

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



**“ANALISIS COMENTADO DE LA REGULACION TRIBUTARIA RELACIONADA CON LA
NORMATIVA CONTABLE INTERNACIONAL ADOPTADA EN LAS IMPRENTAS DE EL
SALVADOR”**

Trabajo de investigación presentado por:

Aguilar Quijano, Roberto Carlos
Aldana Gutiérrez, Manuel de Jesús
Pleitez Palacios, Yanira Guadalupe

Para optar al grado de:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

Julio del 2009 San Salvador, El Salvador, Centro América

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector	:	Ing. Rufino Antonio Quezada
Secretaria	:	Licda. Norma Cecilia Blandón de Castro
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas	:	Master. Roger Armando Arias
Secretaría de la Facultad de Ciencias Económicas	:	Lic. Vilma Yolanda de Del Cid
Asesor	:	Lic. José Santos Cañénguez Guzmán
Jurado examinador	:	Lic. José Santos Cañénguez Guzmán Lic. Edgar Ulises Mendoza

Julio del 2009

San Salvador, El Salvador, Centro América

AGRADECIMIENTOS

Agradezco:

A DIOS TODO PODEROSO: por darme la fuerza de cumplir con mis metas y estar conmigo en los momentos más difíciles y que gracias al él es posible este triunfo.

A MI FAMILIA: por darme el apoyo y ánimo a seguir adelante en todo momento.

A MI HERMANA: Marta Yesenia Pérez Quijano (13 años Q.E.P.D.), por ser un incentivo en mi vida para terminar la meta.

A MIS COMPAÑEROS DE TESIS: Yanira Guadalupe Pleitez Palacios y Manuel de Jesús Aldana, por ser además mis amigos y darme su apoyo.

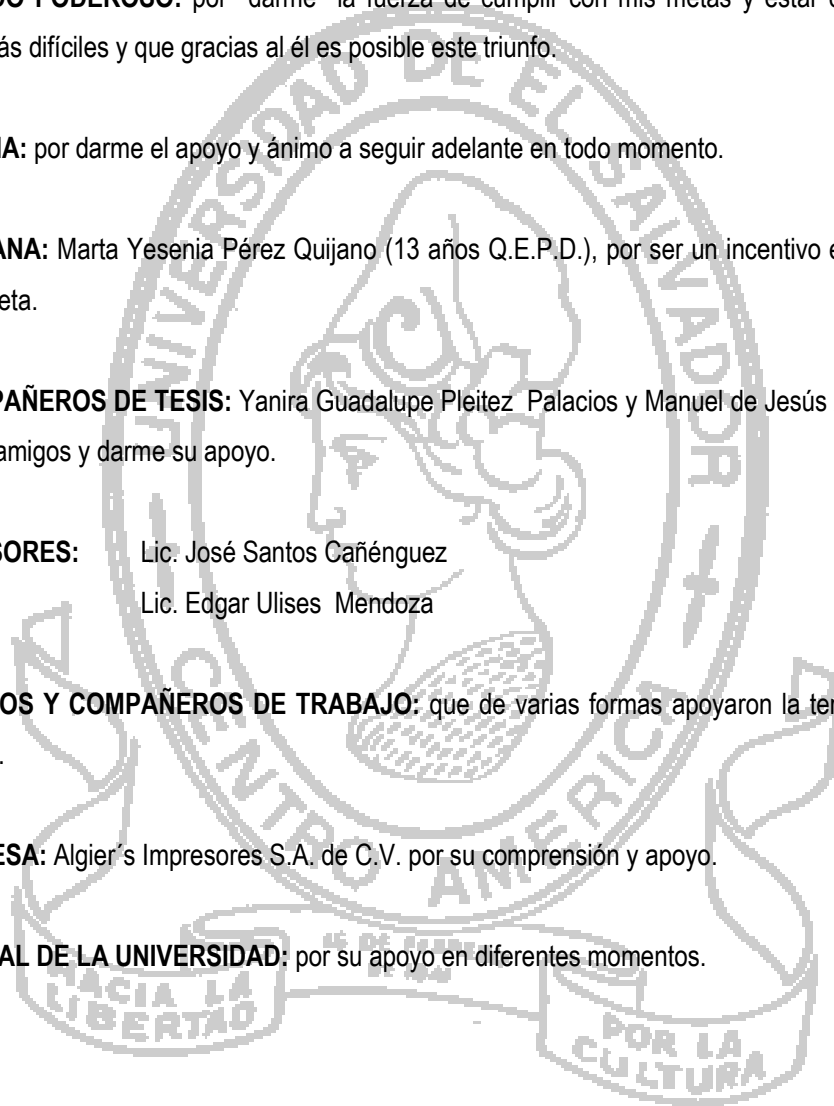
A LOS ASESORES: Lic. José Santos Cañénguez
Lic. Edgar Ulises Mendoza

A MIS AMIGOS Y COMPAÑEROS DE TRABAJO: que de varias formas apoyaron la terminación de la meta trazada.

A LA EMPRESA: Algier's Impresores S.A. de C.V. por su comprensión y apoyo.

AL PERSONAL DE LA UNIVERSIDAD: por su apoyo en diferentes momentos.

Roberto Carlos Aguilar Quijano



AGRADECIMIENTOS

Agradezco:

A DIOS TODO PODEROSO: por brindarme la perseverancia necesaria para no decaer, la fortaleza suficiente para soportar las exigencias, por proporcionarme la fe que me mantuvo firme en alcanzar las metas propuestas y sobre todo por estar siempre a mi lado dándome el aliento cuando sentía que renunciaba ante los objetivos trazados, gracias Padre Celestial por regalarme la dicha de culminar mi carrera profesional.

A MIS HIJOS: por comprenderme y ser mi aliciente en mis deseos de superarme.

A MIS PADRES Y HERMANO: por ser mi guía terrenal y darme el apoyo durante todo el tiempo.

A MIS COMPAÑEROS DE TESIS: Manuel de Jesús Aldana, Roberto Carlos Aguilar, por darme el privilegio de ser integrante del equipo que formamos, por acompañarme todo el tiempo de estudio a lo largo de la carrera y ser muy buenos amigos, por compartir todos los conocimientos y experiencia que poseen conmigo .

A LOS ASESORES: Lic. José Santos Cañénguez

Lic. Edgar Ulises Mendoza

AL PERSONAL DE LA UNIVERSIDAD: por su colaboración brindada a lo largo de la carrera.

Yanira Guadalupe Pleitez Palacios

AGRADECIMIENTOS

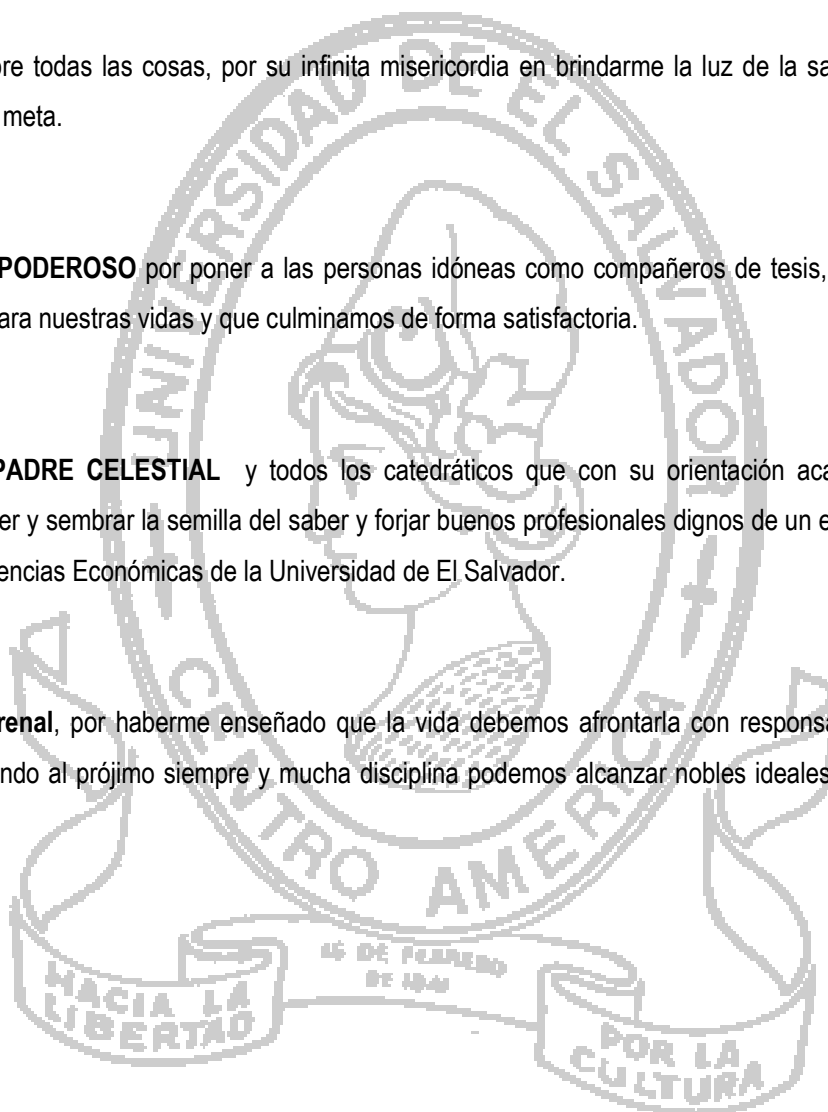
Agradezco

A DIOS por sobre todas las cosas, por su infinita misericordia en brindarme la luz de la sabiduría para poder llegar a la meta.

A DIOS TODOPODEROSO por poner a las personas idóneas como compañeros de tesis, un proyecto tan importante para nuestras vidas y que culminamos de forma satisfactoria.

A NUESTRO PADRE CELESTIAL y todos los catedráticos que con su orientación académica nos enseñaron a creer y sembrar la semilla del saber y forjar buenos profesionales dignos de un estudiante de la facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de El Salvador.

A mi padre terrenal, por haberme enseñado que la vida debemos afrontarla con responsabilidad, con esmero, respetando al prójimo siempre y mucha disciplina podemos alcanzar nobles ideales en la vida (Q.E.P.D.)



