Accionistas	\$10,000.00		
	Cuentas por Pagar a Largo Plazo			\$30,000.00
	Préstamos Bancarios			
	Capital Social			\$30,000.00
	Inicio de operaciones			
			\$60,000.00	\$60,000.00

2. El 05 de marzo del 2009 se compra un lote de 1,000 celulares N90 a un precio de \$190.00 cada uno, al crédito.

PARTIDA 2					
Fecha	Concepto	Parcial	Debe	Haber	
05/03/2009	Inventarios		\$190,000.00		
	Celulares N90	\$190,000.00			
	IVA Crédito Fiscal		\$ 24,700.00		
	Cuentas por Pagar a Corto Plazo				
	Proveedores	\$214,000.00			\$214,700.00
	Adquisición de un lote de 1,000.00 celulares				
			\$214,700.00		\$214,700.00

3. Al 31 de Agosto del 2009, se han vendido 455 unidades a un valor de \$350.00 (precio sin IVA) cada uno.

PARTIDA 3					
Fecha	Concepto	Parcial	Debe	Haber	
31/08/2009	Efectivo y Equivalentes		\$179,952.50		
	Celulares N90	\$179,952.50			
	Costo de Ventas		\$ 86,450.00		
	Celulares N90	\$ 86,450.00			
	Ventas				\$159,250.00
	Celulares N90	\$159,250.00			
	IVA Debito Fiscal				\$ 20,702.50
	Inventarios				\$ 86,450.00
	Celulares N90	\$ 86,450.00			
	Venta de 455 unidades				
			\$266,402.50		\$266,402.50

4. El 01 de Septiembre sale a la venta un nuevo celular con las mismas características del N90 a un precio al público de \$300.00, por lo que los proveedores nacionales bajan el precio del celular a \$150.00; por lo que se registra una estimación por obsolescencia del inventario.

Existencia a la fecha: 545 unidades (1,000 – 455 = 545)

545 x \$190.00 = \$ 103,550.00

545 x \$150.00 = \$ 81,750.00

DIFERENCIA \$ 21,800.00

PARTIDA 4				
Fecha	Concepto	Parcial	Debe	Haber
01/09/2009	Gastos de Ventas		\$21,800.00	
	Obsolescencia de Inventarios	\$21,800.00		
	Estimación por Obsolescencia de Inventarios Celulares N90	\$21,800.00		\$21,800.00
	Registro de la estimación por obsolescencia		\$21,800.00	\$21,800.00

5. Al 31 de Diciembre se han Vendido 300 unidades más del celular N90 a un precio de \$300.00 cada uno.

El costo de Venta se obtiene tomando en cuenta que se registro la estimación para tomar como punto de partida que el costo de cada aparato es de \$150.00.

PARTIDA 5				
Fecha	Concepto	Parcial	Debe	Haber
31/12/2009	Efectivo y Equivalentes		\$101,700.00	
	Celulares N90	\$101,700.00		
	Costo de Ventas		\$45,000.00	
	Celulares N90	\$45,000.00		
	Ventas			\$90,000.00
	Celulares N90	\$90,000.00		
	IVA Debito Fiscal			\$11,700.00
	Inventarios			\$45,000.00
	Celulares N90	\$45,000.00		
	Venta de 300 unidades		\$146,700.00	\$146,700.00

6. Al final del ejercicio se tiene el siguiente resultado:

N°	Cuenta	Deudor	Acreedor
1	Efectivo y Equivalentes	\$331,652.50	
2	Cuentas por Cobrar	\$ 10,000.00	
3	Inventarios	\$ 58,550.00	
4	Estimación por Obsolescencia de Inventarios		\$ 21,800.00
5	IVA Crédito Fiscal	\$ 24,700.00	
6	Gastos de Ventas	\$ 21,800.00	
7	Costo de Ventas	\$131,450.00	
8	Cuentas por Pagar a CP		\$214,700.00
9	Cuentas por Pagar a LP		\$ 30,000.00
10	IVA Debito Fiscal		\$ 32,402.50
11	Capital Social		\$ 30,000.00
12	Ventas		\$249,250.00
Total		\$578,152.50	\$578,152.50

Hay que recordar que en el Costo de Venta se incluye la venta de 300 unidades a un costo de \$150.00, pero que según el Comprobante de Crédito Fiscal de compra, el precio es de \$190.00.

$$\$190.00 - \$150.00 = \$40.00$$

(300 unidades vendidas) X \$40.00 = \$12,000.00, esta parte de la estimación si es deducible, pero vía costo de ventas, no vía gasto.

La parte que se vuelve una diferencia temporaria es la diferencia entre los \$21,800.00 de la estimación registrada menos los \$12,000.00 proveniente de los artículos vendidos, es decir, \$9,800.00, se podrán deducir hasta que se vendan las 245 unidades restantes.

+	Ventas	\$249,250.00
-	Costo de Ventas	\$131,450.00
=	Utilidad Bruta	\$117,800.00
-	Gastos de Operación	\$ 21,800.00
=	Utilidad de Operación	\$ 96,000.00
+	Gastos No Deducibles	\$ 9,800.00
=	Utilidad Antes de Reserva e Impuestos	\$105,800.00

Si no se hubiese registrado la Estimación, para no entrar en diferencia con la ley, aunque se perdería la confiabilidad y representatividad de las cantidades en inventarios se hubiese llegado al siguiente estado de resultados.

El costo de Ventas de las 300 unidades vendidas hubiese sido de \$57,000.00 en lugar de \$45,000.00

+	Ventas	\$249,250.00
-	Costo de Ventas	\$143,450.00
=	Utilidad Bruta	<u>\$105,800.00</u>

Al final se llega a la misma Utilidad, aunque según el marco de Referencia para información financiera, lo correcto es registrar la estimación.

Posteriormente, cuando se vendan las otras 245 unidades se podrán deducir los \$9,800.00 que en este momento se registran como una diferencia temporaria. Debido a que el costo de venta unitario es tomado como el de mercado \$150.00; pero se podrán deducir \$190.00 ya que el Comprobante de Crédito Fiscal de compra de estos artículos esta por ese valor, la estimación sirve para proporcionar cifras más fiables.

CASO II ESTIMACION DE CUENTAS INCOBRABLES⁹.

La gran parte de empresas hace anualmente una estimación para las cuentas incobrables de las Ventas al Crédito, sin embargo hay empresas que reconocen la Incobrabilidad hasta cumplir lo dispuesto en el numeral 2 del art. 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

⁹ Son errores de periodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad correspondientes a uno o más periodos anteriores (Párrafos 10.19 a 10.22 Sección 10 de NIF para las PYMES)

Ejemplo.

✓ Ajustes por la Adopción de NIIF para las PYMES a la Fecha de Transición.

Suponiendo que la empresa INDUSTRIAS AUTOMOTRIZ S.A. DE C.V. no contaba con la política contable de registrar una Estimación para Cuentas incobrables, pero a partir de la adopción de la NIIF para las PYMES decide aplicar el método de saldos vencidos para determinar el porcentaje de incobrabilidad, información que ya se venía conociendo desde año 2007.

Al 31 de diciembre de 2007, 2008 y 2009, se tiene:

CUADRO N° 2 DETALLE DE CUENTAS POR COBRAR

DETALLE	2009	2008	2007
Clientes	\$ 3,400,850.00	\$ 3,105,100.00	\$ 3,701,589.00
Anticipos y prestamos al Personal		\$ 1,000.00	

CUADRO N° 3 PORCENTAJES SOBRE SALDOS VENCIDOS

SALDOS VENCIDOS	DE 1-30	31-60	61-90	91-120	120-180	TOTAL
% INCOBRABILIDAD	0%	0%	0%	5%	80%	100%
31/12/2007	\$ 2,450,000	\$ 985,000	\$ 200,000	0	\$ 66,589	\$ 3,701,589
INCOBRABLE					\$ 53,271	\$ 53,271
31/12/2008	\$ 2,700,112	\$ 305,424	\$ 75,000	0	\$ 24,564	\$ 3,105,100
INCOBRABLE					\$ 19,561	\$ 19,561
31/12/2009	\$ 2,758,431	\$ 592,150	0	\$ 20,269	\$ 30,000	\$ 3,400,850
INCOBRABLE				\$ 1,013	\$ 24,000	\$ 25,013

El contador de la empresa reviso las cuentas incobrables al momento de la adopción del las NIIF para las PYMES obteniendo la siguiente información:

Año 2007

- ✓ De las cuentas con más de 180 días que habían al 31/12/2007 \$ 53,271.00 son 100% incobrables, sin embargo fueron reconocidos para efecto de impuesto sobre la renta hasta el año 2008.

Año 2008

- ✓ La empresa fiscalmente se reclamo como gasto deducible \$ 53,271.00 en concepto de cuentas incobrables (valor que viene desde el año 2007).
- ✓ En este año, murió un empleado, adeudando a la Empresa (En concepto de Prestamos a empleados) la cantidad de \$ 1,000.00, no se reconoció el Gasto no deducible, sino que se reclamo como cuenta incobrable hasta el año 2009.
- ✓ **Puntos Relativos al reconocimiento contable durante el periodo de transición.**

Año 2009

- ✓ Durante el año 2009 se tiene certeza que el cliente no pagara la deuda por \$ 25,013.00, por lo que la empresa decide reconocer la cuenta por cobrar como incobrable.
- ✓ **Contabilización de ajustes por la adopción de NIIF para las PYMES, a la Fecha de transición.**

CUADRO N° 4 COMPARATIVO DE CONTABILIZACION DE ESTIMACION

Como debió reconocerse el Gasto en 2007	Ajuste por no reconocer el Gasto en 2007
Concepto Partida 6-a	Concepto Partida 6-b
Gastos de Venta \$ 53,271.00	Utilidades Acumuladas-2007 \$ 53,271.00
-Cuentas Incobrables Estimación de Cuentas Incobrables \$ 53,271.00	Estimación de Cuentas Incobrables \$ 53,271.00
V/ Registro de Estimación de Cuentas Incobrables 2007	V/ Registro de ajuste por adopción de NIIF para PYMES por No reconocerse la Estimación en 2007

Los registros anteriores ilustran como debió reconocerse la Estimación en el año 2007, que a la vez debió generarse en los resultados del ejercicio un gasto no deducible, y la Partida 6-b obedece al ajuste que debió hacerse en la fecha de transición a fin de ir saneando las Cuentas Por cobrar y presentarlos lo más razonable posible, en base a NIIF para las PYMES

También debió reconocerse el impuesto diferido porque se está liquidando de forma anticipada la cuenta del cliente la cual al cumplir el plazo legal puede reclamarse como deducible para efectos de Renta.

PARTIDA N° 7					
FECHA	CODIGO	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/09	1212	Activo por Impuesto Diferido		\$ 13,317.75	
	121201	Activo por Impuesto Diferido	\$ 13,317.75		
	3301	Utilidades Acumuladas			\$ 13,317.75
	330101	Utilidades de Ejercicios Anteriores	\$ 13,317.75		
	33010101	Utilidad Acumulada- año 2007			
V/ Registro de Activo por Impuesto Sobre la Renta Diferido por Liquidación anticipada de la Cuenta Por Cobrar.					
TOTALES				\$ 13,317.75	\$ 13,317.75

Cálculo del Activo por Impuesto Diferido ($\$ 53,271.00 * 0.25$) para el año 2007

Una vez se hayan ajustado y reconocido la incobrabilidad que no se registro y que corresponde al año 2007, se hace necesario en el año 2008 revertir la aplicación contable que originalmente se hizo, ya que legalmente se debió deducir en este último año, y que para fines de Impuesto Sobre la Renta no hubo inconveniente y necesidad de hacer modificatoria de declaración de dicho impuesto puesto que se ha estado reconociendo la incobrabilidad, de acuerdo a los criterios del art 31 de LISR, estos registros son necesarios solo en caso que no se haya aplicado una Política por error o porque se obvio realizarlo, teniendo la información de dichas Incobrabilidades en su momento (Sección 10 NIIF para las PYMES).

PARTIDA N° 8					
FECHA	CODIGO	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/09	1104	Estimación para Cuentas Incobrables		\$ 53,271.00	
	110401	Estimación para Cuentas Incobrables	\$ 53,271.00		
	1103	Cuentas y Documentos por Cobrar a Corto Plazo			\$ 53,271.00
	110301	Clientes	\$ 53,271.00		
V/ Registro de baja de Cuenta por cobrar por ajuste de implementación de NIIF en 2009					
TOTALES				\$ 53,271.00	\$ 53,271.00

Esta partida se efectúa tomando en cuenta que \$ 53,271.00 ya no cumplía la definición de cuentas por cobrar/Activo¹⁰ ya que técnicamente es irrecuperable al 31/12/2007, por lo que debió darse de baja en

¹⁰ Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

Balance de Apertura en el periodo de Transición, esto para presentar Activos y Pasivos Razonables a dicha fecha.

Al igual que la partida anterior, se revertirá de la misma forma la partida # 7 en la que se contabilizo el Impuesto Sobre la Renta Diferido.

PARTIDA N° 9					
FECHA	CODIGO	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/09	3301	Utilidades Acumuladas		\$ 13,317.75	
	330101	Utilidades de Ejercicios Anteriores	\$ 13,317.75		
	33010102	Utilidad Acumulada años 2008			
	1212	Activo por Impuesto Diferido			\$ 13,317.75
	121201	Activo por Impuesto Diferido	\$ 13,317.75		
V/ Registro de activo por Impuesto sobre la Renta Diferido por liquidación de anticipo de clientes.					
TOTALES				\$ 13,317.75	\$ 13,317.75

En el año 2008, el contador debió ajustar y reconocer la incobrabilidad de este año, Abonando la Estimación de Cuentas Incobrables y cargando la Utilidad Acumulada respectiva por \$ 19,561.00, así como el Activo por Impuesto Sobre la Renta Diferido por ($\$19,561.00 * 0.25 = \$4,890.25$).

Para este año también se hará el ajuste por \$ 1,000.00 de la cuenta por cobrar del empleado fallecido afectando directamente la cuenta por cobrar ya que existe la certeza que la cuenta es irre recuperable.

En lo que respecta a las cuentas por cobrar y los ajustes de estas correspondientes al año 2008 detallado en el cuadro N° 2 el procedimiento es el mismo del año 2007 mostrado en las partidas 6-b y 7.

Como debió reconocerse el Gasto en 2008	Ajuste por no reconocer el Gasto en 2008
Concepto Partida 10-a	Concepto Partida 10-b
Gastos de Venta \$ 1,000.00	Utilidades Acumuladas-2008 \$ 1,000.00
-Cuentas Incobrables	Cuentas y Documentos Por Cobrar
Cuentas y Documentos por Cobrar	a Corto Plazo. \$ 1,000.00
a Corto Plazo \$ 1,000.00	
V/ Liquidación de Cuenta por cobrar de empleado que falleció en 2008	V/ Registro de ajuste por adopción de NIIF para PYMES por reconocimiento cuenta por cobrar irre recuperable de empleado que falleció en 2008

En el año 2009 debe darse de baja a las cuentas por cobrar que se originaron de ventas y otras cuentas por cobrar, como la cuenta incobrable que se origino al morir el empleado, esta no se puede considerar como incobrable para efectos de renta, puesto que según el artículo 31 numeral 2, literal a) de la LISR; para ser reconocido el gasto y ser deducible tienen que ser deudas por operaciones propias del negocio (Cuentas Comerciales), probablemente pueda ser registrado más bien como una pérdida de capital, que Fiscalmente siempre constituye un gasto no deducible para efectos de dicho impuesto.

- ✓ **Contabilización de Puntos Relativos al reconocimiento contable durante el periodo de transición.**

PARTIDA N° 11						
FECHA	CODIGO	CONCEPTO		PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/09	5202	Gastos de Venta			\$ 25,013.00	
	520224	Cuentas Incobrables		\$ 25,013.00		
	1104	Estimación	para Cuentas			\$ 25,013.00
		Incobrables				
	110401	Estimación	para Cuentas	\$ 25,013.00		
		Incobrables				
TOTALES					\$ 25,013.00	\$ 25,013.00

V/ Registro de estimación para cuentas incobrables aplicando la política adoptada en 2009 para la conversión a NIIF.

El monto de las cuentas incobrables no es deducible en el año 2009, para efectos de Renta, por lo que implica reconocer el activo por impuesto diferido, este se revertirá en el 2010 cuando cumpla los criterios de deducibilidad del art. 31 de LISR.

CUADRO N° 5 ANALISIS DE BASE CONTABLE – FISCAL

AÑO		B. CONTA.	B. FISCAL	DIFERENCIA	EFFECTO IMP.	TIPO DE DIFERENCIA
2009	Estimación por obsolescencia de inventarios	\$ 25,013.00	0	\$ 25,013.00	\$ 6,253.25.00	DEDUCIBLE

A diferencia del año 2007, 2008, en los registros del 2009, no se afectan las utilidades acumuladas, ya que se parte del supuesto que es el Ejercicio Fiscal en curso; que es el mismo periodo de transición.

CASO III CONTRATOS DE CONSTRUCCION.

Ejemplo:

✓ **Ajustes por la Adopción de NIIF para las PYMES a la Fecha de Transición.**

Al revisar los Estados Financieros al 31/12/2008 se observo que aparecen registrados como parte de los Pagos Anticipados, la Suma de \$ 25,000.00, Cantidad que corresponde a la Construcción de una Bodega cerca del Barrio San Miguelito que aun no se ha concluido, y que para el año 2009, los gastos en la construcción fueron de \$ 100,000.00 acumulando los siguientes montos:

CUADRO Nº 6 DETALLE DE GASTOS POR CONSTRUCCION EN PROCESO

DESCRIPCION	31/12/2007	31/12/2009
Ampliación de Bodega	\$ 25,000.00	\$ 125,000.00

✓ **Contabilización de Ajustes por la Adopción de NIIF para las PYMES a la Fecha de Transición.**

PARTIDA Nº 12					
FECHA	CODIGO	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/09	1201	Propiedad Planta y Equipo 2007		\$ 125,000.00	
	120103	Construcción en Proceso.	\$ 125,000.00		
	1101	Efectivo y equivalentes de efectivo			\$ 100,000.00
	110102	Bancos	\$ 100,000.00		
	1110	Gastos Pagos por Anticipados			\$ 25,000.00
	111011	Construcciones en Proceso	\$ 25,000.00		
V/ Registro de reclasificación de costos y gastos relacionados con la construcción de bodega incurridos en año 2008, y 2009.					
TOTALES				\$ 125,000.00	\$ 125,000.00

Según la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en su artículo 65, establece los criterios para deducir créditos Fiscales para efectos de dicho impuesto, sin embargo, menciona que los gastos en la utilización de servicios y bienes destinados a la construcción o edificación de inmuebles nuevos; no son deducibles, y es más explícito en el artículo 65-A literal k, donde se menciona que los valores que no sean deducibles en concepto de crédito fiscal, formarán parte del valor de los bienes y serán deducibles para efectos de Impuesto Sobre la Renta únicamente vía depreciación.

La partida 12 no es de ajuste, sino más bien de reclasificación, ya que lo único que se ha hecho, es trasladar de una cuenta de activo circulante a una de activo no circulante, de igual forma se hace cuando se tienen cuentas por cobrar a largo plazo, que se han registrados como cuentas por cobrar a corto plazo, ya que de acuerdo a las Sección 2, 3 Conceptos y Principios Generales, Presentación de Estados Financieros, respectivamente, deben reconocerse las partes correspondientes a corto y largo plazo, a fin de presentar los estados financieros de acuerdo a NIIF para las PYMES, para este caso la reclasificación se hace liquidando la cuenta de pagos anticipados y llevándose a la cuenta de Construcción en Proceso, como debió hacerse desde un inicio.

CASO IV PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO, METODOS DE DEPRECIACION, REVALUACIONES¹¹.

Un aspecto importante relacionado con los elementos de propiedad planta y equipo son los Métodos de Depreciación, en la mayoría de empresas utilizan el método lineal del art. 30 de la Ley de Impuesto Sobre La Renta, las NIIF para las PYMES sección 17 en su párrafo 17.22 define los métodos que reflejan el patrón al cual espera consumir los beneficios económicos futuros, sobre este punto debemos identificar y tomar en consideración el siguiente procedimiento para el control de las implicaciones Fiscales y Financieras a la fecha de transición:

1. Hacer un inventario físico de los elementos de propiedad planta y equipo; ya depurado, revisando los porcentajes de depreciación asignados a cada bien, evaluando los enfoques fiscal y financiero.

¹¹ Ver anexo 5 contabilización de Revaluaciones, las NIIF Para PYMES no contempla la contabilización de las revaluaciones.

2. Una vez que se adopte NIIF para las PYMES la depreciación que deberá registrarse contablemente en los años subsiguientes, es la financiera, sin embargo a la hora de presentar la declaración de Impuesto Sobre la Renta se tomara la depreciación fiscal.
3. Las variaciones totales de la depreciación deben registrarse contra las utilidades acumuladas, cuyo efecto en la mayoría de los casos, es porque la empresa se reclamo mas depreciación cada año, de la que realmente le corresponde, según las vidas útiles financieras de cada bien.
4. Cuando las empresas efectúan revaluaciones para propósitos fiscales, el gasto por depreciación será no deducible para el cálculo del impuesto sobre la renta y por las diferencias resultantes se elaborara un cuadro de conciliación donde se explican las diferencias (art. 79 del reglamento del Código Tributario). Esto será aplicable para todas aquellas diferencias surgidas en cada caso práctico en el que de cómo resultado un efecto sobre el Impuesto Sobre la Renta.
5. Legalmente la revaluación es permitida por el Código de Comercio en su artículo 445.

Ejemplo.

✓ Ajustes por la Adopción de NIIF para las PYMES a la Fecha de Transición.

La Empresa INDUSTRIAS AUTOMOTRIZ S.A. El 01-01-07 adquirió un vehículo tipo panel con un Costo de Adquisición de \$7,000.00 y adopto la política de depreciar dicho vehículo usando los Porcentajes Tributarios que establece la Ley de ISR, sin embargo la Vida Útil de estos difiere por la implementación de las NIIF para las PYMES, la gerencia decide adoptar el método basado en el uso, asignado una vida estima de 7 años, generando diferencias, como puede apreciarse a continuación:

CUADRO N°7 VARIACION DE DEPRECIACIONES FISCAL Y CONTABLE

Depreciación Acumulada	Acumulado 31/12/2007	Acumulado 31/12/2008	Acumulado 31/12/2009	Depreciación del Año 2009
Datos según Cuadro Fiscal	\$ 1,750.00	\$ 3,500.00	\$ 5,250.00	(\$5,250.00-\$3,500.00=\$1,750.00)
Datos Según Cuadro Financiero	\$ 1,300.00	\$ 2,050.00	\$ 2,700.00	(\$2,700.00-\$2,050.00=\$650.00)
Variación del Año	\$ 450.00	\$ 1,450.00	\$ 2,550.00	(\$2,550.00-\$1,450.00=\$1,100.00)
Variación Neta a Contabilizar por ajustes	\$ 450.00	(\$1,450.00-\$ 450.00=\$1,000.00)		

- ✓ **Contabilización de los Ajustes por la Adopción de NIIF para las PYMES a la Fecha de Transición.**

El Registro de los ajustes de la Depreciación Acumulada de años anteriores y del año en Implementación son los Siguietes:

PARTIDA N° 13					
FECHA	CODIGO	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
01/01/09	1203	Depreciación Acumulada		\$ 450.00	
	120301	Edificios	\$ 450.00		
	3301	Utilidades Acumuladas			\$ 450.00
	330101	Utilidades de Ejercicios Anteriores	\$ 450.00		
	33010101	Utilidad Acumulada años 2007			
V/ Ajuste Por Efecto en Adopción de NIIF.					
TOTALES				\$ 450.00	\$ 450.00

En la partida 13 se cargo la depreciación acumulada ya que financieramente solo se debió reconocer \$1,300.00, y fiscalmente en 2007 se llevo a gastos por depreciación \$ 450.00 mas (\$ 1,300.00+\$ 450.00=\$1,750.00), hay que recordar que cuando una empresa decide implementar NIIF para las PYMES los estados financieros deben presentarse cumpliendo con una característica cualitativa (Esencia sobre la Forma) párrafo 2.8 de la Sección 2 NIIF para las PYMES.

