

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



TESIS:

“TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO A LAS GANACIAS PARA LAS
EMPRESAS COMERCIALES EN EL SALVADOR DE ACUERDO A LA NORMA
INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 12 “

Presentada por:

Arias Navarrete, Karen Lizzette
Díaz Martínez, José Mario
Guevara Monteagudo, Carlos Isaías

Para Optar al Grado de:

LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA

2004

San Miguel

El Salvador

Centro América

Autoridades de la Universidad de El Salvador

Rectora

Doctora Maria Isabel Rodríguez

Vicerrector Académico

Ingeniero Joaquín Orlando Machuca Gómez

Vicerrectora Administrativa

Licenciada Carmen Elizabeth Rodríguez de Rivas

Secretaria General

Licenciada Lidia Margarita Muñoz Vela

Fiscal

Licenciado Pedro Rosalió Escobar

Autoridades de la Facultad Multidisciplinaria Oriental

Decano Interino

Ingeniero Juan Francisco Mármol Canjura

Secretaria

Licenciada Lourdes Elizabeth Prudencio Coreas

Departamento de Ciencias Económicas

Docente Director

Licenciado Melvin Arturo Meza Álvarez

AGRADECIMIENTO

Agradecemos a Dios Todopoderoso por habernos mantenido con bien hasta este momento y de haber culminado satisfactoriamente este trabajo, a nuestros padres quien siempre han estado con nosotros, nuestros hermanos que nos ayudaron siempre que nos encontramos con alguna dificultad, a nuestros profesores que nos guiaron por el camino del conocimiento; para poner en práctica todas las enseñanzas sirviendo a nuestro país y ser dignos de llamarnos profesionales en contaduría pública de El Salvador.

Esta meta no es producto solamente de nosotros sino de todas aquellas personas que nos han impulsado, animado y ayudado para obtener el éxito; en verdad el éxito es anhelado por todos, hoy se nos ha concedido a nosotros celebrar con todos aquellos que de alguna manera colaboraron con nosotros para no desmayar en este camino que nos ha ofrecido de todo cuanto ha tenido, agradecemos a nuestro docente director Melvin Arturo Meza Álvarez que ha sido muy fino en tratarnos para que nosotros tengamos la satisfacción de ser licenciados de la Universidad Nacional, a nuestros amigos y publico en general les dedicamos este trabajo con nuestros mas sinceros agradecimientos.

KAREN

MARIO

ISAIAS

DEDICATORIA

A DIOS todopoderoso, por iluminarme y guiarme en la realización de mi carrera

A mis Padres, por sus sacrificios y apoyo en todo momento y que tuvieron fe en mi y me ayudaron en mi preparación.

A mi querido Esposo, por su apoyo y comprensión brindada en todo momento.

A mis Hermano y Amigos que de alguna manera contribuyeron al logro de mi carrera profesional.

Karen Lizzette Arias Navarrete

DEDICATORIA

A DIOS Todopoderoso de quien proviene toda la sabiduría, por darme las fuerzas necesarias, y por haberme iluminado para poder concluir este trabajo.

A MIS PADRES Joaquín Díaz y Reina Martínez de Díaz, por su sacrificio, apoyo y comprensión, ya que por su ayuda he logrado este objetivo.

A MIS HERMANOS ya que ellos contribuyeron en gran parte para que siguiera adelante con mis estudios dándome valor para que no me diera por vencido.

José Mario Díaz Martínez

DEDICATORIA

A Dios Señor de todos los siglos y a Jesucristo su hijo:

Por haberme dado la vida y la salud, por mantenerme de pie durante toda mi carrera en la universidad y darme la inteligencia la cual se ve culminado en este trabajo de graduación, esta meta que he logrado la dedico a él, hoy puedo decir, hasta aquí me ayudo Jehová.

A Mis Padres:

Francisco Guevara y Juana Pastora de Guevara, por haberme traído a este mundo, con esfuerzo desinteresado han estado conmigo en toda esta carrera, nunca me negaron la ayuda y siempre que los busco están ahí para aconsejarme y ayudarme. Gracias queridos padres.

A mis hermanos:

Noel, Julio, Luz, Nubia y Cristina, son ellos mi familia y con los que siempre he compartido mis problemas y mis triunfos, hoy comparto con ellos este triunfo.

A mi esposa:

Dios me proveyó de una persona que ha sido mi ayuda en todo cuanto he necesitado para obtener este éxito, donde quiero que yo estoy esta ella y todo lo que emprendo ella me dice adelante yo estoy contigo. Gracias Patricia mi amor.

A tía Angélica, Olinda, Tomas y Cesar:

Son ellos quienes me infundieron el deseo de estudiar en la universidad cuando termine mis estudios de educación media y me han dado la ayuda en todo lo que he necesitado de ellos para obtener este triunfo.

A mis suegros y cuñados:

A mis suegros los considero como mis segundos padres y a mis cuñados como otros hermanos que yo no conocía pero que han venido ha ser parte de mi familia y que también me han ayudado mucho para lograr esta meta.

Carlos Isaías Guevara Monteagudo

INDICE

CONTENIDO	PAGINA
Introducción	i
CAPITULO I	
1. Marco Metodológico	2
1.1 Delimitativa del Tema	2
1.2 Planteamiento del Problema	4
1.3 Justificación de la Investigación	6
1.4 Planteamiento de Objetivos	7
1.4.1 Objetivos Generales	7
1.4.2 Objetivos Específicos	8
1.6 Metodología de la Investigación	8
1.6.1 Definición del Tipo de Investigación	8
1.6.2 Universo y Tamaño de la Muestra	9
1.6.3 Unidades de Observación y de Análisis	11
1.6.4 Instrumentos y Técnicas de la Investigación de Campo	12
CAPITULO II	
2. Marco Histórico de los Tratamientos Contables del Impuesto a las Ganancias	14
2.1 Historia de la Contabilidad	14
2.1.1 Antecedentes del Impuesto a las Ganancias	16
2.2 . Origen de las Empresas Comerciales a Nivel Mundial	17
2.3 . Origen de las Empresas Comerciales en El Salvador	18
CAPITULO III	
3. Marco Teórico de los Tratamientos Contables del Impuesto a la Ganancias	21
3.1 .Generalidades	21
3.2 . Reconocimiento de Pasivos y Activos por Impuesto Corrientes y Diferidos	22
3.3 . Medición del Impuesto a las Ganancias	27
3.4 . Presentación e Información a Revelar	29

CAPITULO IV

4. La Aplicabilidad de la Norma Internacional de Contabilidad y Tributaria en el Tratamiento Contable del Impuesto a las Ganancias	32
4.1 Aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad	33
4.1.1 Importancia Contable de las Leyes Mercantiles y Tributarias	34
4.1.2 Marco Regulador del Ejercicio Profesional de la Contaduría Pública y Auditoría.	49
4.1.3 Falta de Análisis de las NIC asociadas al Impuesto a las Ganancias	60
4.2. Prevalencia de la Normativa Tributaria	65
4.2.1 Grado de Cumplimiento de la Normativa Tributaria	66
4.2.2. Exigencia de la Administración Tributaria	69
4.2.3. Divergencia de Criterios en la Aplicabilidad de la Normativa Tributaria	72
4.3. Diversos Tratamientos Contables del Impuesto a las Ganancias	74
4.3.1 Estandarización de la NIC 1, NIC 8, y NIC 18	75
4.3.2 Hechos Contables de Relevancia	82
4.3.3 Flexibilidad en la Interpretación de la Normativa Tributaria	84
4.3.4 Limitada Aplicación de la NIC 12	85
4.3.5 Criterios de Aplicación de la NIC 12	87
4.3.6 Alcance Teórico y Practico de la NIC 12	89

CAPITULO V

5. La Fiabilidad en la Presentación de la Información Financiera Generada por el Tratamiento Contable del Impuesto a las Ganancias	92
5.1 Diversos Tratamientos Contables del Impuesto a las Ganancias	93
5.1.1 Operación Contable de la Ganancia o Perdida Neta del Periodo	94
5.1.2 Importancia Contable de la Información Financiera	96
5.1.3 Instrumentos Específicos de Regulaciones Tributarias	98
5.1.4 Declaraciones de Impuesto y Pago de Impuesto	100
5.1.5 Eventos Tributarios que Modifican el Valor del Activo y Pasivo	102
5.1.6 Utilidad Contable y Fiscal de la Información Financiera	104
5.2 Correcta Presentación de la Información Financiera	106
5.2.1 Calculo del Impuesto a las Ganancias	107
5.2.2 Reconocimiento de Activos y Pasivos que Tributan	109

5.2.3. Presentación y Revelación del Impuesto a las Ganancias en los Estados Financieros	111
5.3. Fiabilidad en la Determinación de los Resultados	114
5.3.1 Presentación del Impuesto a las Ganancias en los Estados Financieros	115
5.3.2 Reconocimiento del Impuesto Corriente y Diferido	118
5.3.3 Conciliación de las Utilidades Fiscales y Utilidades Financieras	120

CAPITULO VI

6 Conclusiones y Elaboración de Propuesta	123
6.1 Conclusiones	124
6.2 Elaboración de Propuesta	126
Anexos	
1. Relaciones entre Variables	143
2. Árbol de Problemas	144
3. Cuestionario	145
Referencias	1533

INTRODUCCION

Las empresas comerciales, son de importancia para la economía de El Salvador, por lo tanto se hace necesario que dispongan de una asesoría contable-financiera, que les permita hacer uso de muchas herramientas de este tipo que son básicas para la toma de decisiones; un caso es el tratamiento contable del impuesto a las ganancias de acuerdo a Normas Internacionales de Contabilidad.

Debido a la dificultad que presentan dichas empresas para la contabilización del Impuesto a las Ganancias y con el propósito de contribuir a la divulgación de la importancia que tiene la contabilización del impuesto a las utilidades de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad para la toma de decisiones en todo el ente económico, se realizó una investigación en las empresas comerciales, tomando una muestra en la ciudad de San Miguel; el objeto fundamental de conocer mediante un diagnóstico las causas de dicho problema, logrando con ello reunir las bases suficientes para implementar un verdadero tratamiento del Impuesto a las Ganancias de acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad # 12, lo cual facilitará la adquisición de los conocimientos básicos para hacer uso de la información contenida en los Estados Financieros. El resultado de la investigación bibliográfica y de campo se resume en el presente informe de seis capítulos.

El Capítulo I, Marco Metodológico, incluye una descripción de la situación actual de los profesionales de la Contaduría Pública y la evolución de esta carrera dentro de la globalización, orientado principalmente en las normas contables y legales que rigen la Adecuada Preparación y Presentación de los Estados Financieros, ya que estos representan la situación económica y financiera de la empresa. Dentro de éste se identifica el problema; además, se establece los objetivos de la investigación, demostrar que un incompleto conocimiento de las normas contables y legales que están en vigencia y comprobar el inadecuado tratamiento contable del Impuesto a las Ganancias, caso contrario, con un adecuado tratamiento contable del Impuesto a las Ganancias se logra una clasificación apropiada de las actividades que afectan el Estado de Resultado y el Balance General, que son los estados más apropiados en los cuales se refleja el Impuesto a las Ganancias. Dentro de este

mismo capítulo se formulan hipótesis en base a los objetivos planteados y se definen la metodología a utilizar en la investigación.

En el Capítulo II, Marco Histórico, se presenta un resumen en el cual se detalla los antecedentes de la contabilidad, el origen de las empresas comerciales a nivel mundial y el origen de estas en El Salvador, el origen de los impuestos a nivel mundial y a nivel de El Salvador.

En el Capítulo III, Marco Teórico, se desarrollan las generalidades, la determinación del Impuesto, la clasificación de los Estados Financieros, la contabilización del Impuesto a las Ganancias de acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad N° 12. También se presenta la contribución de las Normas de Internacionales de Contabilidad y Leyes Tributarias y Mercantiles en el tratamiento contable del impuesto.

La aplicabilidad de las Leyes Mercantiles, Tributarias y la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública y Auditoría, que son parte del tratamiento que el contador, auditor, administradores y empresarios deben de darle a la contabilidad para obtener un buen manejo del impuesto que afecta las utilidades de las empresas comerciales, dicha información se presenta en el capítulo IV.

En el capítulo V, Fiabilidad en la Presentación de la Información Financiera, se refleja un tratamiento contable diversificado del Impuesto a las Ganancias, cómo este afecta la información financiera y contable del impuesto en mención, cuales son los instrumentos específicos a utilizar para que al momento de obtener resultados específicos de la gestión financiera de la empresa, ésta sea de utilidad contable y fiscal, producto de una correcta presentación de la información financiera y una fiabilidad en la determinación de los resultados.

En el Capítulo VI Conclusiones y Recomendaciones, con la investigación realizada en las empresas comerciales en la ciudad de San Miguel se pretende comprobar el inadecuado tratamiento del Impuesto a las Ganancias tomando en cuenta el limitado conocimiento de los

contadores en dicha ciudad, de esta manera se pretende que este trabajo de investigación y la propuesta que se hace sea de mucha importancia para un buen tratamiento contable del Impuesto a las Ganancias y de cómo se debe aplicar la Norma de Contabilidad # 12 “Impuesto a las Ganancias”.

CAPITULO I
MARCO METODOLOGICO

CAPITULO I

1. MARCO METODOLÓGICO

La finalidad principal de todo marco metodológico es proveer de una metodología que ayude a la continuidad de un tema en particular y lo siga hasta su conclusión, y el método hipotético deductivo exige que al abordar un tema se sitúen georeferencias, una historia, y una teoría conceptualizada del objeto de estudio.

1.1 DELIMITATIVA DEL TEMA.

En la actualidad por los cambios constantes que exige la globalización, la calidad de la información económica y financiera es de vital importancia para competir en los mercados internacionales que cada día exigen de las entidades mayores niveles de calidad en la producción de bienes y prestación de servicios. Esta situación exige a los profesionales en la Contaduría Pública de El Salvador preparar métodos que faciliten el buen uso de la contabilidad, según Normas Internacionales de Información Financiera (N.I.I.F.) con la finalidad de estandarizar los procesos contables, elevar el nivel académico para ser más competitivos ante los profesionales extranjeros y desarrollar trabajos con calidad.

El Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría tomó un acuerdo de fecha 01 de enero de 2002, en el cual establece que toda información financiera encaminada a la preparación de estados financieros de los ejercicios contables que inicien en o después del 01 de enero del año 2004, las empresas se basen en las Normas Internacionales de Contabilidad, esto obliga a que los profesionales en contaduría pública conozcan detalladamente las referidas normas y su adecuada aplicación, lo que no ha sido posible en algunos casos por su compleja interpretación. Esta situación hace necesario diseñar procedimientos que permitan con facilidad aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad, específicamente la N.I.C. 12, cuyo objetivo es contribuir a un adecuado y eficaz tratamiento contable del Impuesto a las Ganancias para presentar la información

financiera de las empresas de una manera efectiva acorde a la realidad en materia de impuestos en el contexto de un mundo globalizado.

En El Salvador existe una diversidad de empresas dedicadas a diferentes actividades comerciales, en cada una de ellas se desarrollan un gran número de operaciones que hacen compleja la presentación de la información financiera y por ende complejos los resultados a la hora de obtener las utilidades de la entidad económica, lo cual hace mas difícil para los contadores de nuestro país obtener un resultado veraz y satisfactorio según los impuestos que rigen a la actividad económica de El Salvador por no tener la preparación adecuada para aplicar dichas normas.

Las empresas comerciales dedicadas a este tipo de actividades, es decir compra venta de productos y fabricados, son en mayor número a nivel nacional que las empresas que producen para luego comercializar los productos que fabrican, pero en el caso del impuesto a las ganancias esta no debe de ser la excepción, tampoco para este caso no debemos diferenciar las empresas por tipo, ya sean grandes, medianas o pequeñas porque el objetivo es uno solo, contribuir a un modelo novedoso, con diversos métodos de tratar contablemente el impuesto a las ganancias y encaminarnos a modelos económicos contables en sintonía con todos los países a nivel mundial pero, debido a la magnitud de las operaciones que se llevan a cabo en las empresas dedicadas a esta actividad en nuestro país, es de gran importancia que se conozca de una manera detallada la información utilizada en la preparación de estados financieros de los cuales obtenemos resultados de ganancias o pérdidas para después saber cual será el tratamiento contable de los impuestos que gravan las ganancias, de no tomar el tratamiento contable mas idóneo o correcto podría ocasionar consecuencias fatales para las empresas comerciales de El Salvador.

El Impuesto a las Ganancias, es el punto crítico de las empresas no solo por el impuesto que se determina, sino porque el cálculo de este es de suma importancia para las empresas ya que al efectuar un inadecuado tratamiento puede causar problemas financieros y hasta puede ocasionar la quiebra de una entidad, hasta esta fecha no se le está dando el adecuado tratamiento contable al impuesto a las ganancias, porque el hecho de adoptar las

Normas Internacionales de Contabilidad no es algo simple o sencillo como para muchos puede significar, mas bien, requiere de un alto conocimiento técnico y científico de contabilidad para poder manejar adecuadamente dichas normas.

1.2 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

En EL Salvador la mayoría de las entidades económicas, enfrentan una serie de dificultades relacionadas con la calidad de la información financiera suministrada por la contabilidad, esto es en parte al poco conocimiento de las normas contables y legales, que regulan la adecuada preparación y presentación de los estados financieros.

A principios del año 2000, a consecuencia de armonizar con los criterios internacionales de contabilidad, en nuestro país se dieron grandes cambios en el área contable y de auditoría, entre estos, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, como organismo regulador de la contabilidad en nuestro país; mediante acuerdo de fecha 15 de diciembre del 2000, estableció en su numeral 1 lo siguiente: Las Normas Internacionales de Contabilidad, como base general para la preparación y presentación de estados financieros serían de aplicación obligatoria a partir de los ejercicios contables que iniciaran en o después del 1 de enero del 2002; sin embargo, por razones de interpretación fue prorrogada su vigencia por medio de un nuevo acuerdo de fecha 1 de enero del 2002, el cual establece que las Normas Internacionales de Contabilidad, serán de aplicación obligatoria a partir de los ejercicios contables que inicien en o después del 1 de enero del 2004.

También se dieron cambios sustantivos en la legislación tributaria, con la entrada en vigencia del Código Tributario (a partir del 1 de enero del 2001), modificaciones a la legislación mercantil, en lo referente a la contabilidad (vigente a partir del 1 de abril de 2000) y es aprobada la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría y Auditoría.

Los Cambios anteriormente descritos exigen de las entidades económicas calidad y transparencia en la preparación y presentación de los estados financieros ya que de estos

dependen las decisiones de los dueños de las empresas o de las Juntas Directivas en lo que a sociedades se refiere.

Las empresas dedicadas a la producción y comercialización de bienes y servicios, no están excluidas de esta exigencia. Se critica el proceso que utilizan estas empresas para la preparación y presentación de estados financieros sobre todo para obtener el impuesto a las ganancias, ya que actualmente los contadores no cuentan con un método novedoso de acuerdo con la normativa vigente en nuestro país que les permita contabilizar una de las áreas más críticas de las empresas comerciales, como lo es el impuesto a las ganancias.

En épocas de estabilidad o inestabilidad económica de las empresas comerciales, los usuarios de la información financiera exigen información mas amplia sobre la generación y aplicación de recursos para evaluar con mayor objetividad el impuesto sobre las ganancias, cual está siendo su tratamiento contable, por lo que la gerencia debe determinar sus políticas contables y administrativas para que dicho objetivo se pueda cumplir, por esta razón, se demuestra que el tratamiento contable del impuesto a las ganancias no se está efectuando de la mejor manera ni se está aplicando de forma actualizada y esto no satisface adecuadamente la necesidad de los propietarios, administradores, autoridades gubernamentales, etc.

Ante la eminente obligatoriedad de preparar y presentar estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad, y de los cambios en la legislación; pero no estar utilizando la forma mas idónea de contabilizar el impuesto a las ganancias, resulta necesario proponer un método con procedimientos que permita la preparación y presentación de un modelo acorde a las necesidades y exigencias de las leyes en vigencia para la contabilización del impuesto a las ganancias para las empresas comerciales en El Salvador.

Seguidamente se presenta la siguiente interrogante que se le dará respuesta a partir de los resultados de la investigación.

¿En qué medida el procedimiento que propone la Norma Internacional de Información Financiera N° 12 contribuirá a disminuir los diversos tratamientos contables del impuesto a las ganancias para las Empresas comerciales en El Salvador?

1.3 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

La profesión contable en el país ha venido evolucionando de tal manera que la contabilidad ya no se ve como una herramienta para el cumplimiento de las obligaciones en materia legal, sino como un aliado estratégico que ayude a los usuarios a una mejor toma de decisiones.

En un mundo modernizado la información contable que se exige tiene que ser confiable, comprensible y comparable, de tal manera que se refleje la verdadera situación económica y financiera de la empresa, es por eso que en nuestro país la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera, a través del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, quien es el organismo rector de la Contaduría Pública en nuestro país, las que permiten armonizar la preparación y presentación de los estados financieros con los estándares internacionales aplicados por las entidades extranjeras.

En cuanto a la calidad, veracidad y oportunidad de la enseñanza contable, desde la creación del Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría y Auditoría, se han impartido cursos, seminarios, diplomados, conferencias y encuentros con el objetivo de brindar la información suficiente para poder analizar el nuevo marco legal vigente y la aplicación de las N.I.I.F. asimismo se ha dado el tiempo suficiente para poder adaptarse a los cambios que conllevan dicha aplicación normativa y legal.

El trabajo de investigación es viable, debido al acceso que se tiene a la información, tanto fuentes primarias como los empresarios, empleados, contadores y auditores externos y fuentes secundarias entre las cuales están: libros, normas, leyes, revistas, seminarios, entrevistas, etc. Utilizando el método de observación, se garantiza que la investigación se desarrolle sin inconvenientes ni restricciones. Además la unidad de observación más

importante son las empresas comerciales en la ciudad de San Miguel, de las cuales a través de una muestra garantiza que no se presentará ningún obstáculo en que se realice la investigación en sus empresas.

Con la investigación se pretende brindar una solución a los problemas que se presentan en las empresas comerciales en la ciudad de San Miguel, en lo referente a lo contable; proponiendo un método mas idóneo de la contabilización del impuesto a las ganancias, tratando de actualizar los conocimientos legales y normativos vigentes en nuestro país, para que la información que se brinde a los diversos usuarios guarde armonía con la normativa internacional.

1.4 PLANTEAMIENTO DE OBJETIVOS

1.4.1 OBJETIVOS GENERALES

Analizar la incidencia que tiene una mala aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad y una prevalencia de las normativa tributaria en los diversos tratamientos contables del impuesto a las ganancias; y cómo este tratamiento contable contribuye significativamente a la correcta presentación de la información financiera, y consecuentemente, a la fiabilidad en la determinación de los resultados en las empresas comerciales en El Salvador.

Establecer un procedimiento uniforme del tratamiento contable del impuesto a las ganancias, que al ser implementado por las empresas comerciales conllevará a logros de una correcta presentación de la información financiera, a la fiabilidad en la determinación de resultados y un adecuado cálculo del impuesto, además facilitará la correcta práctica de la profesión de la contaduría pública.

1.4.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Comprobar como el incumplimiento de las Normas Internacionales de Contabilidad y una prevalencia de la normativa tributaria tiene que ver en la aplicación de diversos tratamientos contables del impuesto a las ganancias para las empresas comerciales de El Salvador.

Demostrar como los diversos tratamientos contables del impuesto a las ganancias incide en una incorrecta presentación de la información financiera y en una determinación de resultados no confiables.

1.6 METODOLOGIA DE LA INVESTIGACIÓN

El estudio de un tema sin una metodología a utilizar no es estudio, partimos de que al estudiar un cosa es necesario utilizar diversos métodos y técnicas de investigación que le permiten al investigador realizar un buen trabajo de lo contrario sera considerado otra cosa pero no un trabajo de investigación.

1.6.1 DEFINICION DEL TIPO DE INVESTIGACION

El conocimiento analítico implica la descomposición del fenómeno, en sus partes constitutivas. Es una operación mental por la que se divide la representación totalizadora de un fenómeno en sus partes.

El método es el camino que ha de seguirse para alcanzar conocimiento de una realidad. Cada ciencia define su método o su conjunto de métodos, porque esto significa que define las cosas a las que se refiere. El mayor peligro que existe es el trasladar un método científico propio de una ciencia a otra, porque esto puede falsear la realidad de las cosas analizadas.

El Método Hipotético-Deductivo, es una suposición de carácter provisional para establecer las relaciones y explicar los hechos, hasta que una hipótesis no se compruebe tendrá

un valor relativo y probable, ya que el fenómeno al que se refiere la misma puede ser explicado de varias formas. Las hipótesis pueden ser probadas a medias y entonces el grado de probabilidad en el acontecimiento puede aumentar o disminuir.

Este método supone unos mejores resultados si se realiza la investigación mediante la colaboración entre los directivos concedores de la práctica y los científicos con conocimientos teóricos suficientes. Otra ventaja de este método es cuando una hipótesis se puede experimentar en la realidad, porque la hipótesis se debe comprobar con los hechos, para conseguir un resultado mediante una deducción rigurosa.

Debemos decir que la hipótesis no son más que instrumentos auxiliares para dirigir la investigación, de manera que la elección de la hipótesis tiene un carácter de incertidumbre, pero es asumida con el fin de despejar el camino del análisis.

Citando textualmente al Dr. Fix Zamudio, señalaremos cuales son las características del método deductivo:

- Selección de las premisas; esto entendido como determinar los hechos más importantes o fundamentales en el fenómeno que va a analizarse
- Deducir las relaciones constantes o uniformes, así como las circunstancias que las ligan entre sí para dar lugar al fenómeno
- Con base a estos puntos, formular la hipótesis
- Observar su aplicación en la realidad para ver si se comprueba parcial o totalmente la hipótesis
- Deducir las leyes que tienen carácter hipotético

1.6.2 UNIVERSO Y TAMAÑO DE LA MUESTRA

El universo y tamaño de la muestra para la investigación se determina por el número de Contadores Públicos que ejercen la profesión en el departamento de San Miguel para las empresas comerciales.

El tamaño de la población del cual se obtuvo la información para realizar la investigación está representado por 15 empresas comerciales, dado a que el impuesto a las Ganancias para todas las empresas es igual. Para medir el comportamiento del universo elegimos una muestra representativa, la que determinamos aplicando la fórmula estadística siguiente:

$$n = \frac{n'}{1 + n'/N}$$

Donde:

n' = Tamaño de la muestra sin ajustar

n = Tamaño de la muestra

N = Tamaño de la población

Antes de desarrollar esta formula se determinarán primero los siguientes datos:

$$n' = S^2 / V^2$$

Donde:

S^2 = varianza de la muestra

V^2 = varianza de la población

P = probabilidad que no se dé un error en la muestra

DATOS

$$V^2 = (0.015)^2 = 0.000225$$

$$P = 0.95$$

$$S^2 = P(1-P)$$

$$= 0.95(1 - 0.95)$$

$$= 0.95(0.05)$$

$$= 0.0475$$

$$n' = \frac{0.475}{0.000225}$$

$$= 211.11$$

$$= 211.11$$

Sustituyendo en la fórmula principal

$$n = \frac{211.11}{1 + 211.11 / 16}$$

$$n = \frac{211.11}{14.19}$$

$$n = 14.87$$

Como se puede observar la muestra determinada es de 14.87 casi igual al universo o tamaño de la población, esto se debe a que nuestro universo es finito. Ante tal situación optamos por hacer quince cuestionarios que serán contestados por Contadores Públicos que en su momento oportuno contestarán preguntas que servirán para nuestra investigación de campo.

1.6.3 UNIDADES DE OBSERVACIÓN Y DE ANÁLISIS

Las unidades de observación serán:

Auditoría Externa

Contador General

Gerente General

Representante Legal

Las Unidades de análisis serán:

Normas Internacionales de Contabilidad

Código Tributario

Código de Comercio

Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento

Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública y Auditoría

1.6.4 INSTRUMENTOS Y TÉCNICAS DE INVESTIGACION DE CAMPO

Los instrumentos a utilizar en la investigación:

CUESTIONARIO

Un cuestionario, que comprende 15 preguntas en su mayoría con respuestas cerradas, elaboradas de tal forma que nos permitan obtener información básica para sustentar nuestra investigación. El objetivo de elaborarlo de esta manera es que las personas relacionadas con la información contable nos brinden aspectos relevantes sobre la problemática planteada.

ENCUESTA

Al llevarse a cabo el cuestionario se convierte en una técnica llamada encuesta, con la finalidad de conocer más detalladamente las opiniones acerca de las causas y efectos que se dan en el tratamiento contable del impuesto a las ganancias en las empresas comerciales de El Salvador.