Manuel de Jesús Aldana Gutiérrez

INDICE

Resumen Ejecutivo	I
Introducción	III
1 MARCO TEORICO Y CONCEPTUAL	
1.1 Antecedentes	1
1.1.1 Etapa Inicial.....	2
1.1.1.1 Antecedentes de impuestos.....	2
1.1.1.2 Situación actual.....	6
1.1.1.3 Definición de la Legislación Fiscal y Tributaria.....	7
1.1.1.4 Importancia de la Legislación Fiscal y Tributaria.....	8
1.2 Marco Legal	10
1.2.1 Jerarquía del ordenamiento Jurídico Tributario en El Salvador.....	10
1.2.2 Constitución de la República.....	10
1.2.3 Los Tratados Internacionales.....	10
1.2.4 Las Leyes.....	11
1.2.5 Los Reglamentos.....	11
1.2.6 Las Ordenanzas.....	12
1.3 Breve historia de la Imprenta en El Salvador.....	12
1.3.1 Definición de Imprenta.....	12
2 NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA	
2.1 Antecedentes.....	13
2.1.1 Historia del IASC.....	13
2.1.2 Cronología del IASB.....	16
2.1.3 Objetivos del IASB.....	23
2.1.4 Funciones del IASB.....	24
2.1.5 Miembros que conforman el Consejo del IASB.....	24

2.1.6	Cambios en la estructura del IASB.....	25
3	HISTORIA DE LA ADOPCION DE NIIF EN EL SALVADOR	27
3.1	Normas Internacionales de Información Financiera versión 2003, adoptadas en El Salvador	30
3.1.1	Procesos de adopción de NIIF en El Salvador.....	32
3.1.2	Objetivos de la adopción de por primera vez de NIIF	33
3.1.3	Razones para adoptar NIIF	34
4	BASE LEGAL PARA LA IMPLEMENTACION DE NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA EN EL SALVADOR	36
4.1	Código de Comercio.....	36
4.2	Ley del Ejercicio de la Contaduria Publica y Auditoria en El Salvador	37
4.2.1	Atribuciones del Consejo.....	37
4.3	Normativa Tributaria.....	39
4.3.1	Código Tributario.....	39
4.3.1.1	Reglamento de Aplicación al Código Tributario.....	39
5	ESTRUCTURA GENERAL DE LA LEGISLACION FISCAL VRS LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA	41
5.1	Esquema	42
2	METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION	
2.1	Diseño Metodológico	43
2.1.1	Tipo de Investigación	44
2.1.2	Tipo de Estudio	44
2.1.3	Determinación de la población	44
2.1.4	Determinación de la muestra.....	45

2.1.5	Unidades de Análisis.....	46
2.1.6	Instrumentos y Tecnicas de Investigacion.....	46
2.1.6.1	Instrumentos.....	46
2.1.6.2	Técnicas de Investigación	47
2.2	TABULACION Y ANALISIS	47
2.2.1	Tabulación y Procesamiento de Datos.....	47
2.2.2	Análisis de los datos.....	48
3	DESARROLLO CASOS PRACTICOS	
3.1	Generalidades	49
3.1.1	Antecedentes	49
3.1.1.1	Definiciones.....	51
3.1.1.1.1	En materia tributaria	51
3.2	Interpretación de Normas Internacionales de Información Financiera	59
3.2.1	NIC 1 Presentación de Estados Financieros.....	59
3.2.2	NIC 2 Inventarios.....	62
3.2.3	NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores	66
3.2.4	NIC 10 Hechos Ocurredos después del Balance	67
3.2.5	NIC 12 Impuesto a las Ganancias.....	69
3.2.6	NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo	77
3.2.7	NIC 17 Arrendamientos.....	80
3.2.8	NIC 18 Ingresos	86
3.2.9	NIC 19 Beneficios a Empleados.....	91
3.2.10	NIC 23 Costos por Préstamo.....	95
3.2.11	NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos	98
3.2.12	NIC 38 Intangibles.....	103
4	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
4.1	Conclusiones.....	114

4.2	Recomendaciones.....	115
-----	----------------------	-----

INDICE DE APENDICES

APENDICES		
Apéndice	Nombre	Pág. No
1	Caso Práctico NIC 1 “Presentación de Estados Financieros”	116
2	Caso Práctico NIC 2 “Inventarios”	120
3	Caso Práctico NIC 8 “Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores”	129
4	Ejemplo NIC 10 “Hechos Ocurridos después Del Balance	146
5	Caso Práctico NIC 12 “Impuesto a las Ganancias”	147
6	Caso Práctico NIC 16 “Propiedad, Planta Y Equipo”	154
7	Caso Práctico NIC 17 “Arrendamientos”	164
8	Caso Práctico NIC 18 “Ingresos”	175
9	Caso Práctico NIC 19 “Beneficios a Empleados”	186
10	Caso Práctico NIC 23 “Costos por Préstamos”	190
11	Caso Práctico NIC 36 “Deterioro del Valor de los Activos”	202
12	Caso Práctico NIC 38 “Intangibles”	208

INDICE DE ANEXOS

Anexos	Nombre	Pág.
1	Universo de la población para determinar la muestra	1
2	Análisis y procesamiento de datos	9

GLOSARIO

BIBLIOGRAFIA

RESUMEN EJECUTIVO

En El Salvador, actualmente la economía se encuentra experimentando cambios en la normativa contable, como resultado de la implementación de las Normas de Información Financiera adoptadas en EL Salvador que ha sido impulsado y aprobado por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría.

Estos cambios se deben a la globalización y armonización internacional contable que está viviendo el país; y muy especialmente en la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública, es por ello que se debe enfrentar tal situación por medio de la educación continuada y actualización contable y tributaria.

Ante la problemática observada sobre el deficiente conocimiento que existe en los profesionales del área contable en relación a la normativa contable y la normativa tributaria, específicamente en las discrepancias existentes entre ambas, se efectuó la presente investigación.

La investigación se fundamentó en entrevistas dirigidas al sector que labora en contaduría pública, en el año 2009.

El análisis de la información proporcionó resultados que ponen de manifiesto la deficiencia que tienen los profesionales en cuanto a la combinación de ambos criterios.

En tal sentido, el objetivo final es la elaboración del documento denominado "Análisis comentado de la regulación tributaria relacionada con la normativa contable internacional adoptadas en las imprentas de El Salvador" como un instrumento de apoyo al proceso de enseñanza aprendizaje de la contaduría pública, ya que la problemática no es solo de las imprentas sino de todas las empresas al adoptar la normativa técnica que enfrentado con la normativa fiscal presentan discrepancias que son el objetivo de el documento, en cuanto al enlace correcto de las antes mencionadas.

La elaboración del documento está orientado a establecer aplicaciones de carácter técnico contable frente a la fiscalidad para que los profesionales puedan hacer uso de él, y así contribuir con el proceso de enseñanza aprendizaje que tiene la universidad.

Es importante mencionar que la evolución experimentada por la normativa contable ha sido respaldada por organizaciones establecidas mundialmente, como el Consejo de Normas Internacionales de

Contabilidad (IASB) y la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (Fundación IASC); siendo el primero un componente del segundo. El IASB tiene sus propios objetivos, entre los cuáles se menciona “PROMOVER EL USO Y LA APLICACIÓN RIGUROSA DE TALES NORMAS”. Por lo anteriormente descrito, el respaldo en el desarrollo de la normativa es de aplicación mundial.

La normativa contable se desarrolla siguiendo un procedimiento, a escala internacional, donde participa todo el universo de usuarios y profesionales en el ramo a nivel mundial (comunidad empresarial, bolsas de valores, autoridades normativas reguladoras, etc.). Dicha normativa se aplica a todos los estados financieros con propósitos generales, así como en otras informaciones financieras, de todas las entidades con fines de lucro (comerciales, industriales, financieras y otras similares).

Por lo que se recomienda tomar como apoyo básico para la adecuada aplicación de las Normas de Información Financiera adoptadas en El Salvador, el presente documento de consulta.

INTRODUCCION

Ante el proceso de modernización del Estado Salvadoreño, el área tributaria juega un papel importante en dicha modernización y con ese fin, constantemente las leyes fiscales están experimentando modificaciones en sus artículos, especialmente las Leyes del Impuesto sobre la Renta y del IVA, normativas tributarias que recientemente han sufrido algunas reformas, por parte de la administración tributaria, todo con el objeto de mejorar la recaudación de ingresos del Estado.

Estos cambios de la Legislación Fiscal Salvadoreña, tienen incidencia en las operaciones contables de las empresas y por consiguiente el profesional en esta área debe tener y dominio y criterio para la aplicación de ella.

Como respuesta a la necesidad de medir la correcta aplicabilidad de la técnica contable con respecto de la normativa fiscal se llevó a cabo esta investigación que tiene por finalidad encontrar las discrepancias que se suscitan cuando se relacionan las Normas Internacionales Contabilidad adoptadas en El Salvador con la Legislación Fiscal, específicamente con el Código Tributario, Ley del Impuesto Sobre La Renta.

En tal sentido el objetivo final de la investigación es comentar ambas normativas, desarrollando para ello un análisis previo comentado las cuales generaron discrepancias, cuando se aplicaron de forma combinada, asimismo, se plantea el desarrollo de cada caso tratado de forma sencilla para que contribuya a mejorar el conocimiento y la práctica de los profesionales en esta rama y que mediante técnicas como el cuestionario, el muestreo, y la investigación bibliográfica permitió determinar las valoraciones y conclusiones siguientes:

Que aunque se conozca la Normativa técnica y fiscal, siempre existen dudas sobre la aplicación en la práctica; se encontró además que la mayoría de Contadores así como licenciados en Contaduría Pública no están preparados para aplicar de forma combinada ambas prácticas.

En ese sentido se concluyó que es necesario y urgente que las instituciones que están al frente para hacer cumplir estas normas, no divulgan y casi nunca masifican documentos y capacitaciones, accesibles a

todos los sectores involucrados, que ayuden a un análisis objetivo para el correcto entendimiento y aplicación combinada de las técnicas antes mencionadas.

Por lo que se sugiere tomar como base y con seriedad los nuevos estándares internacionales a fin de unificar criterios que permita a los profesionales de Contaduría Pública convertirse en difusores de estas disposiciones, así como de beneficio a la administración de los negocios, para una mejor toma de decisiones gerenciales, contribuyendo en tal sentido al desarrollo económico empresarial.

CAPITULO 1.

ANALISIS COMENTADO DE LA REGULACION TRIBUTARIA RELACIONADA CON LA NORMATIVA CONTABLE INTERNACIONAL ADOPTADA EN EL SALVADOR.

MARCO TEORICO Y CONCEPTUAL

1.1 Antecedentes

Hablando de antecedentes o periodos de evolución de la legislación tributaria en El Salvador, por el año de 1915, se estableció la Ley del Impuesto sobre la Renta, siendo este uno de los primeros países latinoamericanos en poner en práctica la recaudación de ingresos por medio de impuestos por parte del Estado.

Conforme ha transcurrido el tiempo, el sistema tributario ha venido experimentando cambios por la necesidad de modernizar dicha legislación, que permitirá al Estado una recaudación más eficiente en concepto de impuesto.

“Como es conocido, en los países de Francia y Estados Unidos de América, se marcó la aparición de sistemas tributarios que han sido determinantes de la forma actual de imposición sobre los ingresos. En 1913 se establece en ellos, leyes fiscales de gravamen general sobre la Renta y aunque en Inglaterra se habían adoptado desde el siglo XIX, su estructuración más importante se registra por el año de 1910; en Alemania aparece por primera vez en 1920 y en El Salvador se establece en 1915. Adelantándose de este modo a casi todos los países de Latinoamérica.

De lo anterior se puede decir, que en El Salvador se inició el largo cambio para mejorar su sistema impositivo, adoptando la tributación general sobre la renta, un par de años después de Francia y Estados

Unidos de América, países donde se ha logrado particularmente en este último un grado de importancia por la alta productividad económica.

En El Salvador, se introdujeron reformas a la Ley Tributaria en 1916, 1919, 1951, 1953, 1955, 1963 y que después de esas reformas llegó a tener una mayor importancia la tributación como una fuente de ingresos. La Ley del Impuesto Sobre la Renta (1915-1916), como una ley moderna aplicada en la mayoría de los países como España, Francia, Estados Unidos de América, México, Chile¹. Esta reseña impositiva es solamente el inicio de todo un proceso de reformas en la tributación salvadoreña.

Seguidamente se hace una descripción de cómo ha evolucionado la legislación tributaria en El Salvador, hasta la época actual.

1.1.1 Etapa Inicial

1.1.1.1 Antecedentes de impuestos

En el año de 1824, se implementó la Ley del Papel Sellado y Timbres por medio del Decreto No. 16, en Asamblea Nacional Constitutiva de fecha 28 de abril de 1924, posteriormente a través del Decreto Legislativo sin número del 15 de mayo de 1900, se decretó los documentos que respaldaban operaciones de compra venta de todo producto.