PARTIDA N° 14					
FECHA	CODIGO	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
01/01/09	1203	Depreciación Acumulada		\$ 1,000.00	
	120301	Edificios	\$ 1,000.00		
	3301	Utilidades Acumuladas			\$ 1,000.00
	330101	Utilidades de Ejercicios Anteriores	\$ 1,000.00		
	33010101	Utilidad Acumulada años 2008			
V/ Ajuste Por Efecto en Adopción de NIIF.					
TOTALES				\$ 1,000.00	\$ 1,000.00

✓ **Puntos Relativos al reconocimiento contable durante el periodo de transición.**

- Se reconoce el gasto por depreciación correspondiente al año 2009 bajo el enfoque financiero, por \$ 650.00.
- El 05 de Enero de 2009, INDUSTRIAS AUTOMOTRIZ S.A. adquirió un Inmueble junto a la Bodega en construcción por \$ 50,000.00, en el cual está situado un edificio de dos Niveles que según peritaje está valorado en \$ 20,000.00, pagando además comisiones por \$ 1,000.00, a favor de los Intermediarios S.A. de C.V, Gastos de Escrituración del 1% sobre el valor total, pagados a Lic. Juan Antonio Paredes.

Cálculos:

Primero se debe tener en cuenta el porcentaje que corresponde a cada bien adquirido para asignar su costo de adquisición y contabilizarlo según corresponda:

$$\frac{\$ 30,000 \text{ (Precio de Compra del terreno)}}{\$ 50,000 \text{ (Costo total de Ambos)}} = \% 0.60 \text{ para el Terreno}$$

CUADRO Nº 8 CALCULOS PARA DETERMINAR EL COSTOS DE ADQUISION DE LOS INMUEBLES.

Descripción	Terreno	Edificio	Total
Precio de adquisición	\$ 30,000.00	\$ 20,000.00	\$ 50,000.00
Gastos por intermediación (1000.00*0.60=600.00 correspondiente al terreno)	600.00	400.00	1,000.00
Gastos por Escrituración. ($\$50,000 * 0.01 = \$ 500.00 * 0.60 = \300.00)	300.00	200.00	500.00
IVA al costo (art. 65 de Ley de IVA penúltimo inciso). ($\$1,000.00$ de intermediación + $\$ 500.00$ de Escrituración = $\$ 1,500.00 * 0.13 = \$ 195.00$)	117.00	78.00	195.00
Costo de Adquisición Fiscal	31,017.00	20,678.00	51,695.00
Impuesto Sobre la Transferencia la de Bienes Raíces (art. 4 de esta Ley) ($\$ 50,000.00 - \$28,571.43$)*0.03= \$ 642.85	385.71	257.14	642.85
Costo de adquisición Financiero	31,402.71	20,935.14	52,337.85
Retención de renta art. 156 Código Tributario ($\$ 500.00 * 0.10 = 50.00$)			50.00

- ✓ **Contabilización de puntos relativos al reconocimiento contable durante el periodo de transición.**

A continuación se presenta una comparación del registro fiscal y Financiero de la adquisición de estos elementos de propiedad planta y equipo.

CUADRO N° 9 COMPARATIVO DE CONTABILIZACION DE INMUEBLE

Registro según legislación actual	Registro según NIIF para PYMES Sección 17																								
Concepto Partida 15-a	Concepto Partida 15-b																								
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 60%;">Propiedad Planta y Equipo</td> <td style="text-align: right;">\$ 51,695.00</td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 20px;">Terrenos</td> <td style="text-align: right;">\$ 31,017.00</td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 20px;">Edificios</td> <td style="text-align: right;">20,678.00</td> </tr> <tr> <td>Gastos de Administración</td> <td style="text-align: right;">\$ 642.85</td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 20px;">Impuestos</td> <td style="text-align: right;">642.85</td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 40px;">Efectivo y Equivalentes</td> <td style="text-align: right;">\$ 52,337.85</td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 40px;">Provisiones y retenciones</td> <td style="text-align: right;">\$ 50.00</td> </tr> </table>	Propiedad Planta y Equipo	\$ 51,695.00	Terrenos	\$ 31,017.00	Edificios	20,678.00	Gastos de Administración	\$ 642.85	Impuestos	642.85	Efectivo y Equivalentes	\$ 52,337.85	Provisiones y retenciones	\$ 50.00	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 60%;">Propiedad Planta y Equipo</td> <td style="text-align: right;">\$ 52,337.85</td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 20px;">Terrenos</td> <td style="text-align: right;">\$ 31,402.71</td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 20px;">Edificios</td> <td style="text-align: right;">20,935.14</td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 40px;">Efectivo y Equivalentes</td> <td style="text-align: right;">\$ 52,337.85</td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 40px;">Provisiones y retenciones</td> <td style="text-align: right;">\$ 50.00</td> </tr> </table>	Propiedad Planta y Equipo	\$ 52,337.85	Terrenos	\$ 31,402.71	Edificios	20,935.14	Efectivo y Equivalentes	\$ 52,337.85	Provisiones y retenciones	\$ 50.00
Propiedad Planta y Equipo	\$ 51,695.00																								
Terrenos	\$ 31,017.00																								
Edificios	20,678.00																								
Gastos de Administración	\$ 642.85																								
Impuestos	642.85																								
Efectivo y Equivalentes	\$ 52,337.85																								
Provisiones y retenciones	\$ 50.00																								
Propiedad Planta y Equipo	\$ 52,337.85																								
Terrenos	\$ 31,402.71																								
Edificios	20,935.14																								
Efectivo y Equivalentes	\$ 52,337.85																								
Provisiones y retenciones	\$ 50.00																								
V/ Registro de adquisición de Elementos de Propiedad planta y Equipo	V/ Registro de adquisición de Elementos de Propiedad planta y Equipo																								

Tal como se muestra en la comparación anterior, el implementar NIIF para las PYMES cuando se adquieren bienes Inmuebles implica llevar un control del valor en libros fiscal y financiero por tanto:

1. Al inicio Fiscalmente se debe reconocer el bien a su costo de adquisición mas todos los desembolsos o erogaciones realizadas siempre que pueda demostrarse por medio de pagos idóneos (Art. 30 numeral 3 inciso 4), además en este mismo numeral en su inciso cinco establece que en ningún caso el Impuesto Sobre la transferencia de Bienes Raíces se considera parte del costo de adquisición de los bienes Inmuebles, tampoco constituye un gasto deducible (art. 29 numeral 6 inciso 2).

2. En contraste con la Sección 17 de las NIIF para las PYMES, en sus párrafos 17.10 al 17.12, menciona que el costo comprende: el precio de adquisición, que incluye los honorarios legales y de intermediación, los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas, más todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia, además;

3. En consideración del punto uno y dos la empresa deberá llevar un control de la depreciación fiscal y financiera, puesto que el valor en libros de este último será mayor por incluir el monto correspondiente al Impuesto sobre la transferencia de Bienes Raíces.

CUADRO N° 10 ANALISIS DE BASE FISCAL Y CONTABLE

AÑO		B. CONTA.	B. FISCAL	DIFERENCIA	EFFECTO IMP.	TIPO DE DIFERENCIA
2009	<ul style="list-style-type: none"> Depreciación de Flota de Vehículos 2009-ver cuadro N°7 	\$ 650.00	\$ 1,750.00	\$ 1,100.00	\$ 225,00	TEMPORARIA IMPONIBLE DIFERENCIA
	<ul style="list-style-type: none"> Gasto Por impuesto. 	\$ 642.85	\$ 0.00	\$ 642.85	\$ 160.71	PERMANENTE.

Para el año 2009 dentro de los gastos de venta \$ 1,100.00 se encuentran en concepto de depreciación aplicados de menos Financieramente producto de la Adopción de NIIF, además dentro de los gastos de administración se encuentran el Impuesto Sobre la Transferencia de Bienes Raíces. Que según el artículo 29 numeral 6, inciso segundo de la Ley de Impuesto sobre la Renta, no es deducible para efecto de dicho impuesto

CASO V ARRENDAMIENTOS

La mayoría de empresas en el país, debido al inconveniente fiscal no registran estas operaciones, según lo establecido en la Sección 20 Arrendamientos, sino que son registradas como Gasto por Arrendamiento Operativo, argumentando que el Ministerio de Hacienda, no acepta la depreciación de bienes que no son de la empresa; sin embargo si aceptan el canon de arrendamiento (art. 29 numeral 4 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, y art. 14 de la Ley de Arrendamiento Financiero).

El Art. 15 de la Ley de Arrendamiento Financiero establece que una vez ejercida la opción de compra, el adquirente tiene derecho a la deducción que establece el art. 30 de La Ley de Impuesto Sobre la Renta, sobre la última cuota o canon.

La adopción de la Sección 20 relacionada a los arrendamientos implica por parte del arrendatario:

- Aplicar como política de depreciación la misma para activos similares que sean de su propiedad.

- En cuanto a los pagos por arrendamientos estos deberán hacerse por la parte correspondiente a los intereses y a la reducción de capital.
- Para llevar un control de los cánones de arrendamiento estos pueden llevarse en cuentas de orden.

Como una alternativa para aplicar las disposiciones de la Sección 20 de las NIIF para las PYMES se podría consultar al auditor externo o al ministerio de hacienda mediante un escrito planteando el siguiente procedimiento.

1. En primer lugar hay que crear por el lado del Activo no Corriente, la Sub cuenta, que identifique los bienes bajo arrendamiento financiero.

1201 Propiedad, planta y Equipo

- 120101 Bienes no depreciables
- 12010101 Terreno.
- 120102 Bienes Depreciables
- 12010201 Vehículos
- 1201020101 Vehículos propios
- 1201020102 Vehículos en Arrendamiento

2. Por el lado de la depreciación, tanto en las cuentas de activo, como en los gastos, se aconseja crear las cuentas que sirvan para identificar las depreciaciones de los bienes bajo arredramiento.

1203 Depreciación Acumulada

- 120301 Edificios
- 120302 Mobiliario y Equipo de Transporte
- 120303 Maquinaria y Equipo
- 120304 Vehículos y Equipo de Transporte.
- 12030401 Vehículos Propios
- 12030401 Vehículos en Arrendamiento

5202 Gastos de Venta

- 520212 Depreciación de Vehículos Propios.

520213 Depreciación de Vehículos bajo Arrendamiento

3. Crear en las cuentas de orden, las Sub cuentas que sean necesarias para acumular los pagos de arrendamientos que se hagan durante el año.

8101 Cuentas de Orden.

810101 Arrendamiento Financiero Vehículos.

9101 Cuentas de orden por el contrario.

910101 Canon Arrendamiento Financiero de Vehículo.

4. En base al contrato de leasing hay que contabilizar como activo no corriente, el bien recibido, clasificando la cuenta por pagar en el corto y largo plazo, de acuerdo al tiempo del contrato.
5. Cada vez que se haga un pago de leasing, se deberán hacer dos partidas contables; una afectando la cuenta por pagar y la otra registrando en las cuentas de orden el valor del canon de arrendamiento.
6. Al final del año se tendrán los saldos acumulados de ambas cuentas, que servirán para hacer la conciliación fiscal correspondiente para determinar la renta imponible, es decir que en el estado de resultados, este efecto se dará únicamente en el valor de Impuesto Sobre la renta.
7. Para cualquier fiscalización se tendrá que elaborar un cuadro para determinar la renta imponible, partiendo de la utilidad financiera, sumándole la depreciación de los bienes bajo arrendamiento Financiero y restándole las cuotas de arrendamiento que se hayan registrado en la cuenta de orden, que fiscalmente, es la parte deducible del impuesto sobre la Renta.

Ejemplo.

✓ **Ajustes por la Adopción de NIIF para las PYMES a la Fecha de Transición.**

Una vez se ha conocido el posible procedimiento para la contabilización de los bienes bajo arrendamiento financiero, se desarrollara un ejemplo de la contabilización de este y de los ajustes si se hubiese contabilizado como arrendamiento operativo a la fecha de transición.

- INDUSTRIAS AUTOMOTRIZ S.A. DE C.V. tiene un vehículo para el área de ventas bajo arrendamiento Financiero, según la siguiente información:
 - El arrendamiento financiero es por Cuatro años, cuya fecha de inicio fue el 02/01/2009, y terminara el 02/01/2011.
 - Mensualmente se paga una cuota de \$ 400.00, más seguro de \$ 85.00 = \$ 485.00
 - En el contrato de arrendamiento financiero, está incluida una clausula de opción de compra por \$ 5,834.00, al final del contrato.
 - Industrias automotriz S.A., aplica para este tipo de bienes el 20% de depreciación lineal.
 - El valor del vehículo al inicio del arrendamiento, según el contrato es de \$ 19,200.00
 - El interés que cobra el arrendador es el 10% que se incluye en la cuota.

CUADRO N° 11 CUADRO DE AMORTIZACION

Año	Pagos Efectuados(1) Suma(2+3+4)	Seguro(2) (\$85*12meses)	Intereses (10%) (3)	Pago neto de Arrendamiento(4)	Saldo por Pagar(5) (5-4)	Depreciación Anual(6) \$19,200 / 4
					\$ 19,200.00	
2007	\$ 5,820.00	\$ 1,020.00	\$ 1,920.00	\$ 2,880.00	\$ 16,320.00	\$ 4,800.00
2008	\$ 5,820.00	\$ 1,020.00	\$ 1,632.00	\$ 3,168.00	\$ 13,152.00	\$ 4,800.00
2009	\$ 5,820.00	\$ 1,020.00	\$ 1,315.00	\$ 3,485.00	\$ 9,667.00	\$ 4,800.00
2010	\$ 5,820.00	\$ 1,020.00	\$ 967.00	\$ 3,833.00	\$ 5,834.00	\$ 4,800.00
Total	\$ 23,280.00	\$ 4,080.00	\$ 5,834.00	\$ 13,366.00		\$ 19,200.00

Sin embargo la empresa no ha aplicado las disposiciones de la sección 20, para el arrendamiento financiero sino que ha registrado como arrendamiento operativo simple.

CUADRO N°12 GASTOS POR TRATAMIENTO COMO ARRENDAMIENTO OPERATIVO

Detalle	2007	2008	2009
Gastos- Alquiler	\$ 4,800.00	\$ 4,800.00	\$ 4,800.00
Seguro	\$ 1,020.00	\$ 1,020.00	\$ 1,020.00
Totales	\$ 5,820.00	\$ 5,820.00	\$ 5,820.00

✓ **Contabilización de los Ajustes por la Adopción de NIIF para las PYMES a la Fecha de Transición.**

Primero se debe reconocer el bien arrendado, y la obligación inicial por el contrato de arrendamiento, a la vez reconocer la parte a corto y a largo plazo del arrendamiento, esto en la fecha de transición. Es decir debe contabilizarse en base al tratamiento según su Sección 20 Arrendamientos.

PARTIDA N° 16					
FECHA	CODIGO	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/09	1202	Propiedad planta y Equipo		\$ 19,200.00	
	120202	Bienes Depreciables	\$ 19,200.00		
	12020203	Equipo de Transporte		\$ 5,834.00	
	1213	Intereses Diferidos por pagar	\$ 5,834.00		
	121301	Arrendamientos Financieros			
	2101	Cuentas por Pagar a Corto Plazo.			\$ 4,800.00
	210104	Cuentas por Pagar por Arrendamientos.	\$ 4,800.00		
	21010401	Arrendamientos Financieros			
	2201	Cuentas Por Pagar a Largo Plazo			\$ 20,234.00
	220103	Cuentas por Pagar por Arrendamientos	\$ 20,234.00		
	22010301	Arrendamientos Financieros			
V/ Registro de Arrendamiento Financiero					
TOTALES				\$ 25,034.00	\$ 25,034.00

Las siguientes partidas de ajuste se debe realizar puesto que los pagos y/o cuotas por el arrendamiento se llevo a gastos operativos, (disminuyendo las utilidades de el año 2007) por lo que el ajuste según lo establecido en la sección 35 se debe hacer afectando las utilidades; pero únicamente por la cuota, ya que los intereses y el seguro siempre fueron llevados a gastos en el año 2007 tal como se muestra en los registros 17-a y 17-b

Por ejemplo para el año 2007 los montos están compuestos por:

- \$ 2,880.00 Principal o abono a capital, (Columna 4 de tabla de Amortización)
- \$ 1,920.00 Intereses (columna 3 de tabla de amortización)
- \$ 1,020.00 Seguros. (columna 2 de tabla de amortización)

CUADRO Nº 13 COMPARATIVO SEGÚN NIIF PARA LAS PYMES DE CONTABILIZACION DE CONTRATO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO.

Registro de Cuotas en -2007-Arrendamiento Operativo		Registro Según NIIF PARA LAS PYMES Sección 20-Arrendamiento Financiero.	
Concepto Partida 17-a		Concepto Partida 17-b	
Gastos de Venta	\$ 3,900.00	Cuentas por pagar a Corto Plazo	\$ 4,800.00
-alquiler	\$ 2,880.00	-Arrendamiento S.A.	
-Seguro	\$ 1,020.00	Gastos de Venta	\$ 1,020.00
Gastos Financieros	\$ 1,920.00	-Seguros	\$ 1,020.00
-Intereses	\$ 1,920.00	IVA Crédito Fiscal	\$ 756.60
IVA Crédito Fiscal.	\$ 756.60	Efectivo y Equivalentes	\$ 6,576.60
Efectivo y Equivalentes	\$ 6,576.60		
V/ Registro de cuotas de arrendamientos del Año 2007		V/ Registro de Primera cuotas de Arrendamiento Financiero Durante el 2007	
		Partida 17-c	
		Gastos Financieros	\$ 1,920.00
		Intereses	
		Intereses Diferidos	\$ 1,920.00
		V/ Registro de intereses generados por el Arrendamiento financiero.	

Nota: en la Medida que se realice el pago de las cuotas al arrendador se debe reconocer el gasto por intereses y disminuir la provisión por los intereses diferidos hecha en la partida 16, para esto se realizo el registro de la partida 17-c.

La siguiente Partida de ajuste será solo por el monto neto a pagar (principal o capital) que debió contabilizarse, afectando la cuenta por pagar a Corto Plazo, y no como se muestra en el primer registro 17-a afectando gastos-alquiler.

PARTIDA N° 18					
FECHA	CODIGO	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/09	2101	Cuentas por Pagar a Corto Plazo.		\$ 4,800.00	
	210104	Arrendamientos S.A.	\$ 4,800.00		
		Intereses Diferidos por pagar			\$ 1,920.00
		Arrendamientos	\$ 1,920.00		
	3301	Utilidades Acumuladas			
	330101	Utilidades de Ejercicios Anteriores	\$ 2,800.00		\$ 2,800.00
	33010101	Utilidad Acumulada años 2007			
TOTALES				\$ 4,800.00	\$ 4,800.00

V/ Ajuste Por Efecto en Adopción de NIIF.

Posteriormente se realiza la partida de reconocimiento de la depreciación del vehículo arrendado, (disminuyendo las utilidades del año 2007) porque financieramente no se reconoció este gasto con anterioridad, ya que el arrendamiento fue contabilizado como un alquiler.

PARTIDA N° 19					
FECHA	CODIGO	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/09	3301	Utilidades Acumuladas.		\$ 4,800.00	
	330101	Utilidades de Ejercicios Anteriores	\$ 4,800.00		
	33010101	Utilidad Acumulada año 2007			
	1204	Depreciación acumulada de propiedad planta y equipo bajo arrendamiento			\$ 4,800.00
	120401	Vehículos y Equipo de Transporte.	\$ 4,800.00		
TOTALES				\$ 4,800.00	\$ 4,800.00

V/ Reconocimiento de la Depreciación de Bien Arrendado por Implementación de NIIF'S

Para llevar un control de los cánones que fiscalmente es lo que realmente se debe reconocer y deducir para efectos de Impuesto Sobre la renta, se realiza a través de cuentas de orden, tomando en cuenta que en la implementación NIIF para las PYMES, la contabilidad debe ser financiera.

PARTIDA N° 20					
FECHA	CODIGO	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/09	8101	Cuentas de orden		\$ 5,820.00	
	810101	Arrendamientos Financieros Vehículos	\$ 5,820.00		
	9101	Cuentas de Orden Por el contrario			\$ 5,820.00
	910101	Canon de arrendamiento Financiero de vehículos	\$ 5,820.00		
V/ Registro de Cuota de Arrendamiento para Fines Tributarios					
TOTALES				\$ 5,820.00	\$ 5,820.00

Los ajustes por implementación de NIIF para las PYMES para el año 2008 son iguales que los hechos en el año 2007, con la diferencia que las utilidades acumuladas afectadas serán las del año afectado.

Al 2009 periodo en la que se deben hacer los ajustes en la fecha de transición, los montos acumulados son los siguientes durante este periodo de transición y ejercicio fiscal corriente.

Depreciación = \$ 4,800.00

Gastos por intereses = \$ 1,920.00

Gastos por seguros = \$ 1,020.00

CUADRO N° 14 ANALISIS DE BASE FISCAL Y CONTABLE

AÑO		B. CONTA.	B. FISCAL	DIFERENCIA	EFEECTO IMP.	TIPO DE DIFERENCIA
2009	GASTO					
	• FINANCIERO					
	• Depreciación \$ 4,800	\$ 6,115.00				
	• Intereses Pagados 1,315					
	• FISCAL.					
• Canon/cuota. 4,800		\$ 4,800.00	= \$ 1,315.00	\$ 328.75	TEMPORARIA DEDUCIBLE.	

Sin embargo se excluye el monto del seguro puesto que fiscalmente y financieramente es común y ha sido reconocido como gasto en ambos enfoques, además como el porcentaje de depreciación es del 20% anualmente resulta un monto de \$ 4,800.00, casualmente es el mismo valor de la cuota detallada en el cuadro 12.

CASO VI INGRESOS

Ejemplo.

✓ **Puntos Relativos al reconocimiento contable durante el periodo de transición.**

- La empresa INDUSTRIAS AUTOMOTRIZ S.A DE C.V, durante el año 2009 genero de sus ventas a plazos una utilidad diferida total de \$ 150,000.00, los contratos relacionados tienen un plazo menor a los 24 meses, en base a los cobros la utilidad se realizo de la siguiente manera:

AÑO 2009 \$ 50,000.00¹² (esta utilidad se recupero por los cobros realizados)

CUADRO N° 15 COMPORTAMIENTO DEL VALOR EN LIBROS Y SU BASE FISCAL DE VENTAS A PLAZOS.