MATRIS DE OPERACIONALIZACION DE HIPOTESIS

CUADRO N° 1

N°	HIPOTESIS	VARIABLE	CONCEPTO	INDICADORES	UNIDADES DE OBSERVACION O DE ANALISIS	UBICACION
1	A mayor incumplimiento de las Normas Internacionales de Contabilidad y a mayor Prevalencia de la Normativa Tributaria en la Contabilización del Impuesto a las Ganancias Por parte de los Empresarios, contribuye positivamente a Diversos Tratamientos Contables del Impuesto a las Ganancias en las Empresas Comerciales de El Salvador.	<p>Mala Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad. (V. I.)</p> <p>Prevalencia de la Normativa Tributaria. (V. I.)</p> <p>Diversos Tratamientos Contable del Impuesto a las Ganancias. (V. d.)</p>	<p>Norma de Contabilidad: Conceptos fundamentales que precisan y delimitan el proceso contable, definen parámetros y criterios generales tanto para la cuantificación de los hechos financieros, económicos y sociales como para la presentación de Estados Financieros.</p> <p>Norma Tributaria: Regla establecida por la costumbre de común acuerdo, o por cuerpos científicos, profesionales o gubernamentales, la cual esta formada por disposiciones constitucionales, leyes, tratados, convenciones internacionales que tengan fuerza de ley, reglamentos de aplicación que dicte el órgano ejecutivo; y la jurisprudencia sobre procesos de constitucionalidad de leyes tributarias.</p> <p>Impuesto: Es el tributo exigido sin contraprestación cuyo hecho generador esta constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.</p> <p>Ganancia: cualquier beneficio pecuniario, utilidad o ventaja en contraposición a pérdida, ingreso o producto, el excedente de los ingresos sobre los costos relacionados aplicables a una transacción, a un grupo de transacciones o a las transacciones de un periodo de operación.</p>	<p>Importancia Contable de las Leyes Mercantiles y Tributarias.</p> <p>Marco Regulator del Ejercicio Profesional de la Contaduría Publica y Auditoría.</p> <p>Falta de Análisis de las NIC's Asociadas al Impuesto a las Ganancias.</p> <p>Grado de Cumplimiento de la Normativa Tributaria.</p> <p>Exigencias de la Administración Tributaria.</p> <p>Divergencia de Criterios en la Aplicabilidad de la Normativa Tributaria.</p> <p>Estandarización de las NIC 1, NIC 8 y NIC 18.</p> <p>Hechos Contables de Relevancia.</p> <p>Flexibilidad en la Interpretación de la Normativa Tributaria.</p> <p>Limitada Aplicación de la NIC 12.</p> <p>Criterios de Aplicación de la NIC 12.</p> <p>Alcance Teórico y Práctico de la NIC 12.</p>	<p>Normas Internacionales de Contabilidad</p> <p>Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Publica y Auditoría.</p> <p>Código Tributario.</p> <p>Ley de Impuesto Sobre la Renta.</p> <p>Ley de IVA.</p> <p>Código de Comercio.</p> <p>Código Tributario.</p> <p>Normas Internacionales de Contabilidad</p> <p>Auditor Externo Contador Público.</p> <p>Contabilidad Intermedia, Romero López.</p> <p>Administración Financiera, Guitman.</p> <p>Seminarios y Capacitaciones.</p> <p>Instructivos.</p>	<p>Biblioteca del grupo de tesis.</p> <p>Profesional en Contaduría</p> <p>Biblioteca del grupo de tesis.</p> <p>Biblioteca del grupo de tesis.</p> <p>San Salvador, Colegio de Contadores.</p>

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA

MATRIS DE OPERACIONALIZACION DE HIPOTESIS

CUADRO N° 1

<p>2</p>	<p>Con un adecuado Tratamiento Contable del Impuesto a las Ganancias en base a la NIC 12 por parte de los Empresarios, se logra una apropiada Presentación de la Información Financiera y una Fiabilidad en la Determinación de los resultados, en las Empresas Comerciales de El Salvador.</p>	<p>Diversos Tratamientos Contable del Impuesto a las Ganancias. (V. d.)</p> <p>Correcta Presentación de la Información Financiera.</p> <p>Fiabilidad en la Determinación de los Resultados.</p>	<p>Impuesto: Es el tributo exigido sin contraprestación cuyo hecho generador esta constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.</p> <p>Ganancia: cualquier beneficio pecuniario, utilidad o ventaja en contraposición a pérdida, ingreso o producto, el excedente de los ingresos sobre los costos relacionados aplicables a una transacción, a un grupo de transacciones o a las transacciones de un periodo de operación.</p> <p>Información Financiera: Indagación sobre los resultados de las operaciones y de la posición o situación financiera. Un estado de ingreso o resultado, pérdidas o ganancias y un balance general con anotaciones interpretativos.</p> <p>Resultados de las Operaciones: Ingresos netos o pérdida neta.</p> <p>Ganancia contable: Es la ganancia o pérdida netas del periodo antes de deducir el gasto por impuesto a las ganancias.</p>	<p>Operación Contable de la Ganancia o pérdida Neta del Periodo.</p> <p>Importancia Contable de la Información Financiera.</p> <p>Instrumentos Específicos de Regulación Tributaria.</p> <p>Declaraciones de Impuesto y Pago del Impuesto.</p> <p>Eventos Tributarios que Modifican el Valor del Activo y Pasivo.</p> <p>Utilidad Contable y Fiscal de la Información Financiera.</p> <p>Cálculo del Impuesto a las Ganancias.</p> <p>Reconocimiento de Activos y Pasivos que Tributan.</p> <p>Presentación y Revelación del Impuesto a las Ganancias en los Estados Financieros.</p> <p>Presentación del Impuesto a las Ganancias en los Estados Financieros.</p> <p>Reconocimiento del Impuesto como Corriente y Diferido.</p> <p>Conciliación de las Utilidades Fiscales y Utilidades Financieras</p>	<p>Tesis de Contaduría Relacionada al Impuesto a las Ganancias.</p> <p>Diccionario para Contadores.</p> <p>D.G.II.</p> <p>D.G.II.</p> <p>Firma de Auditoria, Vísquez Viera S.A. de C.V.</p> <p>Contador.</p> <p>Contador.</p> <p>Normas Internacionales de Contabilidad.</p> <p>Empresarios.</p> <p>Información Financiera a Revelar.</p> <p>Norma Internacional de Contabilidad N° 12.</p> <p>Libros Legales de Contabilidad.</p>	<p>Biblioteca de la Universidad Nacional.</p> <p>Biblioteca del Grupo de Tesis.</p> <p>San Miguel.</p> <p>San Miguel.</p> <p>San Miguel.</p> <p>Empresas Comerciales.</p> <p>Empresas Comerciales</p> <p>Biblioteca del Grupo de Tesis.</p> <p>Empresas Comerciales</p> <p>Empresas Comerciales.</p> <p>Biblioteca del Grupo de Tesis.</p> <p>Empresas Comerciales.</p>
----------	---	---	---	--	--	---

CAPITULO II
MARCO HISTORICO DE LOS
TRATAMIENTOS CONTABLES DEL
IMPUESTO A LAS GANANCIAS

CAPITULO II

2. MARCO HISTÓRICO DE LOS TRATAMIENTOS CONTABLES DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

En cada trabajo de investigación siempre es necesario realizar una historia para una mejor comprensión del tema sujeto a investigación, por muy generalizado que sea el tema siempre habrá una historia que contar, los Tratamientos Contables del Impuesto a las Ganancias no es la excepción, a continuación se presenta una breve historia para una mejor y amplia comprensión del tema.

2.1 HISTORIA DE LA CONTABILIDAD.

Existen referencias anteriores que demuestran que desde la antigüedad existía la contabilidad; como disciplina organizada tuvo su origen en Italia durante el siglo XV, cuando los ciudadanos de Génova, Florencia y Venecia, constituían el centro de las actividades mercantiles de la época; sin embargo, fue hasta 1494 que el monje Luca Paccioli en su obra "*Summa de aritmética, geometría, propotioni et propotionalta*" hizo la primera descripción sobre la partida doble, principio en el que se basa los sistemas contables hasta la fecha, por lo que es considerado el padre de la contabilidad.

La contabilidad en El Salvador, apareció en 1915 con la creación de una escuela anexa al Instituto General Francisco Menéndez, lo que dio la pauta al aparecimiento de colegios privados dedicados a la enseñanza contable que extendían el título de Contador de Hacienda, Perito Mercantil, Tenedor de Libros, y otros. Fue hasta en 1930 que la contaduría tomó importancia ante una deficiente auditoría efectuada por una firma inglesa en las minas de oro de El Divisadero; esto motivó a que se creara la primera asociación de contadores, actualmente conocida como Corporación de Contadores de El Salvador, transcurrieron diez años para que mediante el decreto publicado en el Diario Oficial el 15 de octubre de 1940 "Ley del Ejercicio de las Funciones del Contador Público" el primer Consejo Nacional de Contadores autorizará

y otorgará a candidatos, el título de Contadores Públicos Autorizados. La ley fue creada en consideración a la importancia de la profesión por las relaciones que ella tenía con el comercio, industria y la banca, en aquel entonces la profesión del contador público estaría vigilada por el Ministerio de Instrucción Pública (actualmente Ministerio de Educación).

En 1970, la Ley fue derogada y se promulgó el Código de Comercio el cual eliminaba la calidad de Contador Público Certificado, no obstante se siguió examinando y autorizando Contadores Públicos Certificados. El 30 de junio de 1972 la Universidad de El Salvador, brinda a la comunidad financiera su primer Licenciado en Contaduría Pública, cuyo nombre es Rafael Tomas Carbonell, la vigilancia de estas disposiciones se harían hasta el 01 de abril de 1976, sin embargo con fecha 06 de diciembre de 1973, se emitió el Decreto Legislativo que abarco el plazo hasta el 21 de diciembre de 1978, posteriormente fue prorrogado nuevamente hasta el 31 de diciembre de 1980 año en el cual se estableció que para poder ejercer la Contaduría Pública, tendría que ser necesario estudiar la Licenciatura en Contaduría Pública en las diferentes universidades del país, que ofrecen esta carrera.

En los años '90, los distintos gremios de contadores públicos salvadoreños unifican criterios y realizan varias convenciones nacionales, producto de las cuales surgen las Normas de Contabilidad Financiera (NCF) posteriormente el 31 de octubre de 1997, se crea el Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos mediante la fusión del Colegio de Contadores Públicos Académicos, la Asociación de Contadores Públicos y el Colegio de Contadores Públicos cuyas tareas básicas son elevar el nivel intelectual, cultural y moral de sus socios, proteger y defender la profesión contable y promover la aplicación de normas técnicas para el ejercicio profesional de sus miembros, entre otras.

A finales de la década de los '90 y cumpliendo con una de sus tareas, el Consejo de Vigilancia del Ejercicio de la Contaduría Pública y Auditoría, mediante acuerdo de fecha quince de diciembre de dos mil, adopta las Normas Internacionales de Contabilidad para el desarrollo de la profesión contable; además se extiende el campo de acción de la profesión con las reformas al Código de Comercio, la Ley del Registro de Comercio y el apareamiento de

la Ley de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles, la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría y el Código Tributario.

2.1.1 ANTECEDENTES DEL IMPUESTO A LA GANANCIAS

A nivel mundial el Impuesto tiene su origen en la cultura romana, y si nos remontamos unos cientos de años mas atrás podemos hablar también de la cultura medo-persa, los medos y los persas en su imperio constituido por mas de ciento veinte y siete provincias, constituyeron una ley de tributos y reverencias ante el rey de los medos y los persas, tanto así que todas estas provincias eran tributarias sin revocación, como decía su misma ley que no podía ser abolida.

Los Impuestos no son el invento de los países actuales, miles de años atrás ya muchas culturas habían hecho uso de él para satisfacer necesidades, y otras para enriquecerse a raíz de las otras culturas más débiles que esclavizaban.

Los impuestos en El Salvador no tienen mucho tiempo en comparación con otras culturas, pero para mencionar algo referente a los Impuestos, podemos decir que antes de los Impuestos que conocemos actualmente existieron otros impuestos a los cuales se les conocía como impuesto al patrimonio que consistía en un impuesto regresivo, el que tenia más posesiones pagaba más el que tenia menos pagaba menos, también había otro impuesto que se llamaba igual que la Ley de Timbres.

Fue hasta en 1991 que aparece el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA) y la Ley del Impuesto sobre la Renta que ya existía anteriormente, siendo estos los dos Impuestos de mayor importancia en la actualidad en El Salvador, también es necesario mencionar otros impuestos que rigen el comercio como lo son: el Impuesto a las Bebidas, el Impuesto a los Cigarrillos, el Impuesto sobre Bienes Raíces, pero para nuestro estudio tomaremos en cuenta el Impuesto Sobre La Renta y el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

El objetivo principal de los Impuestos ha sido satisfacer necesidades de una sociedad en general, pero con el transcurrir del tiempo este concepto se ha ido degenerando a tal grado que el Impuesto puede ser muy alto pero las prestaciones pueden ser muy pocas, el Impuesto fue creado en base a una contraprestación, si se pagan Impuestos se recibe un buen servicio si no se pagan impuestos no se recibe servicio.

2.2 ORIGEN DE LAS EMPRESAS COMERCIALES A NIVEL MUNDIAL

El origen de las empresas a nivel mundial se da en aquellos países portuarios que comercializaban todo tipo de bienes entre los cuales podemos mencionar a los babilonios, los sidonios, los griegos, los egipcios y otros.

Estos países tenían la peculiaridad de vivir de vivir de muchas maneras, pero poco a poco y a través del tiempo el comercio fue tomando auge, y estos países se puede decir fueron los precursores en esta área de tan importante de la economía como lo es el comercio.

Tiro y Sidón fueron dos naciones que se enriquecieron por tener puertos donde las naves antiguas embarcaban y desembarcaban productos y mercaderías como, especias aromáticas, telas, oro, plata, bronce etc. De una manera generalizada estos son los países que antes de Cristo prevalecieron y dejaron bases para lo que es el comercio hoy en el mundo.

A principios del siglo XX ya en el mundo entero el comercio era una de las partes vitales de las economías, los países desarrollados comenzaron a fundar grandes compañías comercializadoras de bienes y servicios, entre las que podemos mencionar están: las compañías ferrocarrileras que en alguna medida vinieron a sustituir lo que eran las grandes embarcaciones sobre las cuales se transportaban los productos que se comercializaban en la ésta época.

Los ferrocarriles también tuvieron su momento de desarrollo y protagonismo en el mundo de transportar productos para el comercio, pero también pasaron a la historia cuando

aparecen los vehículos y los aviones que son los que dominan el mundo de los negocios en la actualidad.

2.3 ORIGEN DE LAS EMPRESAS COMERCIALES EN EL SALVADOR

Las empresas comerciales en El Salvador, no fueron de tanta relevancia en épocas pasadas por que el país antes se caracterizaba por producir para luego vender, es decir, que el país en los años de 1970 no era el rubro principal comprar y vender, mas bien era el de producir productos.

Una de las pruebas mas grandes que tenemos que El Salvador en la década de los 70 era un país productor es: el cultivo del café, el cultivo del algodón, el cultivo de la caña de azúcar, la explotación pecuaria y de otros animales domésticos, pero los productos que le dejaban mas divisas eran el cultivo del café y el cultivo del algodón, entonces podemos decir acertadamente que el país era productor y comercializador de los productos agrícolas.

Muchos han dicho que la época de oro de El Salvador fue en la década de los 70, pero solamente fueron esos años de los cuales se disfrutó de una buena estabilidad económica, luego aparecen años donde la producción fue decayendo hasta hacerse poca importante para los salvadoreños y ya no se vieron con la motivación de producir productos agrícolas que para entonces eran las fuentes de divisas de El Salvador.

En la década de 1980 comienzan a aparecer las empresas comerciales en el sentido estricto de la palabra, para estas empresas no fue motivante producir para luego vender, sino comprar y vender productos fabricados, no obstante hay muchas empresas que también se dedican a comercializar servicios, que hoy en la actualidad ha tomado mucho auge en El Salvador las empresas que comercian servicios.

En mayo del año 2000, fue aprobada una nueva Constitución bajo la cual el Comité de las Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) se erige en una entidad independiente,

governada por 19 administradores. Según estos estatutos, los objetivos del Comité de las Normas Internacionales de Contabilidad son:

- a) Desarrollar para el interés público, un conjunto de normas generales de contabilidad de elevada calidad, transparencia y comparabilidad dentro de la información contenida en los estados financieros y otra información a suministrar, que ayude a los partícipes en los mercados financieros mundiales así como otros usuarios, en la toma de sus decisiones económicas;
- b) Promover el uso y aplicación rigurosa de dichas normas, y
- c) Conseguir la convergencia entre las normas contables de ámbito nacional y las Normas Internacionales de Contabilidad en soluciones de elevada calidad técnica.

En el tiempo presente se han emitido 41 Normas Internacionales de Contabilidad e interpretaciones que se publican anualmente en un volumen encuadernado, en el cual se incluye la constitución del IASB, marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros

CAPITULO III
MARCO TEORICO DE LOS
TRATAMIENTOS CONTABLES DEL
IMPUESTO A LAS GANANCIAS

CAPITULO III

3. MARCO TEORICO DE LOS TRATAMIENTOS CONTABLES DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

En la práctica contable, existen diversos tratamientos contables del Impuesto a las Ganancias, esto ha contribuido a la decadencia en la aplicación contable del impuesto y que dichos tratamientos no están de acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad.

3.1 GENERALIDADES

La Contaduría Pública tiene su propia historia, en la cual se explica sus orígenes y la forma en que opera, a medida que ha progresado a través del tiempo, su práctica ha tenido evolución, debido a los avances profesionales y tecnológicos.

Los orígenes de la Contaduría Pública se dieron en la civilización del pueblo Sumerio, que habitó en la Mesopotamia; en el actual Irak; la cual se limita a verificar la exactitud de los registros y reflejaba el alcance y la aplicación de la Contabilidad a esa época.

En Inglaterra fue en donde se dio por primera vez el título de auditor para las personas que dominaban la técnica de la Contaduría Pública, en nuestro medio, la práctica de la profesión se desarrolla en áreas tales como: auditorías internas, auditorías externas, auditorías fiscales, áreas financieras y administrativas, etc.

En El Salvador los primeros que comenzaron a desarrollar esta técnica fueron los Contadores Públicos Certificados autorizados por el Estado para el ejercicio de la profesión de la auditoría externa, de acuerdo con decretos originados desde el 15 de octubre de 1940. Estas autorizaciones fueron extendidas hasta el 31 de agosto de 1985; entregándoseles una credencial que los acreditaba como Contadores Públicos Certificados, el origen de ellos se remonta así y ha tenido una serie de etapas:

En El Salvador la Contaduría Pública comenzó a regularse con el Decreto Legislativo N° .57 D.O. N° 233, de fecha 15 de octubre de 1940 en el cual se dispuso lo siguiente:

- Requisitos Legales para optar el grado de Contador Público
- Creación del Consejo Nacional de Contadores Públicos.

En 1941 el Decreto N° 8, D.O. N° 111 del 22 de mayo de 1941, amplió la oportunidad para autorizar nuevos Contadores Públicos Certificados y además creó un reglamento de la Ley del Ejercicio de las Funciones del Contador Público, el cual, entre otros aspectos legisló sobre las suspensiones y cancelaciones de los Contadores Públicos Certificados y las obligaciones para el ejercicio de la profesión.

En el año de 1942 el Decreto Legislativo N° 15, D.O. N° 138 del 26 de junio de 1942 en el artículo 15 prorrogó los efectos de la ley del ejercicio de las funciones del Contador Público, hasta el 23 de octubre de 1943, en el sentido de que los ayudantes de Contadores Públicos podrían ser cualquier persona.

El 6 de diciembre de 1943 el Decreto Legislativo N° 91, D.O. N° 276 reforma el Decreto Legislativo N° 57 el cual mencionaba que facultaba al consejo para extender el certificado de Contador Público, a todo contador que legalizado por el Estado y que llenara los requisitos de los ordinales I y III del artículo 290 del Código de Comercio y además autorizando al Ministerio de Educación para que extendiera la credencial de Contador Público Certificado a todos los profesionales de Contaduría que estuvieren legalmente inscritos, registrados y autorizados por el Consejos de la vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, para ejercer la profesión de Auditor en forma provisional, así mismo autorizó por cinco años mas el ejercicio de la profesión de Auditoría Externa a las personas o sociedades salvadoreñas o extranjeras que a la fecha del decreto se encontraban ejerciendo la Auditoría Externa, sin llenar los requisitos del artículo 290 del Código de Comercio, debiendo esto registrarse en el Consejo si a la fecha no lo hubieren hecho.

En 1944 se publicó el Decreto N° 241 del D.O. N° 204 que reformaba al artículo 17, en el que autorizaba por un año al Consejo o al Ministerio de Educación para que otorgara: a)

La calidad de Contadores Públicos, sin examen o con un solo examen hasta a 10 personas, que a juicio del consejo fueran acreedores a ellos.

b) La calidad de ayudante del Contador Público Certificado sin examen o con uno solo, hasta treinta personas que a juicio fueron acreedoras y cumplieran los requisitos necesarios.

Con el Decreto Legislativo N° 671 del 8 de mayo de 1980 publicado en El Diario Oficial N° 140 del 31 de julio de 1970 se emitió el Código de Comercio vigente, con la emisión de este nuevo Código se derogó el de 1904 que no contenía disposiciones relacionadas a la Contaduría Pública y la Auditoría, fue creado por disposición del artículo 290 del Código de Comercio, sin embargo comenzó sus funciones hasta el año de 1971, con la vigencia del actual Código de Comercio. El Consejo ha elaborado más de una vez el proyecto de la ley especial para regular el funcionamiento.

Por otra parte las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) han alcanzado el nivel de madurez y rigor apropiado para su uso en la preparación de estados financieros en muchas compañías de dimensión mundial. Además, los estados financieros preparados utilizando las NIC son aceptados por los mercados de valores en muchos países del mundo. Como consecuencia de esto, los costos pueden verse reducidos y se facilita el acceso a los mercados internacionales de capital por parte de las empresas.

El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad es un organismo independiente, perteneciente al sector privado, fundado en 1973 y reestructurado en 2001 con el nombre de Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, que tiene como objetivo promover la convergencia de los principios contables que usan las empresas y otras organizaciones, de todo el mundo, de su información financiera. Los objetivos del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad son:

- a) Desarrollar, para el interés público, un conjunto de normas generales de contabilidad de elevada calidad, comprensibles y aplicables, que permitan exigir una alta calidad transparencia y comparabilidad dentro de la información contenida

en los estados financieros y otra información a suministrar, que ayude a los partícipes en los mercados financieros mundiales, así como a otros usuarios, en la toma de sus decisiones económicas;

- b) Promover el uso y aplicación rigurosa de dichas normas, y
- c) Conseguir la convergencia entre las normas contables de ámbito nacional y las Normas Internacionales de Contabilidad hacia soluciones de elevada calidad técnica.

El principal objetivo del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad es el establecimiento de una información financiera armonizada. A partir de 2005, la Unión Europea (UE) exigirá que los grupos cotizados en bolsa informen utilizando las NIC. Los estados miembros de la UE son libres de aconsejar o exigir esto mismo para las entidades no cotizadas, así como para los estados financieros individuales de las empresas que componen los grupos cotizados. La Comisión Europea se ha comprometido a poner en funcionamiento, a partir del segundo trimestre del 2001, un Grupo Europeo Asesor para la Información Financiera, que cooperará con el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad en el campo del establecimiento de Normas, y también aconsejará a la Comisión Europea en el proceso de aprobación de Normas Internacionales de Contabilidad

El Comité de las Normas Internacionales de Contabilidad, formula y publica en interés público, Normas Internacionales de Contabilidad, para que sean seguidas en la presentación de los estados financieros, y además se ocupa de promover su aceptación y seguimiento por todos los países del mundo. De este modo, pueden disminuirse los costos de preparación de la información financiera de las empresas, y las transacciones financieras entre países pueden ser llevadas a cabo más fácilmente. Para alcanzar este propósito, el Consejo de las Normas Internacionales de Contabilidad informa sobre sus resultados regularmente. Esta edición de la traducción oficial autorizada, de las NIC que están en vigor y de las NIC cuya aplicación se está implantando, tiene el propósito de promover la aceptación y el seguimiento de las mismas, especialmente en los países hispano-parlantes.

Hasta hoy el Consejo de las Normas Internacionales de Contabilidad ha completado satisfactoriamente un considerable número de Normas y así ha terminado un programa de trabajo que ha sido acordado conjuntamente con la Organización Internacional de Comisiones de Valores. Esperamos que la Organización Internacional de Comisiones de Valores proponga nuestras Normas Internacionales de Contabilidad para su aceptación en todos los ámbitos financieros, y promueva su seguimiento en todos los mercados bursátiles. La nueva estructura planeaba para el Comité de las Normas Internacionales asegurará el amplio desarrollo de la alta calidad de las Normas para que sean de unificación de criterios contables en el futuro.

3.2. RECONOCIMIENTO DE PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTO CORRIENTE Y DIFERIDO.

El impuesto corriente, correspondiente al periodo presente y a los anteriores, debe ser reconocido como una obligación de pago en la medida en que no haya sido liquidado. Si la cantidad ya pagada, que corresponda al periodo presente y a los anteriores, excede el importe a pagar por esos períodos, el exceso debe ser reconocido como un activo.

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

Cuando una pérdida fiscal se utilice para recuperar el impuesto corriente pagado en periodos anteriores, la empresa reconocerá tal derecho como un activo, en el mismo periodo en el que se produce la citada pérdida fiscal, puesto que es probable que la empresa obtenga el beneficio económico derivado de tal derecho, y además este beneficio puede ser medido de forma fiable

Según el párrafo 15 de la NIC 12 se debe reconocer un pasivo de naturaleza fiscal por causa de cualquier diferencia temporaria imponible, a menos que la diferencia haya surgido por:

- (a) una plusvalía comprada cuya amortización no sea fiscalmente deducible, o bien por

(b) el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:

1. No es una combinación de negocios; y además
2. en el momento en que fue realizada no afectó a la ganancia bruta contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal ^{1]}

Todo reconocimiento de un activo lleva inherente la suposición de que su valor en libros se recuperará, en forma de beneficios económicos, que la empresa recibirá en periodos futuros. *“Cuando el importe en libros del activo exceda a su base fiscal, el importe de los beneficios económicos imponible excederá al importe fiscalmente deducible de ese activo”*^{2]}. Esta diferencia será una diferencia temporaria imponible, y la obligación de pagar los correspondientes impuestos en futuros periodos será un pasivo por impuestos diferidos. A medida que la empresa recupere el valor en libros del activo, la diferencia temporaria deducible irá revirtiendo y, por tanto, la empresa tendrá una ganancia imponible. Esto hace probable que los beneficios económicos salgan de la empresa en forma de pagos de impuestos.

Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, por causa de todas y cada una de las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar las deducciones por diferencias temporarias.

Detrás del reconocimiento de cualquier pasivo, está inherente la expectativa de que la cantidad correspondiente será liquidada, en futuros periodos, por medio de una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos. Cuando tales recursos salgan efectivamente de la empresa, una parte o la totalidad de sus importes pueden ser deducibles para la determinación de la ganancia fiscal, en periodos posteriores al del reconocimiento del pasivo^{3]}. En tales casos se producirá una diferencia temporaria entre el valor en libros del citado pasivo y su base fiscal. De acuerdo con ello, aparecerá un activo por impuestos diferidos,

^{1]} Internacional Accounting Standard Comitee, “Normas Internacionales de Contabilidad”, p.260

^{2]} Internacional Accounting Standard Comitee, Op. Cit. p.261

^{3]} Internacional Accounting Standard Comitee, Op. Cit. p.268

respecto a los impuestos sobre las ganancias que se recuperarán en periodos posteriores, cuando sea posible la deducción del pasivo para determinar la ganancia fiscal. De forma similar, si el valor en libros de un activo es menor que su base fiscal, la diferencia entre ambos importes dará lugar a un activo por impuestos diferidos respecto a los impuestos sobre las ganancias que se recuperarán en periodos posteriores.

La reversión de las diferencias temporarias deducibles dará lugar, como su propio nombre indica, a reducciones en la determinación de las ganancias fiscales de periodos posteriores. No obstante, los beneficios económicos, en forma de reducciones en pagos de impuestos, llegarán a la empresa sólo si es capaz de obtener ganancias fiscales suficientes como para cubrir las posibles deducciones. Por tanto, la empresa reconocerá activos fiscales por impuestos diferidos, sólo si es probable que disponga de esos beneficios fiscales futuros.

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

3.3 MEDICION DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

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

El párrafo 47 de la NIC 12 dice:

Los activos y pasivos de tipo fiscal diferidos a largo plazo deben medirse según las tasas que vayan a ser de aplicación en los periodos que se esperen realizar los activos o pagar los pasivos, a partir de la normativa actual y tasas impositivas que se hayan aprobado, o estén a punto de aprobarse, en la fecha del balance.^{4]}

^{4]} Internacional Accounting Standard Comitee, Op. Cit. p.277

Los activos y pasivos de tipo fiscal, ya sean corrientes o diferidos a largo plazo, se medirán normalmente utilizando la normativa y tasas que hayan sido aprobadas y estén en vigor. En los casos en que se apliquen diferentes tasas impositivas según los niveles de ganancia fiscal, los activos y pasivos por impuesto diferido se medirán utilizando las tasas medias que se espere aplicar, a la ganancia o a la pérdida fiscal, en los periodos en los que se espere que vayan a revertir la correspondientes diferencias.

La medición de los activos y los pasivos por impuesto diferido debe reflejar las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la empresa espera, a la fecha del balance, recuperar el valor en libros de sus activos o liquidar el valor en libros de sus pasivos

El párrafo 56 de la NIC 12 menciona que:

El importe en libros de un activo por impuesto diferido debe someterse a la revisión en la fecha de cada balance general. La empresa debe reducir el importe del saldo del activo por impuestos diferidos, en la medida que estime probable que no dispondrá de suficiente ganancia fiscal en el futuro, como para permitir cargar contra la misma la totalidad o una parte, de los beneficios que comprota el activo por impuesto diferidos. Esta reducción deberá ser objeto de revisión, siempre que la empresa recupere la expectativa de suficiente ganancia fiscal futura, como para poder utilizar los saldos dados de baja.^{5]}

La contabilización de los efectos fiscales, tanto en el periodo corriente como los diferidos para periodos posteriores, de una determinada transacción o suceso económico, ha de ser coherente con el registro contable de la transacción o el suceso correspondiente.

El párrafo 58 de la NIC 12 establece que:

Los impuestos, tanto si son del periodo corriente como si son diferidos, deben ser reconocidos como gastos o ingresos, e incluidos en la determinación de la ganancia o pérdida neto del periodo, excepto si tales impuestos han surgido de:

- a) Una transacción o suceso económico que se ha reconocido, en el mismo periodo, cargando o abonando directamente al patrimonio neto.
- b) Una combinación de negocios que se ha calificado como adquisición.^{6]}

^{5]} Internacional Accounting Standard Comitee, Op. Cit. p.283

^{6]} Internacional Accounting Standard Comitee, Op. Cit. p.284

El valor en libros de los activos y pasivos por impuestos diferidos puede cambiar, incluso cuando no cambie el importe de las diferencias temporarias correspondientes. Esto puede pasar, por ejemplo, como resultado de:

- a) Un cambio en las tasas o en las normativas fiscales;
- b) Una reestimación de la recuperabilidad de los activos por impuesto diferidos, o
- c) Un cambio en la forma esperada de recuperar el valor en libros de un activo.

El impuesto diferido, correspondiente a estos cambios, se reconocerá en el estado de resultados, excepto en la medida en que se relacione con partidas previamente cargadas o acreditadas directamente a las cuentas del patrimonio neto.

3.4 PRESENTACION DE LA INFORMACION FINANCIERA

Los componentes principales del gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias, deben ser revelados por separado en los Estados Financieros de la empresa.

Según el párrafo 79 de la NIC 12 expresa que:

Los componentes del gasto (ingreso) por el Impuesto a las Ganancias pueden incluir:

- a) El gasto (ingreso) corriente, y por lo tanto correspondiente al periodo presente por el impuesto;
- b) Cualesquiera ajustes de los impuestos corrientes del periodo presente o de los anteriores;
- c) El importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionando con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias;
- d) El importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas fiscales o con la aparición de nuevos impuestos;
- e) El importe de los beneficios de carácter fiscal, procedentes de pérdidas fiscales o diferencias temporarias, no reconocidas en periodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos del presente periodo;
- f) El importe de los beneficios de carácter fiscal, procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en periodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos diferidos;
- g) El impuesto diferido surgido de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuestos diferidos;
- h) El importe del gasto (ingreso) por el impuesto, relacionado con los cambios en las políticas contables y los errores fundamentales, que se han incluido en la determinación de la ganancia o pérdida neta del periodo.^{7]}

^{7]} Internacional Accounting Standard Comitee, Op. Cit. p.293

La siguiente información que revelamos que se menciona debe ser revelada por separado en los estados financieros de la empresa, o en la información financiera a revelar.

- a) El importe total de los impuestos, corrientes o diferidos, relativos a partidas cargadas o acreditadas directamente a las cuentas del patrimonio en el periodo;
- b) El gasto (ingreso) por el impuesto, correspondiente a los resultados extraordinarios reconocidos como tales en el periodo;
- c) Una explicación de los cambios habidos en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con las del periodo anterior;
- d) La cuantía y fecha de validez, si la tuvieren, de cualesquiera diferencias temporarias deducibles, pérdidas o créditos fiscales para los cuales no se haya reconocido activos por impuestos diferidos en el balance de situación general.

En el párrafo 82 de la NIC 12 se expresa que:

La empresa debe revelar el importe del activo por impuestos diferidos, así como de la naturaleza de la evidencia que apoya su reconocimiento cuando:

- a) La realización del activo por impuestos diferidos dependa de las ganancias futuras, por encima de las ganancias surgidas de la reversión de las diferencias temporarias impositivas actuales, y
- b) La empresa haya experimentado una pérdida, ya sea en el presente periodo o en el precedente, en el país con el que se relaciona el activo por impuestos diferidos.^{8]}

La empresa revelará la naturaleza e importe de cada resultado de carácter extraordinario, ya sea en el cuerpo principal del Estado de Resultado o en las notas a los Estados Financieros. Cuando esta información a revelar se ofrezca en las notas a los Estados Financieros, en el cuerpo principal del Estado de Resultados se revelará el importe total de los estados extraordinarios, aunque los usuarios de los Estados Financieros puedan encontrar de utilidad las informaciones reveladas sobre los gastos (ingresos) por impuestos de cada una de las partidas de los resultados extraordinarios, podría ser en ocasiones difícil distribuir el gasto (ingreso) entre tales partidas. En tales circunstancias, el gasto (ingreso) por el Impuesto sobre las Ganancias puede ofrecerse de forma agregada para todas ellas.