En 1915 según Decreto Legislativo sin número publicado en el Diario Oficial 0147 tomo 78, se dejó sin efecto la referida ley de 1824 y la de 1900, sustituida por la Ley de Papel Sellado y Timbres (un solo marco legal de los dos impuestos anteriores), esta ley establecía un impuesto del 2% sobre las facturas de ventas de mercaderías o prestación de servicios y gravaba de manera acumulativa todas las transacciones en sus diversas fases desde el productor e importador hasta la venta al minorista, por ello,

¹ Magaña, Álvaro. Ensayos de derecho Tributario. Páginas 30 y 31, 1984

el resultado era un efecto cascada que hacía que la tasa real y efectiva fuera en muchos casos superior a la tasa nominal. Un año después surge el Reglamento de Licores según Decreto Legislativo sin número del 08 de julio de 1916, publicado en Diario Oficial No. 262, Tomo 81, del 05 de noviembre del mismo año.

Posteriormente, se dictan dos Decretos Legislativos sin número de fecha 27 de agosto de 1923, referente a la Desnaturalización del Alcohol y a la Fabricación del Alcohol Éter según Diario Oficial, 195 Tomo 95. Según Decreto Legislativo sin número del 24 de julio de 1926, Diario Oficial 200, Tomo 106, del 01 de septiembre de 1926, se establece la Ley del Impuesto de Alcabala².

En 1932 por Decreto Legislativo se crea la ley que regula el Impuesto Sobre Saneamiento según Diario Oficial No. 69, del 08 de noviembre de 1932.

Luego surgió en 1936, la Ley de Gravámenes y Sucesiones mediante Decreto Legislativo sin número, de fecha 18 de mayo de 1936, publicado en Diario Oficial No 114, Tomo 120 del mismo mes.

En 1941, surge la Ley del Impuesto Sobre Pavimentación por Decreto Legislativo No 31, del 17 de julio de 1941, El 16 de noviembre del mismo año, mediante Decreto Legislativo No. 168, publicado en el Diario Oficial No 271, Tomo 141, del 07 de diciembre de 1941, surge la Ley del Impuesto Sobre Venta de Aguardiente.

El 1º de diciembre de 1953, mediante el Decreto Legislativo No. 1300, entra en vigencia la Ley de Impuesto Sobre Cigarrillos, así como también entra en vigencia la Ley de Vialidad serie "A", según Decreto Legislativo No 1308, de fecha 22 de diciembre de 1953.

² Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces, por actos entre vivos como adjudicaciones, cesión de derechos hereditarios y traspasos de los derechos de usufructo.

Es mediante el Decreto Legislativo sin número de fecha 29 de agosto de 1960, que entra en vigencia la nueva Ley de Impuesto sobre Cigarrillos, derogando la Ley publicada en 1953. En el siguiente año, según Decreto No. 240, del Directorio Cívico Militar, de fecha 10 de agosto de 1961, entra en vigencia la Ley que regula el Impuesto de Vinos de Fruta.

La Ley del Impuesto por Consumo de Alcohol Etilico para usos Industriales, entra en vigencia mediante el Decreto Legislativo No. 49, de fecha 24 de julio de 1970, según Diario Oficial No. 144, Tomo 228, del 12 de agosto del mismo año. En el año de 1974, entran en vigencia la Ley de Gravamen sobre Sucesiones, aprobada por Decreto Legislativo No. 122; y la Ley del Impuesto Sobre Donaciones, según Decreto Legislativo No. 123, ambas aprobadas el 29 de octubre de 1974, dejando sin efecto las del año 1936.

La Ley del Impuesto Territorial Agropecuario, surge mediante el Decreto Legislativo No. 435, de fecha 22 de diciembre de 1977.

En el año de 1978, según Decreto Legislativo No. 73, de fecha 07 de noviembre de 1978, publicado en Diario Oficial No. 221, Tomo 261 del 28 del mismo mes y año, se establece la Ley del Impuesto sobre Cerveza y Bebidas Gaseosas.

Es hasta el año de 1986 que vuelve a surgir reformas a la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces (deroga a la Ley del Impuesto de Alcabala de 1926), mediante el Decreto Legislativo No. 552, de fecha 18 de diciembre 1986.

En el año de 1991, se reforma la Ley del Impuesto sobre la Renta, mediante Decreto Legislativo No. 134, de fecha 18 de diciembre del mismo año, dejando sin efecto la implementada en 1963.

Como un instrumento hacia la modernización de la ampliación en la base recaudadora por parte del Estado, surge en el país la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (Ley del Impuesto al Valor Agregado), a partir del 01 de septiembre de 1992, la cual deroga a la

Ley del Papel Sellado y Timbres de 1915, aprobada según Decreto Legislativo No. 296, de fecha 24 de julio de 1992 y publicado en el Diario Oficial No. 143, Tomo 316, de fecha 31 de julio de 1992.

En el año de 1993, se deroga la Ley de Gravamen sobre Sucesiones de 1974, así mismo queda sin efecto la Ley del Impuesto sobre Donaciones del año antes mencionado, por considerarse ambas inadecuadas. Durante el año de 1996, surgen nuevas leyes sobre impuestos específicos, tales como: La Ley del Impuesto sobre Bebidas Gaseosas Simples y Endulzadas, según Decreto Legislativo No. 641, del 22 de febrero del mismo año, en el mismo periodo se implementa la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y Bebidas Alcohólicas y la Ley de Impuesto sobre Cigarrillos, según Decreto Legislativo No. 640 del mismo año.

El Estado en el afán de hacer más eficiente la recaudación de impuestos y con el objeto de modernizar la legislación tributaria, surge la idea de crear el anteproyecto del Código Tributario, enviado al Órgano Legislativo por primera vez el 10 de enero de 1997. Posteriormente el Ministerio de Hacienda envía un paquete de reformas tributarias, las cuales comprende a la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios (sobre ventas de régimen simplificado y otras reformas), de igual manera la Ley del Impuesto Sobre la Renta (sobre costos y gastos no deducibles de la renta y otras reformas). Dicho anteproyecto fue enviado a la Asamblea Legislativa, el 17 de octubre de 1997.

El 16 de septiembre de 1999, según Decreto Legislativo No. 712 y 713, se aprueban algunas reformas propuestas en 1997, tales como: restricción en el uso de créditos fiscales y otros de la Ley del IVA, así como lo referente a Costos y Gastos no deducibles de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El Código Tributario entra en vigencia a partir del 1º de Enero del 2001, según decreto legislativo No 230, de fecha 14 de diciembre del 2000 y fue publicado en el Diario Oficial No 241, Tomo 349, del 22 de Diciembre del mismo año. Este viene a derogar los decretos siguientes: el Decreto Legislativo No 134 del 18 de Diciembre de 1991, la cuál establecía la Ley de Impuesto Sobre Renta (en la mayoría de los artículos) que fueron trasladados al nuevo Código, así como las disposiciones del Decreto Legislativo No

296, de fecha 24 de Julio de 1992, que también derogó las disposiciones del Decreto Legislativo No 552, de fecha 18 de Diciembre de 1986, por medio de la cual emitió La ley de del Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces.

El documento recién aprobado deroga además las disposiciones del Decreto Legislativo No 640, de fecha 22 de Febrero de 1996, Diario Oficial 47, Tomo 330, en el cual se emitió la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas.

El 28 de octubre de 2004, mediante Decreto Legislativo No 497, publicado en el Diario Oficial No. 231, Tomo No. 365, del 10 de diciembre del 2004, entran en vigencia nuevas reformas al Código Tributario, posteriormente se agregan cinco reformas, de las cuales se toman de referencia para el presente trabajo.

1.1.1.2 Situación Actual

En el año dos mil ocho concretamente se encuentran en vigencia las siguientes leyes:

Código Tributario

La entrada en vigencia del presente código, no alterará la aplicación de artículos pertinentes a las respectivas leyes y que están sujetas a la competencia de la Administración Tributaria, siempre que no estén derogadas expresamente y no contradiga a lo dispuesto en el presente Código.

- Ley de Impuesto sobre la Renta
- Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios
- Ley del Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces
- Ley de Impuestos Específicos y Ad Valorem, dentro de los cuales se encuentran:
- Ley de Impuesto sobre Bebidas Gaseosas Simples y Endulzadas
- Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y las Bebidas Alcohólicas
- Ley de Impuesto sobre Productos de Tabaco
- Ley del Fondo de Conservación Vial (Fovial)

- Ley del Impuesto Específico a las Llamadas Telefónicas, provenientes del exterior que terminan en El Salvador.
- Ley de Turismo
- Ley de Gravámenes relacionados con el Control y Regulación de Armas de Fuego, Municiones, Explosivos y Artículos Similares.

De todas las leyes tributarias descritas anteriormente, el estudio se limita solamente a tres de ellas, es decir al Código Tributario, Ley de Impuesto Sobre la Renta y a la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios, esta última conocida comúnmente como Ley del IVA, así como sus respectivos Reglamentos.

De esta manera los antecedentes descritos, solamente se han referido a las leyes sobre tributos más importantes aplicados en el país y que algunos de ellos aún se encuentran en vigencia, las cuales forman parte de esta investigación y a su vez es parte integrante de la legislación.

1.1.1.3. Definición de la Legislación Fiscal y Tributaria

No existe en forma determinante una definición de lo que es la legislación fiscal, pero de acuerdo al diccionario Larousse, establece que:

Legislación: es el conjunto de leyes que norman las actividades sociales de un estado, y que fisco, proviene de la palabra latina “ficus”, que significa: tesoro público y, este lo conforman todos los bienes y el efectivo mismo, además de todos los ingresos públicos, lo que le sirve para cubrir todos los gastos públicos.

Entonces, se puede establecer que: la legislación fiscal, es el conjunto de leyes promulgadas por el estado aplicable y destinado a normar la percepción de los ingresos públicos, provenientes de diferentes fuentes

o formas que la administración financiera tiene establecido en El Salvador, incluyendo lo tributario; lo que significa que lo fiscal va mas allá de lo tributario, por lo que es conveniente definir la legislación tributaria.

De acuerdo a Mario Leoncio Ayala, en su libro denominado “Sistemática de la Ley Tributaria Salvadoreña”, sostiene que “La Ley Tributaria, es el conjunto de disposiciones legales que regulan los tributos de gestión y de garantía.”³

También se puede decir que la legislación tributaria es el conjunto de leyes en materia tributaria y que de acuerdo con preceptos constitucionales, permiten al Estado hacer efectivo el cobro de los diferentes tipos de impuestos vigentes en el país.

1.1.1.4 Importancia de la Legislación Fiscal

En el Salvador, como un Estado que tiene fines que cumplir, por ejemplo: el orden público, educación, salud, seguridad y defensa nacional, etc., además de cubrir con las necesidades públicas a través de prestación de servicios públicos, sean estos divisibles o indivisibles. Los primeros se refieren a aquellos impuestos que van orientados por ejemplo a la educación, salud y otros servicios sociales de una persona, es decir, fácil de cuantificar, en cambio los indivisibles son aquellos destinados a la colectividad difícil de cuantificar, por ejemplo, infraestructura.