CONTABLEMENTE		FISCALMENTE	
ADQUISICION	\$ 150,000.00	ADQUISICION 01/01/05	\$ 150,000.00
UTILIDAD REALIZADA	\$ 50,000.00	UTILIDAD REALIZADA/09	\$ 150,000.00
SALDO AL 31/12/2009	\$ 100,000.00	SALDO AL 31/12/2009	0.00

Para efectos fiscales el Art. 12 del Reglamento de La Ley de Impuesto Sobre la Renta, establece que se puede diferir los Ingresos siempre que el plazo sea mayor a 24 meses, de lo contrario, se debe reconocer en el ejercicio corriente, mientras que la Sección 23 Ingresos de actividades ordinarias establece que el valor razonable de estas entradas de efectivo por pagos diferidos es el valor presente de todos los cobros futuros determinados utilizando una tasa de interés imputada.

Cuando una entidad concede un crédito sin intereses al comprador o acepta un efecto comercial, cargando al comprador una tasa de interés menor que la del mercado, como contraprestación por la venta de bienes, estas suelen ser ejemplos de transacciones financieras o ventas a plazos.

CUADRO N° 16 ANALISIS DE BASE FISCAL Y CONTABLE

AÑO		B. CONTA.	B. FISCAL	DIFERENCIA	EFECTO IMP.	TIPO DE DIFERENCIA
2009	Utilidad diferida 2009	\$ 100,000.00	\$ 0.00	\$ 100,000.00	\$ 25,000.00	TEMPORARIA DEDUCIBLE

¹² Esta utilidad es la que está incluida dentro de la Utilidad Financiera, por lo que fiscalmente solo se sumara \$ 100,000.00 después de la Utilidad financiera.

La base fiscal es cero porque hasta el año 2009 se reconoció la venta a plazo por su valor total, mientras que financieramente se espera reconocer la venta a plazos en los próximos meses por los restantes \$ 100,000.00.

En el año 2009 el rubro de otros ingresos está compuesto por:

- \$35,000.00 en concepto de dividendos recibidos de una inversión que se tiene en Honduras
- \$20,000.00 que corresponden a interés bancarios por depósitos a plazo fijo en el Banco Hipotecario.
- \$ 5,000.00 en concepto de intereses cobrados a empleados por préstamos hechos por Industrias Automotriz. S.A.
- \$30,200.00 de dividendos que le pagara Distribuidora Salvadoreña de Lubricantes, La cual según Información del Contador aun no se ha cancelado el respectivo Impuesto Sobre la Renta.

CASO VII HONORARIOS, PRIMAS, AGUINALDOS, GRATIFICACIONES Y OTRAS REMUNERACIONES PAGADAS POR LOS SERVICIOS PRESTADOS DIRECTAMENTE EN LA PRODUCCION DE LA RENTA OBTENIDA.

Una de las Omisiones más Generalizadas en la contabilidad de las empresas Grandes y Pequeñas del país, es no registrar las provisiones para Indemnizaciones de cada año, como lo recomienda la Sección 28 Beneficios a los Empleados, sino que se registran como gastos, hasta que se pagan, lo que implica reconocer los impuestos diferidos que conllevan tales provisiones, para fines de Conciliación Financiera Fiscal

Ejemplo.

- ✓ **Ajustes por la Adopción de NIIF para las PYMES a la Fecha de Transición.**
- En la contabilidad de la empresa INDUSTRIAS AUTOMOTRIZ S.A DE C.V. no fueron registradas las indemnizaciones del personal de la empresa, para los años 2007, 2008, 2009, con la Implementación de NIIF para las PYMES, decide crear una provisión para los años mencionados afectando las Utilidades Acumuladas para los años 2007, 2008.

CUADRO Nº 17 DETALLE DE PROVISIONES POR OBLIGACIONES LABORALES

DETALLE	2007	2008	2009
Provisión de indemnización anual	\$ 21,700.00	\$ 19,720.00	\$ 20,800.00
Pago de indemnización	0.00	0.00	\$ 10,500.00

✓ **Contabilización de Ajustes por la Adopción de NIIF para las PYMES a la Fecha de Transición.**

Registro omitido	Registro según NIIF para PYMES Sección 28
Concepto Partida 21-a	Concepto Partida 21-b
Gastos de Administración \$ 10,850.00 Indemnizaciones Gastos de Venta \$ 10,850.00 Indemnizaciones Provisiones para Obligaciones Laborales \$ 21,700.00 Beneficios Post-empleo por Indemnización.	Utilidades Acumuladas-2007 \$ 21,700.00 Provisiones para Obligaciones Laborales \$ 21,700.00 Beneficios Post-empleo por Indemnización
V/ Registro de Provisión por Pasivo Laboral correspondiente al año 2007	V/ Registro de ajuste por el reconocimiento del Pasivo laboral correspondiente al año 2007

PARTIDA Nº 21					
FECHA	CODIGO	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/09	3301	Utilidades Acumuladas.		\$ 21,700.00	
	330101	Utilidades de Ejercicios Anteriores	\$ 21,700.00		
	33.010101	Utilidades Acumuladas año 2007			
	220301	Provisiones para Obligaciones Laborales			\$ 21,700.00
	22030101	Beneficios post-empleo por indemnización	\$ 21,700.00		
V/ Beneficios post-empleo por indemnización					
TOTALES				\$ 21,700.00	\$ 21,700.00

Las partidas de ajuste se deben hacer recreando el pasivo por Beneficios Post Empleo tal como lo define los párrafos 28.13, 28.14, llevando a gastos en los resultados del ejercicio, y reconociendo el impuesto diferido que debió haberse reconocido en los años 2007, 2008.

PARTIDA N° 22					
FECHA	CODIGO	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/09	1212	Activo por impuesto sobre la renta diferido		\$ 5,425.00	
	121201	Activo por impuesto sobre la renta diferido	\$ 5,425.00		
	3301	Utilidades Acumuladas			\$ 5,425.00
	330101	Utilidades de Ejercicios Anteriores	\$ 5,425.00		
	33010101	Utilidades Acumuladas año 2007			
V/ Reconocimiento del activo por impuesto s/Renta Diferido					
TOTALES				\$ 5,425.00	\$ 5,425.00

Calculo de Impuesto sobre la Renta Diferido ($\$21,700 \times 0.25$)

PARTIDA N° 23					
FECHA	CODIGO	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/09	3301	Utilidades Acumuladas.		\$ 19,720.00	
	330101	Utilidades de Ejercicios Anteriores	\$ 19,720.00		
	33010102	Utilidades Acumuladas año 2008			
	220301	Provisiones para Obligaciones Laborales			\$ 19,720.00
	22030101	Beneficios post-empleo por indemnización	\$ 19,720.00		
V/ Reconocimiento de Provisión Por Indemnización					
TOTALES				\$ 19,720.00	\$ 19,720.00

En el registro de la partida 23 se debe tomar en cuenta que debió reconocerse según la partida 21-a, sin embargo no se hizo, razón por la cual se hace el ajuste respectivo al igual que la partida 21-b con la diferencia que es el año 2008.

PARTIDA N° 24					
FECHA	CODIGO	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/09	1212	Activo por impuesto sobre la renta diferido		\$ 4,930.00	
	121201	Activo por impuesto sobre la renta diferido	\$ 4,930.00		
	3301	Utilidades Acumuladas.			\$ 4,930.00
	330101	Utilidades de Ejercicios Anteriores	\$ 4,930.00		
	33010102	Utilidades Acumuladas año 2008			
V/ Reconocimiento del activo por impuesto s/Renta Diferido					
TOTALES				\$ 4,930.00	\$ 4,930.00

Cálculo del Activo por impuesto sobre la Renta Diferido ($19,720.00 \times 0.25$).

✓ **Contabilización de Puntos Relativos al reconocimiento contable durante el periodo de transición.(tomado del cuadro 17- correspondiente al año 2009)**

Tal como se debió reconocer en el registro 21-a, una vez se haya adoptado las NIIF para las PYMES, en todos los ejercicios posteriores deben reconocerse las provisiones laborales correspondientes.

PARTIDA N° 25					
FECHA	CODIGO	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/09	5201	Gastos de Administración		\$ 10,400.00	
	520114	Indemnización	\$ 10,400.00		
	5202	Gastos de Venta		\$ 10,400.00	
	520214	Indemnización	\$ 10,400.00		
	220301	Provisiones para Obligaciones Laborales			\$ 20,800.00
	22030101	Beneficios post-empleo por indemnización	\$ 20,800.00		
V/ Registro de Provisión de Indemnización correspondiente al 2009					
TOTALES				\$ 20,800.00	\$ 20,800.00

La creación de Provisiones implica reconocer impuestos diferidos puesto que el art. 29-A numeral 22 de la Ley de Impuesto Sobre a la renta, no permite la deducción de provisiones por aplicación de normas o principios contables, sin embargo cuando se paguen beneficios a empleados tales como la indemnización se debe revertir y amortizar el impuesto diferido, puesto que la mayoría de empresas pagan en base al método efectivo.

PARTIDA N° 26					
FECHA	CODIGO	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/09	1212	Activo por impuesto sobre la renta diferido		\$ 5,200.00	
	121201	Activo por impuesto sobre la renta diferido	\$ 5,200.00		
	3301	Utilidades Acumuladas.			\$ 5,200.00
	330102	Utilidades de Ejercicios año 2009 (Pérdidas y Ganancias)	\$ 5,200.00		
V/ Reconocimiento del activo por impuesto s/Renta Diferido					
TOTALES				\$ 5,200.00	\$ 5,200.00

Se debe reconocer la reversión del Activo Por ISR Diferido, ya que se pagaron \$10,500.00 en concepto de Indemnización por recorte de personal hecho por la empresa en el presente año, quedando los registros contables de la siguiente manera:

PARTIDA N° 27					
FECHA	CODIGO	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/09	220301	Provisiones para Obligaciones Laborales			
	22030101	Beneficios post-empleo por indemnización		\$ 10,500.00	
	1101	Efectivo y Equivalentes			\$ 10,500.00
	110102	Bancos	\$ 10,500.00		
V/ Registro de Pago y amortización de provisión por Indemnización en el 2009					
TOTALES				\$ 10,500.00	\$ 10,500.00

PARTIDA N° 28					
FECHA	CODIGO	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/09	3301	Utilidades Acumuladas.		\$ 2,625.00	
	330102	Utilidades de Ejercicios año 2009 (Pérdidas y Ganancias)	\$ 2,625.00		
	1212	Activo por impuesto sobre la renta diferido			\$ 2,625.00
	121201	Activo por impuesto sobre la renta diferido	\$ 2,625.00		
V/ Para revertir el Activo por impuesto diferido del año 2009					
TOTALES				\$ 2,625.00	\$ 2,625.00

Calculo del Activo por impuesto diferido (10500*0.25)

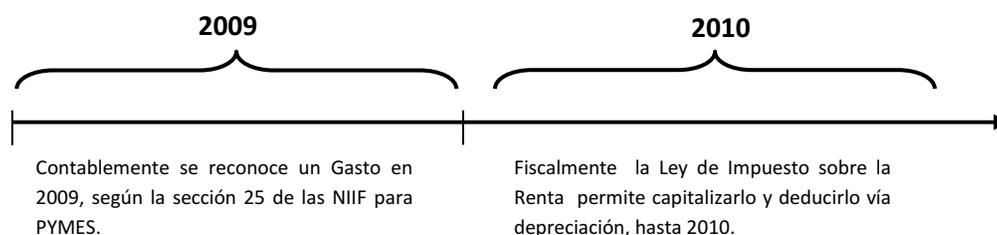
CASO VIII COSTOS POR PRÉSTAMOS

De acuerdo a la Ley de Impuesto Sobre la Renta en el Art. 29 Numeral 10 inciso tercero, establece que no serán deducibles los intereses, en tanto el activo relacionado no contribuya a la generación de Renta gravable, por lo cual dichos intereses incurridos en el lapso deberán ser capitalizados como parte del costo de adquisición de los activos y deducibles únicamente vía depreciación.

Ejemplo:

✓ **Puntos Relativos al reconocimiento contable durante el periodo de transición.**

- El 15/07/2009, INDUSTRIAS ATUMOTRIZ S.A DE C.V adquirió un crédito por \$ 60,000.00 con el que se planea construir el próximo año una sala de venta y talleres para brindar servicio personalizado al cliente, dicha construcción iniciara el día 15/01/2010, pagando en 2009 en concepto de intereses \$13,450.00, incluidos en los gastos financiero.



Para fines de Impuesto Sobre la Renta implica reconocer un gasto no deducible ya que el monto de los intereses debió contabilizarse como gasto en el ejercicio corriente, puesto que aun no se inicia la construcción del inmueble, Con las NIIF para las PYMES a diferencia de las NIIF Completas, la sección 25 no define ningún tratamiento alternativo de capitalización de intereses como lo hace la NIC 23 *costos por Prestamos*; y por tanto establece que se reconozca en resultados como gastos.

CASO IX DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

Ejemplo.

✓ **Ajustes por la Adopción de NIIF para las PYMES a la Fecha de Transición.**

INDUSTRIAS AUTOMOTRIZ S.A. compro a un proveedor Chino un Montacargas el 05/01/2000 en \$10,000.00, habiendo fijado su vida útil en 10 años (\$1000.00 de depreciación anual) esto a sugerencia del proveedor.

Sin embargo el 28/12/2007 el panel de control se arruino, y al querer contactar al proveedor se dieron cuenta que la empresa desapareció, habiéndose buscado repuestos equivalentes, pero por el año de fabricación de la maquina no se logro conseguir ninguno, sin embargo en la contabilidad se siguió

depreciando dicho bien hasta el año 2008, en el año 2009 la empresa ha adoptado las NIIF para PYMES, por lo que reconoció el deterioro del activo.

- Del Año 2000 al 2008, se tienen 8 años X \$ 1000.00= \$8,000.00
- La depreciación del año 2008 por \$ 1000.00 Financieramente no debió contabilizarse porque el Montacargas no se utilizó, por estar arruinado.

CUADRO N° 18 CUADRO DE DEPRECIACION DE ACTIVO

AÑO	REGISTROS CONTABLES A LA FECHA DE BALANCE				DATOS SEGÚN LA SECCION 17 DE LAS NIIF PARA PYME			
	Costo	Deprec. Anual	Deprec. Acum.	Valor Neto.	Costo	Deprec Anual	Deprec. Acum.	Deterioro De Activo
2000	\$ 10000	\$ 1000	\$ 1000	\$ 9000	\$ 10000	\$ 1000	\$ 1000	
2001	\$ 10000	\$ 1000	\$ 2000	\$ 8000	\$ 10000	\$ 1000	\$ 2000	
2002	\$ 10000	\$ 1000	\$ 3000	\$ 7000	\$ 10000	\$ 1000	\$ 3000	
2003	\$ 10000	\$ 1000	\$ 4000	\$ 6000	\$ 10000	\$ 1000	\$ 4000	
2004	\$ 10000	\$ 1000	\$ 5000	\$ 5000	\$ 10000	\$ 1000	\$ 5000	
2005	\$ 10000	\$ 1000	\$ 6000	\$ 4000	\$ 10000	\$ 1000	\$ 6000	
2006	\$ 10000	\$ 1000	\$ 7000	\$ 3000	\$ 10000	\$ 1000	\$ 7000	
2007	\$ 10000	\$ 1000	\$ 8000	\$ 2000	\$ 10000	\$ 1000	\$ 8000	
2008	\$ 10000	\$ 1000	\$ 9000	\$ 1000	\$ 10000	-	0	\$ 2000
2009	\$ 10000	0			\$ 10000	0	0	

✓ Contabilización de Ajustes por la Adopción de NIIF para las PYMES a la Fecha de Transición.

PARTIDA N° 29

FECHA	CODIGO	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/09	1203	Depreciación Acumulada-2008		\$ 1,000.00	
	120303	Maquinaria y Equipo	\$ 1,000.00		
	3301	Utilidades Acumuladas.			\$ 1,000.00
	330101	Utilidades de Ejercicios Anteriores	\$ 1,000.00		
	33010102	Utilidades Acumulada año 2008			
V/ Reversión de depreciación del año 2008 que se contabilizo erróneamente.					
TOTALES				\$ 1,000.00	\$ 1,000.00

En esta partida es notable que el contador ha obviado el impacto fiscal por haberse reclamado más gasto por depreciación en el año 2008, lo que implicaría para estar en orden una modificación de la

declaración de Impuesto Sobre la Renta del 2008, para disminuir el gasto por depreciación, aumentando la utilidad imponible y por consiguiente pagar más ISR¹³

✓ **Contabilización de Puntos Relativos al reconocimiento contable durante el periodo de transición.**

En el año 2009, se debe reconocer la pérdida por deterioro por \$ 2,000.00 correspondiente a los años 2008 y 2009, ya que no es depreciable en cuanto no se pueda utilizar para la generación de la renta imponible o haya certeza de la generación de beneficios económicos futuros.

PARTIDA N° 30					
FECHA	CODIGO	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/09	5202	Gasto de Venta		\$ 2,000.00	
	520136	Perdida por Deterioro de Maquinaria y equipo	\$ 2,000.00		
	1202	Propiedad planta y Equipo.			\$ 2,000.00
	12020202	Maquinaria y Equipo.	\$ 2,000.00		
V/ Reconocimiento del deterioro de la Maquinaria en 2009					
TOTALES				\$ 2,000.00	\$ 2,000.00

(Corresponde al importe depreciable de los años 2008, 2009)

Para el próximo año la empresa puede dar de baja el activo, ya que podría darse la posibilidad que la maquinaria se venda aunque sea como chata

CUADRO N° 19 ANALISIS DE BASE CONTABLE Y FISCAL

AÑO		B. CONTA.	B. FISCAL	DIFERENCIA	EFECTO IMP.	TIPO DE DIFERENCIA
2009	Perdida Por Deterioro	\$ 2,000.00	\$ 0	\$ 2,000.00	----	PERMANENTE

La diferencia es permanente por lo tanto no procede el cálculo del impuesto diferido.

¹³ Ver Anexo 7 de Declaración Modificada

CASO X ACTIVOS INTANGIBLES

La Sección 18 Activos intangibles distintos de la plusvalía, en su párrafo 18.14 establece que los desembolsos incurridos internamente, incluso las actividades de investigación y desarrollo deben reconocerse como gastos, y tiene sentido puesto que financieramente aun no cumple los criterios para ser considerados como activos, es decir no hay posibilidad que generen beneficios económicos futuros, además no hay elementos suficientes para medir fiablemente el costo de estos.

Fiscalmente el artículo 30-A de la Ley de Impuesto Sobre la Renta establece que podrá deducirse la amortización del programa o software de su propiedad, siempre que se encuentre en uso para la producción de ingresos gravables, de tal forma que los gastos en la fase de investigación no son deducibles vía amortización para efectos de dicho impuesto.

Ejemplo

✓ **Puntos Relativos al reconocimiento contable durante el periodo de transición**

INDUSTRIAS AUTOMOTRIZ S.A Ha contratado a INTERSYS S.A para que evaluara la formulación y diseño de un programa informático integrado capaz de realizar las operaciones de una forma más rápida que cualquier otro sistema contable, Incurriendo en gastos por Estudios Técnicos (Horas Hombre) por \$2,000.00.

✓ **Contabilización de Puntos Relativos al reconocimiento contable durante el periodo de transición**

PARTIDA N° 31					
FECHA	CODIGO	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/09	5202	Gastos de Administración		\$ 2,000.00	
	520135	Investigación y Desarrollo de Software	\$ 2,000.00		
	1101	Efectivo y Equivalentes.			\$ 2,000.00
	110102	Bancos	\$ 2,000.00		
V/ Registro de Gastos por Evaluación e investigación de Sistema Contable Computarizado					
TOTALES				\$ 2,000.00	\$ 2,000.00

Fiscalmente estos gastos, no son deducibles por lo que para efectos de conciliaciones financiera fiscal, generaría una diferencia de tipo permanente.

CASO XI PROPIEDADES DE INVERSION (Ejemplo de reclasificación por aplicación de Sección 16 Propiedades de Inversión).

✓ **Ajustes por la Adopción de NIIF para las PYMES a la Fecha de Transición.**

La empresa compro en San Salvador en el año 2007, un edificio valorado en \$ 50,000.00 Según Escritura de Compra, pero por crecimiento de las operaciones ese local se volvió insuficiente por lo que en 2009, se han comprado y construido otros locales más amplios y mejor ubicados, por lo que el edificio es dado en arrendamiento operativo.

✓ **Contabilización de Ajustes por la Adopción de NIIF para las PYMES a la Fecha de Transición.**

PARTIDA N° 32					
FECHA	CODIGO	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/09	1205	Propiedades de Inversión		\$ 50,000.00	
	120501	Edificio	\$ 50,000.00		
	1202	Propiedad Planta y Equipo			\$ 50,000.00
	12020102	Edificio	\$ 50,000.00		
V/ Reclasificación como Propiedad en Inversión.					
TOTALES				\$ 50,000.00	\$ 50,000.00

En vista que el edificio se utiliza para arrendarlo y/o busca de plusvalía se hace necesario reclasificarlo como propiedades de inversión según párrafo 16.2 de la Sección 16 Propiedades de Inversión tal como se vio en la partida N° 32.

CASO XII PAGOS ANTICIPADOS

Uno de los aspectos que hay revisar en la fase de implementación, es si existen pagos anticipados dentro de los activos, que se reconocieron como gastos, por lo que debe ajustarse o reclasificarse para la correcta aplicación contable (fiscalmente no habría efecto alguno puesto que el gasto ya se reconoció

en el periodo sobre la base efectiva, en el país es bien común reconocer este tipo de gasto de esta forma, sin embargo es de considerar que la Adopción de NIIF para las PYMES empieza en 2009, lo cual obliga a reconocer Activos y Pasivos en cumplimiento de las NIIF para las PYMES en la fecha de transición, además es de tomar en cuenta lo establecido en el artículo 13 literal d) de la LISR relativo a la independencia de ejercicios Fiscales para la liquidación de Impuestos.

Ejemplo.

✓ **Ajustes por la Adopción de NIIF para las PYMES a la Fecha de Transición.**

INDUSTRIAS AUTOMOTRIZ S.A. En Noviembre de 2008 se registro como gasto la compra de 7,500 Facturas de Consumidor Final (de la Numero 12500 a la 20000) por \$ 1,200.00, Las cuales se Empezaron a utilizar en enero de 2009, consumiéndose totalmente en ese año.

✓ **Contabilización de Ajustes por la Adopción de NIIF para las PYMES a la Fecha de Transición.**

CUADRO N° 20 CUADRO COMPARATIVO DE CONTABILIZACION DE PAGOS ANTICIPADOS

Como se registro en 2008		Registro según NIIF para PYMES	
Concepto Partida 33-a		Concepto Partida 33-b	
Gastos de Administración	\$ 1,200.00	Pagos Anticipados	\$ 1,200.00
Papelería y útiles		Papelería y útiles	
Efectivo y Equivalentes	\$ 1,200.00	Efectivo y Equivalentes	\$ 1,200.00
V/ Registro de Compra de Papelería de IVA		V/ Registro de Compra de Papelería de IVA	
PARTIDA N° 33-c			
FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
	Pagos Anticipados	\$ 1,200.00	
	Utilidades Acumuladas 2008		\$ 1,200.00
	Ajuste para revertir el Gasto por Papelería en 2008		

La Partida 33-C, se debió realizar para ajustar y revertir el reconocimiento del gasto en el año 2008, ya que debió contabilizarse como pago anticipado, de igual forma este gasto no debió deducirse en este año,

sino hasta el año 2009, lo que implica también una modificatoria de la declaración¹⁴ del año 2008, pagando más impuesto en este año, pero en el año 2009 probablemente menos ya que la papelería se consumió en el año de transición y ejercicio corriente de imposición (2009).