^{8]} Internacional Accounting Standard Comitee, Op. Cit. p.295

CAPITULO IV

**LA APLICABILIDAD DE LA NORMA
INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Y
TRIBUTARIA EN EL TRATAMIENTO
CONTABLE DEL IMPUESTO A LAS
GANANCIAS**

CAPITULO IV

4. LA APLICABILIDAD DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Y TRIBUTARIA EN EL TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Con el objetivo de armonizar las bases para la preparación y presentación de los estados financieros y hacer mas fácil la comparabilidad entre los mismos ya sea de una misma empresa en periodos anteriores o compararlos con respecto a empresas en El Salvador, El Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría tomó acuerdo en el cual establece que para la preparación y presentación de los estados financieros se basaran en las Normas Internacionales de Contabilidad.

Los estados financieros preparados en base a NIC son aceptados por los mercados de valores en muchos países del mundo. Como consecuencia de esto, los costos pueden verse reducidos y se facilita el acceso a los mercados internacionales de capital por parte de las empresas.

La Norma Internacional de Contabilidad Número 1 “Presentación de Estados Financieros establece los lineamientos generales para la preparación y presentación de los estados financieros siempre que sean de información general; así mismo la NIIF 1 Presentación de Estados Financieros, establece el marco general de adopción.

La Norma Internacional define los estados financieros de información general a aquellos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. Las reglas fijadas en esta Norma se aplican igualmente a los estados financieros de un empresario individual o a los consolidados de un grupo de empresas.

En la actualidad existe un marco jurídico tributario unificado que regula de una manera no muy adecuada la relación entre el Fisco y los Contribuyentes, que permite garantizar los

derechos y obligaciones recíprocos, elementos indispensables para dar cumplimiento a los principios de igualdad de la tributación y el de la seguridad jurídica; es por eso que se hace necesario la unificación y simplificación de las normas y leyes que regulan los diferentes tributos, a efecto de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones reguladas en las leyes, así como la aplicación homogénea de la normativa contable.

Los contadores Públicos de El Salvador por medio de una exigencia legal tienen que elaborar los estados financieros de sus clientes basándose en las Normas Internacionales de Contabilidad. De esta manera, los profesionales deben tener un amplio conocimiento de los aspectos legales y normativos aplicables en nuestro país

4.1. APLICACION DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD

La presentación de los estados financieros es objeto de regulación, en un grado mayor o menor, por parte de la normativa legal vigente en cada país. Tal normativa puede provenir, bien de la autoridad pública o de los organismos profesionales del país en cuestión.

En nuestro país la mayoría de profesionales en contaduría pública desconocen las Normas Internacionales de Contabilidad aplicable para la preparación y presentación de los estados financieros, por uno u otro motivo son pocos los profesionales que han llegado a adoptar y a comprender las Normas Internacionales de Contabilidad, para el caso tenemos como ejemplo la información siguiente, producto de la investigación de campo realizada a los profesionales en contaduría pública dedicados a ejercer la práctica de la profesión en las distintas empresas comerciales de El Salvador.

Una de las dificultades que enfrentan los contadores es interpretar la información de las variaciones establecidas al comparar los balances generales, analizar el estado de resultados y finalmente confeccionar la hoja de trabajo que sirva de guía o documento de soporte para una futura referencia del trabajo de conversión y análisis realizado para la determinación del Impuesto a las Ganancias.

Para preparar y presentar los estados financieros en base a las exigencias normativas y legales es necesario que los profesionales de la contaduría pública actualicen constantemente sus conocimientos y tener la buena voluntad de adaptarse a dichos cambios.

4.1.1. IMPORTANCIA CONTABLE DE LAS LEYES MERCANTILES Y TRIBUTARIAS

En la actualidad existe un marco jurídico que regula las actividades mercantiles y tributarias, que permiten garantizar la igualdad de derechos y obligaciones entre comerciantes,

En cuanto a las leyes mercantiles; es el Código de Comercio que regula todo acto de comercio donde intervengan dos o más personas denominadas comerciantes y las cosas mercantiles que figuren en estos actos; aunque existen otras leyes mercantiles tales como: Ley del Registro de Comercio, Ley de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles, Ley Reguladora del Ejercicio de la contaduría Pública, Reglas de Ética Profesional para los Contadores Públicos y otras más, según encuesta el conocimiento de las leyes mercantiles no es de todos, por ejemplo:

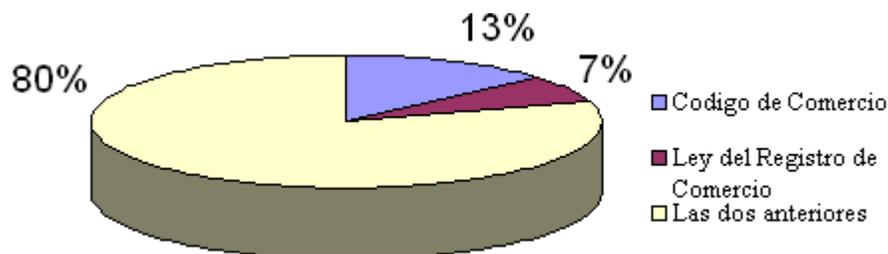
En realidad las leyes mercantiles y tributarias siempre han sido de mucha importancia para las empresas en cuanto a lo contable se refiere, las leyes no existen con otro propósito contrario para el cual han sido creadas, sino fuese por las leyes mercantiles y tributarias no importaría el actuar de las empresas.

**CUADRO N° 2
GRADO DE CONOCIMIENTO DE LAS LEYES MERCANTILES**

Grado de conocimiento	Cifras Absolutas	Cifras Porcentuales
Código de Comercio	2	13
Ley del Registro de Comercio	1	7
Las dos anteriores	12	80
Total	15	100%

Fuente: Elaboración Propia

GRAFICO N° 1 GRADO DE CONOCIMIENTO DE LAS LEYES MERCANTILES



Fuente: Elaboración Propia

En relación al cuadro N° 2 del total de profesionales en contaduría pública encuestados dos mencionan que conocen solamente el Código de Comercio, equivalente al 13%; uno solo tiene conocimiento de la Ley del Registro de Comercio, igual al 7% de los encuestados; y trece del total revelan que tienen conocimiento de las dos leyes mercantiles, representando estos últimos el 80% de los encuestados.

Los comerciantes pueden ser de dos clases: personas naturales y personas jurídicas

Persona natural: es cualquier individuo de la especie humana sin distinción de raza, sexo, religión o condición social.

Persona jurídica: es el ente ficticio capaz de contraer derechos y obligaciones y de ser representado judicial y extrajudicialmente

Según el Código de Comercio los comerciantes tanto individuales como sociales están obligados a:

- Matricular su empresa mercantil y sus respectivos establecimientos
- Llevar la contabilidad y la correspondencia en la forma prescrita
- Inscribir anualmente en el Registro de Comercio el Balance de su empresa, debidamente certificado por Contador Público autorizado en el país, así como los demás documentos relativos al giro de ésta, que estén sujetos a dicha formalidad; y cumplir con los demás requisitos de publicidad mercantil que la ley establece

- Realizar su actividad dentro de los límites de la libre competencia establecidos en la ley, los usos mercantiles y las buenas costumbres, absteniéndose de toda competencia desleal

También los comerciantes están obligados a llevar contabilidad debidamente organizada de acuerdo con algunos de los sistemas generalmente aceptados en materia de contabilidad y aprobados por quienes ejercen la función pública de auditoría.

Los comerciantes deben llevar los siguientes registros contables: Estados financieros, diario y mayor, y los demás que sean necesarios por exigencias contables o por ley; además podrán llevar la contabilidad en hojas separadas y efectuar las anotaciones en el diario en forma resumida y también podrán hacer usos de sistemas electrónicos o de cualquier otro medio técnico idóneo para registrar las operaciones contables.

Además de los registros anteriores las sociedades deben llevar otros registros tales como: libro de registro de accionistas, libro de actas de juntas generales y de juntas directivas y libro de aumentos y disminuciones de capital (si su régimen es de capital variable)

Los registros obligatorios deben llevarse en libros empastados o en hojas separadas, todas las cuales estarán foliadas, y serán autorizadas por el contador público autorizado que hubiere nombrado el comerciante. Tratándose de comerciantes sociales, será el auditor externo quien autorizará los libros y registros, debiendo el administrador designado en los estatutos, avalar dicha autorización.

Todas las sociedades llevarán un libro de actas de las juntas de sus socios, (esto no es obligatorio y se establece en el pacto social que será un administrador único) debidamente legalizado en el cual se asentarán, los acuerdos de los administradores cuando actúen en consejo. Las sociedades podrán asentar las actas y acuerdos en uno o varios libros, con los requisitos legales.

Los comerciantes que operen en el país deberán enviar a la oficina de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles, dentro de los tres meses siguientes a la expiración de su año social, un informe que contenga:

- El balance y los estados financieros y sus anexos; debiendo excluir los informes técnicos elaborados por los Contadores Públicos y Auditores Externos, según el caso.
- La nómina de los representantes y administradores de la sociedad, incluidos los gerentes, agentes y empleados con facultades de representación.

Además la vigilancia de la sociedad anónima, estará confiada a un auditor designado por la junta general, la cual señalará también su remuneración. El auditor ejercerá sus funciones por el plazo que determine el pacto social y, en su defecto por el que señale la junta general en el acto del nombramiento. La auditoría a la que refiere la ley es la externa, la cual será regulada por una ley especial.

La vigilancia de los contadores públicos será ejercida por un Consejo de Vigilancia que tendrá la organización y atribuciones que dicha ley confiera. El cargo de auditor es incompatible con el del administrador, gerente o empleado subalterno de la sociedad. No podrán ser auditores los parientes de los administradores o gerentes de la sociedad dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad.

Las facultades y obligaciones que tiene un auditor en una sociedad son las siguientes:

- Cerciorarse de la constitución y vigencia de la sociedad
- Cerciorarse de la constitución y subsistencia de la garantía de los administradores y tomar las medidas necesarias para corregir cualquiera irregularidad
- Exigir a los administradores un balance mensual de comprobación
- Comprobar las existencias físicas de los inventarios
- Inspeccionar una vez al mes, por lo menos, los libros y papeles de la sociedad, así como la existencia en caja

- Revisar el balance anual, rendir el informe correspondiente en los términos que establece la ley y autorizarlo al darle su aprobación
- Someter a conocimiento de la administración social y hacer que se inserten en la agenda de la junta general de accionistas, los puntos que crea pertinentes
- Convocar las juntas generales ordinarias y extraordinarias de accionistas, en caso de omisión de los administradores y en cualquiera otro en juzgue conveniente
- Asistir, con voz, pero sin voto, a las juntas generales de accionistas
- En general, comprobar en cualquier tiempo las operaciones de la sociedad.

El ente encargado de ejercer la vigilancia sobre el comerciante tanto nacional como extranjero, y sus administradores, en lo que respecta a lo mercantil y a lo contable es la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles, la cual es un organismo dependiente del Ministerio de Economía. Ya que la modernización del estado exige que las instituciones sean más eficaces en los servicios que prestan al público, eliminando obstáculos y trámites excesivos para posibilitar las condiciones que permitan un crecimiento económico; y dentro del proceso de modernización se hace necesario también modernizar la entidad encargada de la vigilancia de las sociedades y empresas mercantiles con el objeto de reducir y simplificar trámites para ejercer el comercio y actividades lícitas, así como compartir nuevas responsabilidades con quienes ejercen funciones públicas y facilitar la labor de vigilancia.

La Superintendencia para desarrollar todas sus funciones podrá auxiliarse de contadores públicos previamente calificados por ella y que hallan sido autorizados conforme a la ley, quienes podrán ser contratados para el caso. La responsabilidad será siempre de la Superintendencia.

Las leyes mercantiles fortalecen las condiciones de nuestro país para su incorporación en el proceso mundial de globalización, garantizando la participación de la empresa privada en el desarrollo económico, fomentando la libre competencia y confiriendo a las empresas los derechos necesarios para su legítima acción u operación, ejerciendo acciones tendientes a proteger en forma efectiva el interés de cada compañía.

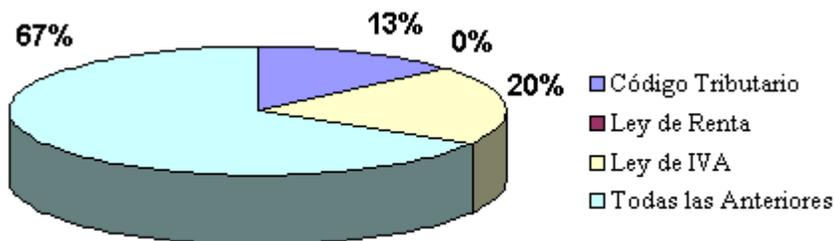
El conocimiento de las leyes tributarias es muy importante para todo profesional en contaduría pública, y también es muy dañino cuando el conocimiento es limitado, en todo caso y para el conocimiento se muestran los resultados siguientes.

**CUADRO N° 3
GRADO DE CONOCIMIENTO DE LAS LEYES TRIBUTARIAS**

Conocimiento	Cifras Absolutas	Cifras Porcentuales
Código Tributario	2	13
Ley de Renta	0	0
Ley de IVA	3	20
Todas las Anteriores	10	67
Total	15	100%

Fuente: Elaboración propia

**GRAFICO N° 2
GRADO DE CONOCIMIENTO DE LAS LEYES TRIBUTARIAS**



Fuente: Elaboración propia

De conformidad al cuadro N° 3, dos de las personas encuestadas solamente conocen el Código Tributario, semejante al 13 %; ninguna persona refleja tener conocimiento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, igual al 0%; tres personas manifiestan que conocen la ley de Impuesto a la transferencia de Bienes Mueble y a la Prestación de Servicios, equivalente al

20%; y diez personas manifiestan que conocen todas las leyes mencionadas anteriormente, representando el 67% de los profesionales encuestados.

La Dirección General al igual que los contribuyentes legalmente autorizados por la misma para que pueda ejercer el comercio, tiene derechos y obligaciones que cumplir de acuerdo a estas leyes tributarias. Las funciones básicas de la Dirección General según el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos serán las de aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control, le están asignados por la ley y en general la asistencia al contribuyente, la recepción y fiscalización de declaraciones en su caso, el registro y control de contribuyentes, el pronunciamiento de sus resoluciones en sus distintos grados, etc.

Estas son algunas cualidades o funciones que le competen a la Dirección General en relación directa con el contribuyente, aparte de que puedan haber otras en relación a la integridad del contribuyente; es por eso que en la actualidad hay un marco jurídico tributario que regula la relación entre el fisco y los contribuyentes que permite garantizar los derechos de dar cumplimiento a los principios de igualdad en relación a los tributos y de la seguridad jurídica.

El código tributario contiene los principios y normas jurídicas, aplicables a todos los tributos internos bajo la competencia de la Administración Tributaria.

Los tributos son las obligaciones que establece el Estado en ejercicio de su poder de imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines

Sujetos del Impuesto

Los elementos importantes que intervienen en una relación tributaria son los sujetos del impuesto, siendo estos de dos clases:

Sujeto Activo: el Estado asume el carácter de sujeto activo de la obligación tributaria sólo en los casos en que actúe en el ejercicio de su poder de imposición.

Sujeto Pasivo: es aquella persona física o jurídica que por imposición de la ley asume una posición deudora dentro de la obligación tributaria, ya sea en calidad de contribuyente o responsable; por lo tanto está obligada a cumplir con su prestación de dar al sujeto activo

El código Tributario es producto de muchos intentos de una unificación de criterios concernientes a las leyes tributarias, por mucho tiempo se ha trabajado para que exista un código que regule de una manera más ordenada explícita y eficaz las relaciones de contribuyente y la administración tributaria, está estructurado en seis títulos con sus respectivos capítulos y secciones.

El código tributario en el título tres, capítulo uno y sección séptima nos habla del Dictamen e Informe Fiscal; artículo 129 se entenderá por dictamen fiscal al documento en el que conste la opinión relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, emitida por un Licenciado en Contaduría Pública o un Contador Público Certificado, en pleno uso de sus facultades profesionales de conformidad a lo establecido a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría. Por informe fiscal se entenderá el documento que contendrá un detalle del trabajo realizado por el auditor y los resultados obtenidos, lo cual constituye un fundamento de lo expresado en el dictamen fiscal. Para tales efectos al Licenciado en Contaduría Pública o Contador Público Certificado, se le llamará Auditor.

El Dictamen Fiscal e Informe Fiscal que emita el Auditor deberá corresponder a periodos anuales comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre. El Auditor podrá opinar sobre las obligaciones tributarias formales y sustantivas del sujetos pasivo, dejando constancia en el cuerpo del dictamen del cumplimiento o no de dichas obligaciones, sea que estas correspondan a periodos tributarios mensuales o, a periodos o ejercicios de imposición regulados por el código tributario o por las leyes tributarias respectivas, incluidos en el periodo del dictamen con excepción de las establecidas en la Ley del Impuesto Sobre Transferencia de Bienes Raíces.

Según el artículo 131 del código tributario están obligados a nombrar auditor para dictámenes fiscalmente, todos aquellos contribuyentes que cumplan con cualquiera de las siguientes condiciones:

- Haber poseído un activo total al treinta y uno de diciembre del año inmediato anterior al que se dictamine, superior a diez millones de colones (¢10, 000,000.00);
- Haber obtenido un total de ingresos en el año anterior superiores a cinco millones de colones (¢ 5,000,000.00);
- Las personas jurídicas resultantes de la fusión o transformación de sociedades, deberán cumplir con esta obligación por el ejercicio en que ocurran dichos actos y por el siguiente;
- Las sociedades en liquidación tendrán la obligación por cada uno de los periodos o ejercicios de imposición, según sea el caso, comprendidos desde la fecha de inscripción de la disolución hasta aquel en que finalicen los trámites de la liquidación y previo a su inscripción.

El nombramiento de auditor para los casos de los literales a) y b) deberá efectuarse, en caso de persona natural por el propio contribuyente o su representante, y en caso de persona jurídica por la junta general de accionistas, socios o asociados, en el periodo anual a dictaminarse a más tardar dentro de los cinco meses siguientes de finalizado el periodo anterior; para el caso de los literales c) y d) el nombramiento deberá efectuarse en la misma fecha en que se tome el acuerdo de transformación, fusión o disolución del ente jurídico.

El Auditor nombrado deberá presentar a la Administración Tributaria el dictamen conjuntamente con el informe fiscal, a más tardar el treinta y uno de mayo del año siguiente al periodo al que se dictamina. En el caso de sociedades en liquidación o proceso de fusión el Auditor deberá presentar a la Administración Tributaria del Dictamen Fiscal conjuntamente con el informe fiscal por el periodo y ejercicio que corresponda dentro de los seis meses siguientes, contados a partir de la fecha de la inscripción del acuerdo o sentencia de disolución, o acuerdo de fusión y si antes de este plazo se realiza el proceso de liquidación o

fusión, deberá presentarlo previa solicitud de inscripción de la escritura pública de liquidación o fusión en el Registro de Comercio.

A través de la ley de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios se establece un impuesto que es de aplicación en la transferencia, importación, y el consuno de los bienes muebles corporales, prestación de servicios, ya que estas actividades dan origen a la obligación tributaria.

Pero además de las obligaciones formales existen obligaciones sustantivas entre las cuales se pueden mencionar: El pago del impuesto cualquiera que sea en su formulario respectivo, pago a anticipo a cuenta del impuesto sobre la renta que consiste en enteros obligatorios hechos por personas jurídicas con excepción de las que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas y ganaderas. Los enteros se determinarán por periodos mensuales y en una cuantía del 1.5% de los ingresos brutos obtenidos; la declaración jurada de pago a cuenta deberá presentarse juntamente con el anticipo dentro de los diez días hábiles siguientes al mes calendario que se liquida y la obligación de presentar la obligación subsiste aún cuando ella no de lugar al entero o anticipo a cuenta respectivo. Hacer retención de impuesto sobre la renta

Artículo 154 Código Tributario: Es agente de retención todo sujeto obligado por éste código a retener una parte de las rentas que pague o acredite a otro sujeto, así como también aquellos que designe como tales la administración tributaria

En cuanto a retenciones se refiere existen varias clases pero los mas comunes son:

- Retención por servicios de carácter permanente:
Toda persona natural o jurídica, sucesión y fideicomiso que paguen o acrediten a una persona natural domiciliada en la República, una cantidad en concepto de remuneración por servicios de carácter permanente, está obligado a retener el importe que como anticipo de impuesto sobre la renta le corresponde, de acuerdo a las respectivas tablas de retención.
- Retención por prestación de servicios:

Las personas jurídicas, las personas naturales titulares de empresas, las sucesiones, los fideicomisos, los órganos del Estado u las dependencias del Gobierno, las municipalidades y las instituciones oficiales autónomas que paguen o acrediten a las personas naturales que se encuentran en los casos que a continuación se mencionan, sumas en concepto de pagos por prestación de servicios, así mismo si se trata de anticipos por tales pagos en la ejecución de contratos o servicios convenidos, están obligadas a retener en concepto de anticipo de impuesto sobre la renta el siguiente porcentaje de dichas sumas, independientemente del monto de lo pagado:

- ✓ Profesionales con título universitario, inclusive servicios notariales, impuesto a retener 10%
- ✓ Técnicos en cualquier especialidad, comisiones y bonificaciones, prestación de servicios contables, legales, deportivos o los prestados por conjuntos musicales, servicios de arrendamiento de bienes muebles o inmuebles, transporte de pasajeros, artísticos y similares, y cualquier otra actividad que constituya un arte u oficio que no requiera título universitario, impuesto a retener 10%
- ✓ Servicio de transporte de carga terrestre prestado por persona natural inscrita en el IVA, impuesto a retener 2.5%
- ✓ Servicio de transporte de carga terrestre prestados por persona natural que no esté inscrita en el IVA, impuesto a retener 5%
- ✓ Cualquier otro servicio prestado por persona natural que no tenga relación con quien recibe el servicio, impuesto a retener 10%

Además de los mencionados anteriormente existen otros tipos de retenciones por ejemplo tenemos: la retención en el caso de juicios ejecutivos que es el 10%, retención a sujetos de impuesto no domiciliados que es el 20%, retención a rentas provenientes de depósitos y títulos valores que se da únicamente en las sociedades que es el 10%, retención sobre premios que es el 5% sobre premios o ganancias superiores a cincuenta mil colones.

La ley del IVA se crea por la razón de que la ley anterior llamada Ley de Papel Sellado y Timbre constituía una especie de impuesto general sobre ventas y servicios, que afectaba de

manera acumulativa todas las etapas de comercialización, de tal manera que el monto del impuesto finalmente pagado dependía del número de ventas de que había sido objeto un producto, por lo que la tasa real y efectiva de tal impuesto era en muchos casos superior a la tasa del 5% y; para evitar la acumulación de la tasa aplicable se crea la ley del IVA.

Según los artículos 4, 11, 14 y 16 de la ley del IVA, constituyen hecho generador del impuesto:

- La transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales, entendiéndose por bienes muebles corporales todo bien tangible que sea transportable de un lugar a otro por sí mismo o una fuerza externa. La transferencia de bienes corporales se da cuando:
 - ✓ Existe un contrato de compra venta por el cual el vendedor se obliga a transferir el dominio de un bien mientras que el comprador se obliga a pagar su precio.
 - ✓ También del resultado de todos los actos, convenciones o contratos en general que tengan por objeto, transferir o enajenar bienes a títulos onerosos el total o una cuota del dominio de esos bienes.
- El retiro o desafectación de bienes muebles corporales del activo realizable aún de su propia producción, que haya efectuado el contribuyente ya sea para consumo propio o para usarlos en la empresa, así como también los bienes destinados a rifas, sorteos o distribución gratuita con fines promocionales de propaganda sean o no del giro normal de la empresa. Se causará el impuesto en el momento que el bien haya sido retirado de la empresa.
- La importación e internación definitiva al país de bienes muebles corporales y de servicio, existirá importación o internación de servicios cuando la actividad que genera los servicios se desarrolla en el exterior y son prestados a un usuario domiciliado en el país. Se entenderá por ocurrido y causado el impuesto, en el momento en que tenga lugar la importación, internación de bienes o servicios.
- La prestación de servicio proveniente de actos, convenciones o contratos en que una parte se obliga a prestarlos y la otra a pagar cualquier tipo de remuneración, también lo constituyen la utilización de servicios que produce el contribuyente

destinados al consumo propio, de los socios o para cualquier personal de la empresa.

Para los efectos del impuesto (IVA) según artículo 17 de la misma ley son prestaciones de servicios todas aquellas operaciones onerosas, que no consistan en la transferencia de dominio de bienes muebles corporales, señalándose entre ellas las siguientes:

- Prestaciones de toda clase de servicios sean permanentes, regulares, continuos o periódicos.
- Asesorías técnicas y elaboración de planos y proyectos.
- Arrendamientos de bienes muebles corporales con o sin promesa de venta, u opción de compra.
- Arrendamiento, subarrendamiento, concesión o sesión del uso o goce temporal de todo tipo de establecimientos o empresas mercantiles, de inmuebles destinados a actividades industriales o comerciales.
- Arrendamientos de servicios en general.
- Confeccionar o ejecutar por si a bajo su dirección una obra material mueble, con materias primas aportadas por quien encarga la obra.
- Instalación, confección de obras, de especialidades o de movimientos de tierra pactados por administración o mandato, por precio alzado o unitario o en otra forma.
- Ejecución de obras de ingeniería o similares, en que se emplean materiales suministrados por quien encarga la obra.
- Reparaciones, transformaciones, ampliaciones que no significan una confección o construcción de una obra inmueble nueva y los trabajos de mantenimiento, reparación y conservación de bienes muebles e inmuebles. Y muchos más que son de igual importancia como los anteriores.

Estarán excluidos de la calidad de contribuyente, para efectos de la ley del IVA, quienes hayan efectuado transferencias de bienes muebles corporales o prestaciones de servicios, grabadas o exentas, en los doce meses anteriores por un monto menor a cincuenta mil colones y cuando el total de su activo sea inferior a veinte mil colones. Si en el transcurso del año, de

cualquier año, las transferencias de bienes o prestaciones de servicios o el total del activo de estos sujetos superan los montos señalados, asumirán la calidad de contribuyentes del impuesto (IVA), a partir del mes subsiguiente a aquel en que ello ocurra.

La dirección general en este caso, procederá a petición del interés del interesado o de oficio a inscribirlo. Lo anterior no tiene aplicación respecto de sociedades e importadores, ni tampoco cuando un contribuyente tenga más de un local que en conjunto excedan los límites de cincuenta mil colones de venta en el año o un activo mayor de veinte mil colones.

Según la ley del impuesto sobre la renta en su artículo 1 dice que toda renta obtenida por los sujetos pasivos en un ejercicio de imposición genera una obligación de pago del impuesto establecido, entendiéndose por renta obtenida, todos los productos o utilidades percibidas o devengadas por los sujetos pasivos.

En el artículo 4 de esta ley señala las rentas no gravables por este impuesto y que por consecuencia quedan excluidas de la renta obtenida por los sujetos pasivos.

Todo contribuyente del impuesto, está obligado a cumplir con todo lo establecido en la ley de impuesto sobre renta.

Después de haber definido lo que son rentas gravables y no gravables existe un proceso y ciertos parámetros a tomar en cuenta para llegar a lo que es la declaración de renta, los cuales detallamos a continuación:

- Existen dos tipos de renta obtenida: para personas naturales y jurídicas:
- ✓ La persona natural según el artículo 17 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, le deberá de utilizar el método de efectivo o sea que deberá computar su renta obtenida de acuerdo a los productos o utilidades realmente percibidas en el ejercicio, ya sea en efectivo o en especie. De la misma manera los gastos computables serán los realmente pagados en el ejercicio, se aclara también que

aquella persona natural obligada a llevar contabilidad formal deberá utilizar el sistema de acumulación aplicable a las personas jurídicas.

- ✓ Las personas jurídicas, como lo establece el artículo 24 de esta ley deberán utilizar el sistema de acumulación, o sea que los contribuyentes que actúen como persona jurídica determinarán su renta obtenida tomando en cuenta las utilidades devengadas en el ejercicio, aunque no estén percibidas y los gastos incurridos aunque no hayan sido pagados.

Ambos contribuyentes personas naturales o jurídicas deberán computar su renta por periodo de doce meses que se denominará ejercicio de imposición de acuerdo a lo establecido en el artículo 13 de esta ley.

Las personas jurídicas y personas naturales que utilicen el sistema de acumulación deberán incluir la ganancia de capital a la renta obtenida en el periodo en que esta se realice, tomando en cuenta que dicho contribuyente no se dedique habitualmente a la compra venta de bienes muebles e inmuebles según el artículo 14 de esta ley.

➤ Determinación de la renta obtenida

Después que el contribuyente haya determinado su renta neta, el paso siguiente es determinar su renta imponible:

- Las personas naturales domiciliadas utilizarán la tabla establecida en el artículo 37 de esta ley para calcular su renta imponible, de esta manera utilizan los límites establecidos en dicha tabla, las personas naturales cuyas rentas provengan de sueldos, salarios y otras remuneraciones que no exceda de cincuenta mil colones al año, no están obligadas a presentar declaración de impuestos.

Las personas jurídicas domiciliadas o no calcularán su impuesto aplicando a su renta imponible una tasa del 25%.

Según artículo 42 de la ley de impuesto sobre la renta la ganancia neta de capital en el caso de una sola transacción o de varias transacciones realizadas sobre bienes poseídos en el mismo número de años, será tasada como sigue: el monto de la ganancia será dividido por un

número igual al número de años que la propiedad ha sido poseída por el contribuyente. El resultado deberá sumarse a la renta imponible y calcularse el impuesto sobre el monto de acuerdo con la ley. El impuesto así calculado será dividido por la renta correspondiente y la mitad de tasa resultante será aplicada al resto de la ganancia de capital que no fue incluida en la renta. El impuesto que resulte se agregara al impuesto calculado anteriormente.

EGn el caso de varias transacciones realizadas sobre bienes poseídos durante distinto número de años, el método de calcular el impuesto será como sigue:

- Se dividirá cada ganancia o pérdida de capital por el número de años que el bien haya sido poseído
- Los cocientes así encontrados se sumaran; los de ganancia, separadamente de los de pérdidas; verificado lo anterior, las pérdidas se restarán de las ganancias y el saldo positivo resultante se agregará a la renta proveniente de otras fuentes.
- Sobre el total se calculará el impuesto de acuerdo con la ley.
- El impuesto así calculado debe dividirse por la renta correspondiente; el cociente que resulte será la tasa efectiva.
- La mitad de la tasa efectiva se aplicará al resto de las ganancias menos las pérdidas que no se habían agregado a la renta indicada; y
- El impuesto que resulte, se agregara al impuesto calculado anteriormente.

Si el total a que se refiere el literal c) no llega al límite imponible se aplicara para efectos de literal e) la tasa media efectiva del 1.0%. Si la operación a sido considerada como presunta donación en virtud de la ley de impuesto sobre donaciones y ha sido determinado por resolución firme, el impuesto respectivo, la ganancia de capital obtenida en esa operación no causara el impuesto al que se refiere este artículo.

4.1.2 MARCO REGULADOR DEL EJERCICIO PROFESIONAL DE LA CONTADURÍA PÚBLICA Y AUDITORIA

Existe la posibilidad que determinados profesionales ejerzan ciertas funciones públicas cuya vigilancia será debidamente supervisada y de esta manera colaborar con los fines del estado en distintas áreas; ya que no exista una ley que regule el funcionamiento del

mencionado consejo, por lo que se hace imperativo emitir una ley a fin de establecer las regulaciones y responsabilidades fundamentales de los contadores públicos.