Pero para que un estado pueda desarrollar los fines que se le encomiendan y cumplir con ellos, necesita realizar erogaciones, es decir gastos, lo que implica que debe tener bienes materiales, dinero en efectivo y otros ingresos. Surgiendo así la siguiente interrogante. ¿De dónde provienen esos ingresos? se afirma que la mejor fuente de ingresos es la que proviene de la contribución que los individuos con capacidad contributiva hacen en conceptos de impuestos; además de otras fuentes de ingresos tales como:

³Ayala Guevara, Mario Leoncio. Sistemática de la Ley Tributaria Salvadoreña. Tesis Doctoral UES 1997, página 141.

aranceles, multas, recargos por infringir las leyes tributarias y otras contribuciones especiales, establecidas legalmente.⁴

Para hacer efectivo el pago del impuesto, el estado tiene que aplicar las respectivas leyes a cada clase de impuesto. En este sentido cabe mencionar y hacer referencia al principio de "legalidad tributaria", que contempla la Constitución de la República de El Salvador, en su artículo 231, que literalmente expresa: "no pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público".⁵

De tal manera, pues, que para el cobro del Impuesto sobre la Renta, por ejemplo, se aplica una ley llamada: Ley del Impuesto sobre la Renta; también, la legislación tributaria salvadoreña, aplica las siguientes leyes: Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Ley de la Transferencia de Bienes Raíces, Leyes aplicables a impuestos específicos y otras leyes fiscales vigentes.

En base a lo anterior, claramente se nota la importancia de la legislación fiscal, puesto que el estado, al aplicar la normativa tributaria constitucionalmente está facultado para obtener ingresos públicos y de esta manera, podrá erogar los gastos públicos y así poder cumplir los fines que como estado le corresponden, como lo es la satisfacción de las necesidades básicas y fundamentales de la sociedad. Pero lo más importante de la aplicación de la legislación fiscal salvadoreña es que contribuye grandemente al desarrollo económico, político, social y a la modernización del estado mismo, lo que le permite al país volverse más competitivo e incrustarse en el fenómeno de la globalización económica mundial.

⁴ Navarro, José Luis. Legislación. Página 58

⁵ Constitución de la República vigente

1.2. Marco Legal

1.2.1. Jerarquía del Ordenamiento del Jurídico Tributario en El Salvador.

En El Salvador, el ordenamiento jurídico en general no tiene una disposición que precise las fuentes de derecho financiero. Sin embargo podemos decir que son las siguientes:

- La Constitución.
- Los tratados Internacionales.
- Las leyes.
- Los Reglamentos.
- Las Ordenanzas.
- Disposiciones Administrativas

1.2.2 Constitución de la República.

Es la fuente formal de mayor jerarquía del ordenamiento jurídico de donde derivan las restantes. Su primacía está establecida por la propia Carta Magna, en su artículo 246 que dice: “Los principios, derechos, y obligaciones establecidos por esta constitución, no puede ser alterados por las leyes que regulen su ejercicio. La constitución prevalecerá sobre todas las leyes y reglamentos. El interés público tiene primacía sobre el interés privado”.⁶

1.2.3 Los Tratados Internacionales.

Son fuentes formales del Derecho Financiero, definidas por la Convención de Viena sobre el derecho a los tratados de acuerdos internacionales pactados entre estados y regidas por el Derecho Internacional.

⁶ Constitución de la República de El Salvador, vigente, Página 154

Nuestra constitución reconociendo la trascendencia de los tratados y convenciones internacionales, reunió en una sola sección todas las disposiciones contenidas en la Constitución de 1962, relacionada con los tratados e introdujo nuevos principios.

Así se establece, que los tratados internacionales una vez entren en vigencia conforme a sus disposiciones y a la constitución son leyes de la República.

El ordenamiento jurídico otorga a los tratados internacionales un rango superior a las leyes secundarias sean estas anteriores o posteriores a la vigencia del tratado, mediante el tratado puede derogarse la ley secundaria, pero ninguna legislación secundaria podrá derogar o modificar las disposiciones de un tratado. En caso de conflicto entre ambos prevalecerá el tratado.

1.2.4 Las Leyes.

Las leyes son fuente formal preponderante en el Derecho Financiero por imperativo del principio de legalidad, que exige este rango para la regulación de la materia financiera.

Nuestro Código Civil define la ley, en su artículo 1, como una declaración de la voluntad soberana que manifestada en la forma prescrita en la constitución, manda, prohíbe o permite. La ley es norma primaria condicionada únicamente por la constitución y los tratados internacionales.

1.2.5 Los Reglamentos.

Los reglamentos son todas las disposiciones jurídicas de carácter general dictadas por la Administración Pública con valor subordinado a la ley. El reglamento, al igual que la ley son fuentes formales del derecho, sus diferencias derivan del poder que emanan.

1.2.6 Las Ordenanzas.

Las ordenanzas son normas de contenido general de la autoridad municipal reconocidas constitucionalmente según el artículo 204. Las ordenanzas están subordinadas al código municipal, que establece que los municipios serán autónomos en lo económico, en lo técnico y administrativo y se regirán por un código municipal.

1.3. Breve historia de la Imprenta en El Salvador

En la actualidad, existe muy poca información sobre los orígenes de la imprenta utilizada en nuestro país; según historiadores, durante el siglo XVII cerca del año 1641, fue el Fraile Juan de Dios del Cid, quien introdujo la imprenta en El Salvador. En realidad, se cree que fue la primera imprenta existente y funcional en toda América; esta máquina estaba hecha de madera, al igual que los tipos utilizados. Con ella, se obtiene el primer libro de éste continente: “El Puntero Apuntado Con Apuntes Breves”.

1.3.1 Definición de Imprenta:

La imprenta, es un método industrial de reproducción de textos e imágenes sobre papel o materiales similares; que consiste en aplicar una tinta, generalmente oleosa, sobre unas piezas metálicas, llamadas tipos, para transferirla al papel por presión, aunque claro esta inicia como un método artesanal pero muy veloz para su tiempo.

El concepto de impresión es más amplio, pues supone la evolución de diversas tecnologías que hoy hacen posible hacerlo mediante múltiples métodos de impresión y reproducción: como la flexografía, la serigrafía, el hueco grabado, el alto grabado, la fotografía electrolítica, la fotolitografía, la litografía, el offset, la xerografía, y los métodos digitales actuales.

En la actualidad, Algier's Impresores S.A. de C.V., es una empresa dedicada a las ramas de impresión, tanto en el sistema de impresión offset como flexográfico.

Se tiene un equipo completo y moderno en pre-prensa; en el área de Offset, la gama de productos tales como: afiches, etiquetas, cajas con pegado simple y automático, viñetas, libros, sobres para uso de empresas aéreas, etc.

En el área flexográfica, la impresión sobre materiales tales como: polipropileno transparente y perlado, polypauche, papel antigrasa para empaques de productos como dulces, pan dulce, etc.

2. Normas Internacionales de Información Financiera

Las Normas Internacionales de Contabilidad han tomado cada vez mayor aceptación en todo el mundo, un caso particular es lo sucedido con la U.E (Unión Europea) quien adopto las NIIF, las cuales satisfacen las necesidades expuestas, cuyo objetivo fundamental es el poseer una estrategia contable centrada.

Dicha armonización tiene como eje principal el IASC actualmente el IASB, quien ha venido desarrollando un proceso de estandarización de las Normas Internacionales de Contabilidad en un mejoramiento continuo, depurando inconsistencias y buscando coherencia entre las normas y su estructura.

2.1. Antecedentes

2.1.1 Historia del IASC

En enero de 1973, en Europa se organizaba la creación de una entidad mundial con el fin de dictar normas equitativas e igualitarias para los países del mundo dada la heterogeneidad existente, en aquella

época ya existía la inquietud de globalizar las normas, finalmente el 29 de junio de 1973, en Londres fue creado el IASC (International Accounting Standards Committee), como resultado de un convenio entre organizaciones profesionales contables de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda y Estados Unidos.

El nacimiento del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, emerge con el ánimo de armonizarlas no importando el país de origen en el que se hayan emitido las normas, reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio de las empresas emisoras de Estados Financieros.

Según la teoría de Van Der Trass en 1988, el problema de la comparabilidad es la armonización entre el Estado y proceso.

Armonización entre el Estado y el proceso de adopción

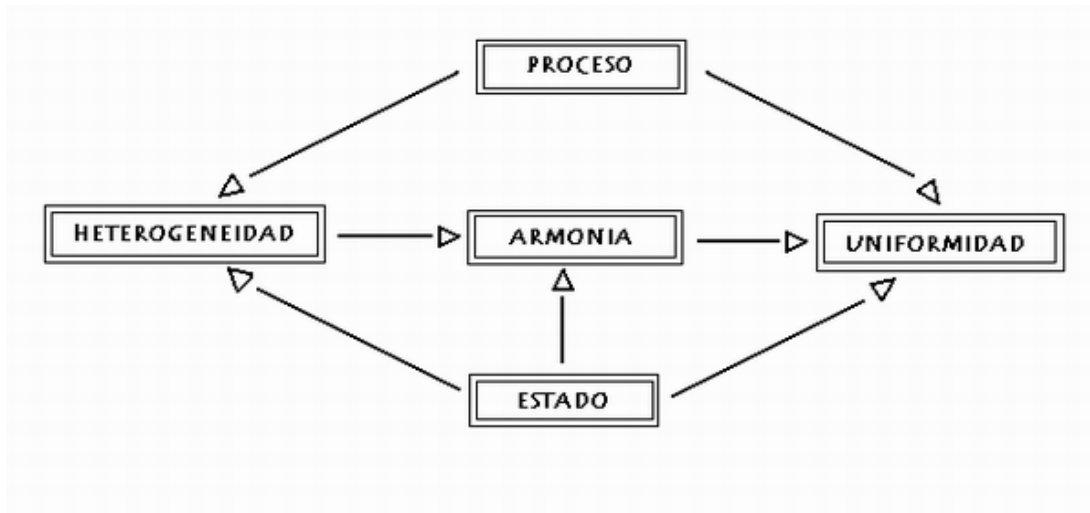


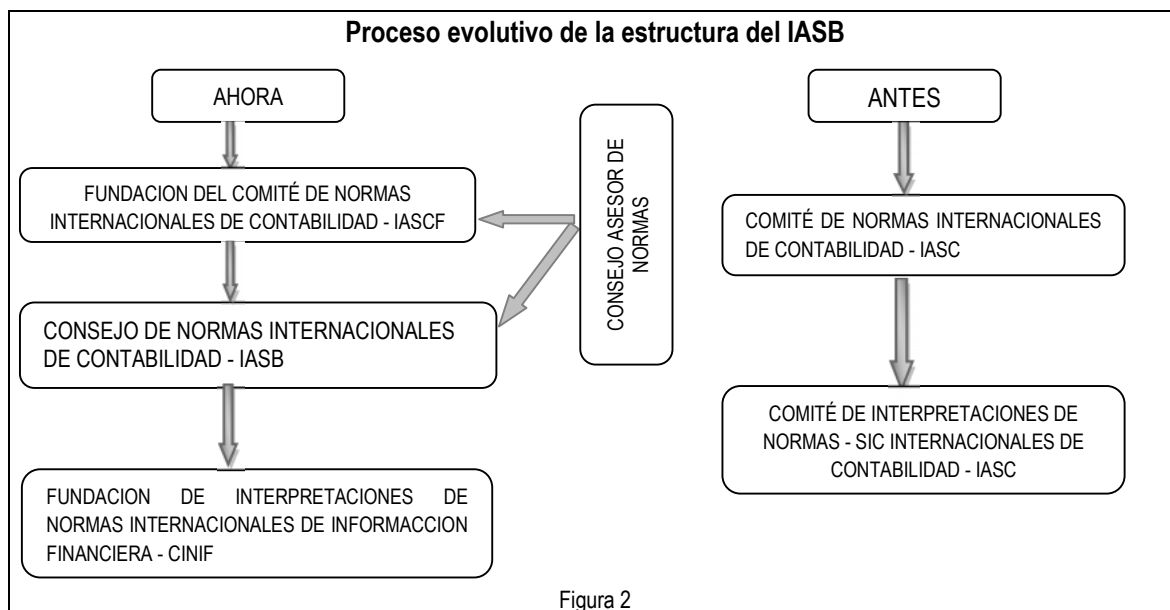
Figura 1

Los estados financieros deben ser confeccionados con la misma información contable y financiera de cada una de las empresas, aquí toma importancia el criterio que las normas contables adquieren un rol fundamental, es por eso, que para eliminar esas diferencias y cumplir con la obligatoriedad económica y

bursátil es que en el año 1973 se creó el IASC para cumplir con este objetivo y emitir normas contables, la que en aquella época esperaban que fueran normas de aplicación mundial, que es lo que hoy está ocurriendo.