PARTIDA N° 34					
FECHA	CODIGO	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/09	5201	Gastos de Administración		\$ 1,200.00	
	120501	Papelería y Útiles	\$ 1,200.00		
	1110	Gastos pagados por anticipado			\$ 1,200.00
	111002	Papelería y Útiles	\$ 1,200.00		
V/ Reconocimiento del Gasto por consumo de papelería de IVA en 2009.					
TOTALES				\$ 1,200.00	\$ 1,200.00

La partida 34 es para cumplir con la aplicación a NIIF por lo que fiscalmente no se puede deducir dicho gasto.

INFOMACION ADICIONAL

- ✓ Elaboración de las notas a los Estados Financieros expresando la adopción de NIIF para las PYMES
- ✓ Elaborara la declaración de ISR del ejercicio 2009
- ✓ Hacer conciliación Financiera fiscal del año 2009.
- ✓ Los Gastos de Administración y venta ya incluyen los desembolsos reconocidos financieramente, incluso la donación por \$500.00
- ✓ Para efectos de conciliación financiera fiscal se parte del supuesto que el año de transición a las NIIF para las PYMES es el año 2009, ya que se pretende presentar los primeros estados Financieros en Base a NIIF para las PYMES al 31/12/2010, por lo que la mayoría de ajustes y reconocimiento de gastos deducibles o no deducibles e ingresos gravados y no gravados, se realizaron durante el año 2009, hay que recordar que la sección 35 requiere al menos un año de información comparativa en los Estados Financieros.
- ✓ Industrias Automotriz, S.A consciente de sus obligaciones formales y sustantivas para con la Administración Tributaria, cumplió con el entero a cuenta en cada periodo por lo que al final del 2009 la cuenta de pagos Anticipados tiene un acumulado de pago a cuenta en 2009 por \$ 49,029.72 (\$3,268,648.02 x 0.015).

¹⁴ Ver Anexo 7 de Declaración Modificada

- ✓ Los Gastos Financieros incluyen los gastos por préstamos de construcción de inmueble y los intereses del arrendamiento Financiero.

CUADRO N° 21 CÁLCULOS PARA LA CONCILIACION FINANCIERA FISCAL

GASTOS	DEDUCIBLE	NO DEDUCIBLE	B. LEGAL	REF.
Estimación por Obsolescencia de inventarios		\$ 3,000.00	Art. 29-A N° 7,10 LISR	Partida N° 4
Gasto por Autoconsumo		\$ 126.00	Art. 11, 48, 70 de ley de IVA, Art. 29 Numeral 9 de LISR	Partida N° 5
Estimación para Ctas. Incobrables	\$ 25,013.00		Art. 31 Numeral 2 LISR	Partida N° 11
Depreciación aplicada de Menos 2009	\$ 1,100.00		Art. 30 LISR	Cuadro N° 7
Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Raíces		\$ 642.85	Art. 29 numeral 6 Art. 30 numeral 3 inciso 5	Partida N° 15-a
Gastos de depreciación e intereses de arrendamiento		\$ 1,315.00	Art. 14,15 de ley de Arrendamiento Fin. Art. 29 numeral 4 de LISR; art. 30 de LISR	Cuadro N° 14
Gastos por Provisión de Beneficio Post-Empleo, aplicado de mas por aplicación de NIID PYMES (20800-10500 = 10300)		\$ 10,300.00	Art. 29-A numeral 22	Partida N° 25,27
Intereses para construcción de Inmueble		\$ 13,450.00	Art. 29-A N° 10, LISR	CASO VIII
Perdida de Capital por deterioro		\$ 2,000.00	Art. 29-A Numeral 10,21,22	Partida N° 31
Gastos de Investigación		2,000.00	Art. 30.-A Literal e)	Partida N° 31

INGRESOS	GRAVABLES	NO GRAVABLES	B.LEGAL
Dividendos		\$ 35,000.00	Art. 16 LISR
Intereses Bancarios	\$ 20,000.00		Art. 159 Código Tributario
Intereses Cobrados a Empleados	\$ 500.00		Art. 2 LISR
Dividendos	\$ 30,200.00		Art. 4 N° 13 LISR
Utilidad Diferida 2009	\$ 100,000.00		Art. 12 del Reglamento de LISR.

CÁLCULO DE RESERVA LEGAL DEDUCIBLE

<u>UTILIDAD ANTES DE RESERVA E ISR</u>		\$ 313,140.04
Reserva Legal		21,919.80
<u>INGRESOS GRAVADOS</u>		3,332,271.24
Ventas	\$ 3,268,648.02	
Ingresos por Otros Servicios	63,623.22	
<u>INGRESOS NO GRAVADOS</u>		35,000.00
Dividendos – Honduras	35,000.00	
<u>TOTAL INGRESOS</u>		3,367,271.24

$\$ 3,332,271.24 / \$ 3,367,271.24 = 0.9896 \times \$ 21,919.80 =$

\$ 21,691.96 RESERVA LEGAL DEDUCIBLE (casilla 215)

$\$ 35,000.00 / \$ 3,367,271.24 = 0.01039 \times \$ 21,919.80 =$

\$ 227.84 RESERVA LEGAL NO DEDUCIBLE (casilla744)

Casilla 135 de Declaración (\$ 30,200.00 Dividendos + \$ 100,000.00 Utilidad diferida)

Casilla 140 de Declaración (\$ 98,623.22 Otros Ingresos– 35,000 Dividendos de Nicaragua-30,200.00 Dividendos de Distribuidora Salvadoreña de Lubricantes S.A.= 33,423.22)

Casilla 605 de Declaración (\$ 168,814.19 Gastos de Venta+\$ 1,100.00 de depreciación aplicados de menos – 500 de Donación = \$ 169,414.19)

Casilla 606 de Declaración (\$ 204,010.40 Gastos de Admón.)

**CONCILIACION ENTRE LA UTILIDAD CONTABLE Y FISCAL PARA FINES DE
IMPUESTO SOBRE LA RENTA (art 91 del Código Tributario, 67 del Reglamento del
Código Tributario)**

INDUSTRIAS AUTOMOTRIZ, S.A DE C.V

ESTADO DE RESULTADOS AL 31/12/2009

PRODUCTOS DE OPERACIÓN

VENTAS

\$ 3,367,271.24

Ventas por Productos Terminado **\$ 3,268,648.02**

Ingresos por otros Servicios **98,623.22**

Menos

COSTOS DE OPERACIÓN

COSTOS DE VENTA

\$ 2,664.916.07

Costos de Artículos Texaco **\$ 1,731,465.70**

Costos de Artículos Castrol **337,990.80**

Costos de Artículos Chevron **115,275.60**

Costos de Artículos Esso **138,249.34**

Costos de Artículos Vickza **67,881.59**

Costos de Artículos Penzoil **12,590.92**

Costos de Artículos Hibol **5,702.26**

Costos de Artículos Internacional Inc. **255,559.86**

UTILIDAD BRUTA

\$ 702,355.17

GASTOS DE OPERACIÓN

\$ 389,215.13

Gastos de Administración **\$ 204,010.40**

Gastos de Venta **168,814.19**

Gastos Financieros **16,390.54**

**UTILIDAD ANTES DE RESERVA E IMPUESTO
SORE LA RENTA (UTILIDAD FINANCIERA)**

\$ 313,140.04

(-) Reserva Legal

(\$ 21,691.96)

Mas		
<u>GASTOS NO DEDUCIBLES</u>		\$ 46,231.85¹⁵
Estimación por obsolescencia de Inventario	\$ 3,000.00	
Autoconsumo/desafectación	126.00	
Estimación para Cuentas Incobrables	25,013.00	
Gastos por ISTBR	642.85	
Intereses para construcción de inmueble	13,450.00	
Perdida de Capital	2,000.00	
Gastos de Investigación	2,000.00	
Mas		111,615.00
Gastos de depreciación e intereses de arrendamiento financiero	1,315.00	
Gastos por Provisión post Empleo-Indemnización	10,300.00	
Utilidad Diferida 2009 ¹⁶	100,000.00	
Menos		
<u>INGRESOS NO GRAVADOS</u>		(35,000.00)
Dividendos-Honduras	35,000.00	
Menos		(1,100.00)
Depreciación Acumulada Aplicada de menos por aplicación de NIIF	1,100.00	
UTILIDAD IMPONIBLE		413,194.93
Impuesto Sobre la Renta		103,298.73
Pago a Cuenta 2009		(49,029.72)
ISR Retenido (Intereses Bancarios \$ 2,000.00 x 0.01)		(2,000.00)
IMPUESTO POR PAGAR		\$ 52,269.01
UTILIDAD DEL EJERCICIO		\$ 309,896.20

¹⁵ Casilla 235 de declaración = \$ 46,235.85+\$1,315.00+\$10,300.00)

¹⁶ Se suman \$ 100,000, porque Financiera ya se Reconoció \$ 50,000 (ver caso V)

BALANCE GENERAL

INDUSTRIAS AUTOMOTRIZ S.A. DE C.V.
ESTADO DE SITUACION FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009
(Expresado en Dolaras de los Estaods Unidos de America)

ACTIVOS		PASIVOS	
ACTIVOS CORRIENTES		PASIVOS CORRIENTES	
EFFECTIVO Y EQUIVALENTES.	\$	76,136.40 CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR	\$ 343,316.56
Caja	\$ 1,000.00	Proveedores	\$ 268,866.96
Bancos	\$ 75,136.40	Acredores Varios	\$ 74,449.60
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR	\$	155,783.22 RETENCIONES	\$ 1,817.23
Cientes	\$ 179,077.96	Retenciones Legales	\$ 1,817.23
Prestamos a Empleados	\$ 1,718.26	PROVISIONES	\$ 103,298.73
Est. Para Cuentas Incobrables	\$ (25,013.00)	Impuestos por Pagar	\$ 103,298.73
INVENTARIOS	\$ 175,500.00	PASIVO NO CORRIENTE.	
Est. Por Obsolescencia de Inventarios	\$ (13,000.00)	PRESTAMOS BANCARIOS	\$ 60,000.00
		Prestamos Bancarios	\$ 60,000.00
PAGOS ANTICIPADOS	\$	49,029.72 PROVISIONES	\$ 51,720.00
Pago a cuenta-2009	\$ 49,029.72	Provison por Obligaciones Laborales	\$ 51,720.00
ACTIVOS NO CORRIENTES	\$	610,696.40 PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO	\$ 1,062.50
PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	\$ 412,669.02	Pasivo por Impuesto Diferido	\$ 1,062.50
Bienes No depreciables	\$ 333,351.68	PATRIMONIO	\$ 492,930.72
Bienes Depreciables	\$ 170,657.17	Capital Social Minimo	\$ 11,428.57
Depreciacion Acumulada	\$ (91,339.83)	Capital social Variable	\$ 147,788.46
PROPIEDADES DE INVERSION	\$ 50,000.00	Reserva Legal	\$ 24,858.21
ACTIVOS INTANGIBLES	\$ 2,548.38	Utilidad de ejercicios anteriores	\$ 208,663.69
INVERSIONES EN ASOCIADAS	\$ 100,000.00	Utilidad del presente ejercicio.	\$ 100,191.79
INTERESES DIFERIDOS POR PAGAR	\$ 967.00		
ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO.	\$ 44,512.00		
TOTAL ACTIVOS	\$ 1054,145.74	TOTAL PASIVO MAS PATRIMONIO	\$ 1054,145.74
CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS		CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS	
Arrendamiento Financiero-Vehiculo	\$ 17,460.00	Canon de Arrendamiento Financiero de Vehiculo	\$ 17,460.00
<hr/>		<hr/>	
Lic. Ulises del Dios Perez		Lic. Oscar Antonio Luna	Lic. Ciro Cruz Peña.

INDUSTRIAS AUTOMOTRIZ S.A. DE C.V.
ESTADO DE SITUACION FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2008
 (Expresado en Dolaras de los Estaods Unidos de America)

ACTIVOS		PASIVOS	
ACTIVOS CORRIENTES	\$	411,405.19	PASIVOS CORRIENTES
Efectivo y Equivalentes	\$	67,637.45	Cuentas y Documentos por Cobrar
Cuntas y Documentos por Cobrar	\$	125,432.18	Acreedores Varios
Pagos Anticipados	\$	24,410.61	Retenciones y Descuentos
Inventarios	\$	174,188.96	Impuesto por Pagar
Impuestos Pagados por Anticipados	\$	19,735.99	Prestamos bancarios
		<u> </u>	<u> </u>
ACTIVOS NO CORRIENTES	\$	396,685.45	
PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	\$	396,685.45	PASIVO NO CORRIENTE.
Bienes No depreciables	\$	332,621.59	Prestamos Bancarios
Bienes Depreciables	\$	139,745.57	
Actvos intangibles	\$	2,548.38	PATRIMONIO
Depreciacion Acumulada	\$	(78,230.09)	Capital Social Minimo
		<u> </u>	Capital social Variable
			Reserva Legal
			Utilidad de ejercicios anteriores
			Utilidad del presente ejercicio.
			<u> </u>
TOTAL ACTIVOS	\$	<u>808,090.64</u>	TOTAL PASIVO MAS PATRIMONIO
			\$
			<u>808,090.64</u>

 Lic. Ulises del Dios Perez
 Representante Legal

 Lic. Oscar Antonio Luna
 Auditor Externo

 Lic. Ciro Cruz Peña.
 Contador.

DECLARACION DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA 2009

REPUBLICA DE EL SALVADOR MINISTERIO DE HACIENDA DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS		SEÑOR CONTRIBUYENTE, LA DECLARACIÓN DEBE ELABORARSE EXCLUSIVAMENTE EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA US\$										NUMERO DE DECLARACION 111060322414								
Ejercicio: Dia Mes Año										SEGUN TARJETA DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA										
Del: 01 01 01 2009 9 Al: 02 31 12 2009 7										NIT: 03 0 6 1 4 - 2 9 0 1 3 5 - 0 0 1 - 1 9										
I D E N T I F I C A C I O N	Primer Apellido/Razon Social										Segundo Apellido					Nombres				
	INDUSTRIAS AUTOMOTRIZ S.A. DE C.V.																			
	04 Calle/Avenida/Pasaje/Poligono/Block FINAL CALLE 5 DE NOVIEMBRE										05 Numero 1533					06 Apto./local				
	07 Otros datos que complementen el domicilio										08 Colonia o Barrio BARRIO SAN MIGUELITO					09 e-mail: indauto@utopia.com				
	Departamento/Municipio SAN SALVADOR / SAN SALVADOR										10 Telefono 2340000					11 Fax				
	Actividad Economica										12					13				
	Primaria VENTA DE COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES															060123 2				
	Secundar															14 0				
	Terciar															15 9				
	16 Marque con una X si esta excludo como Sujeto Pasivo segun Art. 6 de la ley de Impuesto Sobre la Renta										17 Marque con X si Tiene Incentivo Fiscal por Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercializacion					5 Utilize este Recuadro solo si Modifica su Declaracion				
18										19					20					
Utilice si es persona natural y resido en el pais 200 dias o menos en forma consecutiva durante el periodo que declara										Dias de Residencia en el Pais					Fecha de Fallecimiento o Liquidacion					
										19					20					
C A L C U L O	Rentas Gravadas del Ejercicio o Periodo																			
	Sueldos, Salarios, Gratificaciones y Comisiones										+ 105					0.00 8				
	Profesiones, Artes y Oficios										+ 110					0.00 4				
	Por Actividades de Servicios										+ 115					0.00 5				
	Por Actividades Comerciales										+ 120					3,268,648.02 4				
	Por Actividades Industriales										+ 125					0.00 2				
	Por Actividades Agropecuarias										+ 130					0.00 9				
	Por Utilidades y Dividendos										+ 135					130,200.00 6				
	Por Servicios Realizados en el Exterior y Utilizados en El Salvador										+ 137					0.00 0				
	Otras Rentas Gravables										+ 140					33,423.22 7				
R E N T A	TOTAL RENTAS GRAVADAS										- 145					3,432,271.24 3				
	Costos, Gastos y Deduciones del Ejercicio o Periodo																			
	Deducciones Personas Naturales (Reverso casilla No. 725)										+ 205					0.00 4				
	Costos y Gasto de Industria, Comercio, Agropecuaria, Servicios, Profesion, Artes y Oficios. (Reverso casilla 628 + 650)										+ 210					3,055,231.20 1				
	Reserva Legal (Sobre Rentas Gravadas)										+ 215					21,691.96 8				
	TOTAL COSTOS, GASTOS Y DEDUCCIONES										- 225					3,076,923.16 9				
	Costos y Gastos No Deducibles (Articulo 29-A Ley de Impuesto Sobre la Renta)										+ 235					57,846.85 6				
	RENTA NETA (Casilla 145 - Casilla 225 + Casilla 235) SI resultado es mayor o igual a cero										= 240					413,194.93 0				
	PERDIDA NETA (Casilla 145 - Casilla 225 + Casilla 235) SI resultado es menor que cero										= 242					0.00 2				
	I M P O N I B L E	Renta Neta por Creditos o Financiamientos Otorgados en el Exterior (Reverso casilla No.873)										+ 245					0.00 2			
Renta por Ganancia Neta de Capital (Casilla 128 de Formulario F-944)										+ 250					0.00 7					
TOTAL RENTA IMPONIBLE (Sumar Casillas 240 + 245 + 250)										= 255					413,194.93 3					
IMPUESTO COMPUTADO DE LA RENTA ORDINARIA										+ 300					103,298.73 0					
IMPUESTO DE GANANCIA NETA DE CAPITAL (Casilla 104 de Formulario F-944)										+ 305					0.00 5					
TOTAL IMPUESTO (Casilla 300 + Casilla 305)										= 310					103,298.73 1					
Impuesto Retenido (Reverso Casilla No. 830)										- 315					2,000.00 7					
Pago a Cuenta										- 320					49,029.72 8					
No. de Resolucion										322					7 Credito segun Resolucion					
No. Declaracion Ejercicio Anterior										325					2 Credito Aplicable del Ejercicio Anterior					
L I Q U I D A C I O N	Liquidacion Anual del Impuesto Pagado en Declaracion que Modifica										- 329					0.00 6				
	IMPUESTO DETERMINADO ((Casilla 310 - Casilla 315+320+325+328+329), Si el Resultado es Negativo, Anotelo entre Parentesis)										= 330					52,269.01 4				
	Multa (Atenuada segun Art. 261 Código Tributario)										+ 335					0.00 9				
	LIQUIDACION ANUAL DEL IMPUESTO ((Casilla 330 + 335), Si el Resultado es Negativo, Anotelo entre Parentesis)										= 340					52,269.01 0				
	Si la casilla 340 es positiva traslade a casilla 350 y si es negativo traslade a casilla 345																			
	Total a Devolver: 345										0.00 0					Total a Pagar: 350				
																52,269.01 6				
	Declaro bajo juramento que los datos contenidos en la presente declaracion son expresion fiel de la verdad. Manifiesto que tengo conocimiento que incurria en sanciones administrativas y penales en caso de incumplir la normativa legal respectiva, sanciones entre las cuales se encuentran las establecidas en los articulos 249-A y 250-A del Código Penal.															Uso exclusivo DGII				
																Fecha de Recepcion				
																Dia Mes Año				
															200					
Nombre y Firma del Contribuyente, Representante Legal o Apoderado										Firma y Sello del Receptor Autorizado										

Fecha	09/04/2010	Version	F11 V6 r3	Declaracion	111060322414	Ejercicio	2009	NIT	06142901350011
-------	------------	---------	-----------	-------------	--------------	-----------	------	-----	----------------

ESTRUCTURA COSTO DE LO VENDIDO Y GASTOS INDUSTRIA				DEDUCCIONES PERSONAS NATURALES			
Inventario Inicial de Materia Prima	+ 405	0.00	7	Medicos (Confirme a Documentación)	+ 711	0.00	0
Compra Materia Prima	+ 410	0.00	9	Colegiaturas (Confirme a Documentación)	+ 712	0.00	9
Inventario Final de Materia Prima	- 415	0.00	4	ISSS (Salud)	+ 713	0.00	7
Costo de Materia Prima Utilizada	= 420	0.00	0	Bienestar Magisterial	+ 714	0.00	5
Mano de Obra	+ 425	0.00	1	Donación máxima legalmente permitida (Según Documentación)	+ 715	0.00	3
Costos indirectos de Fabricación	+ 430	0.00	8	IPSFA	+ 716	0.00	1
Inventario Inicial, Producto en Proceso	+ 435	0.00	9	AFP Cuota Voluntaria	+ 717	0.00	0
Inventario Final de Producto en Proceso	- 440	0.00	5	Depreciación de Vehículo (No Aplica a Asalariados)	+ 718	0.00	5
Costo de Producción	= 442	0.00	6	Combustible (No Aplica a Asalariados)	+ 719	0.00	8
Inventario Inicial de Producto Terminado	+ 444	0.00	2	Cuota Sindical o Gremial (Confirme a Documentación)	+ 720	0.00	6
Inventario Final de Producto Terminado	- 445	0.00	3	Deducción Fija (Exclusivo Salarios Menores o Iguales a \$5.714.20)	+ 722	0.00	3
Costo de lo Vendido	= 450	0.00	0	TOTAL	= 725	0.00	0
Gastos de Venta Sin Donación	+ 525	0.00	8	Nota: Para los Contribuyentes no obligados a llevar Contabilidad Formal, al llenar las casillas del 711 al 725, del 730 al 750, del 405 al 627, del 840 al 865, del 870 al 873 con los datos respectivos, están dando cumplimiento a la obligación de presentar el Estado de Ingresos y Gastos y del Balance General según Art. 91 Inc. 2° del Código Tributario.			
Gastos de Administración Sin Donación	+ 530	0.00	4				
Gastos Financieros Sin Donación	+ 535	0.00	6				
Total Gastos de Operación	= 540	0.00	1				
TOTAL COSTO DE LO VENDIDO Y GASTOS DE OPERACIÓN (CASILLAS 450 + 540)	= 645	0.00	9				

Costos y Gastos del Ejercicio o Periodo	Comercio				Agropecuaria				Servicios, Profesiones, Artes y Oficios			
Inventario Inicial	+ 601	0.00	7	610	0.00	6	619	0.00	0	0.00	0	
Costo Artículos Producidos / Comprados	+ 602	2,664,916.07	5	611	0.00	4	620	0.00	0	0.00	3	
Inventario Final	- 603	0.00	3	612	0.00	2	621	0.00	1	0.00	1	
Costo de Venta	= 604	2,664,916.07	1	613	0.00	0	622	0.00	0	0.00	0	
Gastos de Venta Sin Donación	+ 605	169,414.19	0	614	0.00	9	623	0.00	8	0.00	8	
Gastos de Administración Sin Donación	+ 606	204,010.40	8	615	0.00	7	624	0.00	6	0.00	6	
Gastos Financieros Sin Donación	+ 607	16,300.54	6	616	0.00	5	625	0.00	4	0.00	4	
Gastos de Operación	= 608	389,815.13	4	617	0.00	3	626	0.00	2	0.00	2	
Total Costo Venta Mas Gastos de Operación	= 609	3,054,731.20	2	618	0.00	1	627	0.00	0	0.00	0	
Total Costos y Gastos de Industria, Comercio, Agropecuaria, Servicios, Profesiones, Artes y Oficios (Casillas 645+609+618+627)												
Donación Máxima legalmente permitida (Aplica solo personas jurídicas) :												
										628	3,054,731.20	3
										650	600	7

BALANCE GENERAL NO OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD FORMAL AL	000	DIA	MES	AÑO	5	OPERACIONES POR RENTAS NO GRAVADAS O INGRESOS QUE SON EXCLUIDOS O QUE NO CONSTITUYEN RENTA DEL EJERCICIO O PERIODO DE IMPOSICION			
Efectivo	+ 840			0.00	3	Rentas No Gravadas o Exentas	+ 730	0.00	8
Bancos	+ 841			0.00	9	Ingresos Excluidos o que No Constituyen Renta	+ 732	0.00	6
Cuentas Por Cobrar	+ 842			0.00	5	Rentas No Gravadas AFP (Cuota Legal), ISSS e INPEP	+ 734	0.00	4
Inventarios	+ 843			0.00	0	Utilidades y Dividendos	+ 736	35,000.00	2
Inversiones	+ 844			0.00	2	Indemnizaciones No Gravadas	+ 738	0.00	0
Bienes Muebles	+ 845			0.00	7	Costos y Gastos por Rentas No Gravadas o Exentas	- 740	0.00	9
Bienes Inmuebles	+ 846			0.00	1	Costos y Gastos por Ingresos Excluidos o que No Constituyen Renta	- 742	0.00	2
Otros Activos	+ 847			0.00	6	Reserva Legal no Gravadas o Excluidos o que No Constituyen Renta	- 744	227.84	3
TOTAL DEL ACTIVO	= 849			0.00	3	Ganancia de Capital Neta No Gravada (Casilla 148 F-944)	+ 746	0.00	7
Cuentas por Pagar	+ 850			0.00	5	TOTAL UTILIDADES DEL EJERCICIO O PERIODO DE IMPOSICION	= 750	34,772.16	1
Prestamos por Pagar	+ 851			0.00	9	OPERACIONES POR CREDITOS O FINANCIAMIENTOS OTORGADOS EN EL EXTERIOR			
Otros Pasivos	+ 855			0.00	3	Rentas Obtenidas en el Exterior	+ 870	0.00	6
TOTAL PASIVO	= 860			0.00	6	Costos y Gastos por Rentas Realizadas en el Exterior	- 871	0.00	4
Capital o Patrimonio	+ 862			0.00	2	Reserva Legal por Rentas Realizadas en el Exterior	- 872	0.00	2
TOTAL PASIVO MAS CAPITAL	= 865			0.00	0	TOTAL	= 873	0.00	0

SUELDOS, SALARIOS, INDEMNIZACIONES, BONIFICACIONES GRAVADAS, JUICIOS EJECUTIVOS Y OTROS IMPUESTOS RETENIDOS																			
Nombre de la Empresa o Entidad que Retuvo	805	2	810	NIT							9	815	0	825	7				
	Codigo											Ingresos Gravados	Impuesto Retenido						
BANCO HIPOTECARIO	05			0	6	0	4	0	3	0	2	6	5	0	0	1	6	20,000.00	2,000.00
																		0.00	0.00
																		0.00	0.00
Totales												820	20,000.00	6	830	2,000.00	3		

En Casilla No. 820 Totalizar los Ingresos Gravados; y en casilla No.830 Totalizar el Impuesto Retenido el cual deberá trasladar a la casilla 315.