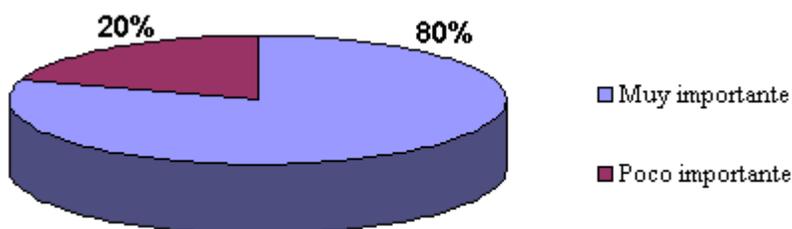
Es por eso que a finales del año de dos mil uno se emite la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública y Auditoría, ahora los profesionales de la carrera contable tienen una ley a la cual ampararse en caso de un mal manejo en cuanto a profesionalismo y ética se refiere.

**CUADRO N° 4
IMPORTANCIA UNA LEY QUE REGULE LA PROFESION
CONTABLE**

Se considera importante la Ley Reguladora	Cifras Absolutas	Cifras Porcentuales
Muy importante	12	80
Poco importante	3	20
Total	15	100%

Fuente: Elaboración propia

**GRAFICO N° 3
IMPORTANCIA UNA LEY QUE REGULE LA PROFESION
CONTABLE**



Fuente: Elaboración propia

De acuerdo al cuadro N° 4, 12 personas encuestadas manifiestan que es muy importante una ley que regule el ejercicio de la profesión de la contaduría similar al 80% del total, y tres consideran poco importante una ley de regulación de la contaduría pública, análogo al 20% del total encuestados.

El objeto de la ley reguladora del ejercicio de la contaduría pública y auditoría es regular el ejercicio de la profesión de la contaduría pública la función de la auditoría, y los derechos y las obligaciones de las personas naturales o jurídicas que las ejerzan según el artículo 1 de la ley antes mencionada.

Para efectos de la presente ley debe entenderse como:

- **Contaduría Pública:** una profesión especializada de la contabilidad, sobre aspectos financieros de la actividad mercantil que incluye inspecciones y revisiones sobre los mismos. Las personas naturales o jurídicas que la ejerzan, dan fe plena sobre determinados actos establecidos por la ley.
- **Auditoría Externa:** una función pública, que tiene por objeto autorizar a los comerciantes y demás personas que por ley deban llevar contabilidad formal, un adecuado y conveniente sistema contable de acuerdo a sus negocios y demás actos relacionados con el mismo; vigilar que sus actos, operaciones, aspectos contables y financieros, se registren de conformidad a los principios de contabilidad (NIC) y de auditoría aprobados por el consejo, y velar por el cumplimiento de otras obligaciones que conforme a la ley fueren competencia de los auditores. En lo sucesivo la auditoría externa se denominará sólo “Auditoría”.
- **Auditoría Independiente de Estados Financieros:** es la revisión de los estados financieros de una entidad económica, efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y cuyo objetivo es expresar una opinión independiente sobre la razonabilidad de dichos estados financieros. En consecuencia la auditoría externa debe garantizar a los diferentes usuarios, que los estados financieros no contienen errores u omisiones importantes.

Según artículo 2 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública y Auditoría, podrán ejercer la contaduría pública:

- Los que tuvieren título de Licenciado en Contaduría Pública conferido por alguna de las universidades autorizadas en El Salvador
- Los que tuvieren la calidad de Contadores Públicos Certificados.
- Los que hubieren obtenido en Universidades extranjeras, título similar al expresado en el literal a) y haber sido autorizado según el procedimiento que disponga el Ministerio de Educación para la incorporación correspondiente.
- Las personas naturales y jurídicas que conforme con los tratados internacionales pudieren ejercer dicha profesión en El Salvador; por haber otorgado en dichos instrumentos el mismo derecho a los salvadoreños en su país de origen.
- Las personas jurídicas conforme a las disposiciones de esta ley.

Además de reunir la calidad expresada anteriormente tales personas deberán reunir ciertos requisitos para ser autorizados como contador público, tales requisitos se aplican en dos casos distintos.

En el caso de personas naturales para poder ejercer la contaduría pública debe cumplir con los requisitos siguientes:

- Ser de nacionalidad Salvadoreña
- Ser de honradez notoria y competencia suficiente.
- No haber sido declarado en quiebra ni en suspensión de pagos.
- Estar en pleno uso de sus derechos de ciudadano.
- Estar autorizado.

En el caso de las personas jurídicas:

- Que estas se constituyan conforme a las normas del código de comercio. En el caso de sociedades de capital sus acciones siempre serán nominativas.
- Que la finalidad única sean el ejercicio de la contaduría pública y materias conexas.
- Que la nacionalidad de ésta, así como la de sus principales socios, accionistas o asociados sea salvadoreña.
- Que uno de los socios, accionistas, asociados y administradores, por lo menos, sea persona autorizada para ejercer la contaduría como persona natural.
- Que sus socios, accionistas, asociados y administradores sean de honradez notoria.

- Que la representación legal de la misma así como la firma de documentos relacionados con la contaduría pública o la auditoría la ejerzan solo quienes estén autorizados como personas naturales para ejercer la contaduría pública.
- Estar autorizada por el consejo de conformidad a esta ley.

Solo quienes sean autorizados para ejercer la contaduría pública podrán ejercer la función pública de auditoría. Con el objeto de ser autorizados para el ejercicio de auditorías externas especializadas, los auditores deberán cumplir los requisitos que establezcan otras leyes y ser inscritos en los registros correspondientes.

La autorización de los contadores públicos estará a cargo del consejo de vigilancia de la profesión de contaduría pública y auditoría, que en lo sucesivo se denominara “El Consejo”. Para los efectos de esta ley, si un contador público una vez autorizado, dejare de reunir los requisitos antes mencionado, no podrá continuar ejerciendo su función. El consejo, de oficio, o a petición de cualquier persona lo suspenderá de conformidad a esta ley.

Todo interesado solicitará al Consejo su autorización. En la solicitud expresara la información que se refiere esta ley y acompañara los documentos necesarios para comprobar que reúne los requisitos para ejercer la contaduría pública. La solicitud de inscripción se presentará en la sede del Consejo. Este deberá resolver dentro de un plazo máximo de sesenta días hábiles de admitida la solicitud.

Denegada la solicitud de inscripción, el interesado podrá interponer el recurso de apelación y tramitara de acuerdo a lo establecido en el artículo 55 de esta ley. Pero una vez otorgada la inscripción se entregara al interesado una certificación literal de la resolución del Consejo para que le sirva de credencial. Además se le entregara una tarjeta de identificación que contendrá:

- Nombre completo
- Número y fecha de inscripción del registro.
- Firma del presidente y secretario.

Las personas jurídicas solo recibirán su credencial y el dorso del testimonio de la escritura de constitución o en el folio que se le adhiera, se dejara constancia de la fecha y número de inscripción en el Registro de Inscripción Profesional, con la firma del Presidente y Secretario.

El consejo una vez al año dentro los primeros veinte días hábiles del mismo, publicarán el listado completo de los autorizados para ejercer la contaduría pública. Quienes no figuren en la lista por haber sido autorizados después de su publicación, podrán efectuarla a su costa.

Artículo 14 los contadores públicos deberán tener un sello en forma circular, que llevará en la parte superior el nombre y apellido completo del profesional, precedido del termino “Contador Público”; si se tratara de personas jurídicas, llevará las palabras “Contador Público”, y en la parte inferior la leyenda “Republica de El Salvador”. En ambos casos deberá aparecer al centro el número de inscripción; podrá autorizarse un duplicado del sello, los titulares de estos serán responsables de su uso y se considerarán oficiales para los efectos penales, con este sello los profesionales en contaduría pública se les acredita para ejercer la profesión de conformidad a la ley en la República de El Salvador.

Todo informe, dictamen, estado financiero o cualquier otro documento contable que establece la ley como responsabilidad del contador público deben de ir debidamente firmados y sellados; de lo contrario no tendrá validez. Con respecto a los honorarios el profesional en contaduría pública tiene la libertad de pactar con sus clientes el pago por sus servicios, siempre que se respete los principios de ética profesional

Todo documento que respalde un dictamen o informe de auditoría tiene que ser llevado en un expediente y debe mantenerse por lo menos cinco años; sin embargo se puede archivar la documentación en microfilm, discos ópticos o cualquier otro medio que permita archivar información, los cuales tendrán el mismo valor probatorio, toda vez que sean certificados por notario o juez de lo mercantil.

Los contadores públicos intervendrán en forma obligatoria en los siguientes casos.

- Autorizar las descripciones de los sistemas contables, los catálogos de cuantas y manuales de instrucciones que deben llevar los comerciantes, a los que la ley exige llevar contabilidad y a quienes deseen un sistema contable. Esta autorización procederá en todos aquellos casos en que las leyes especiales no establezcan que determinados entes fiscalizadores gubernamentales autoricen los sistemas contables de sus respectivos entes fiscalizadores;
- Legalizar los registros o libros que deben llevar todos los comerciantes, de conformidad con las leyes de la materia, previa solicitud del interesado por escrito y autenticada;
- Dictaminar sobre el cumplimiento de las obligaciones profesionales que deben observar los comerciantes de conformidad a las leyes pertinentes,
- Dictaminar basados en normas y principios de auditoría internacionalmente aceptados y aprobados por el consejo, sobre los estados financieros básicos de sociedades o empresas de cualquier clase, asociaciones cooperativas, instituciones autónomas, sindicatos y fundaciones o asociaciones de cualquier naturaleza;
- Certificar los balances contables de las empresas de los comerciantes que estén obligados de conformidad al código de comercio y leyes especiales;
- Certificar los valúos e inventarios cuando sea requerido;
- Realizar estudios de revaluación de activos y pasivos de empresas y ajustar a su valor razonable;
- Certificar la rendición de cuentas en la administración de bienes;
- Certificar y razonar toda clase de asientos contables;
- Realizar la compulsión de libros y documentos en la dilucidación de asuntos contables relacionados, relacionada con toda clase de juicios, a petición del juez de la causa o las partes en conflicto;
- Determinar o certificar las liquidaciones para el pago de regalías, comisiones, utilidades o retorno de capitales;
- Comunicar oportunamente por escrito a la persona auditada aquellas violaciones a la ley que encontrare en el transcurso de la revisión;
- En los demás casos que la ley lo exija.

El contador público no podrá emitir las autorizaciones a las que se refieren los literales a), b) y e) del párrafo anterior sin que previamente se hubiese cerciorado del cumplimiento de las obligaciones profesionales de los comerciantes exigidas en el código de comercio en lo referente a la matrícula de comercio y a la contabilidad formal.

Además de las atribuciones de los contadores públicos también existen prohibiciones expresamente señaladas por la ley, tales como:

- Emitir dictámenes, informes u opiniones sobre registros contables, estados financieros o sobre cualquier otro documento contable o legal que no tenga respaldo en libros o documentos o que no sean acorde con la realidad;
- Emitir dictámenes, informes u opiniones que afirmen, confirmen o avalen actos, operaciones o registros inexistentes o que se efectuaron en forma distinta a la consignada en dichos dictámenes, informes u opiniones;
- Emitir dictámenes, informes u opiniones sobre actos, operaciones o registros que no hallan examinado o verificado directamente o por personal bajo su responsabilidad;
- Emitir dictámenes, informes u opiniones sobre asuntos que le sean encomendados por la ley o por voluntad de los interesados, en términos falsos, maliciosos, inexactos o de forma que promuevan confusión;
- Efectuar actuaciones profesionales en las empresas donde él, su cónyuge o su pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, sean administradores, gerentes, ejecutivos o presten a cualquier título servicios; o donde tengan algún interés particular, o pueda existir conflicto de intereses en la misma;
- Emitir dictámenes, informes u opiniones a personas o a empresas, sociedades, instituciones o asociaciones donde él, sus socios o accionistas, o empleados, sea el responsable también de la contabilidad en forma directa;
- Omitir en sus actuaciones la metodología o procedimientos utilizados como el nivel de confiabilidad estadístico de ella, cuando la naturaleza del trabajo los requiera;
- Hacer uso de nombres diferentes a los que aparezcan en el registro del consejo;
- Las demás que señala la ley

El consejo es el ente encargado de resolver y aplicar las sanciones a los contadores públicos que cometan infracción. Las sanciones varían de acuerdo a la gravedad o falta que se le haga a las leyes aplicables a la contaduría pública.

Las infracciones y sanciones son:

- **Amonestación verbal:** cuando por negligencia o descuido en el ejercicio de la profesión, por primera vez y sin causar daños a terceros se cometa una infracción
- **Amonestación escrita:** por reintegración de las infracciones a que se refiere el literal anterior
- **Multa de uno a quince salario mínimos urbanos superior vigente:** en los casos de reiteración de las infracciones referidas en el literal anterior, por negligencia o descuido inexcusable en el ejercicio de la profesión causando daños a terceros, por faltas éticas en el ejercicio de la profesión sin que ocasionase daños a terceros.
- **Suspensión temporal hasta por cinco años en el ejercicio de la contaduría pública:** por la reiteración continuada de las infracciones anteriores; por falta de ética en el ejercicio de la profesión causando daños a terceros por habersele suspendido los derechos de ciudadano. La suspensión será sin perjuicio de la imposición de una multa de conformidad a la cuantía establecida en el párrafo antes mencionado.

El contador público está obligado a devolver los sellos autorizados dentro de un plazo de ocho días contados a partir del día siguiente de la notificación de la resolución definitiva. Las sanciones impuestas se harán sin perjuicio de acciones penales que diese lugar si la infracción constituye un hecho delictivo, en este caso el consejo tiene la obligación de informar a la Fiscalía General de la República, de igual manera se debe informar cuando las personas ejerzan la profesión contable de manera ilegal debiendo remitir las notificaciones respectivas.

Cuando los infractores sean las personas jurídicas autorizadas para ejercer la profesión contable, la sanción será solidariamente aplicable al personal asignado por esta. Cuando un director del consejo sea sancionado debe de informar al Ministerio de Economía y la

institución que representa y sea removido. Después de haber cumplido con la sanción impuesta el imputado solicitará su rehabilitación cuando no halla observación alguna

El consejo Nacional de Contadores Públicos en uso de las facultades que le confiere la ley del ejercicio de las funciones del contador público tiene a bien dictaminar las reglas de ética profesional, las cuales dan los lineamientos para el desempeño eficaz del profesional en contaduría.

Algunas de estas reglas indican que el contador público certificado deberá proceder con absoluta probidad u honradez, deberá guardar la debida reserva sobre los asuntos de que tuviere conocimiento en el ejercicio de su profesión, deberá guardarse recíprocamente el debido respeto, evitando expresarse de sus colegas en forma tal que influya desfavorablemente en la reputación de estos; salvo en el caso de que sean requeridos legalmente.

Ningún contador público certificado convendrá en que la cuantía de sus honorarios dependa del resultado de su trabajo, tampoco dará o se comprometerá a dar a profanos directa o indirectamente, comisiones, corretaje u otras participaciones sobre los honorarios o ganancias que obtenga de su trabajo profesional, no aceptará directa o indirectamente de aquellos, ninguna comisión, corretaje u otra participación, sobre negocios comerciales o profesionales proporcionados a otros, como un incidente de sus servicios a los clientes

Ningún contador público certificado deberá ofrecer su trabajo profesional, directa o indirectamente. Tampoco convendrá en prestar sus servicios por un honorario menor la que haya sido fijado anteriormente por otro contador público certificado, con el propósito evidente de obtener el trabajo que haya sido ofrecido a éste; tampoco ofrecerá empleo directa o indirectamente a un empleado de otro contador público sin previo consentimiento de éste. Esto no significa que existe prohibición de que se acepten servicio de quien solicite empleo por propia iniciativa o en contestación de algún anuncio público

Los contadores público certificados no se podrán anunciarse por medio de correo, de periódico o revistas o en cualquier otra forma, a menos de que sea como en seguida se indica.

En los periódicos podrán publicarse anuncios que no excedan de 11 cm., de ancho por 8 cm. de alto. En dichos anuncios podrán indicar su condición de contador público certificado, la especialidad a que se dediquen y su dirección. La regla precedente no será obstáculo para que se difunda información estrictamente técnica entre los propios clientes de un contador público o sus asociados, o para la circulación debidamente restringida de boletines que contengan informes referentes al personal de la firma y a la profesión.

Ningún contador público certificado permitirá que persona alguna ejerza la profesión en su nombre como contador público, a menos que dicha persona sea también contador público certificado. Lo dispuesto anteriormente no impide que los contadores públicos certificados encomienden a sus ayudantes autorizados, labores relacionadas con el ejercicio de la profesión.

Ningún contador público autorizará cuentas, balances o cualquier otro trabajo de carácter profesional, sin previa o debida verificación, ya sea hecha ésta personalmente por él o por ayudante autorizado, bajo su dirección. También les queda prohibido certificar balances, cuentas o documentos de las empresas de que fueren propietarios, socios o empleados, o en cuya administración tenga ingerencia. Tampoco podrán certificar las cuentas que rindan en concepto de síndicos, albaceas, tutores o depositarios.

Todos los balances, informes, dictámenes, estado y documentos que hagan los contadores públicos o que certifiquen, deberán ser, según su leal saber y entender, la expresión de la verdad. No se ocultarán ni desfigurarán, los hechos de manera que se induzca a errores a las autoridades o personas que necesiten tomar en cuenta los informes del contador público. Por otro lado deberán comportarse, con la debida decencia tanto en su vida pública como privada.

Todo profesional independientemente a la profesión a la que se dedique debe comportarse a la altura de la carrera de la cual el estado le confiere, actuando de la mejor manera, con honestidad, sin falsedades; tal como para los profesionales en contaduría por su

mal proceder tendrá que ser sancionado, ya que sea por deshonestidad, fraude o cualquier otra situación penada por esta ley.

4.1.3. FALTA DE ANÁLISIS DE LAS NIC ASOCIADAS AL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

La contabilidad produce información indispensable para la administración y el desarrollo del sistema económico. El fenómeno económico es sumamente complejo y todavía distamos o diferimos de haber llegado a establecer un método de medición que lo cuantifique a entera satisfacción. Pero no es la complejidad del fenómeno económico, si no su constante evolución y su multiplicidad gravan los problemas de su adecuada presentación cuantitativa.

La historia de la contabilidad nos muestra un incesante progreso en este intento, los participantes de la vida económica tienen intereses que en ocasiones parecen opuestos y la contabilidad les debe permitir basar sus decisiones en información fehaciente y veraz.

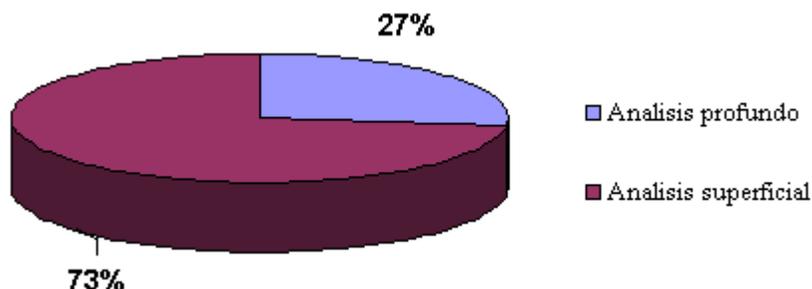
Es por lo antes mencionado que los contadores públicos deben estudiar minuciosamente y a profundidad las normas que están internacionales de contabilidad que están relacionadas con el impuesto a las ganancias; para poder ser aplicadas y así obtener un mejor resultado y por consiguiente una mejor y más adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

**CUADRO N° 5
ANÁLISIS DE LAS NIC QUE SE RELACIONAN CON EL
IMPUESTO A LAS GANANCIAS**

Análisis de las Normas relacionadas	Cifras Absolutas	Cifras Porcentuales
Análisis profundo	4	27
Análisis superficial	11	73
Total	15	100%

Fuente: Elaboración propia

GRAFICO N° 4
ANALISIS DE LAS NIC QUE SE RELACIONAN CON EL
IMPUESTO A LAS GANANCIAS



Fuente: Elaboración propia

Según los resultados obtenidos en la encuesta y de acuerdo al cuadro N° 5 cuatro de los profesionales contestan que poseen análisis profundo de las NIC que se relacionan con el impuesto a las ganancias, esto representa el 27% del total; y once de estos mismos manifiestan que tienen un análisis superficial de las NIC asociadas con el impuesto, lo cual representa el 73 % del total.

El impuesto se aplica a una utilidad o ganancia, pero para que exista una utilidad debe primero generarse ingresos o existir ingresos. La principal preocupación en la contabilización de los ingresos es determinar cuando deben ser reconocidos. El ingreso es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la empresa y estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad.

No obstante cuando surge alguna incertidumbre sobre el grado de recuperabilidad de un saldo ya incluido en los ingresos, la cantidad incobrable se produce a reconocer como un gasto, en lugar de ajustar el importe del ingreso originalmente reconocido

Los ingresos comprenden solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir, por parte de la empresa, por cuenta propia; Ya que producen aumento en su patrimonio neto

Los ingresos propiamente dichos surgen del curso normal de las actividades ordinarias de la empresa y adoptan una gran variedad de nombres, tales como: ventas, comisiones, intereses, dividendos regalías, arrendamientos y prestación de servicios; aunque también pueden originarse de actividades extraordinarias tales como la venta de activos fijos.

La venta de bienes es el caso más típico que existe para la obtención de ingresos, y esto no es más que la transferencia de propiedad de un bien del inventario, poseído para ser vendido en el curso normal de las operaciones de una entidad. Los ingresos se reconocerán cuando el comprador adquiera la titularidad, siempre que se efectúe la entrega al momento de reconocer la venta o que el comprador acepte las condiciones de entrega diferida y que se apliquen las condiciones usuales de pago

En la prestación de servicios la realización consiste en la ejecución de más de un acto, el ingreso se reconoce proporcionalmente a la realización de cada uno de los actos. La realización también puede existir en la ejecución de un solo acto, en este caso el ingreso se reconoce cuando ocurre el acto único final mencionado

Los ingresos derivados del uso, por parte de terceros, de activos de la empresa que produce intereses deben reconocerse. El reconocimiento efectivo de un activo es la tasa de interés que iguala la corriente descontada de cobros futuros, esperado a lo largo de la vida del mismo, con el valor en libros inicial del activo. Los ingresos por intereses incluyen la imputación en el tiempo de cualquier tasa de descuento, primas u otras diferencias entre el valor en libros inicial del título de deuda y el importe que se obtendrá a su vencimiento.

Las regalías se consideran acumuladas o devengadas de conformidad con los términos del acuerdo en que se basan y son reconocidas como tales con este criterio, a menos que, considerando la sustancia del susodicho acuerdo, sea más apropiado reconocer los ingresos derivados utilizando otro criterio más sistemático y racional. Los ingresos se reconocen sólo cuando sea probable que la empresa obtenga los beneficios asociados con la transacción; no obstante, cuando surge algún tipo de incertidumbre acerca de los importes ya incluidos como

ingresos, la cuantía incobrable, o el importe respecto del cual ha dejado de ser probable la recuperabilidad, se reconocen como gastos, en lugar de ajustar los importes originalmente reconocidos como ingreso.

El reconocimiento de ingresos por las distribuciones de ganancias retenida recibidas, puede no resultar una medida adecuada de la ganancia devengada por el inversionista en la inversión, ya que tales dividendos pueden tener escasa o nula relación con el rendimiento de la empresa asociada. Puesto que el inversionista ejerce influencia significativa sobre la asociada, tiene un cierto grado de por el desempeño de su asociada y, como consecuencia, sobre la rentabilidad de su inversión. El inversionista contabilizará el ejercicio de tal influencia, extendiendo el alcance de sus estados financieros consolidados, para incluir en ellos su parte de los resultados de la asociada proporcionando un análisis de ganancias e útiles. Por ello, la aplicación del método de la participación proporciona datos de mayor valor informativo con respecto a los activos netos y la ganancia neta del inversionista.

El reconocimiento de los ingresos financieros del arrendamiento deben estar basados en el supuesto de obtención de una tasa de rendimiento constante, utilizando para ello un solo método, en concreto a partir de la inversión neta mantenida por el arrendador en el arrendamiento financiero.

Los estados financieros con propósito de información general son aquellos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no estén en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específica de información. Son estado financiero con propósito de información general los que se presentan de forma separada, o dentro de otro documento de carácter público.

Los estados financieros constituyen una representación financiera estructurada de la situación financiera y de las transacciones llevadas a cabo por la empresa. El objetivo de los estados financieros, con propósito de información general, es suministrar información acerca de la situación y desempeño financieros, así como de los flujos de efectivo, que sea útil en un amplio aspecto de usuarios al tomar sus decisiones.

Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión que los administradores han hecho de los recursos que se les han confiado. Es necesario mencionar que existen hechos o sucesos ocurrido después de la fecha del balance y estos, son todos aquellos eventos, ya sean favorables o desfavorables, que se han producido entre la fecha del balance y la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación.

Existen dos tipos de eventos, los hechos posteriores a la fecha del balance que implica ajuste y hechos posteriores a la fecha del balance que no implica ajuste. La empresa debe proceder a modificar los importes reconocidos en sus estados financieros, para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después de la fecha del balance que impliquen ajustes. Por ejemplo: la resolución de un litigio judicial después de la fecha del balance, al confirmar a la empresa que tenía ya una obligación presente en la fecha del balance, obliga a realizar un ajuste en la provisión previamente reconocida, o bien a reconocer una provisión en lugar de revelar simplemente un pasivo contingente; la quiebra de un cliente ocurrida después de la fecha del balance, confirma que una cuenta por cobrar generará pérdida por la irrecuperabilidad de esa cuenta, de tal forma que la empresa necesita ajustar el importe en libro de dicha cuenta; y el descubrimiento de fraudes o errores que demuestra que los estados financieros eran incorrectos.

La empresa no debe proceder a modificar los importes reconocidos en los estados financieros, para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después de la fecha del balance, si estos no implican ajustes.

Si después de la fecha del balance se proponen a decretar dividendos para los poseedores de instrumento de capital la empresa no debe reconocer tales dividendos como un pasivo en la fecha del balance; por ejemplo: las compras o desapropiaciones significativa de activo, o bien la expropiación de activos importantes por parte del gobierno; la destrucción por incendio de una planta importante de producción, tras la fecha del balance.

La presentación de los estados financieros, exige la revelación de ciertas informaciones siempre que de lugar a que los estados financieros no hayan sido preparado sobre la base del negocio en marcha, ya que los hechos ocurridos después de la fecha del balance indica que tal hipótesis de continuidad no resulta apropiado; o la gerencia sea conciente de la existencia de incertidumbres importante relacionadas con eventos o condiciones que puedan arrojar dudas significativa sobre la capacidad de la empresa de continuar como un negocio en marcha.

4.2. PREVALENCIA DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA

En muchos países se han promulgado leyes que obligan al comerciante a cobrar al consumidor un impuesto sobre el ingreso por servicio o la venta, según sea el caso. El prestador del servicio o vendedor actúa como recaudador de impuestos del Estado y envía a las oficinas gubernamentales correspondientes el importe del impuesto cobrado a los clientes. En forma mensual, trimestral o anual, de acuerdo con las reglamentaciones de cada país, al entregar el importe retenido se presenta un informe de las ventas sujetas al impuesto que se haya realizado.

Es importante mencionar que el impuesto se adecua a las condiciones económicas y sociales del país, además sus distorsiones manifiestan el crecimiento sostenido en la base del impuesto en términos de cobertura de contribuyentes, también es necesario contar con una ley que procure la ampliación de las bases mediante una reducción de exenciones y de acuerdo con los principios tributarios. Además deben de haber aspectos técnicos que la ley considere en su administración y aplicación facilidades para una mayor certeza, transparencia, neutralidad y facilidad de procedimientos.

Para una mejor aplicación de la ley, es necesario establecer claramente los procedimientos aplicables en materia de renta y los alcances que deben tener determinado conceptos jurídico y contables. Siendo el objetivo básico de la ley lograr la eficiencia de la administración tributaria.

El sistema tributario salvadoreño en la obtención de recursos financieros, se establece disposiciones generales para la obligación tributaria y se especifica claramente que el impuesto recaerá sobre las distintas entidades estatales, lo que es causa de dificultades para los sujetos pasivos de los impuestos como para la administración impositiva.

En la actualidad y de conformidad con la legislación tributaria vigente existe desigualdad en cuanto a la aplicación de las Norma Internacionales de Contabilidad y de las obligaciones fiscales por parte de los diferentes tributos administrados por las direcciones del Ministerio de Hacienda; es por eso que se hace necesario uniformar para todos los impuestos las aplicaciones contables, ya que esto permite una mejor liquidación de los impuesto por parte de los contribuyentes.

4.2.1. GRADO DE CUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA

El derecho tributario se considera como una rama del derecho financiero y se define como el conjunto de normas y principios jurídicos que se refieren a la imposición de los tributos por el estado a la personas de una nación; el cumplimiento de la normativa tributaria se da por la obligación que existe entre el sujeto pasivo del impuesto y el sujeto pasivo que es el Estado.

La obligación tributaria no es mas que el vinculo jurídico de derecho público que establece el estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen.

El artículo 9 del Código Tributario dice: En caso de conflicto entre las normas tributarias y las de cualquier otra índole, con excepción de las disposiciones constitucionales, predominarán en su orden las normas del código tributario o las leyes tributarias relativas a la materia específica de que se trate.

Es por lo anteriormente mencionado es que los empresarios y los profesionales en contaduría se preocupan de una mayor manera por darle cumplimiento a las exigencias tributarias, dejando así una gran deficiencia en aplicación de la técnica contable internacional, lo cual conlleva a que las empresas de nuestro país no puedan incorporarse a los mercados a nivel internacional, ni involucrar diferentes elementos para participar en el desarrollo económico mundial.

La influencia del entorno internacional, los organismos multinacionales y la reestructuración de las relaciones internacionales han generado que la contabilidad evolucione y se adecue al nuevo proceso de globalización

La ley dice que los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de las obligaciones formales; así como el pago de las multas e intereses a que haya lugar.

En nuestro país al igual que muchos otros se encuentra ante un proceso de globalización económica, lo cual obliga a que la contabilidad se actualice, proponiendo nuevos métodos, enfoques y criterios, para el adecuado registro de las operaciones financieras de las entidades y su correcta presentación en los estados financieros, que ahora serán leídos por usuarios encargados de tomar decisiones acertadas para lograr los objetivos preestablecidos por las empresas, tanto nacionales como extranjeros.

Tradicionalmente en nuestro país se han registrado las obligaciones tributarias sobre la base de lo dispuesto por la legislación vigente, cuyo criterio para su cálculo, determinación y registro, o para el reconocimiento o diferimiento de ingresos y gastos, puedan no ser coincidentes con lo requerido por las Normas Internacionales de Contabilidad.

Las diferencias que surjan entre las normas contables y normas tributarias, pueden dar lugar a que la utilidad contable sea diferente a la utilidad tributaria o renta imponible. Ignorar tales diferencias y contabilizar el impuesto sobre la renta basándose exclusivamente en las normas tributarias puede darse la posibilidad de una incompleta presentación de los estados financieros.