Volviendo un poco al tema del IASC, sus actividades son conducidas por un Consejo Directivo que incluye representantes de hasta trece países y hasta cuatro de las organizaciones cuyo trabajo se apoya en los informes financieros. Muchas organizaciones han participado a lo largo de la vida del IASC como el IOSCO (International Organization of Securities Commissions), IFAC (International Federation of Accountants), FASB (Financial Accounting Standards Board), SEC (Securities Exchange Commission), entre muchas otras organizaciones que entre 1973 y el año 2000 lograron parte sustancial de Normas, Interpretaciones, un Marco Conceptual, y otra dirección que es adoptada directamente por muchas empresas y esto es contemplado por muchas incubadoras Estándar Internacionales de Contabilidad en el desarrollo de Normas Internacionales de Contabilidad. En 1997 se constituye el SIC (Standing Interpretations Committee), cuya misión era emitir interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad para ser aprobadas en forma definitiva por el IASC.

En la siguiente figura se presenta el proceso evolutivo en la forma estructural de la organización internacional, en un inicio se fundó con el nombre de Comité de Normas Internacionales de Contabilidad y el Comité de Interpretaciones de Normas respectivamente (IASC – SIC), en la actualidad se le conoce como fundación – Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF e IASB), y el Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera.



La declaración de IASC del año 2000 hace un replanteamiento de los objetivos de este organismo, orientándose al privilegio de la información para los participantes en el mercado de capitales, en la busca de una información financiera, clara y comparable, permitiendo la toma de decisiones a los diferentes agentes involucrados.

En conclusiones el IASC se encargaba de:

Formular y publicar en beneficio del interés público, normas contables para la presentación de estados financieros y promover su aceptación y observancia en el ámbito mundial.

Impulsar la mejora y armonización de las regulaciones, normas y procedimientos contables relacionados con la presentación de los estados financieros.

2.1.2 Cronología de la IASB

1973; Acuerdo fundacional del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) rubricado por representantes de los organismos profesionales de contabilidad de Australia, Canadá, Francia, Alemania,

Japón, México, Países Bajos, Reino Unido / Irlanda, y Estados Unidos. Se designan comités de seguimiento para los tres primeros proyectos del IASC.

1975; Se publican las primeras NIC definitivas: NIC 1 (1975), Revelación de Políticas Contables, y NIC 2 (1975), Valoración y Presentación de Inventarios en el Contexto del Sistema de Coste Histórico.

1982; El Consejo del IASC se amplía a 17 miembros, incluyendo miembros de 13 países designados por el Consejo de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y 4 representantes de organizaciones relacionadas con la presentación de información financiera. Todos los miembros del IFAC son a su vez miembros del IASC. IFAC reconoce y considera a IASC como el emisor de Normas Internacionales de Contabilidad.

1989; La Federación Europea de Contabilidad (FEE) apoya la armonización internacional y una mayor participación europea en IASC. IFAC adopta directrices provenientes del sector público para requerir a los órganos de dirección de las empresas públicas el seguimiento de las NIC.

1994; Establecimiento de un Consejo Consultivo del IASC con responsabilidades de supervisión y financiación.

1995; La Comisión Europea respalda el acuerdo entre el IASC y la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO) para completar las normas fundamentales y determinar que las multinacionales pertenecientes a los países de la Unión Europea deberían adoptar las NIC.

1996; La Comisión Norteamericana del Mercado de Valores (SEC) muestra su apoyo a los objetivos del IASC para desarrollar, a la mayor brevedad, un conjunto de normas contables a utilizar en la preparación de los estados financieros para emisiones internacionales de valores.

1997; Se constituye el Comité de Interpretaciones Permanente (SIC), formado por 12 miembros con derecho a voto. Su misión es crear interpretaciones de las NIC para que el IASC las apruebe definitivamente.

Se crea un grupo de trabajo estratégico con objeto de elaborar recomendaciones que permitan mejorar la estructura y el funcionamiento futuros del IASC.

1998; IFAC/IASC amplía su composición a 140 miembros pertenecientes a 101 países.
IASC finaliza la elaboración de las normas fundamentales con la aprobación de la NIC 39.

1999; Los Ministros de Finanzas del G7 y el FMI impulsan su apoyo a las Normas Internacionales de Contabilidad con el fin de "fortalecer la arquitectura financiera internacional".
El Consejo del IASC aprueba unánimemente su reestructuración en un consejo de 14 miembros (12 a tiempo completo) bajo un consejo de administradores independiente.

2000; La IOSCO recomienda que sus miembros permitan a los emisores multinacionales la utilización de las normas elaboradas por el IASC en las emisiones y colocaciones internacionales de valores.

Se constituye un comité de designaciones puntuales, presidido por el Presidente de la SEC Arthur Levitt, para designar a los Administradores que supervisarán la nueva estructura del IASB.

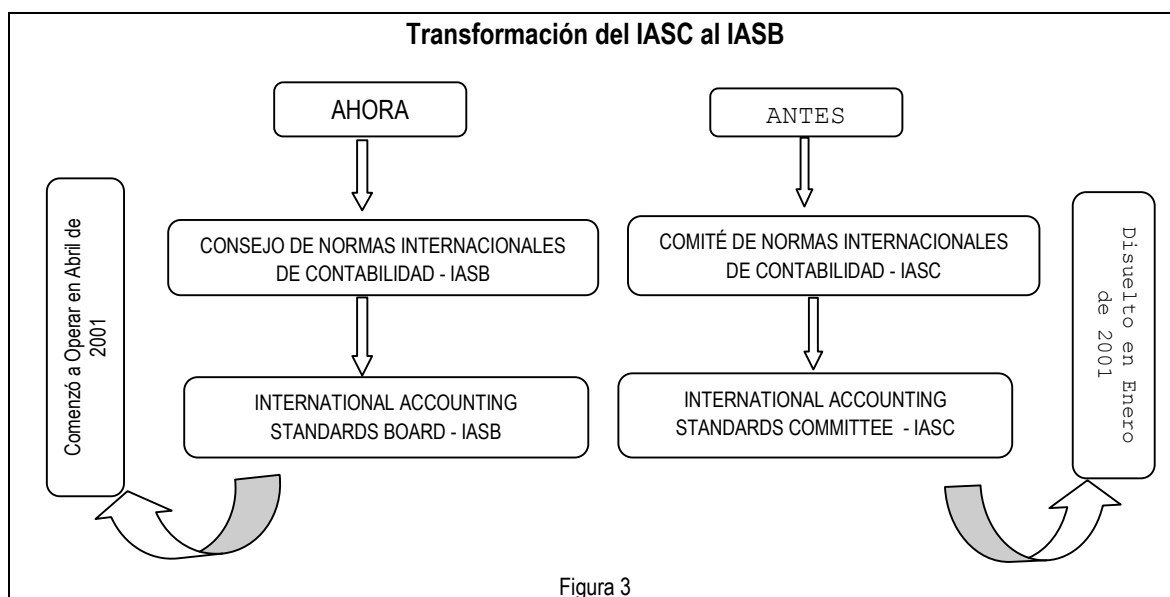
Los miembros del IASC aprueban su reestructuración y la constitución de un nuevo IASC.

El Comité de Designaciones nombra a los primeros administradores. Éstos nombran a Sir David Tweedie (Presidente del Consejo de Normas de Contabilidad de Reino Unido) como el primer Presidente del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad reestructurado.

A fines del año 2000 se aprueba la reestructuración del IASC quedando con el nombre de IASB (International Accounting Standards Board), cuyo comité de interpretaciones que, en principio su nombre era SIC, a partir del año 2002 sería conocido como IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee). Entre los años 2001 y 2005 el IASB se encargó de la revisión de algunas NIC, además de estudiar sobre materias aun no tratadas en las NIC publicadas con anterioridad.

2001; Se publican los miembros y se anuncia el nuevo nombre del IASB. Se constituye también la Fundación del IASC. El 1 de abril de 2001, el nuevo IASB asume las principales responsabilidades del IASC en relación con la emisión de las Normas de Contabilidad. Las NIC y SIC existentes son adoptadas por el IASB.

En el transcurso de la transformación del IASC por el IASB surgieron cambios en la estructura, donde el IASB dispuso adoptar como normas las emitidas por el IASC (NIC), hasta tanto que las mismas se modifiquen o reformulen. A continuación se presentan los cambios del IASC al IASB, como se muestra en la siguiente figura:

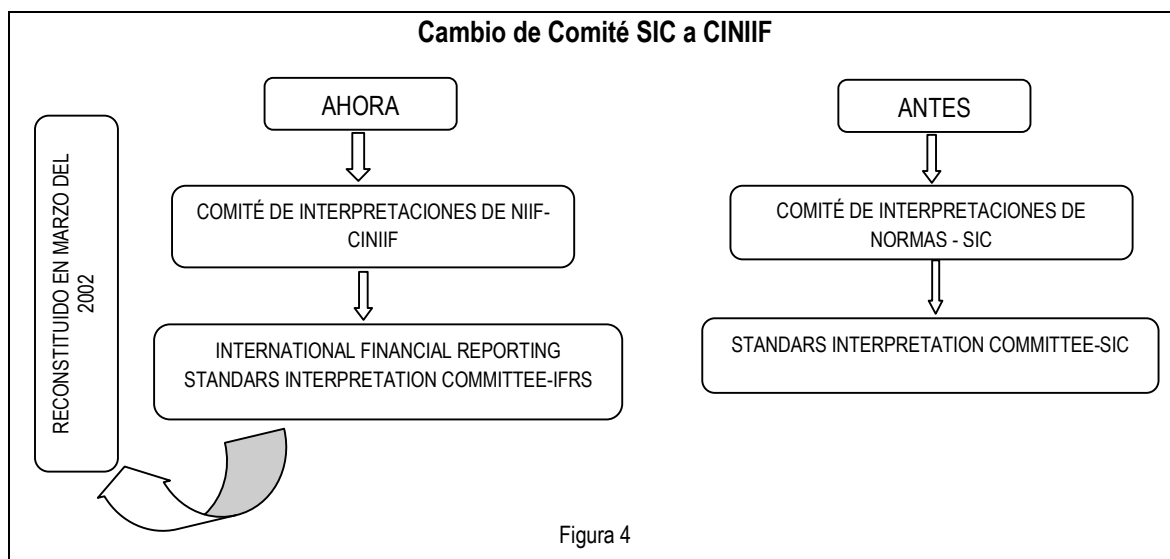


El IASB se traslada a su nueva oficina en 30 Cannon St., Londres. Este Consejo mantiene reuniones con los presidentes de los ocho organismos encargados de la emisión de normas contables con los que mantiene una vinculación formal, con objeto de comenzar a coordinar agendas y establecer objetivos para la convergencia normativa.

2002; El SIC (Comité de Interpretaciones de Normas) cambia su nombre por el de Comité de Interpretaciones de Información Financiera (IFRIC) con una obligación no sólo de interpretar las NIC y NIIF existentes, sino también de proporcionar una guía de asuntos no tratados en las NIC o NIIF.