NOTA: Si el espacio es insuficiente, agregue anexo manteniendo la estructura de este recuadro. Debera agregar el Código de Ingreso sobre el cual efectuo la Retención, Consultar Guía

DETALLE DE DONACIONES																						
Nombre de la Institución	NIT											VALOR DE LA DONACION										
FUNTER	905	0	4	3	3	-	2	7	1	2	8	4	-	1	0	1	-	7	9	910	500.00	5
	905																			910	0.00	5
	905																			910	0.00	5
TOTAL																				917	500.00	1

NOTA: Si el espacio es insuficiente, agregue anexo manteniendo la estructura de este recuadro

SI TIENE DEVOLUCION:

Y desea se le deposite la devolución en Cuenta de Ahorro o Cuenta Corriente del contribuyente Complete la información que se solicita a continuación:

NOMBRE DE BANCO	No. Cuenta	Tipo de Cuenta
	920	2 925
		USO EXCLUSIVO DE LA DGII
Código de Banco:	930	0

Firma: _____
Aceptacion de Abono a Cuenta

CONCLUSIONES

- Las implicaciones Tributarias durante el proceso de adopción de Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, son inexistente, ya que por definición una implicación según la Real Academia de la Lengua Española es, una repercusión o consecuencia de algo; Y en el proceso de adopción de la nueva Base Técnica, no existe ninguna repercusión o consecuencia a efectos de tributos, ya que las mismas normas y el Código Tributario en el Art.91 establecen parámetros para conciliar las diferencias que surgen con el fin de preparar la información necesaria para el cálculo de los tributos de acuerdo a lo que la Administración Tributaria disponga a través de las leyes, reglamentos y decretos o a través de una resolución especial.
- Las diferencias entre las disposiciones de la legislación tributaria local y el marco de referencia para la información financiera, cuando este son las NIIF para PYMES, son muchas, ya que persiguen objetivos distintos, por un lado la administración tributaria busca obtener ingresos a través de los impuestos para poder ejecutar los planes del Gobierno, mientras que las NIIF para PYMES buscan brindar información financiera de calidad a los usuarios de los estados financieros.
- A través del tiempo, la necesidad de la generación de información financiera de calidad, ha llevado a las empresas a adoptar distintos marcos de referencia para la generación de esta; por su lado, el Estado ante esta necesidad ha ido reformando los cuerpos de ley para dar mayor espacio para la generación de esta información a través de normativa internacional, dando más facultades al Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, lo que se puede ver a través de la reforma al Código de Comercio del año 2000, donde se reformo el Art.443 y 444, que establecían cuales deberían de ser la partidas que conformaban los estados financieros, y cuales las bases de estimación y valoración. Pero después de la reforma del año 2000, se reformaron estos artículos dándole más atribuciones al CVPCPA, en la búsqueda de la aplicación de normativa internacional como marco de referencia.

RECOMENDACIONES

A la Administración Tributaria:

- Informar oportunamente de las reformas de las leyes en materia tributaria
- Establecer mecanismos para la difusión y conocimiento de las nuevas leyes aprobadas así como de las reformas de las existentes, ya sea a través de seminarios, capacitaciones, etc.

A Gremios, Asociaciones Profesionales, y Universidades:

- Que los diferentes gremios de Contadores Públicos del país elaboren procedimientos adecuados para adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera, así también, se deberán considerar sanciones para quienes no cumplan con lo establecido en dichos procedimientos;
- Mejorar y ampliar los programas contables universitarios para la formación apropiada del Profesional de la Contaduría Pública Y estar al tanto de los cambios que hayan tanto en la normativa técnica, así como a reformas a leyes tributarias

Al Profesional de la Contaduría Pública y Empresas:

- Mantener un hábito de estudio continuado sobre las Normas Técnicas aprobadas por el Consejo y las reformas Fiscales, con el fin de poder presentar información financiera eficaz sin violentar las disposiciones de la Administración Tributaria.
- Establecer un equipo de trabajo para la implementación de NIIF para las PYMES por primera vez, con el fin de ejecutar los ajustes respectivos de forma correcta, teniendo en cuenta las diferencias que surgirán para realizar la conciliación financiera-fiscal.
- Mantener controles específicos sobre cada registro contable en base a NIIF para las PYMES que modifique el resultado del ejercicio esperado por el Fisco, con el fin de facilitar la conciliación financiera-fiscal para la determinación de la correcta base imponible.

A los usuarios en General:

- Examinar la normativa técnica, en este caso, NIIF para las PYMES y el marco legal vigente, para obtener una mayor comprensión sobre cada uno de los procedimientos a seguir durante el proceso de adopción de NIIF para las PYMES por primera vez, y la aplicación de estas una vez implementadas.
- Con el fin de entender la conciliación financiera-fiscal, revisar retroactivamente los registros contables que dieron origen a cada una de las cuentas involucradas en dicha conciliación.

BIBLIOGRAFIA

- **Asamblea Legislativa de El Salvador.** Año 2001. *Código de Comercio.* Editorial Jurídica Salvadoreña. San Salvador, El Salvador.
- **Asamblea Legislativa de El Salvador.** Año 2007. *Recopilación de Leyes Tributarias.* Editorial Jurídica Salvadoreña. San Salvador, El Salvador.
- **Asamblea Legislativa de El Salvador.** Año 2009. Diario Oficial, Tomo 385, Número 237 del 17 de diciembre de 2009. Editorial Jurídica Salvadoreña. San Salvador, El Salvador.
- **Asamblea Legislativa de El Salvador.** Año 2009. Diario Oficial No. 385, Número 239 del lunes 21 de diciembre de 2009 Editorial Jurídica Salvadoreña. San Salvador, El Salvador.
- **Kieso, Donald E. y Weygandt, Jerry J.** 2001. Segunda edición *Contabilidad Intermedia.* Editorial Limusa, S.A. México.
- **Alejandro Larriba Diaz.** 2005 *Normas Internacionales de Contabilidad.* Material Digital
- **Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB),** 2009, *Normas Internacionales de Información Financiera para PYMES,* Material Digital.
- **IFAC,** “Norma Internacional de Información Financiera N° 1, Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera”. *Versión que incluye las modificaciones resultantes de las NIIF emitidas hasta el 31 de diciembre de 2006.*

TRABAJOS DE INVESTIGACIÓN:

- **Milton Hernany Bernabé Rodríguez y otros,** Año 2004, “*Propuesta de armonización a las diferencias resultantes entre la normativa tributaria vigente y la adopción de las normas internacionales de información financiera, aplicables a la mediana empresa comercial de el*

salvador”, Trabajo de graduación para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública.
Universidad de El Salvador

ANEXOS

A) TIPO DE INVESTIGACION O ESTUDIO.

El tipo de estudio realizado en el proceso de investigación fue meramente de tipo documental, el cual consistió en hacer una recopilación de Material Bibliográfico tales como 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, además de la Normas Internacionales de Información financiera para Pequeñas y Medianas Empresas (NIIF para las PYMES), y partir de estos establecer las diferencias e identificar el grado de conocimiento y aplicación por parte del profesional de la contaduría pública; Por lo que al concluir la investigación y con base a los resultados obtenidos se ha establecido las propuestas adecuadas que sirvan de insumos para una correcta aplicación. El método utilizado fue el inductivo ya que este requiere un análisis desde lo particular hasta lo general siendo necesario profundizar, en cada una de las diferencias resultantes entre la parte técnica y legal aplicada por las empresas en el país.

B) PROBLEMA OBSERVADO.

1.1) Caracterización.

Desde que las Normas Internacionales de Contabilidad entraron en vigencia en El Salvador, las empresas constituidas legalmente en el país deben aplicar esta normativa según lo establece el Código de Comercio¹⁷. Sin embargo ha sido un proceso largo el que algunas empresas han llevado a cabo en la aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad, y en la actualidad aun son muchas las empresas que no las aplican.

Parte de las dificultades que las entidades encuentran para la no aplicación de NIIF son las diferencias que surgen del tratamiento establecido en las normas de carácter técnico y lo que dicta la legislación tributaria vigente, esto debido a que muchos piensan que al aplicar normas se vuelve complicado el cálculo de los impuestos; sin embargo, se debe evaluar el costo-beneficio de tener información financiera confiable y aceptada por una generalidad de entidades en el orbe de los negocios.

Así mismo, para las entidades que deciden aplicar Normas por primera vez, es muy importante conocer cuáles son las diferencias que existen entre los procedimientos dados por las normas técnicas y los

¹⁷ Art. 435 párrafo 1, "Código de Comercio de El Salvador"

exigidos por la legislación tributaria vigente, identificando de dónde surgen las diferencias que deben ser conciliadas al finalizar cada ejercicio y las operaciones sobre las cuales se debe de llevar cierto tipo de control especial, que permita distinguir por separado las de índole estrictamente financiero y aquellas que también deban ser consideradas a efectos fiscales.

Así a manera de ejemplo se tiene la NIC 12, en su objetivo es clara y dice que El principal problema que se presenta en un Evento o transacción que tenga su incidencia sobre los impuestos, es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras en cuanto a¹⁸:

- 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

2.1) Formulación.

¿La consideración de las implicaciones tributarias en el proceso de adopción de NIIF por parte de los sujetos pasivos no solo contribuye al adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias sino que acarrea a éstos, beneficios relacionados a la certeza y fiabilidad de su información financiera y evidencia la efectiva intervención del profesional de la contaduría pública en dicho proceso?

C) OBJETIVO DE LA INVESTIGACION

✓ Objetivo General

- Disminuir las dificultades de los sujetos pasivos para la aplicación de Normas Internacionales de Información Financiera por primera vez en una empresa a través de un caso práctico y especificar las diferencias surgidas entre la legislación tributaria vigente y la normativa técnica, para su aplicación y conciliación, con el fin de presentar la información financiera confiable de acuerdo a NIFF sin contrariar la legislación tributaria vigente en el país.

¹⁸ Norma Internacional de Contabilidad N° 12 "Impuesto a las Ganancias", párrafo 1

✓ **Objetivos Específicos**

- Desarrollar los procedimientos a seguir por el profesional de la contaduría pública para la aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad por primera vez, y así disminuir las dificultades que pueden surgir en dicho proceso.
- Identificar las diferencias en cuanto al tratamiento de los hechos económicos que dispone la ley tributaria y aquellos establecidos en las Normas Internacionales de Contabilidad; para poder determinar los procedimientos a seguir por el profesional de la contaduría pública para su respectiva discriminación y posterior conciliación.
- Elaborar una herramienta de consulta para los usuarios interesados en el desarrollo de la temática con el fin de despejar dudas sobre las implicaciones tributarias del proceso de adopción de Normas y aclarar los procedimientos a seguir.

D) UTILIDAD SOCIAL

La elaboración de esta investigación contribuyo en gran medida en los siguientes aspectos:

- A las empresas constituidas en El Salvador que pretendían implementar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).
- Ilustrar y analizar los efectos tributarios como resultado de la implementación de NIIF, proporcionando credibilidad y confiabilidad en la información generada ante los usuarios de la información financiera.
- Tener claro que la aplicación de NIIF no implica una contradicción con las regulaciones locales, ya que las mismas normas establecen los Métodos y procedimientos para conciliar cualquier diferencia surgida entre estas,
- Debido a la credibilidad y confiabilidad que proporciona los estados financieros al implementar NIIF se hace más fácil y determinante la toma de decisiones por parte de la gerencia y usuarios externos de

dicha información financiera, es decir permite analizar más fácilmente por acreedores Financieros, proveedores locales o del exterior, en caso de referencias comerciales como parte de sus políticas de otorgamiento de crédito, ya que los estados financieros están estandarizados producto de la aplicabilidad de la Normativa internacional.

Aspecto Profesional y Académico

- Generar valor agregado al profesional de la contaduría pública ya que permitirá analizar de manera integral la incidencia tributaria de las normas técnicas aplicables, esto dependerá de la rama económica de la empresa que se tome como referencia para hacer las comparaciones respectivas entre la Normativa Técnica y la Legislación Tributaria Salvadoreña.
- Apoyar al Estudiante de Contaduría pública para facilitar la comprensión de temas relacionados en materias tales como Derecho Tributario y contabilidad Financiera del programa de estudio vigente.
- La preparación de estados financieros se debe hacer de acuerdo a NIIF's, y en ese sentido el profesional de la contaduría pública en su trabajo deberá llevar a cabo la armonización de las diferencias resultantes de este proceso con las leyes fiscales, por lo que este texto podría servir de insumo para guiarse en dicho proceso.

Factibilidad

Existen varios elementos que permitieron la viabilidad y factibilidad para el desarrollo del tema de investigación entre los cuales se mencionan:

- a) Disponibilidad de 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 de diferentes rubros
- f) Apoyo de los asesores del Seminario de Graduación
- g) Buena disposición de los integrantes del grupo

E) TECNICAS EMPLEADAS

Debido al tipo de investigación se desarrollo, en su mayoría a través de estudio y análisis bibliográfico, anexando algunas entrevistas que dio mayor información de los sujetos involucrados, respecto al tema de investigación.

F) ESTUDIOS Y ANÁLISIS BIBLIOGRÁFICO.

Este se efectuó con la Finalidad de proporcionar los Elementos de análisis necesarios a fin de comprender los efectos que implica la aplicación de NIIF por las Empresas, para esto como se realizo el estudio de la Normativa técnica Contable y la Legislación tributaria salvadoreña.

Entrevistas

Alternativamente se aplico este instrumento, con el fin de obtener información y valoraciones directas de los que participan en la elaboración de los Estados Financieros.

En cuanto a la forma de proceder se analizo paso a paso el proceso de adopción por primera vez de las NIIF, procediendo a identificar, una vez adoptadas, las coincidencias y discrepancias de cada una de las normas contables con lo dispuesto en las disposiciones tributarias correspondientes, habiéndose identificado las discrepancias, se aplico el criterio que en virtud de la ley procede asumir, independientemente que para fines financieros sea llevado un procedimiento diferente. Esta dinámica fue aplicable a cada norma de contabilidad que poseía en su conformación aspectos relevantes retomados, aún en forma distinta, por el legislador tributario salvadoreño.

MODELO DE ENTREVISTA

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

TEMA: IMPLICACIONES TRIBUTARIAS EN LA ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y COMPARACIÓN DE ESTAS CON LAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS VIGENTES EN EL SALVADOR.

Guía de Preguntas.

Por favor contestar cada una de las preguntas según sus conocimientos y la manera en que se realiza la contabilidad en su empresa.

1. ¿Aplica su Empresa Normas Internacionales de Información Financiera?
2. ¿Conoce sobre los beneficios en de la Aplicación de NIIF?
3. ¿Cree usted que pueden existir diferencias entre la aplicación de NIIF y la legislación tributaria de El Salvador?
4. ¿Tiene conocimiento de la incidencia en la aplicación de NIIF por primera vez para empresas no listadas.
5. Conoce las diferencias que existen entre los procedimientos dados por las normas técnicas y los exigidos por la legislación tributaria vigente, para el tratamiento de las operaciones de su empresa.

FICHAS DE ENTREVISTA.

N° 1

FICHA DE ENTREVISTA

TEMA: “IMPLICACIONES TRIBUTARIAS EN LA ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y COMPARACIÓN DE ESTAS CON LAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS VIGENTES EN EL SALVADOR”.

NOMBRE DEL ENTREVISTADO: Bety Araceli Escobar.

FECHA: 20 de octubre de 2009.

PREGUNTA: ¿Aplica su Empresa Normas Internacionales de Información Financiera?

RESPUESTA No se aplican, nuestra contabilidad aun esta en base a P.C.G.A

COMENTARIO (DEL ENTREVISTADOR) La entrevistada manifestó tener muy pocos conocimientos sobre Normas Internacionales de Contabilidad, y según su criterio sería complicado implementar NIIF pero no es difícil de lograr implementarlas de igual forma desconoce los beneficios de dicha aplicación.

ELABORADA POR: Cripsi Guadalupe Rivas.

FICHA DE ENTEVISTA

TEMA: "IMPLICACIONES TRIBUTARIAS EN LA ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y COMPARACIÓN DE ESTAS CON LAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS VIGENTES EN EL SALVADOR".

NOMBRE DEL ENTREVISTADO: María Elisa Estrada.

FECHA: 20 de octubre de 2009.

PREGUNTA: ¿Aplica su Empresa Normas Internacionales de Información Financiera?

RESPUESTA: Si, se aplican.

COMENTARIO (DEL ENTREVISTADOR) su empresa si aplica norma Internacionales de Información Financiera, y está consciente de que estas contribuyen a la presentación de los Estados Financieros

ELABORADA POR: Cripsi Guadalupe Rivas.

FICHA DE ENTEVISTA

TEMA: “IMPLICACIONES TRIBUTARIAS EN LA ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y COMPARACIÓN DE ESTAS CON LAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS VIGENTES EN EL SALVADOR”.

NOMBRE DEL ENTREVISTADO: Lic. Eduardo Alfonso Membreño

PREGUNTA: ¿Conoce sobre los beneficios de la aplicación de Normas Internacionales de Información Financiera?

FECHA: 20 de octubre de 2009

RESPUESTA Si, como por ejemplo atrae al inversionista que puede ayudar a la empresa o para efectos de comparabilidad con otras entidades del mismo rubro, entre otros.

COMENTARIO (DEL ENTREVISTADOR) Tiene conocimiento sobre la Aplicación de NIIF y la Importancia de esta

ELABORADA POR: Henry Alexander Deras Villanueva.

FICHA DE ENTEVISTA

TEMA: “IMPLICACIONES TRIBUTARIAS EN LA ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y COMPARACIÓN DE ESTAS CON LAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS VIGENTES EN EL SALVADOR”.

NOMBRE DEL ENTREVISTADO: Lic. Jesús Eduardo Flores

PREGUNTA: ¿Conoce sobre los beneficios de la aplicación de Normas Internacionales de Información Financiera?

FECHA: 20 de octubre de 2009

RESPUESTA Si, se que las NIIF nos muestra una guía de cómo presentar la información Financiera y siendo internacional muchos entenderán nuestros estados financieros

COMENTARIO (DEL ENTREVISTADOR) El entrevistado conoce sobre los beneficios de la aplicación de NIIF, ya que los estados financieros pueden ser de uso externo y emitir información confiable para los usuarios de los Estados Financieros.

ELABORADA POR: Cripsi Guadalupe Rivas.

FICHA DE ENTEVISTA

TEMA: “IMPLICACIONES TRIBUTARIAS EN LA ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y COMPARACIÓN DE ESTAS CON LAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS VIGENTES EN EL SALVADOR”.

NOMBRE DEL ENTREVISTADO: Lic. José Alfredo Mulato.

PREGUNTA: ¿Conoce sobre los beneficios de la aplicación de Normas Internacionales de Información Financiera?

FECHA: 20 de octubre de 2009.

RESPUESTA Hasta el momento no conozco un beneficio evidentemente grande

COMENTARIO (DEL ENTREVISTADOR) El entrevistado dijo desconocer la normativa porque los cursos que se imparten tienen precios altos y no están al alcance de su bolsillo por lo que esto impide que todos los Contadores Públicos, conozcan la normas y estas se puedan implementar..

ELABORADA POR: Jesús Montes Carrillo.

FICHA DE ENTEVISTA

TEMA: “IMPLICACIONES TRIBUTARIAS EN LA ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y COMPARACIÓN DE ESTAS CON LAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS VIGENTES EN EL SALVADOR”.

NOMBRE DEL ENTREVISTADO: Edwin Alexander Pérez.

PREGUNTA: ¿Cree usted que pueden existir diferencias entre la aplicación de NIIF y la Legislación Tributaria de El Salvador?

FECHA: 24 de Septiembre de 2009.

RESPUESTA Claro que si existen diferencias, y de hecho es por ello que se generan las diferencias permanentes y temporarias como resultado de las diferencias entre la base fiscal y la base contable es en ese momento cuando tiene aplicación la NIC 12 “Impuesto a las Ganancias”

COMENTARIO (DEL ENTREVISTADOR) El entrevistado tiene claro que existen diferencias entre la base fiscal y financiera, pero al insistir que especificara, no pudo dar una respuesta en concreto es decir sabe que existen pero no en si cuales son.