CUADRO N° 6

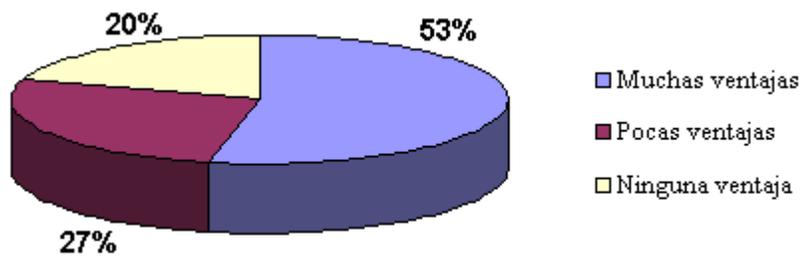
VENTAJAS DE LA APLICACIÓN DE LAS LEYES TRIBUTARIAS

Ventajas	Cifras Absolutas	Cifras Porcentuales
Muchas ventajas	8	53
Pocas ventajas	4	27
Ninguna ventaja	3	20
Total	15	100%

Fuente: Elaboración propia

GRAFICO N° 5

VENTAJAS DE LA APLICACIÓN DE LAS LEYES TRIBUTARIAS



Fuente: Elaboración propia

Según los resultados que se muestran en el cuadro N° 6, ocho de los profesionales en Contaduría Pública encuestados están de acuerdo que la aplicación de las Leyes Tributarias en las empresas comerciales de El Salvador tiene muchas ventajas, equivalente al 53%; cuatro consideran que son pocas las ventajas que se tienen con la aplicación de las Leyes Tributarias, igual al 27%; y solamente tres del total piensan que no se tiene ninguna ventaja al aplicar las mencionadas leyes similar al 20% del total encuestados.

4.2.2. EXIGENCIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Para efecto del código tributario se debe entender por administración tributaria al Ministerio de Hacienda, a través de las Direcciones respectivas, responsable de la administración y recaudación de impuestos.

A la administración tributaria le compete la potestad de administrar la aplicación del código tributario y las leyes tributarias que regulan los tributos internos, de una manera general y obligatoria.

Con la entrada en vigencia del Código Tributario se ha dotado a la Administración Tributaria de herramientas de control y de fiscalización que han coadyuvado de manera significativa en el notable avance de la eficiencia administrativa, lo cual ha incidido en el incremento de la recaudación tributaria.

La puesta a disposición de la Administración Tributaria por medio del Código Tributario, de mecanismos de control y cumplimiento tributario acordes a los avances tecnológicos igualmente ha facilitado y vuelto expedito a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales;

Según al artículo 1 de la ley orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, se crea la Dirección General de Impuestos Internos, como un órgano adscrito al ramo de Hacienda en sustitución de las direcciones generales de contribuciones directas e indirectas y tendrá competencia en todas actividades administrativas relacionadas con los impuestos sobre la renta, patrimonio, transferencia de bienes raíces, gravámenes de las sucesiones, impuestos sobre donaciones, impuesto sobre el consumo de productos y servicios, gravámenes sobre actividades productivas y comerciales, actos jurídicos y transacciones, otros impuestos y demás contribuciones que las respectivas leyes les confieren.

No obstante, la evolución permanente del comportamiento y necesidades de los contribuyentes destaca el imperativo de adecuar los controles tributarios a esas nuevas

manifestaciones de exteriorización de la conducta de los contribuyentes, así como a proponer nuevos mecanismos que faciliten aún más las formas de controlar y reportar sus operaciones;

Las funciones básicas de la Dirección General de Impuestos Internos serán las de aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control le estén asignados por la ley y en general la asistencia al contribuyente, la recepción y fiscalización de declaraciones, en su caso, el registro y control de contribuyentes, el pronunciamiento de resoluciones en sus distintos grados, todo mediante un sistema de operaciones que deberán complementarse con los sistemas normativos, de apoyo, de planificación y demás pertinentes para efectuar todas estas actividades en forma óptima.

CUADRO N° 7

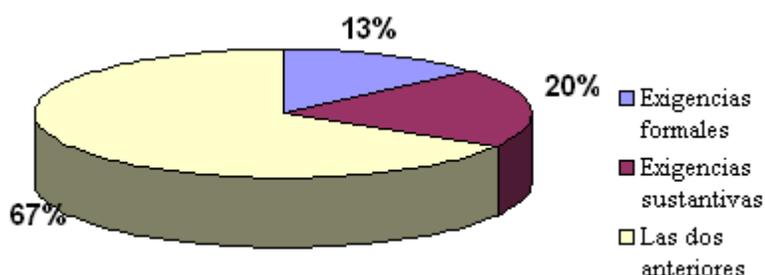
GRADO DE EXIGENCIAS DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

Grado de exigencias	Cifras Absolutas	Cifras Porcentuales
Exigencias formales	2	13
Exigencias sustantivas	3	20
Las dos anteriores	10	67
Total	15	100%

Fuente: Elaboración propia

GRAFICO N° 6

GRADO DE EXIGENCIAS DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA



Fuente: Elaboración propia

De conformidad al cuadro N° 7, dos de los profesionales encuestados afirman que solamente conocen las exigencias formales de la Administración Tributaria, equivalente al 13% del total de la encuesta; tres manifiestan el conocimiento de la exigencias sustantivas, igual al 20%; y diez declaran que tiene conocimiento de las exigencias formales y de las exigencias sustantivas de la Administración Tributaria, equivalente al 67% de los profesionales encuestados.

La Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades de control y de fiscalización puede detectar una creciente práctica orientada a la deducción indebida de créditos fiscales, lo cual puede hacer exigible se corrijan esas anomalías de parte de los contribuyentes.

Asimismo, la Administración Tributaria puede detectar la utilización de otras prácticas fiscales orientadas a obtener beneficios tributarios o a disminuir o eludir el pago de impuestos, lo que disminuye las entradas a las arcas del Estado.

Las disposiciones que contiene la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios no poseen regulaciones que contrarresten esas prácticas fiscales, lo cual impide ejercer un control efectivo sobre las conductas manifestadas lo cual afecta los ingresos del Estado;

Para desempeñar a cabalidad sus funciones la Dirección General de Impuestos Internos estará dividida en las unidades que sean necesarias, las cuales contarán con el personal adecuado para su funcionamiento.

El desempeño de la Dirección General de Impuestos Internos en gran magnitud depende de la capacitación del personal, ya que estos son los que llevan a cabo la realización del trabajo de gestión de dicha institución.

4.2.3 DIVERGENCIA DE CRITERIOS EN LA APLICACIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA

A través del tiempo los impuestos en El Salvador han venido evolucionando de tal forma que estamos a paco tiempo para que legalmente entre en vigencia muchas reformas a las leyes tributarias, aunque al mismo tiempo que las leyes tributarias son reformadas también se hace mas fuerte la divergencia de criterios en los profesionales de contaduría publica.

Las normas tributarias se interpretaran con arreglo a los criterios admitidos en el derecho y siempre bajo el contexto de la constitución, cualquier criterio dentro de un marco legal es valido tomando en cuenta que el derecho tiene regulaciones estrictas ante las cuales ninguna cosa que no sea de la realidad es revocado.

Todo profesional en contaduría tiene su propio criterio a la hora de aplicar determinada ley, en materia de impuestos esto se hace mas complejo porque cada cual quiere tener la razón, pero prevalecerá aquel criterio que mas se apegue a la realidad y que en ningún momento exponga lo apuesto a la constitución.

En tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual según proceda, en las leyes tributarias tiene mucha relevancia el orden y los procedimientos, al igual que en materia jurídica un juicio viciado no procede también en lo tributario no procede todo juicio con vicio y sin orden entre fisco y contribuyente.

CUADRO N° 8

PROBLEMAS DE APLICACIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA

Resuelve problemas	Cifras Absolutas	Cifras Porcentuales
Si	9	60
No	6	40
Total	15	100%

Fuente: Elaboración propia

GRAFICO N° 7

PROBLEMAS DE APLICACIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA



Fuente: Elaboración propia

En el cuadro anterior se observa que nueve de los profesionales de Contaduría Pública encuestados en su respuesta manifiestan que la aplicación de las leyes mercantiles si resuelve problemas de aplicación, semejante al 60% del total de personas encuestadas caso contrario 6 del total de profesionales encuestados revelan que las leyes mercantiles no resuelven los problemas de aplicación, similar al 40% del total

En ningún caso se aplicara la analogía para extender mas allá de sus términos estrictos la aplicación de la normativa tributaria, ya sea con respecto a hechos imposables o a las exenciones, por consiguiente la aplicación del criterio profesional de los contadores públicos no puede anteponerse al espíritu de la ley.

En todo caso en que haya conflicto entre las leyes tributarias y la de otra índole se tomara como de mas valor aquellas leyes tributarias relativas a la materia, predominara debido a que las leyes ya fueron creadas con su propio criterio de aplicación aunque en muchos casos no pueden resolver todos los asuntos o posee vacíos, lo que da lugar a que existan o se apliquen distintos criterios; ya que da las facultades a que otras leyes resuelvan los casos que están fuera de su alcance.

4.3. DIVERSOS TRATAMIENTOS CONTABLES DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

En lo referente a la contabilización del impuesto a las ganancias, es necesario considerar las bases técnicas establecidas en las Normas Internacionales de Contabilidad así como la conceptualización de los términos a aplicar, muchas empresas en el mundo entero preparan y presentan estados financieros para usuarios externos aunque tales estados pueden ser similares o diferentes de un país a otro dependiendo de los criterios económicos de cada uno de ellos.

El objetivo de la NIC 12 es normar el registro contable de los efectos tributarios de la recuperación o liquidación futura del valor contable de los activos y pasivos que están reconocidos en el Balance General de la Empresa, y de las transacciones y otros hechos del periodo corriente y aquellos que en algunas circunstancias sean considerados como hechos diferidos de un periodo a otro.

Si la Empresa reconoce un activo o un pasivo, es por la razón que espera que se recuperará el activo o se liquidará el pasivo. Las políticas de una empresa desempeñan un papel importante para que se lleve a cabo una planificación fiscal y así poder reconocer correctamente el impuesto.

Con la entrada en vigencia de las NIC's lo que se propone toda empresa es abolir los diversos tratamientos contables del impuesto a las ganancias, ya que desde ase mucho tiempo en El salvador las leyes en vigencia han permitido esta anomalía por los vacíos que en ellas existen, siendo de mucha importancia la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad, también es importante la adopción de un solo tratamiento contable del impuesto a las ganancias.

Existen diferentes discernimientos los cuales han llevado al uso de una amplia variedad de definiciones para el tratamiento del impuesto a las ganancias, estos mismos juicios han dado también como resultado diferentes formas para el reconocimiento de partidas en los

estados financieros; ya sean estos en activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos; tal conjunción de criterios perjudica el alcance de los estados financieros, así como la información revelada en ellos.

4.3.1 ESTANDARIZACION DE LA NIC 1, NIC 8, Y NIC 18

Para armonizar la relación de las normas que se vinculan con el tratamiento contable del impuesto a las ganancias es necesario un amplio conocimiento de todas aquellas partes que intervienen en los estados financieros, y para ello hay normas especificando partes en el balance general ya que este es el estado financiero básico para el tratamiento contable del impuesto de acuerdo a la NIC 12.

NIC 1 PRESENTACION DE ESTADOS FINANCIEROS

El objetivo de esta norma es establecer las bases para la presentación de los estados financieros con propósitos de información general con el fin de asegurar la comparabilidad de los mismos. El objetivo de los estados financieros con propósitos de información general es proporcionar información acerca de la situación y desempeño financiero, así como de las entradas y salidas de efectivo; además deben mostrar también los resultados de la gestión que los administradores han hecho con los recursos de la empresa.

Un conjunto completo de estados financieros incluye los siguientes componentes:

- Balance General
- Estado de Resultados
- Estado de Cambio en el Patrimonio Neto
- Estado de Flujo de Efectivo y
- Políticas Contables Utilizadas y demás Notas Explicativas.

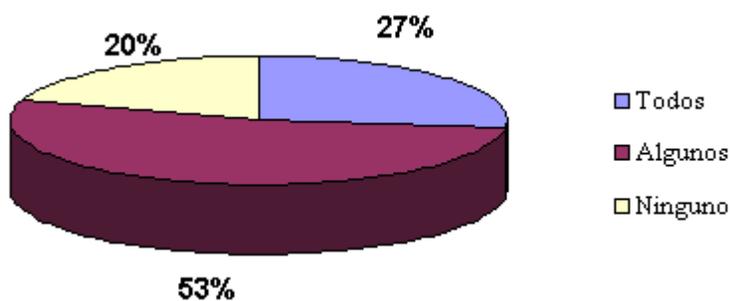
El conjunto de estados financieros en su totalidad son los que hasta este momento no se le ha estado prestando importancia, no se ha estado suministrando toda la información adecuada y necesaria para la elaboración de estos; en las empresas comerciales de El Salvador es necesario y de mucha importancia que se deje de utilizar el sistema de que los estados financieros solamente son para uso de determinadas instituciones.

CUADRO N° 9
PREPARACION DE ESTADOS FINANCIEROS DE ACUERDO A
NORMAS INTERNACIONALES

Estados financieros en base a NIC	Cifras Absolutas	Cifras Porcentuales
Todos	4	27
Algunos	8	53
Ninguno	3	20
Total	15	100%

Fuente: Elaboración propia

GRAFICO N° 8
PREPARACION DE ESTADOS FINANCIEROS DE ACUERDO A
NORMAS INTERNACIONALES



Fuente: Elaboración propia

De acuerdo a los resultados del cuadro N° 9 cuatro personas afirman que si preparan estados financieros en base a NIC, equivalente al 27%; ocho expresan que de todos los estados financieros algunos de ellos se preparan en base a NIC, igual al 53%; y tres de los encuestados opinan que ninguno de los estados financieros se prepara en base a NIC, equivalente al 20% de los profesionales encuestados.

Los estados financieros deben presentar fielmente la situación y desempeño financiero de la empresa, así como sus flujos de efectivo. Cada empresa debe determinar, considerando la naturaleza de sus actividades, si presenta sus activos y pasivos corrientes.

Un activo debe clasificarse como corriente cuando su saldo se espera realizar, o se tiene para su venta o consumo, en el transcurso del ciclo normal de las operaciones de la empresa; cuando se mantiene por motivos comerciales, o para un plazo de corto tiempo, y se espera realizar dentro del periodo de doce meses tras la fecha del balance; o se trata de efectivo u otro medio liquido equivalente, cuya utilización este restringida. Todos los demás activos deben clasificarse como no corriente los cuales pueden ser activos tangibles o intangibles ligados a la empresa a largo plazo.

Un pasivo se clasifica como corriente cuando se espera liquidar en el curso normal de las operaciones de la empresa o bien debe liquidarse en el periodo de doce meses desde de la fecha del balance. Todos los demás pasivos deben clasificarse como no corrientes por ejemplo los prestamos a largo plazo con intereses, incluso si se van a liquidar dentro de los doce meses siguientes a la fecha del cierre del balance.

En el cuerpo del estado de resultados se deben incluir los importes que correspondan a la siguiente partida: ingresos, resultado de la operación, gastos de la operación, gastos financieros, participación en los resultados de las empresas asociadas y negocios conjuntos, gastos por impuestos a las ganancias, perdidas o ganancias por las actividades ordinarias, resultados extraordinarios, intereses minoritarios y ganancia o pérdida neta del periodo.

Una empresa debe presentar como componente separado de sus estados financieros un estado de cambio en el patrimonio neto el cual debe presentar: las operaciones de capital con los propietarios, así como los beneficios distribuidos a los mismos; el saldo de las ganancias o pérdidas acumuladas al principio del periodo y en la fecha del balance, así como los movimientos de los mismos durante el periodo; y una conciliación entre el importe en libros y final de cada tipo del capital social, prima de emisión y reserva, informando por separado de cada movimiento habido en los mismos. Los cambios en el patrimonio reflejan el incremento o su decremento sufrido por sus activos netos.

El flujo de efectivo es útil porque suministra a los usuarios de los estados financieros las bases para evaluar la capacidad que tiene la empresa para generar efectivo y equivalentes al efectivo, así como las necesidades de liquidez y la solvencia que esta tiene.

El estado de flujo de efectivo debe informar acerca de los flujos de efectivos habidos durante el periodo clasificándolos por actividades de operación, de inversión y de financiación.

Las actividades de operación son las que constituye la principal fuente de ingresos de la empresa; las actividades de inversión son las de adquisición y desapropiación de activos a largo plazo, así como otras inversiones no incluidas en el efectivo; las actividades de financiación son las que producen cambios en el tamaño y composición de los capitales propios tomados por parte de la empresa.

Es la gerencia de la empresa la que debe seleccionar y aplicar las políticas contables, de tal forma que los estados financieros cumplan con todos los requisitos establecidos en cada una de las Normas Internacionales de Contabilidad. También deben presentarse en forma sistemática las notas

a los estados financieros.

Cada partida del balance general, del estado de resultados y del estado de flujo de efectivo que este relacionado con una notas una referencia cruzada su identificación. Las notas a los estados financieros comprenden descripciones narrativas y análisis detallado de las partidas que se encuentran en el cuerpo principal de los estados financieros.

Las notas a los estados financieros se presentan con el fin de ayudar a los usuarios a comprender dichos estados financieros y a compararlos con los presentados por otras empresas.

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

El Tratamiento de la Ganancia o Perdida Neta del Período, errores fundamentales y cambiasen las políticas contables reestablecen en esta NIC la cual contempla estos conceptos:

Errores Fundamentales: Son los que aún siendo detectados en el periodo corriente, son tan importantes que los estados financieros de uno o mas periodos anteriores no pueden ser considerados fidedignos.

Políticas Contables: son los principios, bases, métodos, convenciones, reglas y procedimientos que las empresas adoptan para la preparación y presentación de estados financieros.

Normalmente, todas las partidas de ingresos y gastos incluyen partidas extraordinarias y los efectos de los cambios en las estimaciones contables se incluyen en la determinación de la ganancia o pérdida neta de periodo. Sin embargo, hay circunstancias en que determinadas partidas pueden ser excluidas en el cálculo de la ganancia o pérdida del ejercicio corriente. Dos de estas circunstancias son:

- La corrección de errores fundamentales.
- El efecto de cambios en las políticas contables

Un ejemplo de error fundamental es el siguiente:

A lo largo del 2001 la Cia. "X" descubrió que ciertos productos, vendidos en el año 2000, fueron indebidamente incluidos en el inventario realizado al 31/12/2000, por un importe de \$3,100.00

Los registros contables de la Cia. "X" para el 2001 muestran que las ventas han sido de \$104,000.00, el costo de los productos vendidos fueron de \$86,500.00 (incluyendo por error los \$3,100.00 mas el inventario inicial), por lo que se debe corregir el error.

Un ejemplo de cambios en las políticas contables es:

La Cia. "Beta" durante el ejercicio 2002 cambió su política contable con respecto al tratamiento de capitalización de costos de prestamos a que sean directamente atribuibles a la adquisición de una planta eléctrica de fuerza que esta en construcción. En periodos anteriores la Cia. ha capitalizado dichos costos, netos de impuesto sobre renta. Ahora ha decidido considerarlos como gastos y no capitalizarlos.

La NIC 8 Ganancia o Perdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables debe considerarse para la aplicación de la NIC 12, ya que debe revelarse el importe de los gastos (ingresos) por el impuestos relacionados con lo cambios en las políticas contables y los errores fundamentales que se han incluido en la ganancia o perdida neta del periodo, para que los estados financieros sean fiables.

El objetivo de la NIC 8 es determinar los criterios para clasificar la información a revelar y el tratamiento contable de ciertas partidas del estado de resultados, de manera que todas las empresas preparen y presenten el estado financiero antes mencionado de manera uniforme.

En realidad que la fuente de los ingresos en una de las partes mas vulnerable de las empresas, por años esta parte del balance general no ha tenido protagonismo por el hecho de que su tratamiento es financiero, pero ahora hay una norma que nos explica como debe de ser el tratamiento de los ingresos, a continuación se presenta.

NIC 18 INGRESOS

Esta norma indica el tratamiento contable de ingresos originados de transacciones y eventos que incluyendo la venta de bienes la prestación de servicios y el uso por parte de terceros de activos de la empresa que produzcan intereses regalías y dividendos.

La NIC 12 establece que los impuestos, tanto si son del periodo corriente como diferidos, deben ser reconocidos como gastos o ingresos, e incluidos en la determinación de la ganancia o pérdida neta del periodo.

La mayoría de los pasivos y activos por impuesto diferido, aparecen cuando los ingresos y gastos que se incluyen en la ganancia contable de un determinado periodo, se computen dentro de la ganancia fiscal en otro diferente. El correspondiente impuesto diferido se reconocerá en el estado de resultados.

La NIC 18 establece que los ingresos que sean parte integral del rendimiento efectivo de un activo o instrumento financiero, deben ser reconocido en proporción al tiempo que toma el rendimiento real obtenido sobre el activo o instrumento financiero. Las regalías deben ser reconocidas utilizando la base de acumulación (o devengo), de acuerdo con la sustancia en que se basan y los dividendos deben reconocerse cuando se establezcan el derecho a recibir por parte del accionista.

Ingreso: es la entrada bruta de beneficios económicos durante el periodo surgido en el curso de las actividades ordinarias de una empresa siempre que tal entrada de lugar a un aumento en el patrimonio neto que no este relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.

Los ingresos por intereses incluyen el pago en el tiempo de cualquier tasa de descuento primas u otras diferencias entre el valor en libros inicial del titulo de deuda y el monto que se obtendrá a su vencimiento.

En cuanto a los dividendos de las acciones que proceden de las ganancias netas obtenidas antes de la adquisición de los títulos se deben reducir del costo de las mismas.

La medición de los ingresos debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos ingresos. Cuando no se puedan medir con certeza el valor de los bienes o servicios recibidos se medirán según el valor razonable, haciendo el respectivo ajuste por cualquier importe de efectivo eventual u otros medios equivalentes al efectivo transferido en la operación.

4.3.2 HECHOS CONTABLES DE RELEVANCIA

El proceso seguido para la autorización y luego publicación de los estados financieros varia de la estructura organizativa de la empresa, de los requisitos legales y de los procedimientos seguidos para la preparación y finalización de tales estados financieros.

En algunos casos antes de que hayan sido formalmente publicados, la empresa esta obligada a presentar sus estados financieros a los propietarios para que estos los aprueben. En tales casos los estados financieros se consideran autorizados para su publicación en la fecha de su emisión y no en la fecha en que los propietarios los aprueben. La empresa debe reflejar los hechos de importancia que se dan en dicha empresa.

CUADRO N° 10

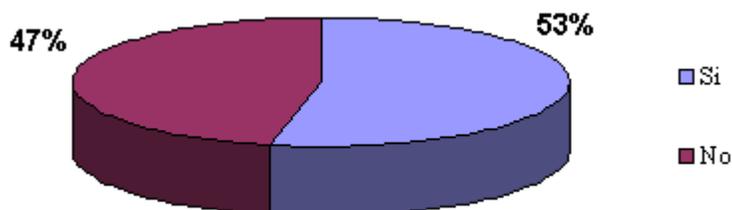
HECHOS CONTABLES DE RELEVANCIA EN LAS EMPRESAS COMERCIALES

Hechos contables de relevancia	Cifras Absolutas	Cifras Porcentuales
Si	8	53
No	7	47
Total	15	100%

Fuente: Elaboración propia

GRAFICO N° 9

HECHOS CONTABLES DE RELEVANCIA EN LAS EMPRESAS COMERCIALES



Fuente: Elaboración propia

Según los resultados obtenidos en la encuesta realizada a los profesionales en contaduría pública, ocho contestan que si hay hechos contables de relevancia en las empresas comerciales, semejante la 53%; y siete del total manifiestan que no hay hechos contables de relevancia de tales empresas equivalente al 47% del total de los encuestados.

Para los contadores públicos en las empresas comerciales de El Salvador, considerando que la institución con mayor insistencia en que la contabilidad se lleve de una forma ordenada y cronológica y según fechas es el Ministerio de Hacienda, de tal forma que por temor a caer en una irregularidad los hechos contables de relevancia son de utilidad tanto para el Fisco como para las empresas comerciales que están bajo su vigilancia y fiscalización.

Son ejemplos de hechos contable de relevancia los siguientes:

Si la junta de accionistas se propone decretar dividendos para los poseedores de instrumentos de capital, la empresa debe reconocer tales dividendos como un pasivo en la fecha del balance; lo cual debe revelarse en el cuerpo principal de los estados financieros como un componente separado del patrimonio neto; o en las notas a los estados financieros.

La información que indique el deterioro de un activo, o bien de ajustar la perdida por deterioro reconocida previamente para tal activo es un hecho de relevancia que debe de ser

incluido en los estados financieros, así como el descubrimiento de fraudes y errores que demuestren que los estados financieros son incorrectos; también las resoluciones de un litigio judicial para confirmar que la empresa tiene una resolución.

4.3.3. FLEXIBILIDAD EN LA INTERPRETACION DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA.

La flexibilidad de la normativa tributaria siempre ha existido a través del tiempo, algunos atribuyen esto a que existen vacíos en la ley pero la verdad es que cada uno de los profesionales quiere tener la razón a la hora de interpretar la normativa tributaria, ya sean estos contadores del Ministerio de Hacienda o contadores públicos independientes.

Existen varios métodos o criterios de interpretación de la ley los cuales se mencionan a continuación:

- Gramatical: que consiste en interpretar las normas jurídicas atendiendo a su sentido natural y obvio de las palabras, según el uso general de las mismas no en su significado aislado en su contenido total, según el lugar que ocupan en la oración.
- Lógico: se fundamenta en el examen integral de las diferentes disposiciones que conforman una ley, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía, ya que están constituyen un todo orgánico entrelazados por un nexo lógico que las ligas entere si.
- Histórico: consiste en traer a cuenta para entender una ley, las motivaciones de su información, de tal manera que de su análisis se establezca la razón de ser de sus preceptos.
- Sistemático: es una ampliación del método lógico, consistente en relacionar las disposiciones del código y de las leyes tributarias con las otras leyes, es decir, con todo del ordenamiento jurídico.

Es por la aceptación de los métodos anteriormente mencionados, que existe flexibilidad al interpretar la normativa tributaria, y cada profesional lo interpreta a su conveniencia; y las

autoridades encargadas de la aplicación de dichas leyes no son capaces de formularse un criterio justificable para poder aplicar rigurosamente la ley.

4.3.4. LIMITADA APLICACIÓN DE LA NIC 12

La fuente de los tributos por regla general es la renta, los bienes, la riqueza, el capital o patrimonio. En el caso del impuesto sobre la renta este graba general mente lo que son el capital y las rentas de personas naturales o jurídicas.

Las utilidades de las empresas y los ingresos de las personas naturales están sujetos al pago de impuesto, para ello las empresas tienen que declarar el monto sujeto al impuesto y las personas naturales sus rentas percibidas, hasta el momento todo se ha regido bajo las leyes tributarias que actualmente existen, y la contabilidad por consiguiente no esta exenta de estas leyes tributarias.

Al llevar a cabo la aplicación de las normas contables, debe considerarse la base legal por lo cual se hace exigible la implantación de las Normas Internacionales de Contabilidad, las cuales están contenidas en el capítulo IV del Código de Comercio.

Al igual que el Código de Comercio la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública y Auditoría en su artículo veinte y seis contempla que el Consejo de Vigilancia de la Profesión de contaduría Pública y auditoría debe velar por el cumplimiento de los reglamentos y demás normas aplicables (entre ellas las NIC's) en el ejercicio de la contaduría pública, así como el apego de resoluciones dictadas por este.

Es muy fácil para el Consejo decir que se apliquen las Normas Internacionales de Contabilidad y hacer que los profesionales en contaduría le den cumplimiento a dichas aplicaciones; pero ni este y ninguna otra institución se ha preocupado por facilitar capacitaciones a todos aquellos profesionales que se desempeñan el ramo de la contabilidad y la auditoría.

La limitada aplicación de la Norma de Contabilidad número doce surge por diferentes factores tales como: el tecnicismo en que están escrita las norma, poca facilidad de asistir a seminarios impartidos por el Consejo y otras instituciones, y que las empresas y los empresarios aun no están preparados y capacitados para poder adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad.

CUADRO N° 11

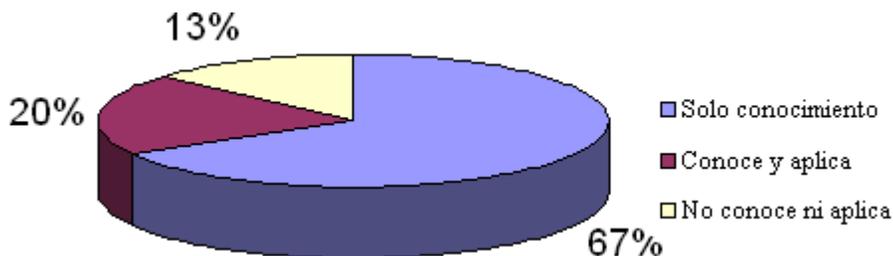
GRADO DE CONOCIMIENTO Y APLICACIÓN DE LA NORMATIVA

Conocimiento y Aplicación	Cifras Absolutas	Cifras Porcentuales
Solo conocimiento	10	67
Conoce y aplica	3	20
No conoce ni aplica	2	13
Total	15	100%

Fuente: Elaboración Propia

GRAFICO N° 10

GRADO DE CONOCIMIENTO Y APLICACIÓN DE LA NORMATIVA



Fuente: Elaboración Propia

De acuerdo al cuadro N° 11 de los quince profesionales en Contaduría Pública encuestados, diez manifiestan que solo conocen las Normas Internacionales de Contabilidad, esto representa el 67% del total; tres declaran que conocen y aplican

las mencionadas Normas Internacionales de contabilidad, representando este último un 13% del total de encuestados.

4.3.5. CRITERIOS DE APLICACIÓN DE LA NIC. 12

Como base fundamental de la contabilidad de una empresa está como deben elaborarse los estados financieros en el periodo en cuestión, y como deben aplicarse las disposiciones transitorias en cada una de las Normas Internacionales de Contabilidad y en las interpretaciones de las mismas, las aplicaciones a los saldos de las cuentas que existían con anterioridad a la fecha de vigencia de tales normas e interpretaciones.

Al aplicar las NIC en su totalidad por primera vez en una empresa los estados financieros de la misma deben elaborarse y presentarse como si siempre se hubiesen confeccionado de acuerdo con las normas e interpretaciones en vigor para ese periodo; significa que tales normas e interpretaciones deben ser aplicadas de forma retroactiva, salvo cuando: alguna norma o interpretación en particular exija o permita un tratamiento transitorio diferente, o bien el importe de los ajustes relativos a los periodos anteriores, no puedan ser razonablemente determinados.

Debido a la falta de conocimiento de las Normas Internacionales de Contabilidad ya sea por los contadores o por los empresarios existen diversos criterios de aplicación, no porque así lo especifiquen las normas, sino porque de alguna manera las empresas no tienen el personal adecuado para poder interpretar cuidadosamente y de una manera fidedigna los verdaderos criterios establecidos en ellas.

CUADRO N° 12

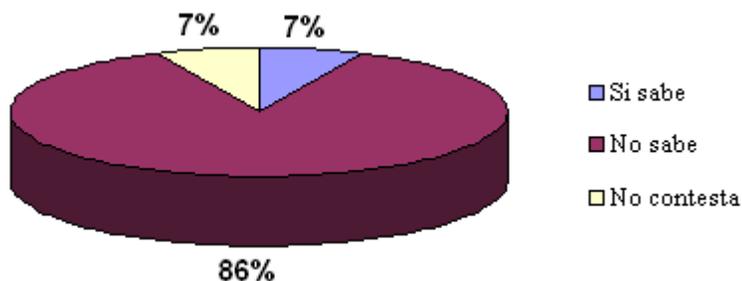
INFORMACION DE CRITERIOS DE APLICACIÓN DE LA NIC 12

Criterios de aplicación de la NIC 12	Cifras Absolutas	Cifras Porcentuales
Si sabe	1	7
No sabe	13	87
No contesta	1	7
Total	15	100%

Fuente: Elaboración propia

GRAFICO N° 11

INFORMACION DE CRITERIOS DE APLICACIÓN DE LA NIC 12



Fuente: Elaboración propia

De acuerdo al cuadro N°12, una persona si sabe de información de criterios de aplicación de la NIC 12, equivalente al 7% del total de encuestados; trece personas manifiestan que no saben de información de criterios de aplicación de la norma, igual al 86%; y solamente una persona no contesta acerca de la interrogante de los criterios de aplicación de la NIC 12, lo cual representa el 7%.