Europa exige a las empresas cotizadas que apliquen las NIIF a partir de 2005.

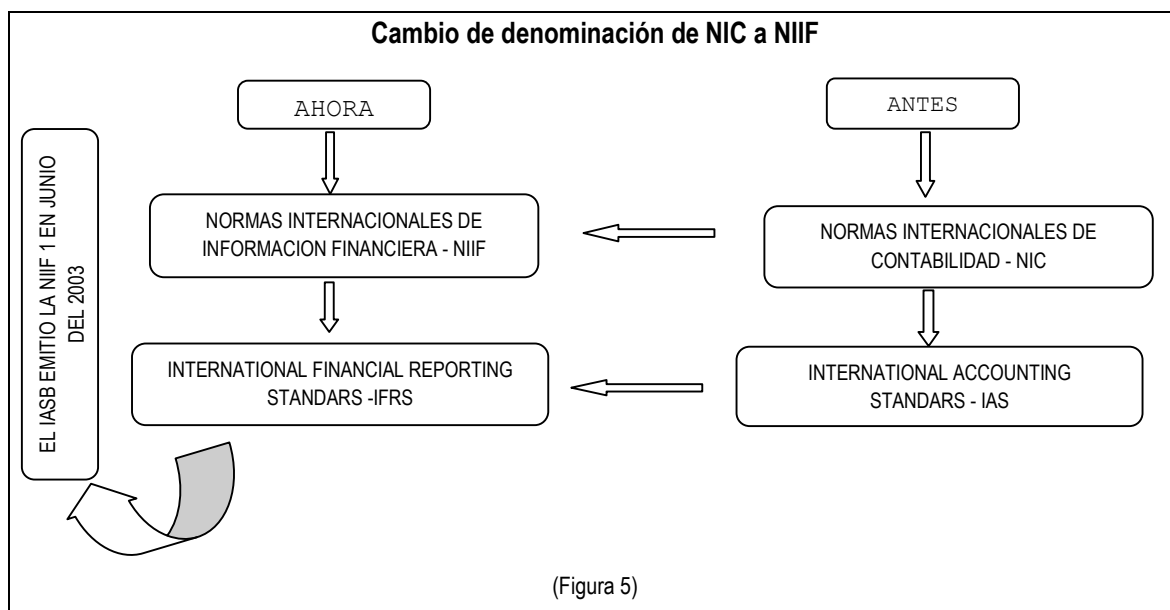
El IFRIC anteriormente Standing Interpretations Committee (SIC), revisa y emite interpretaciones de los IFRS y el marco conceptual del IASB que presenta tratamientos inaceptables y ambiguos con el propósito de lograr consenso en el manejo contable de éstas. En la siguiente figura, que muestra el cambio de Comité Interpretaciones–SIC a Comité de Interpretaciones – CINIIF´s.



2003; Se publican la primera norma definitiva NIIF (NIIF 1) y el primer borrador de interpretaciones del IFRIC.

Se realizan proyectos de mejora (revisiones importantes de 14 NICs).

Las NIC cambian su denominación por International Financial Reporting Standards (IFRS), en castellano se denominan Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), El cambio más importante está en que se pasa de un esquema de preparación y presentación de Estados Financieros (apalancado en el mantenimiento del capital y en el reconocimiento de ingresos) a otro esquema completamente diferente, de medición y presentación de reportes sobre el desempeño financiero (centrado en la utilidad o ingresos provenientes de diversos tipos de transiciones, como se muestra en la siguiente figura.



Es así como en el año 2003 se publica la 1° IFRS sobre Adopción por Primera Vez a NIC de Estados Financieros.

Hoy en día se han emitido cinco IFRS más, la 2° IFRS trata de Pagos Basados en Acciones, la 3° IFRS sobre Combinación de Negocios, la 4° IFRS de Contratos de Seguros, la 5° IFRS sobre Los Activos no Corrientes a la Venta y Operaciones Descontinuadas y por último la 6° IFRS que trata sobre la Exportación y Evaluación de Recursos Minerales.

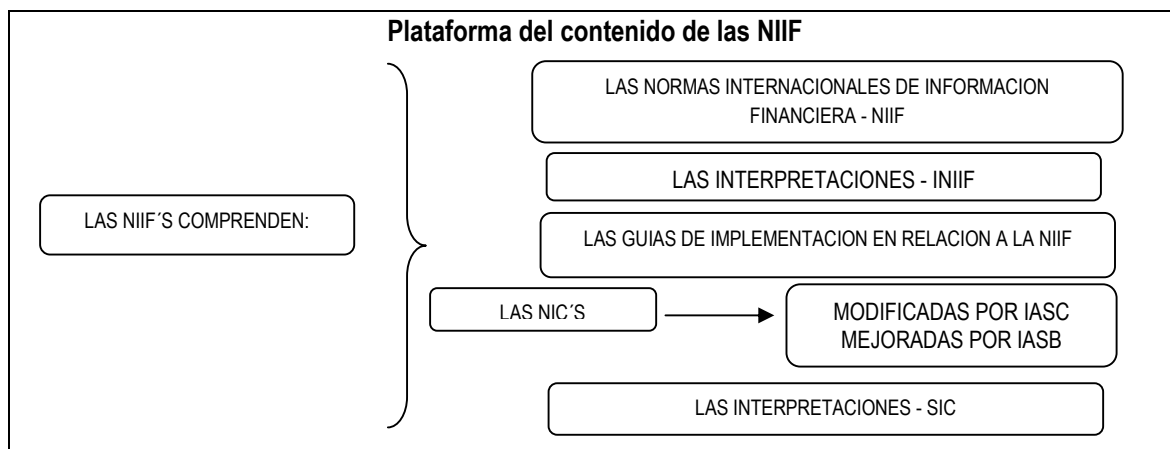
El IASB y el FASB firman un acuerdo conjunto sobre convergencia.

2004; Se da un gran debate sobre la NIC 39 en Europa, que se traduce finalmente en su adopción por la Comunidad Europea (CE) con la supresión de dos secciones de la NIC 39.

Comienza la emisión a través de la red de las reuniones del IASB.

Primer documento de debate del IASB y primera interpretación definitiva del IFRIC. Se publican las NIIF desde la No 2 hasta la No 6.

A continuación se presenta un esquema de la plataforma de Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF, como se muestra en la figura No 6.



2.1.3 Objetivos del IASB

El objetivo del IASC era formular y publicar en beneficio del interés público las normas comprensibles y ejecutorias globales de contabilidad que requieren de alta calidad, información transparente y comparable en declaraciones e informes financieros para ayudar a participantes en los mercados de capitales líderes en el mundo y otros usuarios a la toma de decisiones económicas a raíz de estos estados financieros; promover el empleo y uso riguroso de aquellas normas; causar convergencia de normas nacionales de contabilidad aplicables en la presentación de estados financieros, y promover la emisión, aceptación y observancia de las IASB, conocidas en nuestro país como NIC; impulsar la mejora y armonización de esta normativa, teniendo este Consejo completa y total autonomía para el establecimiento y emisión de Normas Internacionales de Contabilidad.

Los miembros concuerdan apoyando al IASC en el trabajo de la emisión y publicación de las normas, en los distintos países para su difusión y poniendo sus mejores esfuerzos para asegurar que los estados financieros publicados cumplan en todos sus aspectos sustanciales y que contengan la revelación de dicho cumplimiento, además de propiciar la aceptación y observancia de las Normas Internacionales de Contabilidad a nivel mundial.

Dentro del IASB existen varios Comités de Trabajo, estos están encargados de realizar los estudios de algún tema convenido previamente, como resultado de dicho estudio nace un "Borrador de Discusión" para ser considerado por el Consejo Directivo. Para que se emita este borrador debe ser aprobado por la mayoría de dos tercios del Consejo Directivo, este es remitido a las organizaciones contables, a los gobiernos, mercados de valores, organismos reguladores y otros organismos y entes pertinentes, para ser analizados y enviar un reporte con los comentarios al respecto para ser enviados nuevamente al IASB.

Los comentarios y sugerencias del documento son estudiados y examinados por el Consejo Directivo y, de ser necesario, será modificado. Este debe ser aprobado por las tres cuartas del Consejo Directivo, y se

emite como una Norma Internacional de Contabilidad definitiva y entra en vigencia desde la fecha que indica la misma Norma.

En la actualidad ya no se emiten NIC, el año 2003 se publicó la primera IFRS (International Financial Reporting Standards) o NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera), pero con la misma forma de trabajo, aceptación y publicación que tuvieron las NIC.

2.1.4 Funciones del IASB

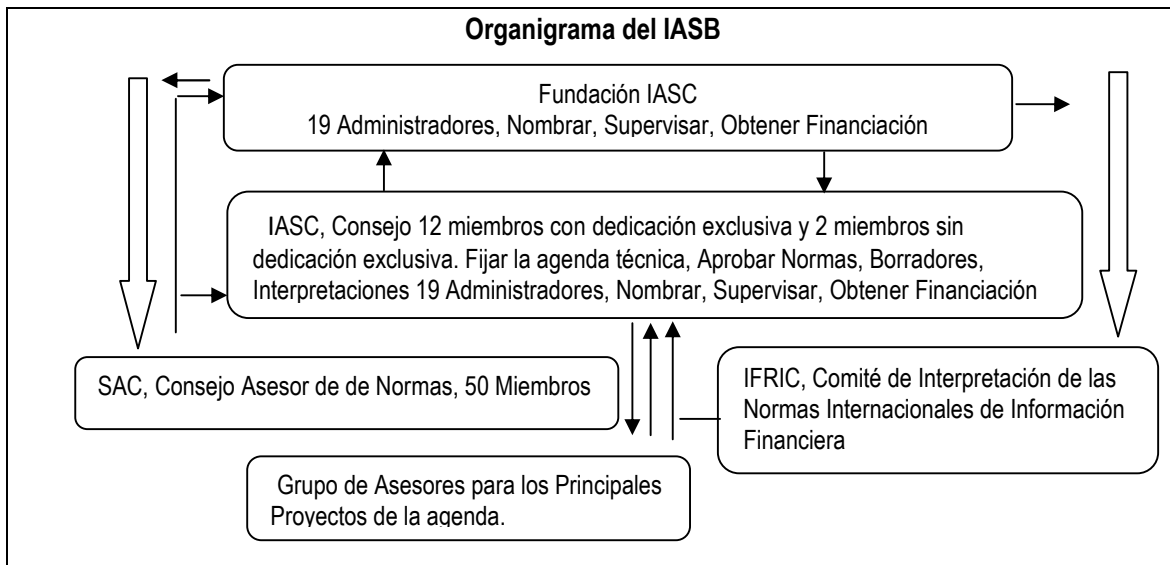
Emitir IFRS, para lo cual debe publicar un borrador para exposición pública, análisis y comentarios de sus proyectos principales, sometidos a una audiencia pública.

Realizar pruebas de campo en economías desarrolladas y emergentes para el aseguramiento de que los estándares sean prácticos y aplicables en todos los ambientes.

Discreción total en la agenda técnica y sus proyectos.

2.1.5 Miembros que conforma el Consejo del IASB

Cada país y cada organización son representados por una persona que pertenece al Consejo Directivo el cual tiene derecho a un voto. El texto aprobado de cualquier borrador de discusión o Norma es el publicado por el IASB en idioma inglés, cada miembro tiene la responsabilidad, bajo la autoridad del Consejo Directivo, de traducir los borradores de discusión o de Normas, de modo que, tales traducciones puedan publicarse en el idioma correspondiente a cada país, cuya traducción deberá indicar el nombre de la organización contable encargada de la traducción y mencionar que se trata de una traducción del texto aprobado por el IASB.