ELABORADA POR: Henry Alexander Deras Villanueva.

FICHA DE ENTEVISTA

TEMA: “IMPLICACIONES TRIBUTARIAS EN LA ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y COMPARACIÓN DE ESTAS CON LAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS VIGENTES EN EL SALVADOR”.

NOMBRE DEL ENTREVISTADO: Juan Ismael Navarro.

PREGUNTA: ¿Cree usted que pueden existir diferencias entre la aplicación de NIIF y la Legislación Tributaria de El Salvador?

FECHA: 24 de Septiembre de 2009.

RESPUESTA Claro que existe discrepancia, porque no fueron hechas exclusivamente para El Salvador, por tal motivo, hay diferencias con la legislación vigente en El Salvador.

COMENTARIO (DEL ENTREVISTADOR) Conoce de los existencia de diferencia entre NIIF y la legislación salvadoreña, pero aclaro que se le dificulta identificar cada una por su nombre.

ELABORADA POR: Cripsi Guadalupe Rivas Ramos.

FICHA DE ENTEVISTA

TEMA: “IMPLICACIONES TRIBUTARIAS EN LA ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y COMPARACIÓN DE ESTAS CON LAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS VIGENTES EN EL SALVADOR”.

NOMBRE DEL ENTREVISTADO: Walter Adonay Rosales Jiménez.

PREGUNTA: ¿Cree usted que pueden existir diferencias entre la aplicación de NIIF y la Legislación Tributaria de El Salvador?

FECHA: 24 de Septiembre de 2009.

RESPUESTA Claro que existe discrepancia, porque no fueron hechas exclusivamente para El Salvador, por tal motivo, hay diferencias con la legislación vigente en El Salvador.

COMENTARIO (DEL ENTREVISTADOR) Conoce de los existencia de diferencia entre NIIF y la legislación salvadoreña, pero aclaro que se le dificulta identificar cada una por su nombre.

ELABORADA POR: Henry Alexander Deras Villanueva.

FICHA DE ENTEVISTA

TEMA: “IMPLICACIONES TRIBUTARIAS EN LA ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y COMPARACIÓN DE ESTAS CON LAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS VIGENTES EN EL SALVADOR”.

NOMBRE DEL ENTREVISTADO: Walter Adonay Rosales Jiménez.

PREGUNTA: ¿Tiene conocimiento de la incidencia en la aplicación de NIIF por primera vez para empresas no listadas (NIIF para PYMES)?

FECHA: 24 de Septiembre de 2009.

RESPUESTA No realmente no se su incidencia de aplicación por primera vez

COMENTARIO (DEL ENTREVISTADOR) conoce de NIIF pero no tiene claro cuál sería el efecto contable y tributario al aplicarla por primera vez.

ELABORADA POR: Jesús Montes Carrillo.

FICHA DE ENTEVISTA

TEMA: “IMPLICACIONES TRIBUTARIAS EN LA ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y COMPARACIÓN DE ESTAS CON LAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS VIGENTES EN EL SALVADOR”.

NOMBRE DEL ENTREVISTADO: Alexander Arístides Ramos García.

PREGUNTA: ¿Tiene conocimiento de la incidencia en la aplicación de NIIF por primera vez para empresas no listadas (NIIF para PYMES)?

FECHA: 24 de Septiembre de 2009.

RESPUESTA Un poco, solo sé que son como unas 35 normas que serán aplicadas a PYMES

COMENTARIO (DEL ENTREVISTADOR) No tengo comentarios

ELABORADA POR: Henry Alexander Deras Villanueva.

FICHA DE ENTEVISTA

TEMA: “IMPLICACIONES TRIBUTARIAS EN LA ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y COMPARACIÓN DE ESTAS CON LAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS VIGENTES EN EL SALVADOR”.

NOMBRE DEL ENTREVISTADO: Karla Yessenia Hernández.

PREGUNTA: ¿Conoce las diferentes que existen entre los procedimientos dados por las normas técnicas y los exigidos por la legislación tributaria vigente, para el tratamiento de las operaciones de su empresa?

FECHA: 24 de Septiembre de 2009.

RESPUESTA No, no conozco dichas diferencias.

COMENTARIO (DEL ENTREVISTADOR) No tengo comentarios

ELABORADA POR: Crispi Guadalupe Rivas Ramos.

ANALISIS DE LAS RESPUESTAS.-

- La mayor parte de las personas entrevistadas manifestó no conocer de Normas Internacionales de Información Financiera, y que en sus empresas no se aplican por consiguiente desconocen la implicaciones tributarias que puedan existir en el proceso de implementación de dicha normativa contable.
- Los estados financieros aun son presentados con base en Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, aunque existen empresas que aplican normas pero no en su totalidad.
- Se desconoce la normativa porque los cursos que se imparten tienen precios altos y no están al alcance de su bolsillo por lo que esto impide que todos los Contadores Públicos, conozcan la normas y estas se puedan implementar esto según lo manifestado por un entrevistado

FICHAS BIBLIOGRAFICAS

FICHA BIBLIOGRAFICA

N° 1

NOMBRE DEL AUTOR: Aljandro Larriba Díaz - Zorrita

TITULO DEL LIBRO: "Normas Internacionales de Contabilidad"

EDITORIAL: Material Digital

PAIS EN EL QUE FUE IMPRESO: Material Digital

AÑO DE PUBLICACION: Material Digital

NUMERO DE EDICION: Material Digital

NUMERO TOTAL DE PAGINAS: 451

RESUMEN SOBRE LO QUE TRATA LA FUENTE DE CONSULTA:

Contribuye al conocimiento de la normas y aborda tres temas de carácter general los cuales son Normas Internacionales de Información Financiera las cuales establecen reglas de valoración y presentación contable, El proceso de formulación de las NIIF y el proceso legal de la implementación de NIIF en España.

ELABORADO POR: Cripsi Rivas

FICHA BIBLIOGRAFICA

N° 2

NOMBRE DEL AUTOR: IFAC

TITULO DEL LIBRO: "Normas Internacionales de Contabilidad"

EDITORIAL: Material Digital

PAIS EN EL QUE FUE IMPRESO: Material Digital

AÑO DE PUBLICACION: Material Digital

NUMERO DE EDICION: Material Digital

NUMERO TOTAL DE PAGINAS: 451

RESUMEN SOBRE LO QUE TRATA LA FUENTE DE CONSULTA: es un resumen esquemático donde se destacan las principales normas contables, de forma extractada agrupadas en secciones.

ELABORADO POR: Cripsi Rivas

FICHA BIBLIOGRAFICA

N° 3

NOMBRE DEL AUTOR: CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (IASB)

TITULO DEL LIBRO: "Normas Internacionales de Información Financiera para PYMES"

EDITORIAL: Material Digital

PAIS EN EL QUE FUE IMPRESO: Material Digital

AÑO DE PUBLICACION: Material Digital

NUMERO DE EDICION: Material Digital

NUMERO TOTAL DE PAGINAS: 257

RESUMEN SOBRE LO QUE TRATA LA FUENTE DE CONSULTA: Es una norma separada con aplicación a los estados financieros de entidades conocidas por pequeñas y medianas entidades (PYMES), las cuales no tienen la obligación pública de rendir cuentas y publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos.

ELABORADO POR: Cripsi Rivas

FICHA BIBLIOGRAFICA

N° 4

NOMBRE DEL AUTOR: Ricardo Mendoza Orantes

TITULO DEL LIBRO: "RECOPIACION DE LEYES TRIBUTARIAS"

EDITORIAL: EDITORIA JURIDICA SALVADOREÑA

PAIS EN EL QUE FUE IMPRESO: EL SALVADOR

AÑO DE PUBLICACION: 2007

NUMERO DE EDICION: 42 EDICION

NUMERO TOTAL DE PAGINAS: 564

RESUMEN SOBRE LO QUE TRATA LA FUENTE DE CONSULTA: Recopilación de Leyes Tributarias que incluye las reformas aprobadas a finales de octubre 2004, por la Asamblea Legislativa,

ELABORADO POR: Cripsi Rivas

FICHA BIBLIOGRAFICA

N° 5

NOMBRE DEL AUTOR: Gobierno de El Salvador

TITULO DEL LIBRO: "Diario Oficial, Tomo 385, Numero 237 del 17 de Diciembre de 2009"

EDITORIAL: EDITORIAL JURIDICA SALVADOREÑA

PAIS EN EL QUE FUE IMPRESO: EL SALVADOR

AÑO DE PUBLICACION: 2009

NUMERO DE EDICION:

NUMERO TOTAL DE PAGINAS: 19

- RESUMEN SOBRE LO QUE TRATA LA FUENTE DE CONSULTA: Reformas a la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de servicios, emitida por Decreto Legislativo No. 296 de fecha 24 de julio de 1992, publicado en el Diario Oficial No. 143, Tomo No. 316, del 31 del mismo mes y año.

ELABORADO POR: Cripsi Rivas

FICHA BIBLIOGRAFICA

N° 6

NOMBRE DEL AUTOR: Gobierno de El Salvador

TITULO DEL LIBRO: "Diario Oficial No. 385, Número 239 del Lunes 21 de diciembre de 2009"

EDITORIAL: EDITORIAL JURIDICA SALVADOREÑA

PAIS EN EL QUE FUE IMPRESO: EL SALVADOR

AÑO DE PUBLICACION: 2009

NUMERO DE EDICION:

NUMERO TOTAL DE PAGINAS: 64

- RESUMEN SOBRE LO QUE TRATA LA FUENTE DE CONSULTA: Reformas al Código Tributario
- Ley del Impuesto Especial a la Primera Matrícula de bienes en el Territorio Nacional.
- Reformas a la Ley de Impuesto sobre la Renta emitida por Decreto Legislativo No. 134 de fecha 18 de diciembre de 1991, publicado en el Diario Oficial No. 242, Tomo No. 313, del 21 del mismo mes y año.

ELABORADO POR: Cripsi Rivas

G) DIAGNOSTICO DE LA INVESTIGACIÓN Y LAS PRINCIPALES CONCLUSIONES

Dentro los objetivos de este trabajo se planteo el dar a conocer las implicaciones tributarias, así como los procedimientos que conllevan este proceso, en lo que resta a la de sección 35 de las NIIF para PYMES, además de considerar las reformas a las leyes tributarias aprobadas en diciembre de 2009, por lo tanto consideramos que las conclusiones más importante son las siguientes:

- La mayor parte de las personas entrevistadas manifestó no conocer de Normas Internacionales de Información Financiera, y que en sus empresas no se aplican por consiguiente desconocen la implicaciones tributarias que puedan existir en el proceso de implementación de dicha normativa contable.
- Aunque las leyes, el código de comercio y tributario establece la obligatoriedad de llevar la contabilidad en base a la normativa técnica internacional que haya adoptado el CVPCPA, y además de considerar en el reglamento del código tributario los anexos para conciliar la utilidad financiera y fiscal, la gran mayoría de empresas utilizan sola la normativa tributarias para registrar y medir los activos y pasivos de una empresa.
- Las NIIF PARA LAS PYMES, no obliga en su sección 35 el reconocimiento de Activos por Impuesto Diferido, en el periodo de transición, sin embargo una empresa que adopte NIIF para las PYMES puede hacerlo.
- Actualmente no existe por parte de la administración tributaria, un procedimiento para ver el impacto fiscal por la implantación de NIIF para las PYMES, sin embargo el código tributario si define en el reglamente una serie de procedimientos para conciliar.
- La gran mayoría de implicaciones tributarias se dan como resultado de:
 - El cambio de políticas para la creación de estimaciones, Métodos de depreciación, así como los métodos de control de los inventarios, y otros eventos que difícilmente podría mencionarse pero que por lo general estos son los que generan dichas diferencias.

- La empresa que decida cambiar de método de depreciación, o de control de inventarios, debe previamente pedir su autorización al ministerio de hacienda,
 - El reconocimiento de ingresos por lo general gran parte de las empresas lo hacen sobre la base del método efectivo, cuando las NIIF para las PYMES permite la base de Acumulación., generando diferencias más que todo en el reconocimiento por ventas a plazos, intereses, etc.
 - Cuando una empresa arrienda un bien por lo general lo trata como arrendamiento simple, argumentando que hacienda no acepta la depreciación de estos bienes, sin embargo si es un arrendamiento con opción de compra posiblemente sea financiero, por lo que implica adoptar la misma política depreciación a estos bienes. Y llevar una serie de controles extra contables.
 - Cuando una empresa adopta NIIF para las PYMES, en la fecha de transacción debe ajustar y reconocer estos sobre las utilidades acumuladas, en este periodo debe aplicar o no las excepciones y exenciones de la sección 35.
 - Todo lo anterior tiene como principal efecto el reconocer impuestos diferidos y al final del ejercicio hacer una conciliación financiera fiscal para efectos de Impuesto Sobre la Renta.
- Las NIIF para las PYMES, es ajustable y es de aplicación a todos los países que tengan similar estructura impositiva.

ANEXOS

CASO PRÁCTICO

ANEXO N° 1

ESTADO DE SITUACION FINANCIERA EN BASE A NIIF PARA PYMES

Normas Internacionales de Información para Pequeñas y Medianas Entidades

Por disposiciones del Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA), actualmente la mediana y Pequeñas Empresas tienen que adoptar NIIF para las PYMES para la preparación de Estados Financieros a partir del 01 de enero de 2011. A continuación se presenta la base técnica para su presentación.

Sección 3 Presentación de Estados Financieros

Cumplimiento con la NIIF para las PYMES

Esta Sección es clara en su párrafo 3.3, establece que una entidad cuyos Estados Financieros cumplan las NIIF para las PYMES, efectuara en las Notas una Declaración, explícita y sin reservas de dicho cumplimiento. Sin embargo los Estados Financieros no deberán señalar que cumplen la NIIF para las PYMES, a menos que cumplan todos los requerimientos de las NIIF para las PYMES.

Uniformidad en la presentación

Una entidad mantendrá la presentación y clasificación de las partidas en los estados financieros de un periodo a otro, a menos que:

1. Tras un cambio importante en la naturaleza de las actividades de la entidad o una revisión de sus estados financieros, se ponga de manifiesto que sería más apropiada otra presentación o clasificación, tomando en consideración los criterios para la selección y aplicación de las políticas contables contenidos en la Sección 10 Políticas Contables, Estimaciones y Errores,
2. Esta NIIF requiera un cambio en la presentación.

Sección 4 Estado de Situación Financiera.

Según esta sección de la NIIF para las PYMES, el Estado de Situación Financiera deberá contener como mínimo (Párrafo 4.2):

1. Efectivo y equivalentes al efectivo.
2. Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar.
3. Activos financieros [excluyendo los importes mostrados en (a), (b), (j) y (k)].
4. Inventarios.
5. Propiedades, planta y equipo.
6. Propiedades de inversión registradas al valor razonable con cambios en resultados.
7. Activos intangibles.
8. Activos biológicos registrados al costo menos la depreciación acumulada y el deterioro del valor.
9. Activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados.
10. Inversiones en asociadas.
11. Inversiones en entidades controladas de forma conjunta.
12. Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar.
13. Pasivos financieros [excluyendo los importes mostrados en (l) y (p)].
14. Pasivos y activos por impuestos corrientes.
15. Pasivos por impuestos diferidos y activos por impuestos diferidos éstos siempre se clasificarán como no corrientes).
16. Provisiones.
17. Participaciones no controladoras, presentadas dentro del patrimonio de forma separada al patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora.
18. Patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora.

Cuando sea relevante para comprender la situación financiera de la entidad, ésta presentará en el estado de situación financiera partidas adicionales, encabezamientos y subtotales. Al final de este anexo se presenta el Estado de Situación financiero del periodo de transición año 2009 , el cual incorpora los ajustes y nuevas cuentas por la aplicación de NIIF para las PYMES, además se muestra el Estado de Situación Financiera de año 2008, en el que se aprecia los cambios de un antes y un después de la transición a la nueva normativa técnica.

Sección 35 Transición a la NIIF para las PYMES

Esta sección se aplicará a todas aquellas PYMES que adopte por primera vez la NIIF para las PYMES, aunque su marco contable anterior estuvo basado en las NIIF completas o en otro conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), tales como sus normas contables nacionales, u en otro marco tal como la base del impuesto a las ganancias local.

- **Adopción por primera vez**

Una entidad que adopte por primera vez la NIIF para las PYMES aplicará esta sección en sus primeros estados financieros preparados conforme a esta NIIF.

Los primeros estados financieros de una entidad conforme a esta NIIF son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad hace una declaración, explícita y sin reservas, contenida en esos estados financieros, del cumplimiento con la NIIF para las PYMES. Los estados financieros preparados.

- **Procedimientos para preparar los estados financieros en la fecha de transición**

Excepto por lo previsto en los párrafos 35.9 a 35.11 de la sección 35 una entidad deberá, en su estado de situación financiera de apertura de la fecha de transición a la NIIF para las PYMES (es decir, al comienzo del primer periodo presentado):

1. reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por la NIIF para las PYMES;
2. no reconocer partidas como activos o pasivos si esta NIIF no permite dicho reconocimiento;
3. reclasificar las partidas que reconoció, según su marco de información financiera anterior, como un tipo de activo, pasivo o componente de patrimonio, pero que son de un tipo diferente de acuerdo con esta NIIF; y
4. aplicar esta NIIF al medir todos los activos y pasivos reconocidos

- **Información a revelar**

Explicación de la transición a la NIIF para las PYMES

Una Empresa explicará cómo ha afectado la transición desde el marco de información financiera anterior a esta NIIF a su situación financiera, al rendimiento financiero y a los flujos de efectivo presentados con anterioridad.

Conciliaciones

Para cumplir con lo anterior los primeros estados financieros preparados en Base a NIIF para PYMES incluirán:

1. Una descripción de la naturaleza de cada cambio en la política contable.
2. Conciliaciones de su patrimonio, determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior, con su patrimonio determinado de acuerdo con esta NIIF, para cada una de las siguientes fechas:
 - ✓ la fecha de transición a esta NIIF; y
 - ✓ el final del último periodo presentado en los estados financieros anuales más recientes de la entidad determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior.
3. Una conciliación del resultado, determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior, para el último periodo incluido en los estados financieros anuales más recientes de la entidad, con su resultado determinado de acuerdo con esta NIIF para ese mismo periodo.

INDUSTRIAS AUTOMOTRIZ S.A. DE C.V.
ESTADO DE SITUACION FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2010
(Expresado en Dolares de los Estados Unidos de America)

ACTIVOS

ACTIVOS CORRIENTES

EFFECTIVO Y EQUIVALENTES. \$

Caja \$ 1,000.00

Bancos \$ 75,136.40

DEUDORES COM. Y OTRAS CTAS. POR COBRAR \$

Clientes \$ 179,077.96

Prestamos a Empleados \$ 1,718.26

Est. Para Cuentas Incobrables \$ (25,013.00)

PAGOS ANTICIPADOS \$

Pago a cuenta-2010 \$ 45,014.42

ACTIVOS NO CORRIENTES

Propiedad Planta y Equipo \$ 412,669.02

Bienes No depreciables \$ 333,351.68

Bienes Depreciables \$ 170,657.17

Depreciacion Acumulada \$ (91,339.83)

Propiedad de Inverion \$ 50,000.00

Activos intangibles \$ 2,548.38

Inveriones en Asociadas \$ 100,000.00

Activos por Impuesto Diferido \$ 23,500.50

TOTAL ACTIVOS \$ 865,651.94

CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS

Arrendamiento Financiero-Vehiculo \$ 23,280.00

Lic. Ulises del Dios Perez
Representante Legal

PASIVOS

PASIVOS CORRIENTES

ACREEDORES COMERCIALES Y OTRAS CTS. POR PAGAR \$ 364,533.64

Proveedores \$ 268,866.96

Acreedores Varios \$ 74,449.60

Retenciones Legales \$ 1,817.23

Impuestos por Pagar \$ 19,399.85

PASIVOS NO CORRIENTES

Prestamos Bancarios \$ 60,000.00

Provison por Beneficios Post Empleo \$ 51,720.00

Pasivo por Impuesto Diferido \$ 1,300.00

PATRIMONIO

Capital Social Minimo \$ 11,428.57

Capital social Variable \$ 147,788.46

Reserva Legal \$ 24,858.21

Utilidad de ejercicios anteriores \$ 103,831.27

Utilidad del presente ejercicio. \$ 100,191.79

TOTAL PASIVO MAS PATRIMONIO \$ 865,651.94

CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS

Canon de Arrendamiento Financiero de Vehiculo \$ 23,280.00

Lic. Oscar Antonio Luna
Auditor Externo

Lic. Ciro Cruz Peña.
Contador.

ANEXO N°2

NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009, CON AJUSTES A UTILIDADES E INFORMACION COMPARATIVA 2007/2008

En base a lo establecido en los Párrafos 3.3 de la sección 3 y 35.13, de la sección 35 de la PYMES en las Notas Explicativas debe hacer hincapié de la adopción de NIIF para PYMES, además las Políticas de reconocimiento y medición se harán a partir del 2011 en base a esta normativa técnica, así como un conciliación de los ajustes a las Utilidades Acumuladas, para mostrar y explicar el impacto sobre la Situación Financiera que conlleva la Adopción de NIIF, a continuación mostramos un ejemplo de las Notas a los Estados Financieros Expensando la Adopción de NIF, así como la explicación de la nuevas políticas contables en base a NIIF para PYMES, y una conciliación de las Utilidades Acumuladas.

NOTA 1 CONSITITUCION Y FINALIDAD DE LA SOCIEDAD

La sociedad INDUSTRIAS AUTOMOTRIZ S.A. fue constituida el 23 junio de 1997 en la Ciudad de San Salvador, departamento de San Salvador, LA CUAL SE RIGE POR LAS LEYES DE LA REPUBLICA DE ES EL SALVADOR, EL DOMICILIO DE LA SOCIEDAD ES LA CIUDAD DE SAN SALVADOR, pudiendo establecer oficinas en cualquier lugar de la república de el salvador.

Las Finalidades de la Sociedad son:

1. Fabricación, compra y venta de productos derivados del petróleo, aceites, lubricantes y otros para uso de automotores.
2. La sociedad podrá dedicarse a la compra, venta, exportación, e importación y/o distribución de productos nacionales o extranjero ya sea transformación de materia prima, trasiego, corte, mezcla y/o reempaque de mercadería, etc.
3. Llevar a cabo cualquier otra actividad lícita, INDUSTRIAL, COMERCIAL YA SEA POR SI SOLA O NEGOCIO CONJUNTO.

NOTA 2 RESUMEN DE POLITICAS CON APLICACIÓN DE NIIF PARA PYMES; MAS SIGNIFICATIVAS EN CONTABILIDAD

a) ADOPCION DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

LA EMPRESA adopto las NIIF para las PYMES por primera vez en el 2009, con fecha de adopción a las NIIF, el 01 de enero de 2009, sus últimos estados financieros según PCGA anteriores se referirán al año que termino el 31 de diciembre de 2008.

b) BASE DE MEDICIÓN:

Las diversas partidas de los Estados Financieros de la compañía han sido registradas en base al costo histórico, a excepción de algunos elementos de las Propiedades, Planta y Equipo que han sido medidos a su Valor actual Revaluado.

c) REGISTRO DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS

La Compañía prepara sus estados financieros sobre la base contable de acumulación o devengo, a excepción del estado de Flujo de efectivo.