Dadas las circunstancias de nuestro medio empresarial en lo referente al impuesto a las ganancias no existe hasta el momento una verdadera aplicación de la Norma de Contabilidad numero doce.

4.3.6 ALCANCE TEORICO Y PRACTICO DE LA NIC 12

Para propósitos de la NIC 12 impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a reposiciones. El impuesto a las ganancias incluye también otros tributos tales como las retenciones; además esta norma se ocupa de la contabilización de las diferencias temporarias que puedan derivarse de las subvenciones del gobierno o deducciones legales.

En El Salvador hasta este año ha existido un alcance teórico sustancialmente amplio; porque se ha estado impartiendo educación continuada de las Normas Internacionales de Contabilidad y de una forma obligatoria para los profesionales en contaduría pública que ejercen la profesión; y que están inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría.

Auque se ha tenido un avance teórico de la Norma de Contabilidad Número Doce y se ha divulgado de muchas maneras a los empresarios y profesionales en contaduría, no se han logrado los objetivos esperados porque no se esta aplicando dicha norma, esto deja de manifiesto que en El salvador no se tiene un alcance práctico de esta norma; ya que las capacitaciones impartidas por el Colegio de Contadores, el Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos, o cualquier otra institución que ha llevado a cabo eventos para la aplicación de la NIC 12 no han llenado las expectativas de poder aplicar un caso practico en la realidad de una empresa comercial.

CUADRO N° 13

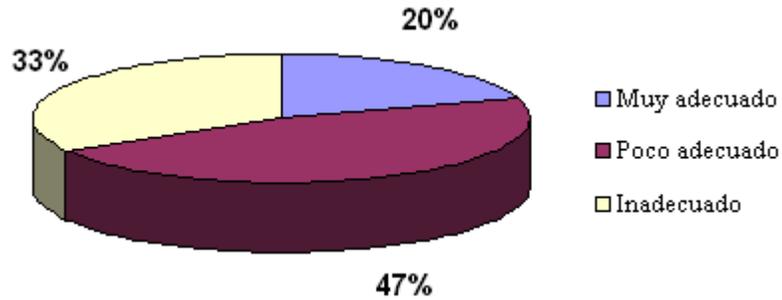
ALCANCE TEORICO Y PRACTICO EN LA APLICACIÓN DE LA NIC 12

Alcance teórico y practico de la NIC 12	Cifras Absolutas	Cifras Porcentuales
Muy adecuado	3	20
Poco adecuado	7	47
Inadecuado	5	33
Total	15	100%

Fuente: Elaboración propia

GRAFICO N° 12

ALCANCE TEORICO Y PRACTICO EN LA APLICACIÓN DE LA NIC 12



Fuente: Elaboración propia

En relación al cuadro N° 13, tres personas afirman que es muy adecuado un alcance teórico y práctico en la aplicación de la NIC 12, equivalente al 20% de los encuestados; siete declaran que es poco adecuado un alcance teórico y práctico, igual al 47% del total; y cinco afirman inadecuado un alcance teórico y práctico de la norma, representado el 33% de los profesionales en contaduría pública encuestados.

CAPITULO V
FIABILIDAD EN LA PRESENTACIÓN DE
LA INFORMACIÓN FINANCIERA
GENERADA POR EL TRATAMIENTO
CONTABLE DEL IMPUESTO A LAS
GANANCIAS

CAPITULO V

5. FIABILIDAD EN LA PRESENTACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA GENERADA POR EL TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Específicamente las empresas por ley tienen que revelar información financiera, ya que sea requerida por otra institución fiscalizadora de impuestos como lo son: el Ministerio de Hacienda, Alcaldías, Registro de Comercio, Dirección General de Estadísticas y Censos.

Anteriormente la información financiera que se presentaba a las instituciones antes mencionadas se puede decir que hasta cierto punto no era confiable, porque de acuerdo con la institución que se tratara así los empresarios daban la orden a los contadores para la preparación de la información financiera que se revelaría.

Ya las empresas están sabidas de la información financiera que se tiene que revelar, de ninguna manera la información tiene que variar independientemente a la institución que se le este informando, de lo contrario estaríamos afirmando que la información revelada por las empresas no es confiable.

Ahora bien el punto es si se esta cumpliendo con la exigencia de revelar información financiera confiable o no, todas las Normas Internacionales de Contabilidad hacen énfasis en la información que se revela, pero no cualquier tipo de información o la que a los empresarios y contadores se les antoje revelar, tiene que ser el extracto fiel de todas las operaciones de la empresa en un ejercicio fiscal para que pueda ser considerada como información financiera confiable.

Entre mas confiable sea la información financiera revelada por las empresas, mas credibilidad tendrá ante otras instituciones que necesiten ampararse en esta información, y de manera primordial les compete a los socios reclamar la fiabilidad de tal información.

5.1. DIVERSOS TRATAMIENTOS CONTABLES DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Los diversos tratamientos contables del impuesto a las ganancias han surgido a través del tiempo por el mismo sistema de leyes tributarias que existe en nuestro en El Salvador, las cuales han permitido que los profesionales en contaduría se valgan de algunos vacíos para sentar sus propios criterios y así contabilizar el trabajo de los contribuyentes de una manera conveniente.

Debido a este comportamiento de los empresarios y contadores no ha existido hasta el momento un verdadero tratamiento contable del impuesto a las ganancias, tomando en cuenta que el mismo impuesto a las ganancias es el mismo impuesto sobre la renta que comúnmente se conoce y que se liquida al final de cada año y que ha permitido a los contadores valerse de sus conocimientos errados para no realizar un buen trabajo para las empresas a las cuales prestan sus servicios.

En todas las contabilidades de las empresas hay deficiencias al momento de realizar auditorías, hoy en la actualidad una de las deficiencias mas grandes está siendo el cálculo del impuesto sobre la renta, esto puede ocurrir por diversos factores que se pueden comprobar en una minuciosa revisión del tratamiento contable del impuesto.

El tratamiento contable del impuesto a las ganancias no es el simple hecho de que al final del ejercicio, se efectuó un proceso contable por medio del cual enfrentamos ingresos contra gastos para luego obtener la utilidad o pérdida neta del periodo, la cual estará sujeta al impuesto; mas bien es un proceso contable que va mas allá del hecho de contabilizar un periodo contable, puede contabilizarse el impuesto en un periodo o mas según lo indique la NIC 12.

Debido a la naturaleza de las empresas y del trabajo contable que ellas realizan, es necesario que se entienda perfectamente el tratamiento contable del impuesto a las ganancias que nos ofrece la NIC 12; para poder así invalidar muchas deficiencias tales como: los diversos tratamientos contables del impuesto y el erróneo tratamiento que se le ha estado

dando hasta la fecha; esto por falta de conocimiento de la nueva normativa contable que está rigiendo el mundo entero.

5.1.1. OPERACIÓN CONTABLE DE LA GANANCIA O PERDIDA NETA DEL PERIODO

El ingreso es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo surgido en el curso de las actividades ordinarias de una empresa, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en el patrimonio neto que no este relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.

Los ingresos por intereses incluye el pago en cualquier tiempo de cualquier tasa de descuento, primas u otras diferencias entre el valor en libros inicial del titulo de deuda y el monto que se obtendrá a su vencimiento.

En cuanto a los dividendos de las acciones que proceden de las ganancias netas obtenidas antes de la adquisición de los títulos, se deben reducir del costo de las mismas.

La NIC 18 indica el tratamiento contable de los ingresos o los eventos contables originados que a diario llevan a cabo los contribuyentes, entre los cuales tenemos: la venta de bienes, la prestación de servicios y el arrendamiento a terceros de activos de la empresa ya sea que estos produzcan un ingreso bruto, regalías, intereses o dividendos que para la empresa serán tipificados como ingresos.

De acuerdo a la NIC 12 los ingresos ya no solamente son los de un periodo corriente, porque pueden existir ingresos que se causen en un periodo aunque se perciban en otro; entonces se establece en esta norma que los impuestos, tanto de un periodo corriente como de diferidos deben de ser reconocidos como gastos o ingresos, e incluidos en la determinación de la ganancia o perdida neta del periodo.

CUADRO N° 13

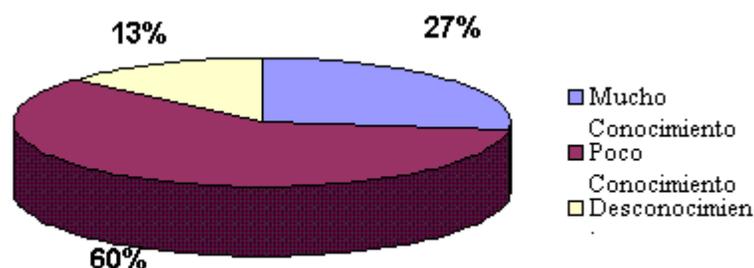
OPERACIÓN CONTABLE DE LA GANANCIA O PERDIDA NETA DEL PERIODO

Operación Contable	Cifras Absolutas	Cifras Porcentuales
Mucho Conocimiento	4	27
Poco Conocimiento	9	60
Desconocimiento	2	13
Total	15	100%

Fuente: Elaboración propia

GRAFICO N° 12

OPERACIÓN CONTABLE DE LA GANANCIA O PERDIDA NETA DEL PERIODO



Fuente: Elaboración propia

De acuerdo al cuadro N° 13, cuatro de las personas encuestadas manifestaron que efectúan la operación contable de la ganancia o pérdida neta del período con mucho conocimiento, lo cual equivale al 27% del total encuestado; nueve expresan que lo hacen con poco conocimiento, correspondiente al 60%; y los doce dicen que lo hacen con total desconocimiento, lo que es igual al 13%.

La mayoría de los pasivos y activos y pasivos por impuestos diferidos aparecen cuando los ingresos y gastos que se incluyen en la ganancia contable de un determinado periodo, se

computen dentro de la ganancia fiscal en otro diferente. El correspondiente impuesto diferido se reconocerá en el estado de resultados.

Los ingresos que sean parte integral del rendimiento efectivo de un activo o instrumento financiero, deben ser reconocidos en proporción al tiempo que toma el rendimiento real obtenido sobre el activo o instrumento financiero. Las regalías deben ser reconocidas utilizando la base de acumulación o devengo, de acuerdo en la sustancia en que se basen y los dividendos deben reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista.

La medición de los ingresos debe hacerse utilizando su valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos ingresos. Cuando no se puedan medir con certeza el valor de los bienes y servicios recibidos, de medirán según el valor razonable haciendo el respectivo ajuste por cualquier importe de efectivo eventual u otros medios equivalentes al efectivo transferido en la operación.

5.1.2. IMPORTANCIA CONTABLE DE LA INFORMACION FINANCIERA

Toda la información que se procesa en una empresa es importante si se trata de de información financiera, a menudo las empresas están acostumbradas a procesar información no confiable, esto por los insuficientes conocimientos de las leyes, o el medio que día a día absorbe a las empresas con sus malas costumbres, esto hace que ellas activen el juego del maltrato de la información financiera de la empresa; tanto empresarios como profesionales en contaduría publica estamos obligados a divulgar que deben emplearse Metodos de salvaguarda, depuración, y segregación de funciones de las personas que procesan la información financiera ya que de ella dependen los resultados de la empresa y de que se estén brindando estados financieros confiables al publico en general.

Las empresas que verdaderamente saben lo delicado y a la vez fundamental que es la información financiera para la toma de decisiones que lleve a cabo la empresa en un período determinado, son ella las que mejor provecho obtienen de la información financiera procesada.

CUADRO N° 14

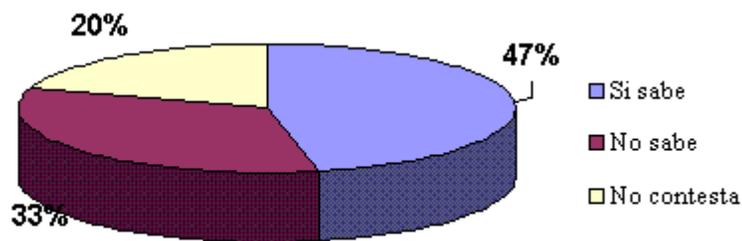
IMPORTANCIA CONTABLE A LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Importancia a la Información Financiera	Cifras Absolutas	Cifras Porcentuales
Si sabe	7	47
No sabe	5	33
No contesta	3	20
Total	15	100%

Fuente: Elaboración propia

GRAFICO N° 13

IMPORTANCIA CONTABLE A LA INFORMACIÓN FINANCIERA



Fuente: Elaboración propia

Según el cuadro N° 14, de las quince personas encuestadas, siete manifiestan que si le dan importancia contable a la información financiera de la empresa, equivalente al 47% del total; cinco expresan que no le saben dar importancia, igual al 33%; y tres no contestan, equivalente al 20%.

Los estados financieros son la carta de presentación que tienen las empresas ante instituciones gubernamentales, proveedores, Ministerio de Hacienda, accionistas, propietarios,

y público en general, de esta información dependerá la credibilidad que tenga la empresa ante estas instituciones que hemos mencionado anteriormente.

Las empresas deben de crear políticas que ayuden a que la información financiera sea correctamente contabilizada, y de esta manera evitar evasiones fiscales, fraudes, inconsistencias y demás errores que puedan afectar la imagen de la empresa ante terceros.

5.1.3. INSTRUMENTOS ESPECIFICOS DE REGULACIONES TRIBUTARIAS

Los instrumentos específicos son contratos que dan lugar simultáneamente a un activo financiero en una empresa y a un pasivo financiero o un instrumento de capital en una empresa.

Según la NIC 32 Instrumentos Activo financiero es todo activo que posee cualquiera de las características

- Efectivo;
- Un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero por parte de otra empresa;
- Un derecho contractual o intercambiar instrumentos financieros con otras empresas en condiciones que sean potencialmente favorables, o
- Un instrumento de capital de otra empresa.

Los pasivos financieros, Según la NIC 32 Instrumentos lo constituyen los compromisos que suponen una obligación contractual, por ejemplo:

- De entregar dinero u otro activo financiero a otra empresa;
- De intercambiar instrumentos financieros con otra empresa bajo condiciones que son potencialmente desfavorables

Los instrumentos de capital son todos aquellos contratos que pongan de manifiesto intereses en los activos netos de una empresa, una vez que hayan sido deducidos todos sus pasivos.

CUADRO N° 15

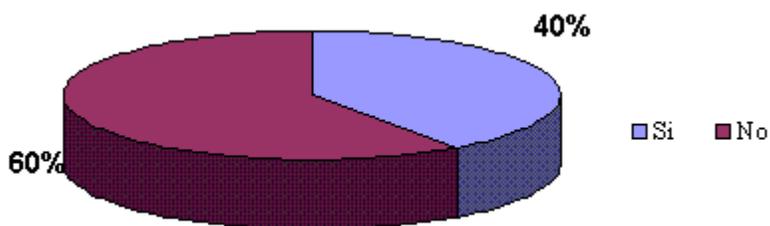
INSTRUMENTOS FINANCIEROS DE REGULACIONES TRIBUTARIA

Instrumentos de Regulaciones Tributarias	Cifras Absolutas	Cifras Porcentuales
Si	6	40
No	9	60
Total	15	100%

Fuente: Elaboración propia

GRAFICO N° 14

INSTRUMENTOS FINANCIEROS DE REGULACIONES TRIBUTARIA



Fuente: Elaboración propia

De acuerdo al cuadro N° 15, seis personas expresan que si conocen instrumentos de específicos de regulación tributaria, igual al 40%; y nueve manifiestan que no conocen dichos instrumentos, equivalentes al 60%.

Un activo financiero y un pasivo financiero deben ser objeto de compensación de manera que se presente en el balance general el importe neto, siempre que la empresa:

- Tenga el derecho exigible legalmente, de compensar los importes reconocidos en los citados instrumentos, y
- Tenga la intención de pagar la cantidad neta, o de realizar el activo y de forma simultanea proceder al pago del pasivo.

Los instrumentos específicos son los que prácticamente tienen una relación directa con el Impuesto a las Ganancias, porque son ellos la base de los estados financieros que están relacionados con el Impuesto sobre la Renta, tales como: el balance general que muestra la situación financiera de la empresa en un periodo determinado y el estado de resultados que muestra el desempeño de todas las operaciones de la empresa.

5.1.4. DECLARACIONES DE IMPUESTO Y PAGO DEL IMPUESTO

Toda empresa en comercial El Salvador ya sea esta persona natural o persona jurídica esta obligada a presentar una declaración jurada al final del ejercicio contable que corresponde a un año calendario, aunque cada una de ellas de una forma diferente, las cuales detallamos a continuación:

PERSONA NATURAL: según el artículo 29 numeral 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, las personas naturales cuyas rentas obtenidas provenga exclusivamente de salarios y cuyo monto no exceda de \$ 5,714.29 no estarán obligados a presentar declaración y si así lo hicieren tendrá derecho a una deducción fija de \$1,371.43 la cual va incorporada en la cuota de retención a que estén afectas; las personas naturales domiciadas, asalariadas, con rentas mayores de \$5,714.29 no tendrá derecho a la deducción fija que se menciona anteriormente solamente podrán deducirse un máximo de \$ 571.43 en gastos médicos y una cantidad similar en gastos de escolaridad de sus hijos o de ellos si estudiaren y de igual manera se les aplicará la tabla del artículo 37 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

PERSONA JURIDICA: estas utilizaran el sistema de acumulación, o sea, determinaran sus rentas tomando en cuenta las devengadas en el ejercicio, aunque no estén percibidas, y los gastos incurridos aunque no hayan sido pagados, tal como lo expresa tácitamente el artículo 24 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. La mayoría de comerciantes presentan y pagan el impuesto sobre la renta; pero no todos saben cuales son las medidas que se toman para hacer tal procedimiento.

CUADRO N° 16

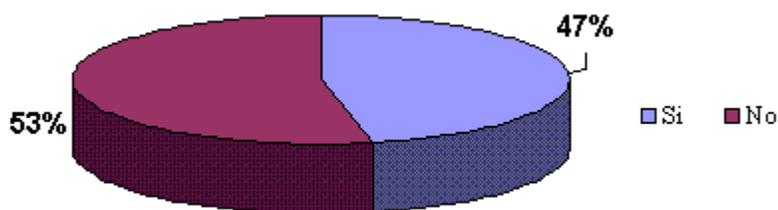
MEDIDAS PARA LAS DECLARACIONES DE IMPUESTO Y PAGO DEL IMPUESTO

Declaración de Impuesto y Pago del Impuesto	Cifras Absolutas	Cifras Porcentuales
Si	7	47
No	8	53
Total	15	100%

Fuente: Elaboración propia

GRAFICO N° 15

MEDIDAS PARA LAS DECLARACIONES DE IMPUESTO Y PAGO DEL IMPUESTO



Fuente: Elaboración propia

De conformidad al cuadro N° 165, siete de las personas encuestadas afirman que si conocen medidas para la declaración y pago del impuesto, equivalente al 47% del total encuestado; y ocho manifiestan que no conocen medidas para la declaración y pago del impuesto, igual al 53% del total encuestado.

La base imponible para determinar el impuesto a las Ganancias será la cuantificación económica del hecho generador, ésta base la obtendrán después de haber deducido de los ingresos todos los costos y gastos necesarios en los que ha incurrido para la generación de estos ingresos, luego aplicará una tasa del 25% sobre la base imponible mencionada. También están obligadas a presentar mensualmente una declaración jurada de anticipo a cuenta el cual será liquidado en la declaración anual del impuesto.

Toda persona jurídica sin excepción por ley está obligada a presentar declaración de impuesto sobre la renta, ya sea que al final del ejercicio contable los estados financieros presenten ganancia o pérdida neta del periodo.

5.1.5. EVENTOS TRIBUTARIOS QUE MODIFICAN EL VALOR DEL ACTIVO Y PASIVO

Los activos y pasivos derivados del impuesto sobre las ganancias deben presentarse por separado de otros activos o pasivos en el balance general. Las partidas de activos y pasivos por impuestos diferidos deben distinguirse de los activos y pasivos por impuestos corrientes, es decir que hay que tener cuidado al momento de contabilizar las partidas de los activos y pasivos, ya sean estos por impuestos corrientes o por impuestos diferidos, para ello es necesario mantener continuamente actualizada la contabilidad de la empresa.

CUADRO N° 17

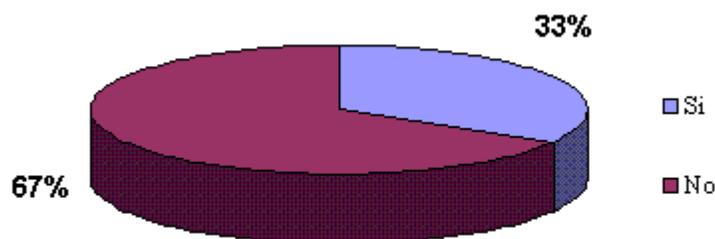
EVENTOS TRIBUTARIOS QUE MODIFICAN EL VALOR DEL ACTIVO Y PASIVO

Eventos Tributarios	Cifras Absolutas	Cifras Porcentuales
Si	5	33
No	10	67
Total	15	100%

Fuente: Elaboración propia

GRAFICO N° 16

EVENTOS TRIBUTARIOS QUE MODIFICAN EL VALOR DEL ACTIVO Y PASIVO



Fuente: Elaboración propia

De acuerdo al cuadro N° 17, cinco profesionales en Contaduría Pública declaran que conocen eventos tributarios que modifican el valor del activo y del pasivo, igual al 33%; caso contrario diez manifiestan que no tienen conocimiento de eventos tributarios que modifiquen el valor del activo y pasivo, equivalente al 67% de profesionales encuestados.

El impuesto corriente, correspondiente al periodo presente y a los anteriores, debe ser reconocido como una obligación de pago en la medida en que no haya sido liquidado. Si la cantidad ya pagada, que corresponda al periodo presente y a los anteriores, excede el importe a pagar por esos períodos, el exceso debe ser reconocido como un activo.

Se debe reconocer un pasivo de naturaleza fiscal por causa de cualquier deferenza temporaria imponible, a menos que la diferencia haya surgido por:

- Una plusvalía comprada cuya amortización no sea fiscalmente deducible, o bien;
- Por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios, y además, en el momento en que fue realizada no efectuó ganancia contable ni ganancia o pérdida fiscal.

5.1.6. UTILIDAD CONTABLE Y FISCAL DE LA INFORMACION FINANCIERA

Aparentemente la utilidad contable y la utilidad fiscal son las mismas pero no es así ay una diferencia entre ellas y para ello se explica el procedimiento de cada una de a continuación.

UTILIDAD FISCAL: para obtener esta utilidad el primer punto a tomar en cuenta son los ingresos brutos que arroja la información financiera procesada por la empresa, a estos ingresos hay que restarle todos los costos en que la empresa ha incurrido, y que han sido necesarios para la obtención de estos ingresos, después de haber hecho esta operación se obtiene lo que se le llama ganancia contable o lo que se llama utilidad antes de reserva e impuesto, se le resta la reserva legal, se le suman los gastos no deducibles, se le restan los ingresos no gravables y se obtiene la utilidad fiscal.

UTILIDAD CONTABLE: esta utilidad va más allá de haber obtenido la utilidad fiscal, partiendo de la utilidad fiscal de la cual ya se ha explicado el proceso anteriormente y a la que también se le puede llamar renta imponible, solamente hay que multiplicar por la tasa asignada por el Ministerio de Hacienda del veinte y cinco por ciento (25%) sobre la renta imponible, obteniendo así el impuesto sobre la renta; luego se le resta este impuesto sobre la renta a la utilidad fiscal o renta imponible y se obtiene la utilidad neta o utilidad contable.

CUADRO N° 18

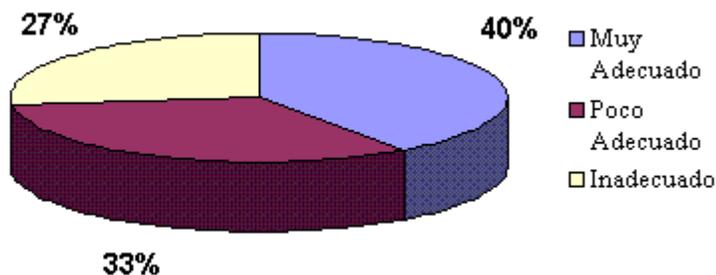
PROCEDIMIENTO EN LA UTILIDAD CONTABLE Y FISCAL DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Procedimiento en la Utilidad Contable y Fiscal	Cifras Absolutas	Cifras Porcentuales
Muy Adecuado	6	40
Poco Adecuado	5	33
Inadecuado	4	27
Total	15	100%

Fuente: Elaboración propia

GRAFICO N° 17

PROCEDIMIENTO EN LA UTILIDAD CONTABLE Y FISCAL DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA



Fuente: Elaboración propia

De conformidad al cuadro N° 18, seis de las personas encuestadas manifiestan que es muy adecuado el procedimiento para contabilizar la utilidad contable y fiscal en la empresa, igual al 40% del total encuestado; cinco declaran poco adecuado el procedimiento, equivalente al 33%; y cuatro consideran inadecuado el procedimiento para la contabilización de la utilidad fiscal y financiera, igual al 27% del total de personas encuestadas.

Todo lo anteriormente mencionado es solamente para personas jurídicas, no así para personas naturales que hay que aplicar las deducciones a las que por ley tienen derecho en

cuanto a personas naturales asalariadas se refiere, pero para todas aquellas que también presten servicios o se dediquen a la compra venta de bienes se les aplicara lo plasmado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Las empresas que figuren como personas naturales y que se dediquen a comercializar bienes y servicios obtendrán su utilidad fiscal después de deducir todos gastos necesarios para generar ingresos, y la utilidad contable se determinará aplicando la tabla del artículo 37 de la ley en mención, luego hay que restar el impuesto causado y se obtiene la utilidad contable.

5.2. CORRECTA PRESENTACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

Los propósitos de la contabilidad es lograr un fin informativo lo cual se deriva de la naturaleza y la relación de la contabilidad con el medio económico que lo rodea, o sea el intercambio de bienes y servicio que llevan a cabo las empresas comerciales en El Salvador

La información financiera que la contabilidad produce, es requerida por los participantes de la actividad empresarial para observar y evaluar el comportamiento de las entidades, comparar sus resultados con otros periodos y otras entidades, evaluar los resultados a la luz de los objetivos establecidos, planear sus operaciones y estimar su futuro dentro del marco económico que los rodea.

La información financiera de una empresa es base fundamental en las decisiones de accionistas actuales y potenciales, instituciones de crédito, deudores, acreedores y terceros, directa o indirectamente relacionados con dicha empresa

La responsabilidad de que la información financiera sea útil y confiable esta a cargo de la administración de la empresa, y para cumplir con ese requisito deben tener un efectivo sistema de contabilidad y control interno, aplicando la normas internacionales de contabilidad y las reglas contables acordes a dichas normas que se consideren más apropiadas a las circunstancias de la empresa.

Para que halla una correcta presentación de la información financiera en cuanto al impuesto a las ganancias es necesario la aplicación la NIC 12; que en uno de sus párrafos dice que los activos y pasivos de naturaleza fiscal se evalúen y reconozcan por separado.

5.2.1. CALCULO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

A medida que el tiempo ha transcurrido el tratamiento contable y fiscal del impuesto a las ganancias se ha unificado, esto por la aplicación de leyes y reformas en su caso que han venido contribuyendo a eliminar anomalías en el cálculo y presentación de este en los estados financieros.

CUADRO N° 19

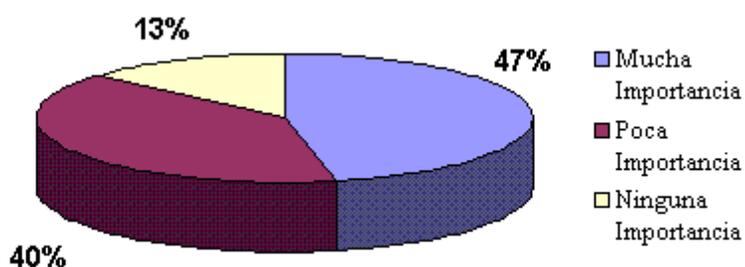
IMPORTANCIA DEL CALCULO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Importancia al Cálculo del Impuesto	Cifras Absolutas	Cifras Porcentuales
Mucha Importancia	7	47
Poca Importancia	6	40
Ninguna Importancia	2	13
Total	15	100%

Fuente: Elaboración propia

GRAFICO N° 18

IMPORTANCIA DEL CALCULO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS



Fuente: Elaboración propia

Según el cuadro N° 19, siete profesionales encuestados manifestaron que es muy importante el cálculo del impuesto a las ganancias, igual al 47%; seis declaran que es poco importante el cálculo del impuesto, equivalente al 40%; y dos no declaran importancia sobre el cálculo del impuesto a las ganancias, igual al 13% del total de profesionales en Contaduría Pública encuestados.

Para el cálculo del impuesto es necesario establecer una comparación entre el valor en libros y la parte fiscal para determinar diferencias temporarias; para la determinación del impuesto a las ganancias existen varios pasos los cuales se detallan a continuación:

- Efectué el cálculo del impuesto sobre la renta por pagar o a reclamar tomando de base la ganancia o pérdida antes de impuesto, y la ley de impuesto sobre la renta
- Determine la base fiscal para cada uno de los activos y pasivos reconocidos en el balance general al cierre del ejercicio
- Efectué una comparación entre los saldos en libros de los activos y pasivos al cierre, con la base fiscal de cada uno de ellos, y así determine si existen diferencias temporarias deducibles o diferencias temporarias imponibles
- Identifique diferencias temporaria que no deban ser reconocidas debido a las excepciones de la norma
- Efectué una comparación entre los saldos en libros de los activos y pasivos al cierre, con la base fiscal de cada uno de ellos, y así determine si existen diferencias temporarias deducibles o diferencias temporarias imponibles
- Determine apropiadamente la tasa de impuesto y calcule los activos y pasivos por impuesto diferido
- Efectué una comparación entre los saldos de activos y pasivos por impuestos diferidos al inicio del ejercicio con los saldos determinados al cierre, y determine las partidas contables a registrar para dejar los saldos ajustados al cierre

Al darle seguimiento a los pasos anteriores podrá obtenerse un adecuado cálculo del impuesto a las ganancias y por consiguiente una excelente presentación de la información financiera, de tal manera que la empresa tenga transparencia no solamente con respecto a los impuestos sino también ante socios y otras instituciones.

5.2.2. RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS Y PASIVOS QUE TRIBUTAN

Para efectos de la NIC 12 existen activos y pasivos que tributan, pero también existen activos y pasivos que no tributan, un ejemplo de estos últimos es el efectivo y sus equivalentes y la provisión o reserva laboral mientras no se efectúe el pago de dichas reservas o mientras no ocurra la obligación de pagarlas, pero en un futuro puede llegar a tributar.

Para un activo o un pasivo que no tributa la base fiscal será igual al valor en libros de dicho activo o pasivo; pero si tengo un pasivo por ejemplo la reserva laboral, si todo el saldo se va a pagar en un futuro la base fiscal va ser cero para el periodo en cuestión, pero si una parte se paga en el ejercicio fiscal que se está trabajando la base fiscal va ser igual a la parte que toca deducirse en ese ejercicio.