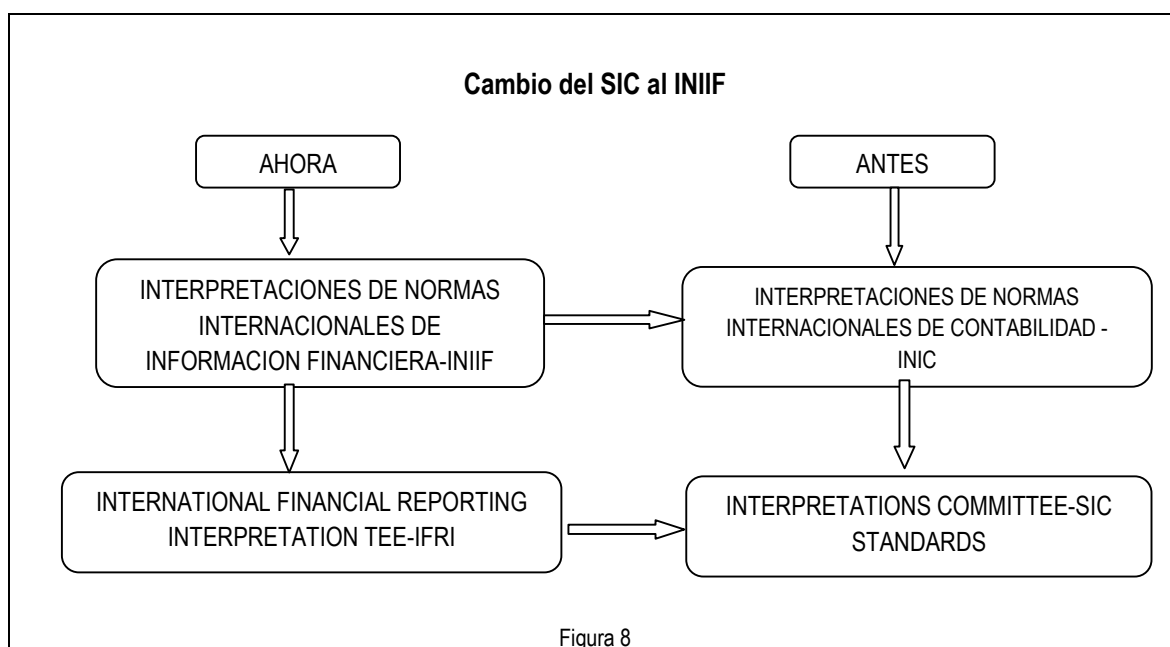
2.1.6 Cambios en la estructura del IASB

En noviembre de 2004, los administradores del IASB propusieron una serie de cambios en la estructura del IASB, entre los que se incluyen:

- Aumentar el número de administradores del IASB de 19 a 22;
- Mantener la situación actual de dos miembros a tiempo parcial del IASB;
- Facilitar la combinación de perfiles requerida en el IASB. Los mínimos actuales de cinco auditores en activo, tres elaboradores de información financiera, tres usuarios y un académico serían sustituidos por "una mezcla apropiada de experiencia práctica entre auditores, elaboradores, usuarios y académicos", incluyendo como mínimo a un miembro del IASB con experiencia reciente en cada uno de dichos ámbitos.

- Otorgar a los administradores el derecho a comentar y hacer sugerencias sobre la agenda técnica del IASB, pero ninguna capacidad para decidirla; y
- Aumentar el voto para los borradores de propuesta, las normas y las interpretaciones de una mayoría simple a nueve de los 14 miembros del IASB.

Las INIIF, vienen a ser como un marco explicativo regulatorio para la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera, es decir, las interpretaciones sobre la aplicación apropiada de lo establecido en la normativa contable internacional, a continuación en la siguiente figura:



3. Historia de la adopción de NIIF's en El Salvador

En El Salvador algunos de los esfuerzos de la profesión orientados a la armonización de la normativa contable han sido los siguientes:

Hasta julio de 1996 el entonces Colegio de Contadores Públicos Académicos había coordinado la emisión de 18 Normas de Contabilidad Financiera (NCF).

A partir de julio de 1996 en el marco del desarrollo de la IV Convención Nacional de Contadores, patrocinada por la Asociación de Contadores Públicos de El Salvador, el Colegio de Contadores Públicos Académicos de El Salvador, y la Corporación de Contadores de El Salvador; bajo el Lema “La armonización contable y unidad gremial: Un reto imperativo ante la globalización”, se someten a revisión las 18 NCF, y se adicionan 10 más (de la 19 a la 28); procediendo a su legitimación de acuerdo con las conclusiones generales de la IV Convención. A partir de entonces se conocen las 28 NCF, que si bien no contaban con un respaldo legal, sí se tenía la “legitimación” por parte del gremio.

La complejidad de los mercados, y los constantes cambios y modalidades de participar en la actividad económica, ahora bajo un esquema de globalización e internacionalización de las economías; y el surgimiento de nuevos elementos que guían el reconocimiento, medición y revelación de las partidas en los estados financieros, han sido el mejor indicador de las limitaciones técnicas contenidas en nuestra normativa nacional.

Conscientes de tal situación, el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, con fecha 2 de septiembre de 1999, tomó acuerdo, que en su segundo párrafo literalmente dice:

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

Sin embargo, aún se encontraban vigentes las disposiciones del Código de Comercio, que en sus artículos 443 y 444 establecían cuales deberían de ser las partidas que conformaban los estados financieros, y cuáles eran las bases de estimación y valoración; lo cual era discordante y hasta contrario con el contenido de las normas contables. Representando para empresarios y contadores, una verdadera polémica al momento de preparar los estados financieros que tenían que responder tanto a las demandas de información de los inversionistas y demás usuarios de la información (técnico), como a los requerimientos legales establecidos en nuestras leyes mercantiles.

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

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

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

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

Creándose con ello la primera exigencia que integra aspectos técnicos y aspectos legales de materia mercantil.

Hasta abril de 2001 la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF) había encomendado el trabajo de emitir Normas Contables Internacionales al Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), mismos hechos que dan lugar en esa fecha a su transformación, cambiando la

constitución de esta y estableciéndose como Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Dicho organismo da continuidad al desarrollo del esquema normativo internacional, el cual se denomina en forma genérica Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Por lo tanto las NIC así como las Interpretaciones de éstas llamadas SIC, continúan siendo vigentes, y es la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) quien decide si las mantiene, las modifica o las deroga.

Cuando se hace referencia genérica a las NIIF, debe entenderse que se habla del esquema normativo internacional en su conjunto, antes llamado NIC. En los casos en los que se haga referencia específica a alguno de los documentos que integran dicho esquema, éstos se identificarán por su nombre particular y original: NIC o NIIF, según sea el caso.

Tratando de ajustar los términos contables, se podría decir que las Normas son similares a las leyes, y las Interpretaciones son como los reglamentos de las leyes.

Pese a los constantes y diversos eventos de divulgación y capacitación desarrollados por el gremio profesional, el Consejo de Vigilancia, y otras instituciones dedicadas a la capacitación no logró una cobertura aceptable en el sector profesional ni en el sector empresarial. Ante esta situación el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, emite acuerdo de fecha 1 de enero de 2002.

- En el cual amplía el plazo de obligatoriedad para la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Contabilidad, hasta el ejercicio económico que comienza el 1 de enero de 2004; estableciendo requisitos de divulgación en los estados financieros correspondientes al cierre de los ejercicios 2002 y 2003, se les solicitó a las empresas que “mostraran las diferencias existentes entre las prácticas de contabilidad de ese momento y las Normas Internacionales de Contabilidad, incluyendo su cuantificación”.

En noviembre de 2002, y dada la atribución de promover la educación continuada de los Contadores Públicos, que la Ley le concede, el Consejo de Vigilancia, llevó a cabo el “Congreso de Contadores”, con el lema “Las NIC’s, su análisis y aplicación en El Salvador”

En el 2002 se reconstituyó el antiguo Comité de Interpretaciones (SIC), con la nueva denominación de Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF).

Al comenzar su trabajo, el IASB decidió que todas las Normas e Interpretaciones emitidas por el organismo predecesor continuarían siendo de aplicación a menos, y hasta el momento en que, fueran retiradas.

Debido a las constantes revisiones a las que han sido sometidas las Normas Internacionales de Contabilidad en los últimos años, se dificultó su adopción de una manera plena y sin reservas, ya que la afirmación “los estados financieros están preparados de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad”, requiere de una aplicación total y sin reservas que incluya hasta las más recientes puestas en vigencia por el IASB; lo que creó confusión en las empresas al conocer una versión distinta cada año.

3.1 En la Nuevas Normas Internacionales de Información Financiera NIIF del año 2003 (NIIF/ES para El Salvador)

Incluye las series de:

- Normas Internacionales de Contabilidad (NIC’s)
- Interpretaciones del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (SIC’s)
- Normas de Internacionales de Información Financiera No. 1 (NIIF 1)

Presentación que tiene la NIIF adoptada por El Salvador en el 2003.

Las NIC que deben tomarse en cuenta para la adopción de las NIF/ES son las existentes al 31 de octubre de 2003, ya que el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, (CVPCPA)

consideró conveniente hacer un corte cronológico para su adopción por primera vez, estableciendo que para la adopción de las (NIF / ES) se tomarían en cuenta las NIC existentes a esa fecha.

El 31 de octubre de 2003, y dado que los diferentes sectores interesados, manifestaron la necesidad de definir procesos y mecanismos concernientes al impacto de la adopción, el Consejo emite acuerdo contemplando el siguiente plan escalonado para la implantación:

- Las empresas que emiten títulos valores que se negocian en el mercado de valores, así como los bancos del sistema y los conglomerados de empresas autorizadas por la superintendencia del sistema financiero, deberán presentar sus primeros estados financieros con bases a Normas Internacionales de Información Financiera, por el ejercicio que inicia el 1º enero del 2004, otorgándoles un periodo de 12 meses a partir de esa fecha para completar el periodo de adopción.
- Los intermediarios financieros no bancarios, las sociedades de seguros, las asociaciones y sociedades cooperativas, que no emitan títulos valores que se negocian en el mercado de valores, presentaran sus primeros estados financieros con base a Normas Internacionales de Información Financiera por el ejercicio que inicia el 1º enero del 2005, otorgándoles un periodo de 24 meses a partir del 1º enero del 2004, para completar el proceso de adopción.
- El resto de empresas, excepto aquellas empresas clasificadas como Medianas, Pequeñas y Microempresas por la Comisión Nacional para la Micro y Pequeña Empresa (CONAMYPE), deberán presentar sus primeros estados financieros con base a Normas Internacionales de Información Financiera que inicia el 1º de enero del 2005, otorgándoles un periodo de 24 meses, contados a partir del 1º enero del 2004.
- Las Organizaciones no Lucrativas (ONG'S) que reciben fondos del exterior para cumplir con su finalidad y aquellas que realizan actividades de intermediación financiera, presentaran sus primeros estados financieros con base a Normas Internacionales de Información Financiera, por el ejercicio que inicia el 1º de enero del 2005 otorgándole un periodo de 24 meses a partir del 1º de enero del 2004 para completar el proceso de adopción.

- La mediana y pequeña empresa según la clasificación de la Comisión Nacional para la Micro y Pequeña Empresa (CONAMYPE), tendrán la obligación de presentar los primeros estados financieros con base a Normas Internacionales de Información Financiera por el ejercicio que inicia el 1° de enero del 2006, otorgándoles un período de 30 días y seis meses, contados a partir del 1° de enero del 2004, para complementar su proceso de adopción.
- Las microempresas, según la clasificación de la Comisión Nacional para la Micro y Pequeña Empresa (CONAMYPE), no estarán afectas a esta regulación, pero podrán adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera en forma voluntaria, cuando así lo estimen conveniente a sus intereses.