Bajo la base de acumulación o devengo, las transacciones y demás sucesos económicos se reconocen cuando ocurren y no cuando se recibe o paga en efectivo u otro medio líquido equivalente, registrándose en los libros contables e incluyéndose en los estados Financieros de los ejercicios con los cuales están relacionados.

d) RECONOCIMIENTO DE INGRESOS ORDINARIOS.

La Empresa Reconoce sus ingreso ordinarios solo cuando es probable que se reciban los beneficios derivados de la transacción, No obstante, cuando surgen alguna incertidumbre sobre el grado de razonabilidad de un saldo ya incluido entre los ingresos ordinarios, la cantidad incobrable o la cantidad respecto a la cual el cobro ha dejado de ser probable, se procederá a reconocerla como un gasto, en lugar de ajustar el ingreso originalmente reconocido.

e) USO DE LAS ESTIMACIONES CONTALBES EN LA PREPARACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS:

La preparación de los estados financieros requiere que la gerencia de la empresa realice ciertas estimaciones y supuestos que afectan los saldos de los activos, y pasivos, la exposición de los pasivos contingentes a la fecha de los estados financieros así como los ingresos y gastos por los años terminados. Los Activos y Pasivos son reconocidos en los estados financieros cuando es probable que los futuros beneficios Económicos Futuros fluyan hacia la empresa y que las diferentes partidas tengan un costo o valor que contablemente pueda ser medido. Si en el futuro estas estimaciones y supuestos que se basan en el mejor criterio de la gerencia a la fecha de los estados financieros, se modificaran con respecto a las actuales circunstancias, las estimados supuestos originales serán adecuadamente modificados en el año en que se han implementado y originado los cambios por aplicación de NIIF.

f) CONVERSION DE MONEDA Y UNIDAD MONETARIA:

La ley de integración Monetaria aprobada con fecha 30 de noviembre de 2000, establece que a partir de enero de 2001 el dólar de los Estados Unidos de América será moneda de curso legal y todas las transacciones que se realicen se expresaran en dólares, a partir del 1º de enero de 2001, los libros de la empresa se llevan en Dólares de los Estados Unidos de América, representado por el símbolo US\$\$ en los estados financieros adjuntos.

g) AUXILIO POR CESANTIA.

De acuerdo con la legislación Salvadoreña vigente, los empleados despedidos sin causa justificada deben recibir el pago de auxilio por cesantía, equivalente a un mes de sueldo por cada año de trabajo (hasta máximo de 4 salarios Mínimos)

La Empresa con la adopción de NIIF para PYMES ha adoptado la política de registrar las indemnizaciones de su personal, indistintamente si se pagan o no, afectándose dicha estimación, cuando suceden los despidos del personal.

h) PRINCIPIO DE CONSOLIDACION

La Empresa consolida sus estados financieros con aquellas sociedades mercantiles en la que el titula posea más del cincuenta por ciento de las acciones comunes.

i) TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA.

Toda transacción en moneda extranjera es registrada en el momento de su reconocimiento en los estados financieros, en la misma moneda de los estados financieros, aplicándose al importe correspondiente en moneda extranjera la tasa de cambio, entre la moneda de los estados financieros y la moneda extranjera, existente en la fecha de la operación, revisándose la tasa de cambio al cierre de cada año.

Las diferencias de cambio que surgen en el momento de la liquidación de las partidas monetarias o bien en la fecha de los estados financieros, son reconocidos como ingresos o gastos según el caso, a excepción de las inversiones en una entidad extranjera.

j) EFECTIVO

Las partidas componente del Efectivo y Equivalente de Efectivo comprenden el efectivo en caja, las cuentas bancarias sin ninguna restricción, así como las inversiones cuya recuperabilidad no excedan los 3 meses.

k) INVENTARIOS

Los inventarios se miden al costo o al valor neto realizable, según el cual sea el menor, bajo el método de costo promedio, la compañía ha adoptado la política de reconocer la obsolescencia de inventarios, específicamente para el producto terminado.

l) CONTRATOS DE CONSTRUCCION

Los ingresos, las utilidades brutas así como los costos derivados de los contratos de construcción se reconocen en cada ejercicio con base en el grado de progreso de la construcción.

m) PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO

La Propiedad Planta y Equipo, se registrarán al costo, a excepción de los terrenos y edificios los cuales son registrados a su valor actual, la renovación y mejoras importantes se capitalizarán, mientras que los reemplazos menores, reparaciones y mantenimiento que no mejoran el activo ni alargan su vida útil restante, se cargarán contra los resultados a medida que se efectúen.

La compañía utiliza el método de línea para depreciar dichos activos, tanto en sus estados financieros como para efectos de impuesto sobre la renta, estimando la vida útil en función de su durabilidad, y no en base a las disposiciones fiscales.

n) ACTIVOS INTANGIBLES

Los activos intangibles se registran al costo, utilizando el método de línea recta para amortizarlos, la vida útil de los activos intangibles ha sido establecida en base a su durabilidad y no en base a los criterios Fiscales.

o) INVERSIONES A LARGO PLAZO.

Las inversiones en otras empresas son registradas mediante el método del costo, en el cual se reconoce ingresos solo en la medida en que recibe las distribuciones de ganancias acumuladas de la empresa donde tiene las inversiones.

**p) NOTAS A LA CONCILIACION POR AJUSTES A LAS UTILIDADES ACUMULADAS
2007/2008**

✓ **2007**

- Según los PCGA anteriores, la depreciación estaba influenciada por la normativa fiscal, pero según la aplicación de NIIF'S la vida útil de los activos se reflejara la vida útil contable, por lo que los ajustes hechos incrementan la vida útil de las propiedad planta y equipo en \$ 450.00 (Cuadro N° 7)
- Se ha reconocido el valor de las indemnizaciones del personal por un monto de USS \$ 21,700.00 (cuadro N°17), lo cual se reconocía utilizando el criterio de contabilización basado en el Método de Efectivo.
- Los Cambios por la adopción de las NIIF'S originaron Activo Por impuestos Diferidos como sigue:

✓ Provisión para cuentas Incobrables Clientes.(Partida 7)	\$ 13,317.75
✓ Provisión de indemnizaciones (Partida 22)	<u>5,425.00</u>

Total

18,742.75

- Los Ajustes en las Utilidades Acumuladas 2007 son las Siguietes:

AUMENTOS:

✓ Depreciaciones (NotaXX)(Partida 13)	\$ 450.00
✓ Activo por Impuestos Diferidos	18,742.75
✓ Ajuste por reversión Pagos Anticipados(Partida 33-c)	1,200.00
✓ Ajuste por Contab. Como Arrend. Operativo(Partida 18)	<u>2,800.00</u>

Total Aumentos \$ 23,192.75

DISMINUCIONES:

✓ Faltante de Inventario.(Partida 1)	\$ 5,080.00
✓ Cuentas por Cobrar(Partida 6-b)	53,271.00
✓ Provisión Indemnizaciones(Partida 21-b)	21,700.00

✓ Deprec. De Bien Arrendado	4,800.00
Total Disminuciones	(\$ 84,851.00)

Ajuste Total en las Utilidades Acumuladas 2007 **(\$ 61,658.25)**

✓ **2008**

- Según los PCGA anteriores, la depreciación estaba influenciada por la normativa fiscal, pero según la aplicación de NIIF'S la vida útil de los activos se reflejara la vida útil contable, por lo que los ajustes hechos incrementan la vida útil de las propiedad planta y equipo en \$ 1,450.00(Cuadro N°7
- Se ha reconocido el valor de las indemnizaciones del personal por un monto de US\$ \$ 19,720.00 (Cuadro N°17) lo cual se reconocía anteriormente utilizando el criterio de contabilización basado en el Método de Efectivo.
- Los Cambios por la adopción de las NIIF'S originaron Activo Por impuestos Diferidos como sigue:

✓ Provisión para cuentas Incobrables Clientes ¹⁹ . (19,561.00 x 0.25 = \$ 4,890.25 CASO II)(Cuadro N°3)	\$ 4,890.25
✓ Provisión de Indemnizaciones (\$ 5,425.00 + \$ 4,930.00) (Partida 22,24)	\$ 10,355.00
Total	\$ 15,245.25

- Los Ajustes en las Utilidades Acumuladas 2008 son las Siguietes:

AUMENTOS:

✓ Sobrante de Inventario(Partida 2)	\$ 1,000.00
✓ Activo por Impuestos Diferidos	15,245.25
✓ Cuentas por Cobrar(reversión-2008)(Partida 8)	53,271.00
✓ Depreciaciones (\$ 450.00+ \$ 1,000.00)(Partida 13,14)	1,450.00
✓ Ajuste de depreciación por deterioro(Partida 29)	1,000.00
✓ Reconocimiento de Pagos Anticipado(Partida 33-c)	1,200.00
Total Aumentos	\$ 73,166.25

¹⁹ Para el 2007 se reconoció \$ 13,317.75 que se revertió en el 2008, (ver partida 9)

DISMINUCIONES:

✓ Estimación de obsolescencia de invent.(Partida 3- b)	\$ 10,000.00
✓ Activo por Impuestos Diferidos(reversión 2008)(Partida 9)	13,317.75
✓ Provisión de indemnización (\$21,700.00+19,720.00)(Partida 21,23)	41,420.00
✓ Cuentas por Cobrar de Cliente Fallecido (Partida 10- b)	1,000.00

Total Disminuciones (\$ 65,737.75)

Ajuste Total en las Utilidades Acumuladas 2008 \$ 7,428.50

ANEXOS N° 4

**PRESUNCIONES FUNDADAS EN DIFERENCIAS DE INVENTARIOS YA SEA POR FALTANTE O
SOBRANTE. (ARTICULO 193 DEL CODIGO TRIBUTARIO.)**

KARDEX DE INVENTARIO²⁰

NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE: INDUSTRIAS AUTOMOTRIZ S.A. NIT: 0614-290135-001-1

DESCRIPCION DEL PRODUCTO FILTRO PH2825 NRC: 16515-3

Fecha	No De Asiento	Núm. De Fact.	Concepto	UNIDADES			COSTO		VALORES		
				Entrada	Salidas	Exist.	Unita.	Prom.	Entrada	Salidas	Exist.
			<u>Inv. Inicial</u>	500		500	\$ 10	\$ 10	\$5000		\$5000
	<u>1</u>		<u>Compra</u>	300		800	\$ 10.16	\$ 10.06	\$3048		\$8048
	<u>2</u>		<u>Compra</u>	100		900	\$ 11.00	\$ 10.164	\$1100		\$9148
	<u>3</u>		<u>Venta</u>		100	800		\$ 10.164		\$1016	\$8132
	<u>4</u>		<u>Venta</u>		300	500		\$ 10.164		\$3049	\$5083
	<u>5</u>		<u>Inv. Final al 31/12/09</u>			500.		\$ 10.164		\$4065	\$5083

²⁰ En base a los elementos que debe tener un Control de Inventarios según el Art. 81 del Reglamento del Código Tributario.

APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 193 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Faltante:

- Auditoría externa determino un faltante de Inventarios por \$5,080.00 por lo que se hace la investigación respectiva y se determino que el error corresponde al mes de diciembre de 2007.

Para determinar la existencia de ventas omitidas de declarar el art. 193 del Código Tributario establece que:

1. Se sumaran al Inventario Inicial en unidades del registro de los inventarios (Kardex)
2. Las Compras o entradas que figuren en los crédito fiscales,
3. Luego del resultado de la Sumatoria del punto (1,2)
4. Se Restaran las Salidas (Ventas) de las unidades con base a documentos legales(Créditos Fiscales, o Facturas) dando como resultado un Inventario Final, el cual tendría que ser igual al presentado en el Kardex
5. Pero si la comparación del inventario Final de la aplicación de esta fórmula del art. 193 es menor a la Existencia Final Presentada en el Kardex, estamos ante un Faltante de Inventario, Es decir que se vendieron unidades que no fueron Declaradas en el ejercicio o periodo de imposición.
6. Partiendo del supuesto que el faltante encontrado en el 2007 fue producto de una fiscalización hecha por hacienda. En donde se encontró un faltante de 500 unidades cuyo costo sobre el cual se gravara será el promedio de las Ventas totales del producto evaluado hechas en el Ejercicio fiscalizado entre el número de unidades que consten en los documentos (CCF, Factura Final)
Tomando los datos de las Ventas en el Kardex anterior y calculamos:

$$\text{Monto de las Transferencias gravadas} = \frac{\text{Ventas 2007 } (\$4,065.00)}{400 \text{ unidades Vendidas}} = \$10.16$$

Por lo que 500 Unidades Faltantes por el Promedio calculado será = \$ 5,080.00

- Lo cual para Efectos de Impuesto Sobre la Renta implica renta obtenida que no se registro y declaro en el ejercicio o periodo de imposición 2007.
- Y para el Impuesto a la Transferencias de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, el resultado constituía transferencias gravadas, omitidas en los periodos 2007

Para ambos casos dicho faltante significaría para Industrias Automotriz S.A. de C.V. hacer la modificatoria de la declaración de Impuesto Sobre la Renta del 2007 puesto que no se declararon ventas que me aumentarían la utilidad imponible, y para el Impuesto Sobre la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios la omisión de las transferencias gravadas con dicho impuesto implica la modificación de la declaración de dicho impuesto para los periodos tributarios en que se aplico el procedimiento del art. 193, y si no fuera posible individualizarlos se hará asignando a cada mes en que se aplico el procedimiento una proporción a cada uno de estos.

Financieramente y para efectos de Aplicación NIIF para las PYMES, la Partida 1, debe realizarse puesto que la investigación y fiscalización hecha presento menos unidades de las registradas en libros, monto que hasta la fecha de adopción para PYMES aun se arrastraba desde el 2007, por lo que para presentar estados financieros razonable debe hacerse el ajuste afectando los Inventarios y disminuyendo las utilidades acumuladas 2007 financieramente.

ANEXO Nº 5

EJEMPLO DE CONTABILIZACION DE REVALUACIONES

Otro aspecto a considerar son las 12 exenciones al adoptar NIIF para las PYMES para minimizar el impacto (Costo/Beneficio), en las cuales la empresa tiene la opción de aplicarla o dejarlo con los valores según PCGA, dentro de estas se permite a las empresas que adopte NIIF para las PYMES poder revaluar las partida de propiedades, planta y equipo, propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición a esta NIIF o en una fecha anterior, como el costo atribuido en la fecha de revaluación (Sección 35 , párrafo 35.10)

- INDUSTRIAS AUTOMOTRIZ S.A DE C.V decide optar por utilizar una revaluación según los PCGA anteriores de uno de los elementos de Propiedad Planta y Equipo para lo cual contrato un perito valuador. La información relativa al activo es la siguiente:

COSTO: \$ 15,000.00

VIDA UTIL: 5 AÑOS.

METODO DE DEPRECIACION: LINEA RECTA

- A inicios del año 2009 se revalúo por \$ 10,000.00 teniendo a la fecha 3 años de haberse comprado, según la NIC 16 puede ser:

- a) Reexpresada
- b) Ajuste, afectando la depreciación.

En este caso se la revaluación se realizara afectando la depreciación.

PARTIDA N° 12			
FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
	Depreciación Acumulada	\$ 9,000.00	
	Propiedad Planta y Equipo		\$ 9,000.00
	Estimación de Depreciación por revalúo.		

PARTIDA N° 13			
FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
	Propiedad Planta y Equipo	\$ 4,000.00	
	Superávit por revalúo		\$ 4,000.00
	Reconocimiento de Superávit por revalúo		

Al final del 2009 los Saldos quedan de la siguiente manera:

PROP. P Y EQUIPO		DEP. ACUMULADA		SUPERAVIT POR REVALUACION	
\$ 15,000.00	\$ 9,000.00	\$ 9,000.00	\$ 9,000.00		\$ 4,000.00
4,000.00					
\$ 11,000.00					

La depreciación por revalúo ascendió a \$ 5,000.00 al final de 2009, la cual se encuentra incluida en los Gastos de Venta.

CUADRO N° 6 ANALISIS DE BASE CONTABLE-FISCAL

AÑO		B. CONTA.	B. FISCAL	DIFERENCIA	EFECTO IMP.	TIPO DE DIFERENCIA
2009	Depreciación por Activo Revaluado	\$ 5,000.00	0	\$ 5,000.00		PERMANENTE

Esta Diferencia es permanente ya que no se revertirá en periodos Futuros, siendo un Gasto no Deducible (Art. 30 numeral 4 LISR).

ANEXO N° 6

CUADRO N°17 ANALISIS GENERAL DE BASE CONTABLE Y FISCAL

CTA/AÑO	VALOR EN		DIFERENCIA	EFECTO IMPUESTO	TIPO DE DIFERENCIA	ACTIVO/PASIVO POR ISR DIFERIDO
	CONTABLE	FISCAL				
ESTIMACION PO OBS. DE INVENTARIOS	\$ 3,000.00	0	\$ 3,000.00	\$ 750.00	PERMANENTE, Pero cuando cumpla con el art. 32 de LISR será Deducible	ACTIVO X ISR DIFERIDO
AUTOCONSUMO	\$ 126.00	0	\$ 126.00	31.5	PERMANENTE	N/A
ESTIMACION X CTAS INCOBRABLES	\$25,013.00	0	\$ 25,013.00	\$ 6253.25	DEDUCIBLE	ACTIVO X ISR DIFERIDO
DEPRECIACION DE VEHICULOS	\$650.00	\$1,750.00	\$ 1,100.00	\$ 225.00	IMPONIBLE	PASIVO POR ISR DIFERIDO
GASTO POR ISTBR	\$ 642.85	0	\$ 642.85	160.71	PERMANENTE	N/A
DEPRECIACION MAS INTERESES DE BIENES ARRENDADOS	\$22,327.00	\$ 17,460.00	\$ 4,867.00	\$ 1,216.75	DEDUCIBLE	ACTIVO POR ISR DIFERIDO
PROV. POR BENEFICIO POST EMPLEO-2009	\$ 20,800.00	\$ 10,500.00	\$ 10,300.00	\$ 2,575.00	DEDUCIBLE	ACTIVO X ISR DIFERIDO
UTILIDAD DIFERIDA 2009	\$ 100,000.00	0	\$ 100,000.00	\$ 25,000.00	DEDUCIBLE	ACTIVO POR ISR DIFERIDO
PERDIDA POR DETERIORO	\$ 2,000.00	0	\$ 2,000.00	\$ 500.00	PERMANENTE	N/A

CUADRO N° 18 FORMA DE DETERMINAR LAS CONDICIONES DE LAS DIFERENCIAS

CONCEPTOS DE SITUACION	VALORES EN LIBROS	
	ACTIVOS	PASIVOS
VALOR EN LIBROS = BASE FISCAL	SIN EFECTO	SIN EFECTO
VALOR EL LIBRO > BASE FISCAL	IMPONIBLE	DEDUCIBLE
VALOR EN LIBROS < BASE FISCAL	DEDUCIBLE	IMPONIBLE



DECLARACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
También constituye Solicitud de Devolución para las Personas Naturales Asalariadas, con Rentas Diversas y
Titulares de Empresas que no enteren Pago a Cuenta, con devolución hasta \$ 5,000.00

F-11V-6

REPUBLICA DE EL SALVADOR
MINISTERIO DE HACIENDA
DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERIORS

SEÑOR CONTRIBUYENTE, LA DECLARACIÓN DEBE ELABORARSE
EXCLUSIVAMENTE EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA US\$

NUMERO DE DECLARACION

10 **111060119755** 3

Ejercicio:	Dia	Mes	Año	Dia	Mes	Año	SEGUN TARJETA DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA																							
Del:	01	01	2008	9	Al:	02	31	12	2008	7	NIT:	03	0	6	1	4	-	2	9	0	1	3	5	-	0	0	1	-	1	9

IDENTIFICACION	Primer Apellido/Razon Social INDUSTRIAS AUTOMOTRIZ S.A. DE C.V.										Segundo Apellido					Nombres				
	04 Calle/Avenida/Pasaje/Poligono/Block FINAL CALLE 5 DE NOVIEMBRE					05 Numero 1533					06 Apto./local									
	07 Otros datos que complementen el domicilio										08 Colonia o Barrio BARRIO SAN MIGUELITO					09 e-mail: indauto@utopta.com				
	Departamento/Municipio SAN SALVADOR / SAN SALVADOR										10 Telefono 2340000					11 Fax				
	Actividad Economica										12					13				
	Primaria VENTA DE COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES										14					15				
	Secundar										16					17				
	Terciaria										18					19				
	16 Marque con X si esta excludido como Sujeto Pasivo segun Art. 6 de la ley de Impuesto Sobre la Renta										17 Marque con X si Tiene Incentivo Fiscal por Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercializacion					5 Utilize este Recuadro solo Si Modifica su Declaracion				
	18										19					20				

Utilice si es persona natural y resido en el pais 200 dias o menos en forma consecutiva durante el periodo que declara

Dias de Residencia en el Pais: 19 Fecha de Fallecimiento o Liquidacion: 1

RENTAS GRAVADAS	Rentas Gravadas del Ejercicio o Periodo																			
	Sueldos, Salarios, Gratificaciones y Comisiones										+					105 0.00 8				
	Profesiones, Artes y Oficios										+					110 0.00 4				
	Por Actividades de Servicios										+					115 0.00 5				
	Por Actividades Comerciales										+					120 3,030,000.00 1				
	Por Actividades Industriales										+					125 0.00 2				
	Por Actividades Agropecuarias										+					130 0.00 9				
	Por Utilidades y Dividendos										+					135 25,000.00 6				
	Por Servicios Realizados en el Exterior y Utilizados en El Salvador										+					137 0.00 0				
	Otras Rentas Gravables										+					140 55,000.00 7				
TOTAL RENTAS GRAVADAS										=					145 3,110,000.00 3					

COSTOS Y DEDUCCIONES	Costos, Gastos y Deduciones del Ejercicio o Periodo																			
	Deducciones Personas Naturales (Reverso casilla No. 725)										+					205 0.00 4				
	Costos y Gasto de Industria, Comercio, Agropecuaria, Servicios, Profesionales, Artes y Oficios. (Reverso casilla 628 + 650)										+					210 2,867,050.00 1				
	Reserva Legal (Sobre Rentas Gravadas)										+					215 0.00 8				
	TOTAL COSTOS, GASTOS Y DEDUCCIONES										=					225 2,867,050.00 9				
	Costos y Costos No Deducibles (Articulo 20-A Ley de Impuesto Sobre la Renta)										+					235 0.00 6				
	RENDA NETA (Casilla 145 - Casilla 225 + Casilla 235) Si resultado es mayor o igual a cero										=					240 242,950.00 0				
	PERDIDA NETA (Casilla 145 - Casilla 225 + Casilla 235) Si resultado es menor que cero										=					242 0.00 2				
	Renta Neta por Creditos o Financiamientos Otorgados en el Exterior (Reverso casilla No. 873)										+					245 0.00 2				
	Renta por Ganancia Neta de Capital (Casilla 128 de Formulario F-944)										+					250 0.00 7				
TOTAL RENTA IMPONIBLE (Sumar Casillas 240 + 245 + 250)										=					255 242,950.00 3					