CUADRO N° 20

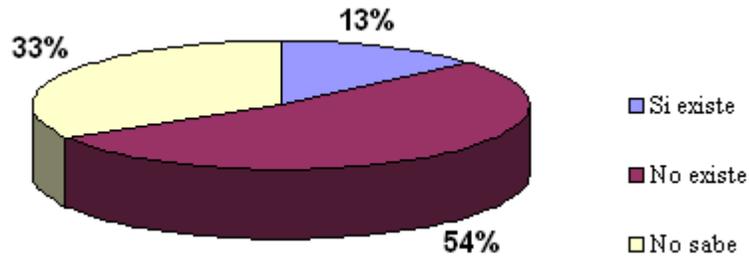
FUNCION DE RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO CORRIENTE Y DIFERIDO

Reconocimiento del Impuesto	Cifras Absolutas	Cifras Porcentuales
Si existe	2	13
No existe	8	54
No sabe	5	33
Total	15	100%

Fuente: Elaboración propia

GRAFICO N° 19

FUNCION DE RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO CORRIENTE Y DIFERIDO



Fuente: Elaboración propia

De acuerdo al cuadro N° 20, dos de las personas encuestadas declaran que si existe reconocimiento del impuesto como corriente y diferido, igual al 13%; ocho manifiestan que no existe reconocimiento, equivalente al 54%; y cinco no saben si existe reconocimiento del impuesto como corriente y diferido, igual al 33% del total.

La base fiscal de un activo no es mas que el importe que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la empresa en el futuro; si la base fiscal de un activo es diferente al valor en libros existe una diferencia temporaria, y se llama diferencia temporaria por que en un futuro puede tributar o puede llegar a ser deducible de impuestos con solo que cumpla con algunos requisitos.

La base fiscal de un pasivo se igual a su importe en libros menos cualquier importe que eventualmente sea deducible fiscalmente en el futuro; es por lo anteriormente indicado que existen activos y pasivos por impuestos corrientes y activos y pasivos por impuestos diferidos.

El impuesto corriente corresponde al periodo presente y a los anteriores, debe ser reconocido como una obligación de pago en la métrica en que no haya sido liquidado. Si la cantidad ya pagada, que corresponda al periodo presente y a los anteriores, excede el importe a pagar por esos periodos, el exceso de ser reconocido como un activo. También el importe a

cobrar que corresponda a una pérdida fiscal, si ésta puede ser retrotraída para recuperar las cuotas corrientes satisfechas en periodos anteriores, debe ser reconocido como un activo.

Cuando una pérdida fiscal se utilice para recuperar el impuesto corriente pagado en periodos anteriores. La empresa reconocerá tal derechos como un activo, en el mismo periodo en el que se produce la citada pérdida fiscal, puesto que es probable que la empresa obtenga el beneficio económico derivado de tal derecho, y además este beneficio puede ser medico de forma fiable.

En cuanto a los activos y pasivos diferidos, se debe reconocer un pasivo de naturaleza fiscal por causa de cualquier diferencia temporaria imponible, a menos que la diferencia haya surgido por: una plusvalía comprada cuya amortización no sea fiscalmente deducible; o por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además en el momento en que fue realizada no afectó ni a la ganancia bruta contable ni a la ganancia o pérdida fiscal.

Sin embargo, debe ser reconocido un pasivo diferido de carácter fiscal, por diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en empresas subsidiarias, o con participaciones en negocios conjuntos.

5.2.3. PRESENTACIÓN Y REVELACIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

El importe del gasto o ingreso por impuesto, relativo a las ganancias o las pérdidas de las actividades ordinarias debe aparecer en el cuerpo principal del estado de resultados; ya que tal presentación se considera es más útil para los usuarios de los estados financieros.

Los activos y pasivos derivados del impuesto a las ganancias deben presentarse por separado de otros activos o pasivos por impuestos en el balance general. Las partidas de activos y pasivos por impuesto diferidos deben distinguirse de los activos y pasivos por impuestos corrientes.

Cuando una empresa realiza, en sus estados financieros, la distinción entre partidas corrientes y a largo plazo, no debe proceder a clasificar los activos o pasivos por impuestos diferidos como activos o pasivos corrientes.

Una empresa debe compensar los activo por impuestos y los pasivos por impuestos si y solo si: tiene reconocido legalmente un derecho para compensar frente a la autoridad fiscal los importe reconocidos en esas partidas; y si tiene la intención de liquidar las deudas netas que resulten, o bien realizar los activos y liquide simultáneamente las deudas que ha compensado con ellos.

Aunque los activos y pasivos de naturaleza fiscal se evalúen y reconozcan por separado en el balance general, pueden compensarse. Una empresa tendrá normalmente un derecho reconocido legalmente para compensar activos corrientes por impuestos con pasivos corrientes de la misma naturaleza, cuando los mismos se relacionen con impuestos sobre las ganancias, correspondiente a la misma autoridad fiscal y esta lo permita. Un ejemplo típico es el impuesto de renta retenido se puede compensar con el impuesto sobre la renta a pagar del ejercicio fiscal, la diferencia resulta un impuesto a pagar (pasivo) o un impuesto a recuperar (activo).

CUADRO N° 21

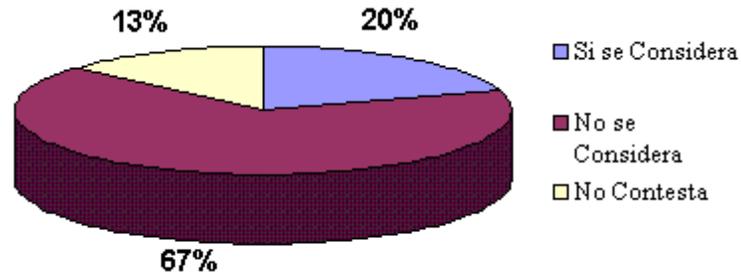
CORRECTA PRESENTACIÓN Y CONCILIACIÓN DE LAS UTILIDADES FISCALES Y FINANCIERAS

Conciliación de Utilidades Fiscales y Financieras	Cifras Absolutas	Cifras Porcentuales
Si se Considera	3	13
No se Considera	10	54
No Contesta	2	33
Total	15	100%

Fuente: Elaboración propia

GRAFICO N° 20

CORRECTA PRESENTACIÓN Y CONCILIACIÓN DE LAS UTILIDADES FISCALES Y FINANCIERAS



Fuente: Elaboración propia

Según el cuadro N° 21, tres profesionales encuestados manifestaron que si se considera una conciliación de utilidades fiscales y financieras en al empresa, igual al 20%; diez declaran que no se considera, equivalente al 67%; y dos de los profesionales encuestados no contestan a la pregunta, igual al 13% del total.

Los componentes principales del gasto o ingreso por el impuesto a las ganancias, deben ser revelados por separado, en los estados financieros; y pueden incluir: el gasto o ingreso corriente por el impuesto, ajustes de los impuestos corrientes del periodo presente o de los anteriores, el importe del gasto o ingreso por impuestos diferidos relacionados con:

- El nacimiento y reversión de diferencias temporaria
- Cambios en las tasa fiscales o con la aparición de nuevos impuestos
- El surgido de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuestos diferidos
- El importe total de los impuestos corrientes y diferido, relativos a partidas cargadas o acreditadas directamente a las cuentas del patrimonio neto en el periodo

- Una conciliación numérica entre el gasto o ingreso por el impuesto y el resultado de multiplicar la ganancia contable por la tasa impositiva aplicable, o bien
- Una conciliación numérica entre la tasa media efectiva y la tasa impositiva aplicable, especificando también la manera de computar la tasa aplicable utilizada.

Además de estas revelaciones del impuesto a las ganancias en los estados financieros existen otras revelaciones adicionales, entre las cuales están:

- ✓ La cuantía y fecha de validez, si la tuvieran, de cualesquiera diferencias temporarias deducibles, pérdidas o créditos fiscales, para los cuales no se hayan reconocidos activos por impuestos diferidos en el balance
- ✓ La cantidad total de diferencias temporarias relacionadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o con negocios conjuntos, para los cuales no se han reconocido en el balance pasivos por impuestos diferidos
- ✓ El importe del activo por impuestos diferidos, así como de la naturaleza de la evidencia que apoya su reconocimiento, cuando: la realización dependa de ganancias futuras, por encima de las ganancias surgidas de la reversión de las diferencias temporarias imponibles actuales, y la empresa haya experimentado una pérdida, ya sea en el presente periodo o en el precedente, en el país en el que se relaciona el activo por impuesto diferidos

La información a revelar requerida precedentemente permitirá a los usuarios de los estados financieros entender si la relación entre el gasto o ingreso por impuesto y la ganancia contable está fuera de lo normal.

5.3. FIABILIDAD EN LA DETERMINACIÓN DE RESULTADOS

Es evidente que la información financiera y las técnicas contables se han sofisticado y han evolucionado notablemente en los últimos años. La información financiera que solía

satisfacer anteriormente a los usuarios de dicha información ahora se considera poco utilizable, en la actualidad para expresar una correcta situación financiera y que los resultados fiables es necesaria la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad.

La fiabilidad es la característica de la información financiera, por la cual el usuario la acepta y utiliza para tomar decisiones basándose en ella. Lo que equivale a decir que la información no es fiable por si misma, sino que esta confianza es adjudicada por el usuario.

La información suministrada debe estar libre de errores y desviaciones, y debe presentar fielmente lo que pretende representar; significa que la información financiera debe basarse en acontecimientos reales y verificables.

La contabilidad debe presentar información que permita a los propietarios conocer los montos de las utilidades o de las pérdidas obtenidas como resultado de sus operaciones realizadas durante un periodo contable.

Los efectos de las diferentes actividades, operaciones y sucesos correspondientes a la empresa, difieren en cuanto a su estabilidad, riesgo y capacidad de predicción, por lo que cualquier información sobre los elementos que componen los resultados ayudará a comprender el desempeño alcanzado en el periodo, así como a evaluar los posibles beneficios a obtener en el futuro. La Norma Internacional de Contabilidad numero doce exige que las empresas reconozcan y contabilicen los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos en el estado de resultados; también exige que se reconozcan activos y pasivos por impuesto diferido, para que la información sea fiable.

5.3.1. PRESENTACIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

A la parte del impuesto que se determina en el periodo se presenta en el estado de resultados como gasto por impuesto a las ganancias o bien como ingreso por impuesto a las

ganancias; dependiendo cual sea el caso, si se determino un saldo a pagar va ser gasto, pero si se determinó un saldo a recuperar va ser considerado ingreso.

El importe del gasto o ingreso por impuesto, relativo a las ganancias o las pérdidas de las actividades ordinarias debe aparecer en el cuerpo principal del estado de resultados; ya que tal presentación se considera es más útil para los usuarios de los estados financieros.

CUADRO N° 22

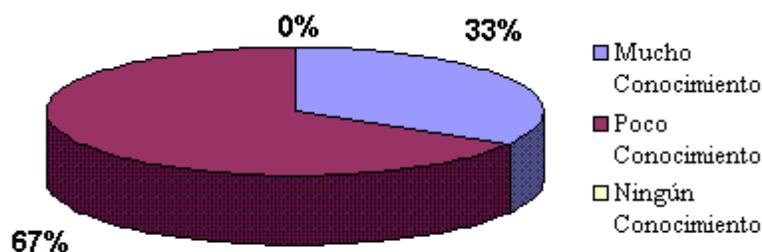
PRESENTACIÓN Y REVELACIÓN A LAS UTILIDADES EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

Presentación y Revelación a las Ganancias	Cifras Absolutas	Cifras Porcentuales
Mucho Conocimiento	5	13
Poco Conocimiento	10	54
Ningún Conocimiento	0	33
Total	15	100%

Fuente: Elaboración propia

GRAFICO N° 21

PRESENTACIÓN Y REVELACIÓN DE LAS UTILIDADES EN LOS ESTADOS FINANCIEROS



Fuente: Elaboración propia

De conformidad al cuadro N° 22, cinco de las personas encuestadas manifiestan que tienen mucho conocimiento en la presentación y revelación de utilidades en los estados

financieros, igual al 33%; diez declaran tener poco conocimiento, equivalente al 67%; y ninguna de las personas encuestadas declaran desconocimiento en la presentación y revelación de utilidades fiscales y financieras, equivalente al 0% del total.

Los activos y pasivos derivados del impuesto a las ganancias deben presentarse por separado de otros activos o pasivos por impuestos en el balance general. Las partidas de activos y pasivos por impuesto diferidos deben distinguirse de los activos y pasivos por impuestos corrientes.

Cuando una empresa realiza, en sus estados financieros, la distinción entre partidas corrientes y a largo plazo, no debe proceder a clasificar los activos o pasivos por impuestos diferidos como activos o pasivos corrientes.

Una empresa debe compensar los activo por impuestos y los pasivos por impuestos si y solo si: tiene reconocido legalmente un derecho para compensar frente a la autoridad fiscal los importe reconocidos en esas partidas; y si tiene la intención de liquidar las deudas netas que resulten, o bien realizar los activos y liquide simultáneamente las deudas que ha compensado con ellos.

Aunque los activos y pasivos de naturaleza fiscal se evalúen y reconozcan por separado en el balance general, pueden compensarse. Una empresa tendrá normalmente un derecho reconocido legalmente para compensar activos corrientes por impuestos con pasivos corrientes de la misma naturaleza, cuando los mismos se relacionen con impuestos sobre las ganancias, correspondiente a la misma autoridad fiscal y esta lo permita. Un ejemplo típico es el impuesto de renta retenido se puede compensar con el impuesto sobre la renta a pagar del ejercicio fiscal, la diferencia resulta un impuesto a pagar (pasivo) o un impuesto a recuperar (activo).

Dependiendo del resultado de comparar el valor en libros y la base fiscal de un activo o de un pasivo no lleva a tener una diferencia temporaria que puede ser deducible o imponible; si es deducible se presenta en el activo, si es imponible se presenta en el pasivo; que puede

llevar el nombre de activo por impuesto diferido o pasivo por impuesto diferido según sea el caso.

5.3.2. RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO CORRIENTE Y DIFERIDO

Los impuestos, tanto si son del periodo corriente como si son diferidos, deben ser reconocidos como gasto o ingreso, e incluidos en la determinación de la ganancia o pérdida neta del periodo.

La contabilización de los efectos fiscales, tanto en el periodo corriente como los diferidos para posteriores periodos, de una determinada transacción o suceso económico, ha de ser coherente con el registro contable de la transacción o el suceso correspondiente.

La mayoría de los activos y pasivos por impuestos diferidos aparecerán cuando los ingresos y gastos, que se incluyen en la ganancia contable de un determinado periodo se computen dentro de la ganancia fiscal en otro diferente. El correspondiente impuesto diferido se reconocerá en el estado de resultados; por ejemplo: los ingresos por intereses, regalías o dividendos, que se reciban al final de los periodos a los que corresponden, y se computen en el estado de resultados en forma proporcional al tiempo que ha transcurrido hasta el cierre.

CUADRO N° 23

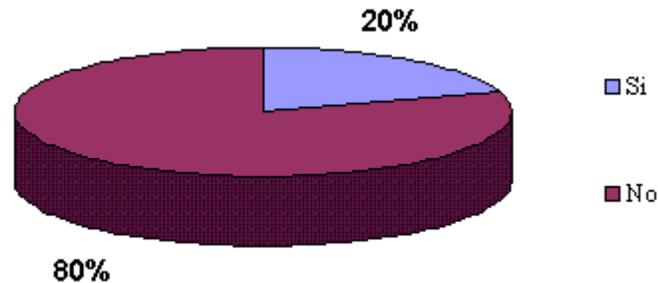
RESULTADO DEL RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS Y PASIVOS QUE TRIBUTAN

Activos y Pasivos que Tributan	Cifras Absolutas	Cifras Porcentuales
Si	3	20
No	12	80
Total	15	100%

Fuente: Elaboración propia

GRAFICO N° 22

RESULTADO DEL RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS Y PASIVOS QUE TRIBUTAN



Fuente: Elaboración propia

De acuerdo al cuadro N° 23, tres personas declaran que si existen resultados en el reconocimiento de activos y pasivos que tributan, equivalente al 20% del total; y doce manifiestan que no existen resultados en el reconocimiento de activos y pasivos, equivalente al 80% del total de personas encuestadas.

El importe en libros de los activos y pasivos por impuesto diferidos puede cambiar, incluso cuando no haya cambiado el importe de las diferencias temporarias correspondientes. Esto puede pasar por ejemplo, como resultado de: un cambio en las tasas o en las normativas fiscales, una reestimación de la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos; o un cambio en la forma esperada de recuperar el importe en libros de un activo.

El impuesto diferido correspondiente a estos cambios, se reconocerá en el estado de resultados, excepto en la medida en que se relacione con partidas previamente cargadas o acreditadas directamente a las cuentas del patrimonio neto.

5.3.3 CONCILIACIÓN DE UTILIDADES FISCALES Y FINANCIERAS

Debido a que la NIC 12 es de aplicación exclusivamente financiero se hace necesario ajustar las utilidades que se presentan a las autoridades fiscales o con propósitos de impuesto y las utilidades financieras, o sea para propósitos de información general

CUADRO N° 24

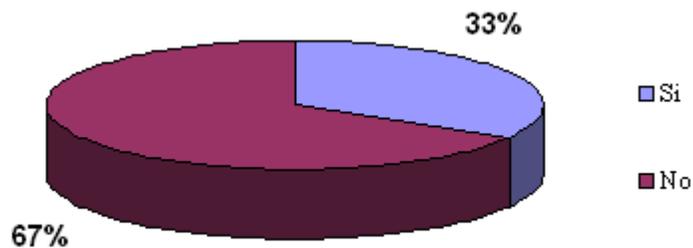
MEDIDAS PARA MANTENER CONCILIADAS LAS UTILIDADES FISCALES Y FINANCIERAS

Conciliación de Utilidades Fiscales y Financieras	Cifras Absolutas	Cifras Porcentuales
Si	5	33
No	10	67
Total	15	100%

Fuente: Elaboración propia

GRAFICO N° 23

MEDIDAS PARA MANTENER CONCILIADAS LAS UTILIDADES FISCALES Y FINANCIERAS



Fuente: Elaboración propia

Existen gastos que para efectos financieros pueden ser deducibles, pero para efectos fiscales no; es el caso de la depreciación por ejemplo, si la ley dice que un bien se debe depreciar en dos años, obligatoriamente se tiene que depreciar así, por que será deducible esa depreciación esos dos años que señala la ley; pero contablemente y dependiendo de la política

de la empresa se puede depreciar en cinco años, eso quiere decir que para efectos fiscales la empresa va a tener una utilidad menor que la utilidad contable aplicando el criterio de la NIC 12

Para el presente caso se hace necesario conciliar dichas utilidades, lo cual se logra haciendo un ajuste para aumentar la utilidad fiscal y que esta sea igual a la utilidad contable.

Para los casos en que la utilidad contable sea menor que la utilidad fiscal, por ejemplo para efectos de la NIC 12, se puede deducir la provisión para obligaciones laborales del ejercicio contable, pero para efectos fiscales solo se pueden deducir en el ejercicio que realmente se pagan. Para este caso se debe hacer un ajuste para disminuir la utilidad fiscal y conciliarla con la utilidad contable.

CAPITULO VI
CONCLUSIONES Y ELABORACIÓN DE
PROPUESTAS

CAPITULO VI

6. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES Y ELABORACION DE PROPUESTA

6.1 CONCLUSIONES

De acuerdo al estudio realizado para la elaboración de este trabajo se puede concluir lo siguiente:

- Que se necesita ampliar el conocimiento teórico y práctico para el logro de un entendimiento eficaz del Impuesto a las Ganancias, tomando en cuenta que la información con la que se cuenta es limitada, y que las empresas hasta la fecha han estado interesadas en el impuesto desde el punto de vista fiscal y no desde el punto de vista financiero tal como lo muestra la NIC 12.
- El análisis del Impuesto sobre las Ganancias, requiere de la interpretación de otras Normas Internacionales de Contabilidad, así también se deben considerar los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que hacen énfasis al mencionado impuesto.
- La aplicación del Impuesto a las Ganancias de acuerdo a la Norma Internacional número 12, ayudara a las empresas a reflejar en sus estados financieros un impuesto sobre la renta apegado a la realidad financiera de sus transacciones.
- El desarrollo de esta guía es una herramienta contable que orientara al lector de cómo calcular, contabilizar y presentar el Impuesto sobre las Ganancias, ya sea este impuesto corriente o diferido en los estados financieros de la empresa.

6.2. RECOMENDACIONES

Al haber realizado este trabajo y conscientes de la realidad que implica el conocimiento de un verdadero tratamiento contable del Impuesto a las Ganancias, se recomienda lo siguiente.

- Se requiere de una amplia divulgación sobre el tema, debido a su complejidad, esto se lograra con el apoyo de todos los gremios de contadores públicos, quienes son los indicados par presentar las bases sobre las que se sustenta dicha normativa.
- Se requiere de la aplicación de lo Norma Internacional número 12, y todas las otras que se relacionan con esta, para que los estados financieros sean elaborados de tal forma que sean interpretados adecuadamente por los diversos usuarios de la contabilidad.

6.3. ELABORACIÓN DE LA PROPUESTA

debido a la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad en El Salvador y por falta de Antecedentes de Aplicación, se considera necesario una enseñanza orientada a ilustrar el tratamiento contable del Impuesto a Las Ganancias de Acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad No. 12, aplicado a una empresa hipotética en El Salvador.

CLIENTE

BASE PARA LOS ESTIMADOS DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA (CORRIENTE Y DIFERIDO)

FECHA DE CÁLCULO.

EJERCICIO DE CÁLCULO A JULIO DE 2002.

PASOS		SI	NO	IMPORTES
A- 1	ESTIMACIÓN DEL ISR CORRIENTE. Cual es la ganancia antes de ISR incluida en el estado			\$ 6,197.00
A- 2	de resultado			
	¿Se han registrado en el estado de resultados los siguientes importes no deducibles?			\$ 160.000
	Gastos para aumentar cuentas provisión de cuentas incobrables.			\$ 285.000
	Gastos para aumentar cuentas provisión de pasivos laborales.			\$ 185.000
	Gastos para aumentar la provisión de obsolescencia de inventarios, multas, recargos e intereses respecto a cualquier contribución fiscal o municipal.			\$ 18.000
	Gastos de viajes y viáticos no comprobados como indispensable.			
	Gastos en la adquisición de bienes y mejoras de carácter permanente.			
	Dividendos preferentes registrados como gastos			
	Donaciones y contribuciones no comprendidas en la ley.			
	Pérdidas de capital.			
	Otros gastos no indispensables para la			

	<p>producción de las rentas. Gastos de depreciación en exceso al costo de adquisición. Gastos de depreciación en exceso al porcentaje permitido por bienes usados. Gastos de depreciación sobre bienes no de la propiedad del contribuyente. Gastos relacionados con rentas exentas o no gravadas. Complementos de ISR e IVA, registrados como gastos. Intereses sobre préstamos no utilizados en actividades productivas de la renta intereses sobre aportaciones de capital.</p>			0
A – 3	<p>Cual es la tasa nominal del ISR en El Salvador al cierre del ejercicio.</p>			
A – 4	<p>Se ha computado en el ejercicio, los siguientes ingresos no gravables?</p> <p>Indemnizaciones provenientes de contratos de seguros. Premios provenientes de loterías nacionales. Ganancias de ventas de inmuebles dentro de tres años a su adquisición. Utilidades y dividendos recibidos. Rentas obtenidas fuera del territorio de El Salvador. Ventas a plazo durante el ejercicio que no se han recuperado. Incentivo 6% exportaciones fuera del área centroamericana. Participación en utilidades de afiliadas. Ganancias de capital.</p>			\$ 32,000
A-5	<p>Han existido las siguientes operaciones,</p>			

	<p>consideradas rentas gravadas? Prestamos recibidos de sociedades en la cual es accionista. Ventas a plazo de ejercicios anteriores, recuperadas.</p>			
A- 6	<p>Durante el ejercicio se efectuaron las siguientes transacciones consideradas otras deducciones? Asignación anual de la reserva legal, hasta el límite mínimo indicado en el C. de C. Liquidación de cuentas incobrables liquidadas contra reservas. Indemnizaciones pagadas, cargadas directamente a la reserva laboral. Aportaciones a asociaciones o cooperativa de empleados.</p>			<p>\$ 22,500 \$ 275,000</p>
A - 7	<p>Existe impuestos sobre ganancias de capital.</p>			\$ 1,447,153
B				\$ 2,667,283
B - 1	<p>IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO</p> <p>Las siguientes preguntas deben responderse:</p> <p>Efectivo y equivalentes. Cual es el monto neto al cierre del ejercicio</p> <p>Inversiones</p>			

	Cual es el monto neto al cierre del ejercicio.			
	La base es			\$ 2,667,283 \$ 2,667,283
	La base fiscal es			
	Cuentas por cobrar: Cual es el monto neto al cierre del ejercicio.			\$ 7,235.329
	Cual es el monto de la reserva para cuentas incobrables al cierre del ejercicio.			\$ 475.000
	Existen cuentas por cobrar, resultantes de ventas a plazo.			\$ 850,000
	La base contable es			\$ 7,235,329
	La base fiscal es			\$ 6,860,329

CLIENTE

BASE PARA LOS ESTIMADOS DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA (CORRIENTE Y DIFERIDO)

FECHA DE CÁLCULO.

EJERCICIO DE CÁLCULO A JULIO DE 2002.

PASOS		SI	NO	IMPORTES
	Inventarios Cual es el monto neto al cierre del ejercicio.			\$ 4,399.235
	Cual es el monto de la reserva para obsolescencia de inventarios.			\$ 272,123
	Existen montos de inventarios valuados a métodos diferentes a los aprobados por ley.			

La base contable es			\$ 4,399,235
La base fiscal es			\$ 4,671,358
	Gastos anticipados Cual es el monto neto al cierre de los ejercicios.		\$ 750.000
	Activo fijo – neto Cual es el monto neto al cierre del ejercicio.		\$ 7,200.000
	Depreciación acumulada (financiera)		\$ 1,800.000
	Depreciación reclamada adicional al fisco.		\$ 450.000
La base contable es			\$ 7,200,000
La base fiscal es			\$ 6,750,000
	Activos bajo arrendamiento financiero Cual es el monto neto al cierre del ejercicio.		\$
	Intangibles y otros activos Cual es el monto neto al cierre del ejercicio.		\$
	Proveedores Cual es el monto neto al cierre del ejercicio.		\$ 265.000
	Prestamos por pagar		\$ 4,019.000
	Cual es el monto neto al cierre del ejercicio		\$ 580.000
	Dividendos por pagar Cual es el monto neto al cierre del ejercicio		\$ 985.000
	ISR por pagar		\$
	Cual es el monto neto al cierre del ejercicio		\$ 835.000
	Otras cuentas por pagar Cual es el monto neto al cierre del ejercicio.		\$
	Gastos acumulados por pagar Cual es el monto neto al cierre del ejercicio.		\$
	Pasivos laborales por pagar.		\$ 745.000
	Cual es el monto neto al cierre del ejercicio. Incluyen las cuentas provisión para antigüedad laboral.		\$ 635.000

	La base contable es			\$ 745.000
	La base fiscal es			\$ 110.000
	Prestamos y deudas a largo plazo Cual es el monto neto al cierre del ejercicio.			\$
	Arrendamientos financieros por pagar- Cual es el monto neto al cierre del ejercicio.			\$
	Otros pasivos Cual es el monto neto al cierre del ejercicio. Incluyen los otros pasivos ingresos diferidos que causarán impuestos.			\$
	La base contable es			\$
	La base fiscal es			\$
	Capital social Cual es el monto neto al cierre del ejercicio.			\$ 10.000.000
	Reservas Cual es el monto neto al cierre del ejercicio.			\$ 2,350.000
	Superávit Cual es el monto neto al cierre del ejercicio.			\$
	Utilidades retenidas. Cual es el monto neto al cierre del ejercicio.			\$ 4,450.000

INFORMACIÓN ADICIONAL.

COSTO DE ADQUISICIÓN DE ARCHIVOS

9.000.000.00

VIDA UTIL ESTIMADA PARA FINES FINANCIEROS 10 AÑOS	900.000.00	CUOTA ANUAL
VIDA UTIL ESTIMADA PARA FINES FISCALES 8 AÑOS	1,125.000.000	CUOTA ANUAL
DIFERENCIA ANNUAL	225,000.00	
DIFERENCIA ACUMULADA AL CIERRE	450.000.00	

NOMBRE DEL CLIENTE:

CALCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE Y LIQUIDACIÓN FISCAL.

UTILIDAD ANTES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA	\$1,234,567.89
---	----------------

MAS PARTIDAS NO DEDUCIBLES	648,000.00
----------------------------	------------

Gastos para aumentar cuentas provisión de cuentas incobrables	160.000.00
Gastos para aumentar cuentas provisión de pasivos laborales.	285.000.00
Gastos para aumentar la provisión de obsolescencia de inventarios	-
Multas, recargos e intereses respecto a cualquier contribución fiscal o municipal.	-
Gastos de viajes y viáticos no comprobados como indispensables.	-
Gastos en la adquisición de bienes y mejoras de carácter permanente	-
Dividendos preferentes registrados como gastos.	-
Donaciones y contribuciones no comprendidas en la ley.	185.000.00
Pérdidas de capital	-
Otros gastos no indispensables para la producción de las rentas.	18.000.00
Gastos de depreciación en exceso al costo de adquisición.	-
Gastos de depreciación en exceso al porcentaje permitido para bienes usados.	-
Gastos de depreciación sobre bienes no de la propiedad del contribuyente	-
Gastos relaciones con rentas exactas o no grabadas.	-
Complementos de ISR e IVA registrados como gastos.	-
Intereses sobre prestamos no utilizados en actividades productivas de la renta.	-
Intereses sobre aportaciones de capital.	-

MENOS RENTAS NO GRAVABLES	32.000.00
----------------------------------	------------------

Indemnizaciones provenientes de contratos de seguros.	-
Premios provenientes de loterías nacionales.	-
Ganancias en ventas de inmuebles dentro de 3 años a su adquisición.	-
Utilidades y dividendos recibidos.	-
Rentas obtenidas fuera del territorio de El Salvador.	-
Incentivo 6% exportaciones fuera del área Centroamericana	32.000.00
Ventas a plazo durante el ejercicio.	-
Participación en utilidades de afiliadas.	-
Ganancias de capital (Impuestos computados por separado)	_____

MAS OTRAS RENTAS GRAVADOS

Préstamos recibidos de sociedades en la cual se es accionista -

Ventas a plazo de ejercicios anteriores recuperadas. -

MENOS OTRAS PARTIDAS DEDUCIBLES 297.500.00

Asignación anual de la reserva legal, hasta el límite mínimo indicado en el C. de C. -

Liquidación de cuentas incobrables liquidadas contra reservas. 22.500.00

Indemnizaciones pagadas, cargadas directamente a la reserva laboral 275.000.00

Aportaciones a asociaciones o cooperativas de empleados. -

RENTA IMPONIBLE 1,553.067.89

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Tasa nominal vigente 25% 388.266.97

Impuesto sobre la renta sobre ganancia de capital

TOTAL DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA CORRIENTE

388.266.97

LIQUIDACIÓN FISCAL:

Impuesto sobre la renta del ejercicio.

Menos pagos anticipados de ISR 388.266.97

Menos retenciones de ISR por terceros 255.000.00

Menos remanentes fiscales de ejercicios anteriores. 25.000.00

Resultado \$ 108.266.97

CLASIFICACIÓN

Impuesto sobre la renta por pagar	\$ 108.266.97
Crédito para ejercicios futuros (activo por ISR diferido)	\$ 0.00

NOMBRE DEL CLIENTE:

CALCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO

(Método del pasivo basado en el balance general – NIC 12 Rev. 2000)

REF.	CUENTAS	MONTOS		DIFERENCIAS			
		BASE CONTABLE (Monto según libros)	BASE FISCAL (Monto deducibles o imponibles)	DIFERENCIAS	TEMPORALES DEDUCIBLES (ISR- Diferido Activo)	TEMPORALES IMPONIBLES (ISR- Diferido Pasivo)	PERMANENTES (No hay consecuencias futuras)
	ACTIVOS	1,447,153.00	1,447.153.00	0.00			
	Efectivo y equivalentes	2667,283.00	2,667,283.00	0.00		0.00	
	Inversiones	7,235,328.00	6,860,329.00	(375,000.00)	475,000.00	850,000.00	
	Cuentas por cobrar	4399,235.00	750,000.00	272,123.00			272,123.00
	Inventarios	750.000.00	6,750,000.00	0.00		450,000.00	
	Gastos anticipados	7200.000.00	0.00	(450,000.00)			
	Activo fijo – neto	.00	265,000.00	0.00			
	Activos bajo arrendamiento financiero			0.00			
	Intangibles y otros activos.	265.000.00	4,019,000.00	0.00			
		4019.000.00	580,000.00	0.00			
		580.000.00	985,000.00	0.00			
	PASIVOS	985.000.00	0.00	0.00			
	Proveedores	0.00	835,000.00	0.00			
	Prestamos por cobrar	835.000.00	0.00	0.00			
	Dividendos por pagar	0.00	0.00	(635,000.00)	635,000.00		
	ISR por pagar		0.00	0.00			
	Otras cuentas por pagar			0.00			
	Gastos acumulados por pagar			0.00		0.00	
	Prestamos y deuda a largo plazo						
	Otros pasivos	10,000.000.00		(10,000,000.00)			
		2,350.000.00		(2,350,000.00)			
	PATRIMONIO	0.00		0.00			
	Capital social	4,450.000.00		(4,450,000.00)			
	Reservas						
	Superávit						
	Utilidades retenidas						
	TOTALES DIFERENCIAS			(\$17,987,877.00)	\$1,110,000.00	(\$ 1,300.000.00)	\$ 272,123.00

IMPUESTOS DIFERIDOS		
Tasa nominal de ISR	25%	25%
Activo por ISR diferido	\$277,500.00	
Pasivo por ISR	\$ 325,000.00	

NOMBRE DEL CLIENTE:
CEDULA COMPARATIVA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO

	AÑO ACTUAL	AÑO ANTERIOR	DIFERENCIAS
ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO	\$ 277,500.00	\$	\$ 277,500.00
Gastos anuales por ISR diferido			\$ 0.00
Ingreso por ISR diferido			\$ 277,500.00
PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO	\$ 662,500.00		\$ 662,500.00
Gastos anual por diferido			\$ 662,500.00
Ingreso por ISR diferido			\$ 0.00

RESUMEN ANUAL	
Gastos anula por ISR diferido	\$ 325,000.00
Ingreso por ISR diferido	\$ 277,500.00

NOMBRE DEL CLIENTE**APLICACIONES CONTABLES RESULTANTES DEL CALCULO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

	Partida No. 1	DEBE	HABER
GASTOS POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE		\$ 388,266.97	
IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE POR PAGAR			\$ 388,266.97

Para registrar el gesto anual de impuesto sobre la renta a causar al fisco, según la liquidación fiscal.

Partida No. 2

GASTOS POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO	\$ 325,000.00	
ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO		\$ 325,000.00
Impuesto sobre la renta diferido – Pasivo		
	\$ 325,000.00	\$ 325,000.00

Para registrar las obligaciones fiscales futuras provenientes de diferencias temporales Imponibles: según la hoja de cálculo anexa.

Partida No. 3

ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO	\$ 277,500.00	
Impuesto sobre la renta diferido		
PASIVO SOBRE LA RENTA DIFERIDO	\$	
Impuesto sobre la renta diferido – Pasivo		
Ingreso por impuesto sobre la renta diferido	\$ 277,500.00	
	\$ 277,500.00	277,500.00

Para registrar los beneficios fiscales futuros originados por las diferencias temporales Deducibles: según la hoja de cálculo anexa.

Partida No. 4

IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE POR PAGAR	\$ 280,000.00	
PAGOS ANTICIPADOS DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA		\$ 255,000.00
IMPUESTO SOBRE RETENIDO		\$ 25,000.00
REMANENTES DE CRÉDITOS FISCALES DE EJERCICIOS ANTERIORES		\$ -
	\$ 280,000.00	

\$280,000.00

Para compensar el gesto de impuesto sobre la renta corriente del ejercicio, con los pagos a Cuenta del ISR efectuados durante el ejercicio, los remanentes de créditos fiscales de Ejercicios anteriores y el ISR retenido

Partida No. 5

ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO	\$ _____
IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE POR PAGAR	\$ _____

Para compensar el gasto de impuesto sobre la renta corriente del ejercicio, con los pagos a

CAMBIOS EN EL PLAN DE CUENTAS

La Compañía Modelo, S. A. de C. V., tiene su catalogo de cuenta legalizado, antes de la implementación de NIIF, y muestra en detalle las cuentas que están relacionadas con el registro de los impuestos.

Tomando como base las diferencias existentes en nuestra práctica contable actual y los requerimientos de la NIC 12, identificaremos prepararemos los cambios necesarios en el plan de cuentas.

1101	CAJA
1102	CAJA CHICA
1103	BANCOS
1106	CLIENTES
1107	DOCUMENTOS POR COBRAR
1109	DORES VARIOS
1111	INVENTARIOS
1112	PEDIDOS EN TRANSITO
1201	BIENES INMUEBLES
1202	MOVILIARIO, MAQUINARIA Y EQUIPO DE PLANTA
1203	INSTALACIONES
1204	MOVILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA
1205	VEHICULOS
1207	CONTRUCCIONES EN PROCESO
1301	SEGUROS ÁGADOS POR ANTICIPADO
1305	PERDIDAS ACUMULADAS
1306	CARGOS TRANSITORIOS

1306-03	GASTOS POR LIQUIDAR
1306-04	ASUNTOS PENDIENTES
1306-04-01	SOBRANRE IMPUESTO IVA
1306-04-02	IVA PENDIENTE DE APLICAR
1306-04-03	VALES DE GASOLINA ESSO
1306-05	PAGO A CUENTA (IMPUESTO)
1306-07	GASTOS POR MAQUINARIA NUEVA
1307	CREDITO FISCAL (I V A)
2101	PROVEEDORES
2102	CUENTAS POR PAGAR
2102-01	INTERESES
2102-02	SUELDOS
2102-03	IMPUESTOS
2102-10	VARIOS
2104	PRESTAMOS A CORTO PLAZO
2105	ACREEDORES VARIOS
2106	RETENCIONES LEGALES
2107	PROVISION PARA PRESTACIONES LABORALES
2201	PRESTAMOS A LARGO PLAZO
2201	ANTICIPOS DE CLIENTE
2304	INGRESO EN SUSPENSO
2304-01	INGRESO EN SUSPENSO
3101	CAPITAL SOCIAL
3102	RESERVA LEGAL
3204	UTILIDADES POR APLICAR.

<p><i>FUENTE</i></p> <p>1 (r1997) 7 (b) 1 (r1997). 46 (b) (c) 1 (r1997).46 (d) (e)</p>	<p style="text-align: center;">EMPRESA MODELO S.A. DE C.V. (Compañía Salvadoreña 97% propiedad de xxxxxx) NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2005 Y 2004 (En Dólares de los Estados Unidos de Norteamérica)</p>																																																																														
<p>12(2000).79</p>	<p>8 GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA.</p> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 40%;">Impuesto corriente</td> <td style="width: 30%; text-align: center;">2005</td> <td style="width: 30%; text-align: center;">2004</td> </tr> <tr> <td>Local</td> <td style="text-align: center;">_____</td> <td style="text-align: center;">_____</td> </tr> <tr> <td>Extranjero</td> <td style="text-align: center;">_____</td> <td style="text-align: center;">_____</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Impuesto diferido (ver nota XX)</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Año corriente</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Atribuye a la reducción en la tasa de impuestos sobre la renta local. _____</td> </tr> <tr> <td colspan="3" style="text-align: center;">_____</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Tasación atribuye a la compañía y subsidiarias</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Porción de la tasación atribuye a las asociadas. _____</td> </tr> <tr> <td colspan="3" style="text-align: center;">_____</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Total gasto de impuesto sobre la renta. _____</td> </tr> <tr> <td colspan="3" style="text-align: center;">_____</td> </tr> </table>	Impuesto corriente	2005	2004	Local	_____	_____	Extranjero	_____	_____	Impuesto diferido (ver nota XX)			Año corriente			Atribuye a la reducción en la tasa de impuestos sobre la renta local. _____			_____			Tasación atribuye a la compañía y subsidiarias			Porción de la tasación atribuye a las asociadas. _____			_____			Total gasto de impuesto sobre la renta. _____			_____																																												
Impuesto corriente	2005	2004																																																																													
Local	_____	_____																																																																													
Extranjero	_____	_____																																																																													
Impuesto diferido (ver nota XX)																																																																															
Año corriente																																																																															
Atribuye a la reducción en la tasa de impuestos sobre la renta local. _____																																																																															

Tasación atribuye a la compañía y subsidiarias																																																																															
Porción de la tasación atribuye a las asociadas. _____																																																																															

Total gasto de impuesto sobre la renta. _____																																																																															

<p>12 (2000). 81 (d)</p>	<p>El impuesto sobre la renta local es calculado aplicando la tasa del 25% sobre las utilidades gr menos los gastos deducibles del año. No han existido modificaciones a la tasa de impue comparación al año anterior.</p> <p>La tasación de otras jurisdicciones es calculada sobre las tasas prevalecientes en las resp jurisdicciones.</p> <p>El cargo para el año puede ser reconciliado a la utilidad por el estado de resultados como sigue.</p>																																																																														
<p>12 (2000) 81. (c)</p>	<table border="0" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 45%;"></th> <th style="width: 10%; text-align: center;">Año terminado</th> <th style="width: 10%;"></th> <th style="width: 10%; text-align: center;">año terminado</th> <th style="width: 10%;"></th> <th style="width: 10%;"></th> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">2005</td> <td></td> <td style="text-align: center;">2004</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">US \$</td> <td style="text-align: center;">%</td> <td style="text-align: center;">US \$</td> <td style="text-align: center;">%</td> <td></td> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Utilidad antes de impuesto</td> <td style="text-align: right;"><u>275,000</u></td> <td></td> <td style="text-align: right;"><u>55,000</u></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Impuesto sobre la renta local a la tasa del 25%</td> <td style="text-align: right;">68,750</td> <td style="text-align: right;">25%</td> <td style="text-align: right;">13,750</td> <td style="text-align: right;">25.0%</td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="6">Efecto impositivo de los gastos que no son</td> </tr> <tr> <td colspan="6">Deducible en la determinación de la utilidad</td> </tr> <tr> <td>Imponible.</td> <td style="text-align: right;">15,000</td> <td style="text-align: right;">5.45%</td> <td style="text-align: right;">13,750</td> <td style="text-align: right;">25.0%</td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="6">Decremento en el pasivo por impuestos</td> </tr> <tr> <td colspan="6">diferidos inicial resultante de la reducción</td> </tr> <tr> <td colspan="6">en la tasa impositiva.</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">(200)</td> <td style="text-align: right;">- 0.07%</td> <td style="text-align: right;">1.500</td> <td style="text-align: right;">2.7%</td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="6">efecto de la diferencia en las tasas</td> </tr> </tbody> </table>		Año terminado		año terminado				2005		2004				US \$	%	US \$	%		Utilidad antes de impuesto	<u>275,000</u>		<u>55,000</u>			Impuesto sobre la renta local a la tasa del 25%	68,750	25%	13,750	25.0%		Efecto impositivo de los gastos que no son						Deducible en la determinación de la utilidad						Imponible.	15,000	5.45%	13,750	25.0%		Decremento en el pasivo por impuestos						diferidos inicial resultante de la reducción						en la tasa impositiva.							(200)	- 0.07%	1.500	2.7%		efecto de la diferencia en las tasas					
	Año terminado		año terminado																																																																												
	2005		2004																																																																												
	US \$	%	US \$	%																																																																											
Utilidad antes de impuesto	<u>275,000</u>		<u>55,000</u>																																																																												
Impuesto sobre la renta local a la tasa del 25%	68,750	25%	13,750	25.0%																																																																											
Efecto impositivo de los gastos que no son																																																																															
Deducible en la determinación de la utilidad																																																																															
Imponible.	15,000	5.45%	13,750	25.0%																																																																											
Decremento en el pasivo por impuestos																																																																															
diferidos inicial resultante de la reducción																																																																															
en la tasa impositiva.																																																																															
	(200)	- 0.07%	1.500	2.7%																																																																											
efecto de la diferencia en las tasas																																																																															

impositiva de las subsidiarias operando en otras jurisdicciones.	<u>600</u>	<u>0.22</u>	<u>125</u>	0.23%
Gasto de impuestos y tasa efectiva efectiva impositiva del año.	<u>84,150</u>	31	<u>15,375</u>	28.0%

<i>FUENTE</i>	EMPRESA MODELO S.A. DE C.V. (Compañía Salvadoreña 97% propiedad de xxxxxx) NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2005 Y 2004 (En Dólares de los Estados Unidos de Norteamérica)		
1 (r1997) 7 (b)	1- IMPUESTOS DIFERIDOS.		
1 (r1997). 46 (b) (c)		2005	2004
1 (r1997).46 (d) (e)	Análisis por propósitos de informes financieros.		
	Activos por impuestos diferidos.	20,500	7,390
	Pasivos por impuestos diferidos.	<u>(2,661)</u>	<u>(3,400)</u>
	Posición neta al 31 de diciembre.	<u>17,839</u>	<u>3,990</u>
	Los movimientos durante el año en la posición neta de los impuestos diferidos del Grupo fueron los siguientes.		
		2005	2004
	Al 1 de enero		
	Cargados a resultados durante el año		
	Cargado al patrimonio durante el año		
	Reducción en pasivo neto por venta de subsidiaria		
	Activo neto adquirido en compra de subsidiaria.		
	Al 31 de Diciembre	_____	_____
	Los siguientes son los activos y pasivos fiscales mayores reconocidas por el Grupo, y los movimientos en los mismos durante el año.		
	Año terminado	año terminado	
12 (2000) 81. (g)	<u>el 31 de diciembre de 2005</u>	<u>el 31 de diciembre de 2004</u>	<u>total</u>
	Al 1 de enero de 2004		
	Cargado al resultado durante el año	-	-
	Cargado al patrimonio durante el año		-
	Adquisiciones / disposiciones	-	-
	Diferencias de cambio	-	-
	Efecto de cambio en tasa de impuestos.	_____	_____
	Al 31 de Diciembre de 2003	_____	_____
	Pasivos por impuestos diferidos		
		Diferencia en la tasas	costos de
		<u>De depreciación</u>	<u>desarrollo</u>
			<u>total</u>
12 (2000) 81. (g)	Al 1 de enero de 2003		
	Cargado a resultados durante el año		

	Adquisiciones / disposiciones			
	Diferencias de cambio			
	Al 31 de Diciembre de 2003			
	Activo por impuesto diferido	provisión	provisión	
		<u>Laboral</u>	cuentas <u>incobrables</u>	<u>total</u>
	Al 1 de enero de 2003			
	Cargado a resultados durante el año			
	Adquisiciones / disposiciones	-	-	-
	Diferencias de cambio			
	Al 31 de Diciembre de 2003			

COMPAÑÍA MODELO, S.A. DE C.V.

ACTIVO

ACTIVO CORRIENTE

EFFECTIVO RESTRINGIDO

Efectivo restringido en bancos

Depósitos en garantías

ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO

Remanente de impuestos sobre la renta de años anteriores.

Pagos anticipados de impuestos sobre renta.

Impuestos sobre la renta retenido.

Activo por impuestos sobre renta diferido (Diferencias temporarias imponibles)

PASIVO

PASIVO CORRIENTE.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR PAGAR – CORRIENTE

Impuesto sobre la renta por pagar corriente.

PASIVO NO CORRIENTE

PASIVO POR IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DIFERIDO

Pasivo por impuestos sobre la renta diferido (Diferencias temporarias imponibles)

CUENTAS DE GASTOS

GASTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

GASTOS DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Gastos de ISR corriente.

Gastos de ISR corriente – Local

Gastos de impuesto sobre la renta referido.

Efecto por las diferencias temporales imponibles.

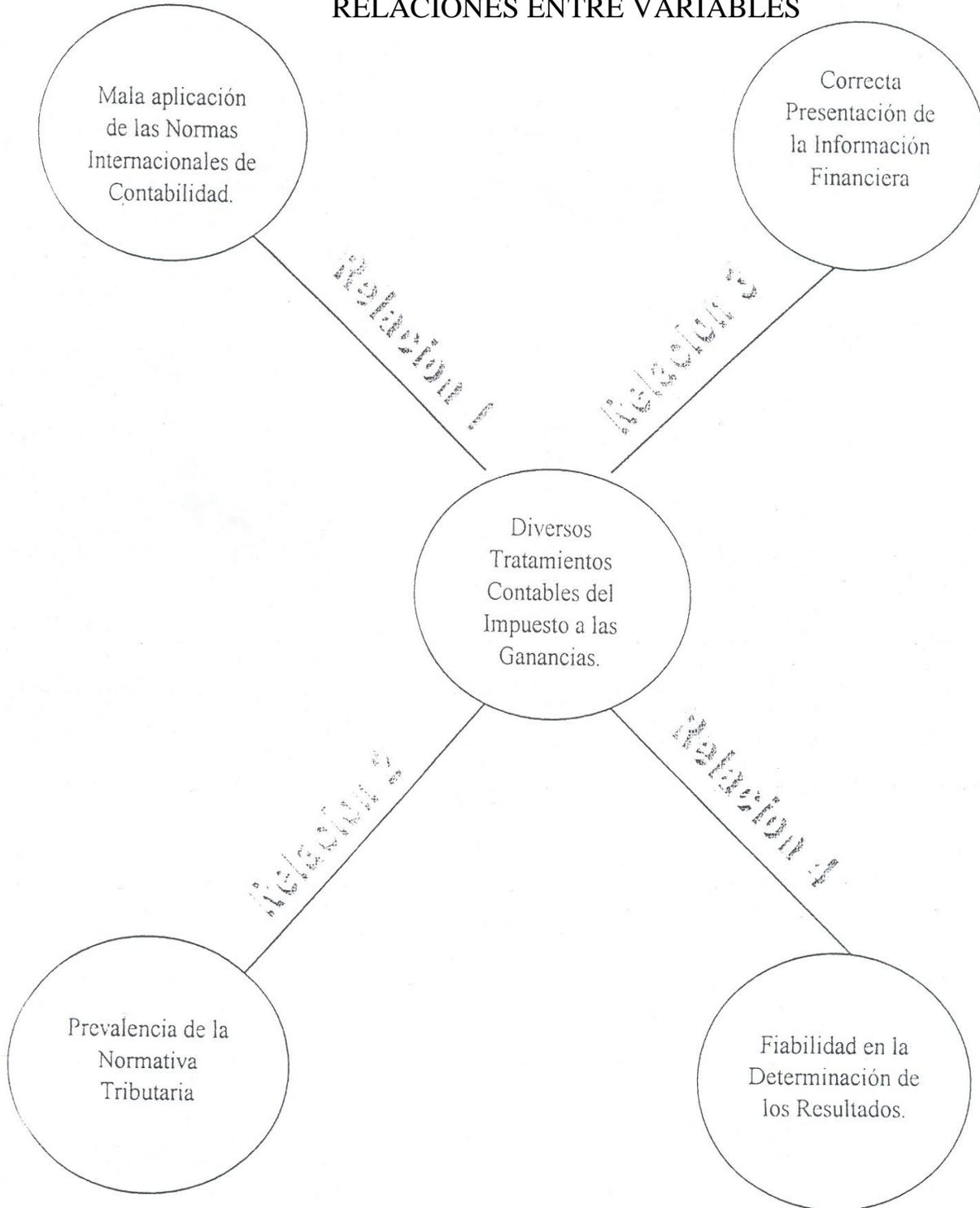
Ingreso por ISR diferido.

Efecto por las diferencias temporales deducibles (CR)

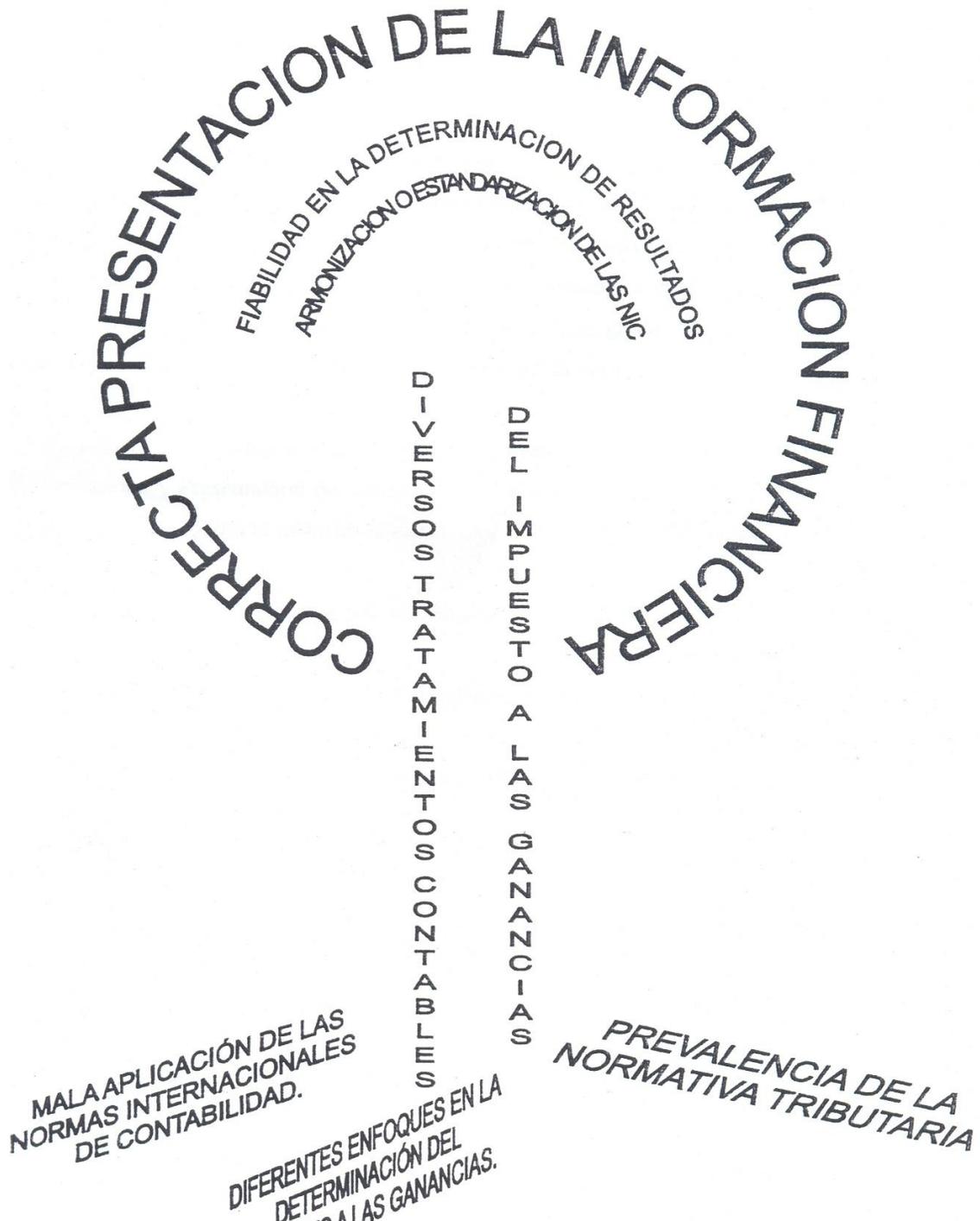
ANEXOS

ANEXO N° 1

RELACIONES ENTRE VARIABLES



ANEXO N° 2
ARBOL DE PROBLEMAS



FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA ORIENTAL
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONOMICAS
SECCION DE CONTADURÍA PÚBLICA

Estimado colaborador, le solicitamos información relativa al tema
“ TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS
PARA LAS EMPRESAS COMERCIALES DE EL SALVADOR DE
ACUERDO A LAS NIC 12”, relacionada con la determinación y Presentación
del Impuesto a las Ganancias, el cual será utilizada con fines académicos, en la
elaboración de la tesis de grado que será presentada en la carrera de contaduría
pública, de la facultad Multidisciplinaria Oriental.

OBJETIVO: Conocer las Normas y Leyes que la empresa aplica para la Determinación y
Presentación del Impuesto a las Ganancias, así como otros aspectos que influyen directa o
indirectamente en el manejo del Impuesto a las Ganancias.

INDICACIONES: Marque una sola casilla para cada pregunta.

1.¿Conoce y aplica usted las Normas de Contabilidad (NIC's)?

Solo conoce Conoce y aplica No conoce ni aplica

2.¿Conoce usted las Leyes Tributarias del País?

Código Tributario Ley de Renta Ley de IVA

3.¿ Que ventaja cree usted que tiene la aplicación de Leyes Tributarias en la empresa?

Muchas ventajas Pocas ventajas Ninguna ventaja

4. De acuerdo a su conocimiento, ¿ Esta actualizado el departamento de

Contabilidad con las reformas al Código Tributario?

Totalmente Actualizado Regularmente Actualizado Totalmente Desactualizado

5. ¿Tiene usted conocimiento de las Leyes Mercantiles que rigen la Actividad Empresarial?

Código de Comercio Ley de Registro De Comercio Las 2 anteriores

6. ¿Que problema le resuelve a usted la aplicación de Leyes Mercantiles? Opine:

7. De acuerdo a usted, ¿Existe delegación de funciones en el personal del Departamento de contabilidad?

Permanentemente Ocasionalmente No sabe

8. ¿Contabiliza oportunamente usted las transacciones que se realizan con el Impuesto a las Ganancias?

Si No No contesta

9. ¿Prepara usted los Estados Financieros de acuerdo a NIC's?

Todos Algunos Ninguno

10. ¿Clasifica usted, las actividades que realiza la empresa de acuerdo a lo Establecido en la NIC 12?

Si siempre No siempre No contesta

11. A su criterio, ¿Se logran los objetivos para la empresa que se persiguen con el Control y manejo de las utilidades fiscales y utilidades financieras?

Totalmente Medianamente Poco se
Logrados Logrados Logran

12. ¿Considera usted que es importante una Ley que Regule el Ejercicio Profesional de Contaduría Pública?

Muy importante Poco importante No sabe

13. ¿Como cree usted que es el análisis de las NIC's que se relacionan con el Impuesto a las Ganancias?

Análisis profundo Análisis superficial

14. ¿Considera usted que la Normativa Tributaria tiene eficacia al ser aplicada en su Empresa?

Mucha eficacia Poca eficiencia Ninguna eficiencia

15. ¿Cuales para usted son los Diversos Criterios en la Aplicabilidad de la Normativa Tributaria? Opine:

16. ¿ Cree usted que en su empresa se determina adecuadamente la utilidad o pérdida de un ejercicio?

Muy adecuada Poco adecuada Inadecuada

17. ¿Qué Exigencia conoce usted de la Administración Tributaria? Opine:

18. ¿Como se aplica en la empresa la Divergencia de Criterios en la Aplicación de la Normativa Tributaria?

Mucha divergencia Poca divergencia Nada divergente

19. ¿Como se efectúa la Operación Contable de la Ganancia o Perdida Neta del Periodo?

Con mucho conocimiento Con poco conocimiento

Con total desconocimiento

20. ¿ Conoce usted como auditor algún tipo de información para la estandarización de los NIC 1, NIC 8 y NIC 18?

Si No No contesta

21. Conoce usted si se le da importancia Contable a la Información Financiera de la Empresa?

Si sabe No sabe No contesta

22. ¿En la empresa donde usted trabaja que Hechos Contables son de Relevancia?

Opine: _____

23. ¿Cree usted que se realiza un método de Flexibilidad en la Interpretación de la Normativa Tributaria?

Mucha flexibilidad Poca flexibilidad Ninguna flexibilidad

24. ¿Que vacíos existen en la Empresa en cuanto al conocimiento de una Limitada Aplicación de la NIC 12? Opine:

25. ¿Que instrumento Específico conoce usted de Regulaciones Tributarias? Opine:

26. ¿Para usted que medidas existen para las declaraciones de Impuesto y Pago del Impuesto? Opine:

27. ¿Para usted cuales son los Eventos Tributarios que Modifican el Valor del Activo y Pasivo? Opine:

28. ¿Conoce usted si existen indicaciones informativas de Criterios de Aplicación de la NIC 12?

Si sabe No sabe No contesta

29. ¿Sabe usted si en la Empresa se aplica un adecuado procedimiento en la Utilidad Contable y Fiscal de la Información Financiera?

Muy adecuado Poco adecuado Inadecuado

30. ¿ Que motivación obtiene como auditor al participar en un Alcance Teórico y Práctico en la aplicación de la NIC 12?

Mucha motivación Poca motivación Ninguna Motivación

31. ¿Para usted se da un programa adecuado al obtener un Alcance Teórico y Práctico en la Aplicación de la NIC 12?

Muy adecuado Poco adecuado Inadecuado

32. ¿Que importancia le da la Empresa al Cálculo del Impuesto a las Ganancias?

Mucha importancia Poca importancia Ninguna importancia

33. ¿Considera usted que en las Empresas se lleva una correcta presentación del Cálculo del Impuesto a las Ganancias?

Si No No sabe

34. ¿Cuál es el resultado que se obtiene al Reconocimiento de Activo y Pasivo que Tributan? Opine:

35. ¿Tiene usted conocimiento si se da una correcta Presentación y Revelación a las Ganancias en los Estados Financieros? Opine:

Mucho conocimiento

Poco conocimiento

Ningún Conocimiento

36. ¿Sabe usted si en la Empresa se lleva una adecuada Presentación del Impuesto a las Ganancias en los Estados Financieros?

Si No No sabe

37. ¿Que recomendaciones daría usted para una correcta Presentación del Impuesto Las Ganancias en los Estados Financieros? Opine:

38. ¿Existe en la Empresa medidas de adaptación a una función de Reconocimiento del Impuesto como Corriente y Diferido?

Si existe No existe No sabe

39. ¿Que medidas toman en la Empresa para mantener una Conciliación de las Utilidades Fiscales y las Utilidades Financieras? Opine:

40. ¿ Se considera una correcta Presentación de Conciliación de las Utilidades Fiscales y Utilidades Financieras?

Si se considera No se considera No contesta

REFERENCIAS

REFERENCIAS

- Bernestein, Leopoldo. “Análisis de Estados Financieros; Teoría Aplicación e Interpretación”. Mc Graw Hill, México D.F. 1997
- Internacional Accounting Standars Comité. “Normas Internacionales de Contabilidad”. IASB Publications Department. Estados Unidos. 2001
- Kennedy, “Estados Financieros. Forma Análisis e Interpretación”. Editorial Limusa Edición. México D.F. 1995
- Kieso, Donald E. Y Otros. “Contabilidad Intermedia”. Tercera Edición. Limusa Edición México D.F. 1995
- Mancera Hermanos y Colaboradores. “Terminología del Contador”. Novena Edición México D.F. 1982
- Martínez de Gutiérrez, Carolina Elena. “El Estado de Cambios en la Posición Financiera, una Metodología Practica para sus Elaboración”. Tesis Universidad Centroamericana José Simeón Cañas, 1983
- Meigs, Haka y Better. “Contabilidad la Base para la Toma de Decisiones Gerenciales”. Mc Graw Hill. México D.F. 1988
- Microsoft Corporation, “Enciclopedia Microsoft en Carta”. 2001
- Rivera Torres, Pedro “Estado de Origen y Aplicación de Fondos y el Control de Gestores”. Tercera Edición. Editorial Limusa. México D.F. 1997
- Sampieri, Roberto Hernández “Metodología de la Investigación”. Segunda Edición. Mc Graw Hill. México D.F. 1986