LIQUIDACION ANUAL DEL IMPUESTO	IMPUESTO COMPUTADO DE LA RENTA ORDINARIA										+					300 60,737.50 0				
	IMPUESTO DE GANANCIA NETA DE CAPITAL (Casilla 104 de Formulario F-944)										+					305 0.00 5				
	TOTAL IMPUESTO (Casilla 300 + Casilla 305)										=					310 60,737.50 1				
	Impuesto Retenido (Reverso Casilla No. 830)										-					315 2,000.00 7				
	Pago a Cuenta										-					320 0.00 8				
	No. de Resolucion										322					7				
	Credito segun Resolucion										-					325 0.00 4				
	No. Declaracion Ejercicio Anterior										326					2				
	Credito Aplicable del Ejercicio Anterior										-					328 0.00 5				
	Liquidacion Anual del Impuesto Pagado en Declaracion que Modifica										-					329 0.00 6				
IMPUESTO DETERMINADO ((Casilla 310 - Casilla 315+320+325+328+329), Si el Resultado es Negativo, Anotelo entre Parentesis)										=					330 58,737.50 4					
Multa (Atenuada segun Art. 261Codigo Tributario)										+					335 0.00 9					
LIQUIDACION ANUAL DEL IMPUESTO ((Casilla 330 + 335), Si el Resultado es Negativo, Anotelo entre Parentesis)										=					340 58,737.50 0					
Si la casilla 340 es positiva traslade a casilla 350 y si es negativo traslade a casilla 345																				
Total a Devolver:										345					0.00 0					
Total a Pagar:										350					58,737.50 6					

Dedero bajo juramento que los datos contenidos en la presente declaracion son expresion fiel de la verdad. Manifiesto que tengo conocimiento que incurriré en sanciones administrativas y penales en caso de incumplir la normativa legal respectiva, sanciones entre las cuales se encuentran las establecidas en los articulos 249-A y 250-A del Codigo Penal.										Uso exclusivo DGII					Fecha de Recepcion				
Nombre y Firma del Contribuyente, Representante Legal o Apoderado										Firma y Sello del Receptor Autorizado					Día Mes Año				
															200 3				

ESTRUCTURA COSTO DE LO VENDIDO Y GASTOS INDUSTRIA				DEDUCCIONES PERSONAS NATURALES			
Inventario Inicial de Materia Prima	+ 405	0.00	7	Medicinas (Conforme a Documentación)	+ 711	0.00	0
Compra Materia Prima	+ 410	0.00	3	Contribuciones (Conforme a Documentación)	+ 712	0.00	9
Inventario Final de Materia Prima	- 415	0.00	4	ISSS (Salud)	+ 713	0.00	7
Costo de Materia Prima Utilizada	= 420	0.00	0	Bienestar Magisterial	+ 714	0.00	5
Mano de Obra	+ 425	0.00	1	Donación máxima legalmente permitida (Según Documentación)	+ 715	0.00	3
Costos Indirectos de Fabricación	+ 430	0.00	8	IPSFA	+ 716	0.00	1
Inventario Inicial, Producto en Proceso	+ 435	0.00	9	AFP Cuota Voluntaria	+ 717	0.00	0
Inventario Final de Producto en Proceso	- 440	0.00	5	Depreciación de Vehículo (No Aplica a Asalariados)	+ 718	0.00	5
Costo de Producción	= 442	0.00	6	Combustible (No Aplica a Asalariados)	+ 719	0.00	8
Inventario Inicial de Producto Terminado	+ 444	0.00	2	Cuota Sindical o Gremial (Conforme a Documentación)	+ 720	0.00	6
Inventario Final de Producto Terminado	- 445	0.00	3	Deducción Hija (Exclusivo Salarios Menores o iguales a \$3,714.20)	+ 722	0.00	3
Costo de lo Vendido	= 450	0.00	0	TOTAL	= 725	0.00	0
Gastos de Venta Sin Donación	+ 525	0.00	8	Nota: Para los Contribuyentes no obligados a llevar Contabilidad Formal, al llenar las casillas del 711 al 725, del 730 al 750, del 405 al 427, del 840 al 865, del 870 al 873 con los datos respectivos, están dando cumplimiento a la obligación de presentar el Estado de Ingresos y Gastos y del Balance General según Art. 91 Inc. 2ª del Código Tributario.			
Gastos de Administración Sin Donación	+ 530	0.00	4				
Gastos Financieros Sin Donación	+ 535	0.00	6				
Total Gastos de Operación	= 540	0.00	1				
TOTAL COSTO DE LO VENDIDO Y GASTOS DE OPERACION (CASILLAS 450 + 540)	= 545	0.00	9				

Costos y Gastos del Ejercicio o Periodo	Comercio				Agropecuaria				Servicios, Profesiones, Artes y Oficios				
Inventario Inicial	+ 601	315,000.00	7	610	0.00	6	619	0.00	0	0.00	0	0.00	0
Costo Artículos Producidos / Comprados	+ 602	2,821,950.00	5	611	0.00	4	620	0.00	3	0.00	3	0.00	3
Inventario Final	- 603	625,400.00	3	612	0.00	2	621	0.00	1	0.00	1	0.00	1
Costo de Venta	= 604	2,511,550.00	1	613	0.00	0	622	0.00	0	0.00	0	0.00	0
Gastos de Venta Sin Donación	+ 605	160,000.00	0	614	0.00	9	623	0.00	8	0.00	8	0.00	8
Gastos de Administración Sin Donación	+ 606	185,000.00	8	615	0.00	7	624	0.00	6	0.00	6	0.00	6
Gastos Financieros Sin Donación	+ 607	10,000.00	6	616	0.00	5	625	0.00	4	0.00	4	0.00	4
Gastos de Operación	= 608	355,000.00	4	617	0.00	3	626	0.00	2	0.00	2	0.00	2
Total Costo Venta Mas Gastos de Operación	= 609	2,866,550.00	2	618	0.00	1	627	0.00	0	0.00	0	0.00	0

Total Costos y Gastos de Industria, Comercio, Agropecuaria, Servicios, Profesiones, Artes y Oficios (Casillas 545+609+618+627) : 2,866,550.00 3

Donación Máxima legalmente permitida (Aplica solo personas jurídicas) : 650 7

BALANCE GENERAL NO OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD FORMAL AL	800	DIA	MES	AÑO	5	OPERACIONES POR RENTAS NO GRAVADAS O INGRESOS QUE SON EXCLUIDOS O QUE NO CONSTITUYEN RENTA DEL EJERCICIO O PERIODO DE IMPOSICION								
Efectivo	+ 840			0.00	3	Rentas No Gravadas o Exentas	+ 730						0.00	8
Bancos	+ 841			0.00	9	Ingresos Excluidos o que No Constituyen Renta	+ 732						0.00	6
Cuentas Por Cobrar	+ 842			0.00	5	Rentas No Gravadas AFP (Cuota Legal), ISSS e INPEP	+ 734						0.00	4
Inventarios	+ 843			0.00	0	Utilidades y Dividendos	+ 736						30,000.00	2
Inversiones	+ 844			0.00	2	Indemnizaciones No Gravadas	+ 738						0.00	0
Bienes Muebles	+ 845			0.00	7	Costos y Gastos por Rentas No Gravadas o Exentas	- 740						0.00	9
Bienes Inmuebles	+ 846			0.00	1	Costos y Gastos por Ingresos Excluidos o que No Constituyen Renta	- 742						0.00	2
Otros Activos	+ 847			0.00	6	Reserva Legal no Gravadas o Excluidos o que No Constituyen Renta	- 744						494.28	3
TOTAL DEL ACTIVO	= 849			0.00	3	Ganancia de Capital Neta No Gravada (Casilla 148 F 944)	+ 746						0.00	7
Cuentas por Pagar	+ 850			0.00	5	TOTAL UTILIDADES DEL EJERCICIO O PERIODO DE IMPOSICION	= 750						29,505.72	1
Prestamos por Pagar	+ 851			0.00	9	OPERACIONES POR CREDITOS O FINANCIAMIENTOS OTORGADOS EN EL EXTERIOR								
Otros Pasivos	+ 855			0.00	3	Rentitas Obtenidas en el Exterior	+ 870						0.00	6
TOTAL PASIVO	= 860			0.00	6	Costos y Gastos por Rentas Realizadas en el Exterior	- 871						0.00	4
Capital o Patrimonio	+ 862			0.00	2	Reserva Legal por Rentas Realizadas en el Exterior	- 872						0.00	2
TOTAL PASIVO MAS CAPITAL	= 865			0.00	0	TOTAL	= 873						0.00	0

SUELDOS, SALARIOS, INDEMNIZACIONES, BONIFICACIONES GRAVADAS, JUICIOS EJECUTIVOS Y OTROS IMPUESTOS RETENIDOS																						
Nombre de la Empresa o Entidad que Retuvo	805	2	810	NIT										9	815	0	825	7				
	Codigo			0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	Ingresos Gravados	Impuesto Retenido				
BANCO HIPOTECARIO	05	0	6	0	4	3	3	-	2	7	1	2	8	4	-	1	0	1	6	20,000.00	2,000.00	
																				0.00	0.00	
																				0.00	0.00	
																				0.00	0.00	
Totales																	820	20,000.00	6	830	2,000.00	3

En Casilla No. 820 Totalizar los Ingresos Gravados; y en casilla No.830 Totalizar el Impuesto Retenido el cual deberá trasladar a la casilla 315.
 NOTA: Si el espacio es insuficiente, agregue anexo manteniendo la estructura de este recuadro. Debera agregar el Código de Ingreso sobre el cual efectuo la Retencion, Consultar Guía

DETALLE DE DONACIONES																						
Nombre de la Institucion	NII										VALOR DE LA DONACION											
	905	0	4	3	3	-	2	7	1	2	8	4	-	1	0	1	7	9	910	500.00	5	
FUNTER	905																		9	910	0.00	5
	905																		9	910	0.00	5
TOTAL	917																				500.00	1

NOTA: Si el espacio es insuficiente, agregue anexo manteniendo la estructura de este recuadro
 SI TIENE DEVOLUCION:
 Y desea se le devolva la devolucion en Cuenta de Abono o Cuenta Corriente del contribuyente Complete la informacion que se solicita a continuacion:

NOMBRE DE BANCO	No. Cuenta		Tipo de Cuenta	
	920	2	925	3
	USO EXCLUSIVO DE LA DGIJ			
Codigo de Banco:	930			0

Firma: _____
 Aceptacion de Abono a Cuenta

MODIFICATORIA 2008



DECLARACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

También constituye Soporte de Devolución para las Personas Naturales Asalariadas con Penales Diversas u Titulares de Empresas que no eleven Pago a Cuenta con devolución hasta \$5,000.00

F-11 V.0

REPUBLICA DE EL SALVADOR
MINISTERIO DE HACIENDA
DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERIORS

SEÑOR CONTRIBUYENTE, LA DECLARACION DEBE ELABORARSE
LALLUVY VAYEN EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA U.S.\$

NUMERO DE DECLARACION
111060109571

Ejercicio: Día Mes Año Día Mes Año SEGUN TARJETA DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA
Del: 01 01 01 2008 9 Al: 30 11 12 2008 T NIT: 03 8 6 1 4 - 2 9 0 1 3 5 - 0 0 1 - 1 9

IDENTIFICACION	Primer Apellido/Razon Social INDUSTRIAS AUTOMOTRIZ, S.A DE C.V.		Segundo Apellido		Nombres	
	04	Calle/Avenida/Paseo/Poligono/Block FINAL CALLE 5 DE NOVIEMBRE	05	Numero 1535	06	Apto./Local
	07	Otros datos que completen el domicilio		08	Ciudad o Barrio BARRIO SAN MIGUELITO	09 e-mail. info@auto@ulop.a.com
	Departamento/Municipio SAN RAFAEL / SAN RAFAEL		10	Telefono 2340300	11	Fax
ACTIVIDAD	Actividad Económica					
	Primaria VENTA DE COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES					
	Secundaria					
	Terciaria					
DETALLE	Marque con una X si está exento como sujeto pasivo según Art. 9 de la ley de Impuesto Sobre la Renta		15	Marque con X si tiene incentivo fiscal por Ley de Zonas Franjas Industriales y de Comercialización		17
						5
						Utilice este Recurso solo si Modifica su Declaración
						No. Declaración que Modifica 11060116755
Utilice si es persona natural y resido en el país 200 días o menos en forma sucesiva durante el periodo que declara			LUGAR DE RESIDENCIA EN EL PAIS		Fecha de Fallecimiento o Liquidación	
			19		20	
CATEGORIAS	Rentas Gravadas en Ejercicio o Periodo					
	Sueldos, Salarios, Gratificaciones y Comisiones					
	Profesiones, Artes y Oficios					
	Por Actividades de Servicios					
	Por Actividades Comerciales					
	Por Actividades Industriales					
	Por Actividades Agropecuarias					
	Por Utilidades y Dividendos					
	Por Servicios Realizados en el Exterio y Utilizados en El Salvador					
	Otras Rentas Gravadas					
	TOTAL RENTAS GRAVADAS					
	Costos, Gastos y Dedicuciones del Ejercicio o Periodo					
	Mantenimiento Diferido (Reverso Casilla No. 794)					
	Costos y Gasto de Industria, Comercio, Agropecuaria, Servicios, Profesionales, Artes y Oficios. (Reverso casilla 625 + 650)					
	Reserva Legal (Sobre Rentas Gravadas)					
TOTAL COSTOS, GASTOS Y DEDUCCIONES						
Costos y Gastos NO Deducibles (Artículo 29-A Ley de Impuesto Sobre la Renta)						
RENTA NETA (Casilla 145 - Casilla 225 + Casilla 235) si resultado es mayor o igual a cero						
PENALIA NETA (Casilla 145 - Casilla 225 + Casilla 235) si resultado es menor que cero						
Renta Neta por Diferidos o Financiamientos Otorgados en el Exterio (Reverso casilla No.875)						
Renta por Ganancia Neta de Capital (Casilla 128 de Formulario F-944)						
TOTAL RENTAS IMPONIBLES (Sumar Casillas 245 + 245 + 250)						
LIQUIDACION	IMPUESTO COMPUTADO DE LA RENTA ORDINARIA					
	IMPUESTO DE GANANCIA NETA DE CAPITAL (Casilla 104 de Formulario F-944)					
	TOTAL IMPUESTO (Casilla 300 + Casilla 305)					
	Impuesto Diferido (Reverso Casilla No. 830)					
	Pago a Cuenta					
	No. de Resolución 300 7 Crédito según Resolución					
	No. Declaración Ejercicio Anterior 328 2 Crédito Aplicable del Ejercicio Anterior					
	Liquidación Anual del Impuesto Pagado en Declaración que Modifica					
	IMPUESTO DETERMINADO (Casilla 310 - Casilla 310+320+325+328+329), si el Resultado es Negativo, Anotele entre Paréntesis					
	Multa (Atenuada según ART. 261 Código Tributario)					
LIQUIDACION ANUAL DEL IMPUESTO (Casilla 330 + 330), si el Resultado es Negativo, Anotele entre Paréntesis						
Si la casilla 340 es positiva traslade a casilla 300 y si es negativo traslade a casilla 340						
Total a Devolver 340 0.00 0						
Total a Pagar 300 550.00 0						
Declaro bajo juramento que los datos suministrados en la presente declaración son verdaderos y que no existen sanciones administrativas y penales en caso de incumplir la normativa legal respectiva, sanciones entre las cuales se encuentran las establecidas en los artículos 245-A y 250-A del Código Penal.						
Nombre y Firma de Contribuyente, Representante Legal o Apoderado Firma y Selo del Receptor Autorizado						

ESTRUCTURA COSTO DE LO VENDIDO Y GASTOS INDUSTRIA				DEDUCCIONES PERSONAS NATURALES			
Inventario Inicial de Materia Prima	+ 405	0.00	7	Medicos (Conforme a Documentacion)	+ 711	0.00	0
Compra Materia Prima	+ 410	0.00	3	Colegiaturas (Conforme a Documentacion)	+ 712	0.00	9
Inventario Final de Materia Prima	- 415	0.00	4	ISSS (Devul)	+ 713	0.00	7
Costo de Materia Prima Utilizada	= 420	0.00	0	Bienestar Magisterial	+ 714	0.00	5
Mano de Obra	+ 425	0.00	1	Donacion maxima legalmente permitida (Segun Documentacion)	+ 715	0.00	3
Costos indirectos de Fabricacion	+ 430	0.00	8	IPSFA	+ 716	0.00	1
Inventario Inicial, Producto en Proceso	+ 435	0.00	9	AFP CUOR YOUNIVERA	+ 717	0.00	0
Inventario Final de Producto en Proceso	- 440	0.00	5	Depreciacion de Vehiculo (No Aplica a Asestados)	+ 718	0.00	5
Costo de Produccion	= 442	0.00	6	Combustible (No Aplica a Asestados)	+ 719	0.00	8
Inventario Inicial de Producto Terminado	+ 444	0.00	2	Cuota Sindical o Gremial (Conforme a Documentacion)	+ 720	0.00	6
Inventario Final de Producto Terminado	- 445	0.00	3	Depreciacion Fija (Custuario Salarios Menores a Igualar a \$5,714.20)	+ 722	0.00	3
Costo de lo Vendido	= 450	0.00	0	TOTAL	= 725	0.00	0
Gastos de Venta Sin Donacion	+ 525	0.00	8	Nota: Para los Contribuyentes no obligados a llevar Contabilidad Formal, al llenar las casillas del 711 al 725, del 730 al 750, del 405 al 627, del 640 al 665, del 670 al 673 con los datos respectivos, estan dando cumplimiento a la obligacion de presentar el Estado de Ingresos y Gastos y del Balance General segun Art. 91 Inc. 2º delCodigo Tributario.			
Gastos de Administracion Sin Donacion	+ 530	0.00	4				
Gastos Financieros Sin Donacion	+ 535	0.00	6				
Total Gastos de Operacion	= 540	0.00	1				
TOTAL COSTO DE LO VENDIDO Y GASTOS DE OPERACION (CASILLAS 402 - 540)	= 545	0.00	9				

Costos y Gastos del Ejercicio o Periodo				Comercio				Agropecuaria				Servicios, Profesionales, Artes y Oficios			
Inventario Inicial	+ 501	315,000.00	7	510	0.00	5	615	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0
Costo Articulos Producidos / Comprados	+ 502	2,821,950.00	5	611	0.00	4	620	0.00	3	0.00	3	0.00	3	0.00	3
Inventario Final	- 503	625,400.00	3	612	0.00	2	621	0.00	1	0.00	1	0.00	1	0.00	1
Costo de Venta	= 504	2,511,550.00	1	613	0.00	0	622	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0
Gastos de Venta Sin Donacion	+ 505	160,000.00	0	614	0.00	9	623	0.00	8	0.00	8	0.00	8	0.00	8
Gastos de Administracion Sin Donacion	+ 506	182,800.00	8	615	0.00	7	624	0.00	6	0.00	6	0.00	6	0.00	6
Gastos Financieros Sin Donacion	+ 507	10,000.00	5	616	0.00	5	625	0.00	4	0.00	4	0.00	4	0.00	4
Gastos de Operacion	= 508	352,800.00	4	617	0.00	3	626	0.00	2	0.00	2	0.00	2	0.00	2
Total Costo Venta Mas Gastos de Operacion	= 509	2,864,350.00	2	618	0.00	1	627	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0
Total Costos y Gastos de Industria, Comercio, Agropecuaria, Servicios, Profesionales, Artes y Oficios (Casillas 545+609+618+627)												628	2,864,350.00	3	
Donacion Maxima legalmente permitida (Aplica solo personas juridicas) :												650	500	7	

BALANCE GENERAL NO OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD FORMAL AL	800	DIA	MES	AÑO	5	OPERACIONES POR RENTAS NO GRAVADAS O INGRESOS QUE SON EXCLUIDOS O QUE NO CONSTITUYEN RENTA DEL EJERCICIO O PERIODO DE IMPOSICION											
Efectivo	+ 840			0.00	3	Rentas No Gravadas o Exentas	+ 730			0.00	8						
Bancos	+ 841			0.00	9	Ingresos Excluidos o que No Constituyen Renta	+ 732			0.00	6						
Cuentas Por Cobrar	+ 842			0.00	5	Rentas No Gravadas AFP (Cuota Legal), ISSS e INPEP	+ 734			0.00	4						
Inventarios	+ 843			0.00	0	Utilidades y Dividendos	+ 736			30,000.00	2						
Inversiones	+ 844			0.00	2	Indemnizaciones No Gravadas	+ 738			0.00	0						
Bienes Muebles	+ 845			0.00	7	Costos y Gastos por Rentas No Gravadas o Exentas	- 740			0.00	9						
Bienes Inmuebles	+ 846			0.00	1	Costos y Gastos por Ingresos Excluidos o que No Constituyen Renta	- 742			0.00	2						
Otros Activos	+ 847			0.00	6	Reserva Legal no Gravadas o Excluidos o que No Constituyen Renta	- 744			494.28	3						
TOTAL DEL ACTIVO	= 849			0.00	3	Ganancia de Capital Neto No Gravada (Casilla 148 F-944)	+ 746			0.00	7						
Cuentas por Pagar	+ 850			0.00	6	TOTAL UTILIDADES DEL EJERCICIO O PERIODO DE IMPOSICION	= 750			29,505.72	1						
Prestamos por Pagar	+ 851			0.00	9	OPERACIONES POR CREDITOS O FINANCIAMIENTOS OTORGADOS EN EL EXTERIOR											
Otros Pasivos	+ 855			0.00	3	Rentas Obtenidas en el Exterior	+ 870			0.00	6						
TOTAL PASIVO	= 856			0.00	6	Costos y Gastos por Rentas Realizadas en el Exterior	- 871			0.00	4						
Capital o Patrimonio	+ 862			0.00	2	Reserva Legal por Rentas Realizadas en el Exterior	- 872			0.00	2						
TOTAL PASIVO MAS CAPITAL	= 865			0.00	0	TOTAL	- 873			0.00	0						

SUELDOS, SALARIOS, INDEMNIZACIONES, BONIFICACIONES GRAVADAS, JUICIOS EJECUTIVOS Y OTROS IMPUESTOS RETENIDOS																				
Nombre de la Empresa o Entidad que Retuvo	805	2	810	9	815	0	825	7	Ingresos Gravados				Impuesto Retenido							
BANCO HIPOTECARIO	05	0	6	0	4	-	0	3	0	2	6	5	-	0	0	1	-	6	20,000.00	2,000.00
																			0.00	0.00
																			0.00	0.00
																			0.00	0.00
Totales	820																		20,000.00	2,000.00

En Casilla No. 820 Totalizar los Ingresos Gravados; y en casilla No. 820 Totalizar el Impuesto Retenido el cual deberá trasladar a la casilla 916.
 NOTA: Si el espacio es insuficiente, agregue anexo manteniendo la estructura de este recuadro. Debera agregar el Código de ingreso sobre el cual efectuó la Retencion, Consultar Guia

DETALLE DE DONACIONES																					
Nombre de la Institucion	NIT												VALOR DE LA DONACION								
FUNTER	905	0	4	3	3	-	2	7	1	2	8	4	-	1	0	1	-	7	9	500.00	5
	905																		9	0.00	5
	905																		9	0.00	5
TOTAL	917																		9	500.00	1

NOTA: Si el espacio es insuficiente, agregue anexo manteniendo la estructura de este recuadro.
 SI TIENE DEVOLUCION:
 Y desea se le devolva la devolucion en Cuenta de Ahorro o Cuenta Corriente del contribuyente Complete la informacion que se solicita a continuacion:

NOMBRE DE BANCO	No. Cuenta				Tipo de Cuenta				
	920				2	925			3
USO EXCLUSIVO DE LA DGI									
Codigo de Banco:	930								0

Firma: _____
 Aceptacion de Abono a Cuenta