3.1.1 Proceso de Adopción de NIIFs en El Salvador

- El análisis exhaustivo e interpretación de cada NIIF a fin de identificar las principales dificultades que se plantean con relación a las normas vigentes, especialmente las Normas de Contabilidad Financiera (NCF),
- La realización de encuestas entre la profesión contable para evaluar el estado del conocimiento sobre las NIIF; y
- El requerimiento a las empresas para poner a prueba la aplicación de las NIIF sobre cuentas del año anterior y monitoreen dichas pruebas.

Por otra parte, el lanzamiento de las NIIF no fue manejado de acuerdo a un plan detallado y formalizado con una secuencia de actividades claves (revisión de las normas, capacitación de los contadores de las empresas, pruebas “reales” de las NIIF).

Consecuentemente, a pesar de los valiosos esfuerzos por parte del CVPCPA o bajo su liderazgo, el proceso de adopción seguido en El Salvador no garantiza que las empresas y los auditores estén adecuadamente preparados para implementar y hacer cumplir, respectivamente, las NIIF.

Como resultado, existe una percepción generalizada acerca de que la mayoría de empresas no están listas para aplicar las NIIF. Para ilustrar esa situación, con relación a las empresas que cotizan valores en la bolsa, la Superintendencia de Valores (SV), tuvo que conceder un plazo ampliado del 15 de febrero al 30 de junio del 2005 para que estas empresas presenten sus estados financieros anuales auditados al 31 de diciembre del 2004

El 22 de diciembre del 2004, el CVPCPA emitió un nuevo acuerdo para:

- Eximir a las empresas reguladas por la SSF (bancos, compañías de seguros, etc.) de los requisitos de aplicar las NIIF, y
- Aclarar que la versión de las NIIF que debía ser aplicada era aquella emitida por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) en el 2003; dado que la versión del 2003 de las NIIF ha sido sustituida por una nueva versión (NIIF 2004) y para evitar posibles confusiones, las normas a ser aplicadas se denominaron Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador ("NIF/ES"30) que es la misma emitida en el 2003.

3.1.2 Objetivo de la adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIFF'S).

1. El objetivo de esta NIIF, es asegurar que los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de una entidad, así como sus informes financieros intermedios, relativos a una parte del ejercicio cubierto por tales estados financieros, contienen información de alta calidad que:
 - a. Sea transparente para los usuarios y comparable para todos los ejercicios que se presenten;

- b. Suministre un punto de partida adecuado para la contabilización según las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); y pueda ser obtenida a un coste que no exceda a los beneficios proporcionados a los usuarios.
- c. Desarrollar para el interés público, un conjunto único de estándares globales de contabilidad de alta calidad, comprensibles y de cumplimiento forzoso que requieran información de alta calidad, transparente y comparable dentro de los estados financieros y dentro de la otra presentación de reportes financieros para ayudar a los participantes en los diferentes mercados de capital del mundo y a los otros usuarios de la información a que tomen decisiones económicas;
- d. Promover el uso y la aplicación rigurosa de esos estándares; y
- e. Trabajar activamente con los emisores de estándares nacionales para producir la convergencia de los estándares nacionales de contabilidad y de los IFRS hacia soluciones de alta calidad.

3.1.3 Razones para adoptar las NIIF en El Salvador

Esta NIIF sustituye a la SIC-8 Aplicación, por primera vez, de las NIC como base de contabilización. El Consejo ha desarrollado esta NIIF para responder a preocupaciones sobre:

- a. Algunos aspectos de la exigencia que contenía la SIC-8 relativos a la adopción retroactiva completa, puesto que causaba costes que excedían a los posibles beneficios para los usuarios de los estados financieros. Además, aunque la SIC-8 no exigía la adopción retroactiva en casos de imposibilidad práctica, no explicaba si la entidad que adoptase por primera vez las NIC (o el adoptante por primera vez) debía interpretar esta imposibilidad práctica como la existencia de un gran obstáculo o si bastaba la aparición de un pequeño obstáculo, y tampoco especificaba ningún tratamiento alternativo para el caso de no poder realizar una aplicación retroactiva completa.
- b. La SIC-8 podía exigir que la entidad que adoptase por primera vez las NIC, aplicase dos versiones diferentes de una determinada Norma en caso de que se emitiese una nueva versión

de la misma durante los ejercicios cubiertos por sus primeros estados financieros preparados según las NIC, siempre que la nueva versión prohibiera su aplicación retroactiva.

- c. La SIC-8 no establecía claramente si el adoptante por primera vez debía usar interesadamente un criterio preventivo al aplicar de forma retroactiva las decisiones de reconocimiento y valoración.
- d. Existían dudas sobre cómo interactuaba la SIC-8 con las disposiciones transitorias contenidas en las Normas individuales.

La profesión contable mundial tiene un cuerpo normativo, perfectamente definido y actualizado de aplicación obligatoria, cubriendo requerimientos locales e internacionales en la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, incidiendo así tanto sobre la labor de los contadores que deban emitir los estados financieros como la de los auditores independientes que deben opinar.

En la figura No 9, se muestra la responsabilidad profesional y legal en la aplicación de Normas Internacionales de Información Financiera NIIF del profesional de la contaduría pública.

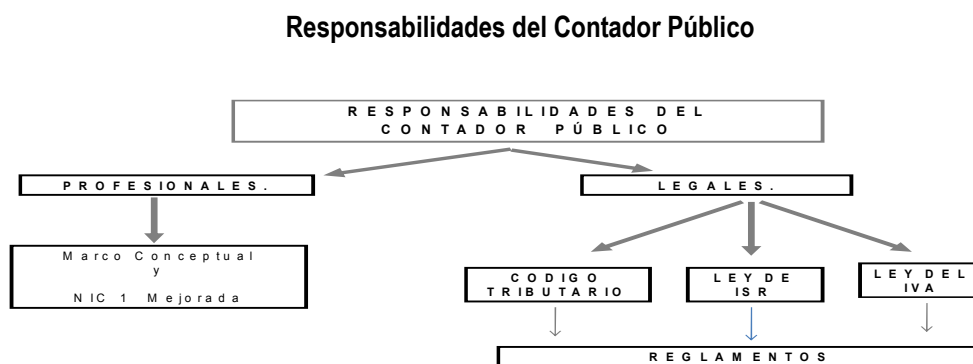
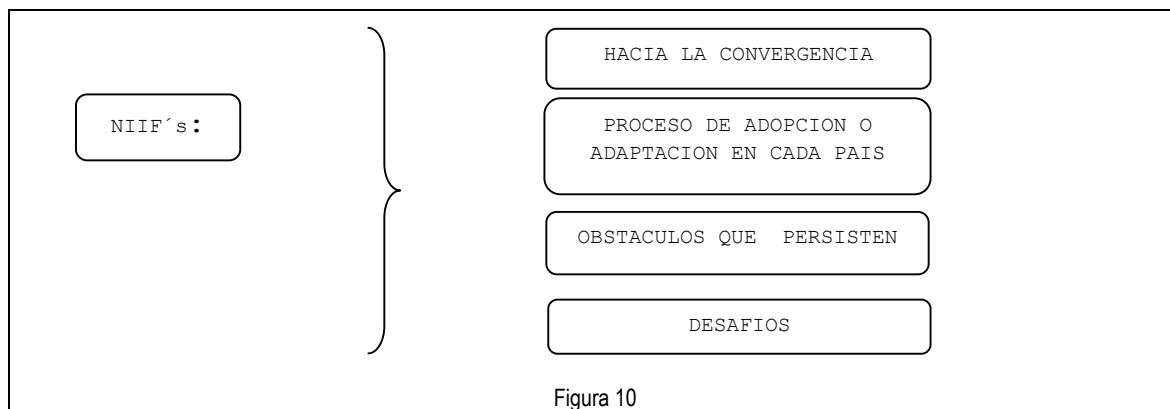


Figura 9

A continuación en la figura No 10, se presenta la necesidad de armonizar la Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF's



El objetivo de armonizar las Normas Internacionales de Información Financiera, era el de presentar bajo un lenguaje común la información contable, para un mejoramiento continuo y depurando inconsistencias, así como buscar coherencia entre la normativa y su estructura.

4. BASE LEGAL PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN EL SALVADOR.

4.1 Código de Comercio (Art. 443-444)

Los renglones del balance se formarán tomando como base los criterios emitidos por el CVPCPA y en su defecto por las NIC.

Art. 443.- Todo balance general debe expresar con veracidad, y con la exactitud compatible con sus finalidades, la situación financiera del negocio en la fecha a que se refiera. Sus renglones se formarán

tomando como base las cuentas abiertas, de acuerdo con los criterios de estimación emitidos por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, y en su defecto por las Normas Internacionales de Contabilidad. Dicho balance comprenderá un resumen y estimación de todos los bienes de la empresa, así como de sus obligaciones. El balance se elaborará conforme los principios contables autorizados por el mencionado consejo, y a la naturaleza del negocio de que se trate.

Art. 444.- Para la estimación de los diversos elementos del activo se observaran las reglas que dicte el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría y Auditoría, y en su defecto, por las Normas Internacionales de Contabilidad; en el caso que no hubiere concordancia entre las reglas anteriores, y dependiendo de la naturaleza del negocio de que se trate, así como de la existencia de Bolsa de Valores o Bolsas de Productos; se deberán observar las normas establecidas en las leyes especiales.

4.2 Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública en El Salvador

Entre las atribuciones del CVPCPA se pueden mencionar: Emitir o autorizar las normas de carácter técnico y ético, tal como lo establece en su artículo N° 36

4.2.1 Atribuciones del Consejo

Art. 36.-establece:

- a. Autorizar a los que cumplan los requisitos legales para ejercer la profesión de Contador Público, así como sancionarlos por las faltas cometidas en su ejercicio;
- b. Llevar el Registro Profesional de contadores públicos en el cual se inscribirá a todos los que llenen los requisitos exigidos por esta Ley;
- c. Autorizar las solicitudes de rehabilitación;
- d. Vigilar el ejercicio de la profesión, y velar porque ésta no se ejercite por personas que carezcan de la autorización respectiva;

- e. Formular los anteproyectos de las leyes y reglamentos que sean necesarios para el ejercicio de la profesión, así como sus respectivas reformas, previa opinión de las Asociaciones Profesionales de Contadores, sometiéndolos a consideración del Ministerio de Economía para su respectiva aprobación por el Órgano correspondiente;
- f. Establecer los requerimientos mínimos de auditoría que deben cumplir los auditores respecto de las auditorías que realicen; teniendo el Consejo facultades para verificar el fiel cumplimiento de los mismos;
- g. Fijar las normas generales para la elaboración y presentación de los estados financieros e información suplementaria de los entes fiscalizados;
- h. Determinar los principios conforme a los cuales, deberán los comerciantes llevar su contabilidad y establecer criterios de valoración de activos, pasivos y constitución de provisiones y reservas;
- i. Aprobar los principios de contabilidad y las normas de auditorías internacionalmente aceptadas, inclusive financieras, cuando la ley no haya dispuesto de manera expresa sobre ellas;
- j. Emitir o autorizar las normas de ética profesional y cualquier otra disposición de carácter técnico o ético, que deban cumplirse en el ejercicio de la profesión y hacerlos públicos; para estos efectos el Consejo podrá solicitar a las asociaciones gremiales de la contaduría legalmente constituidas, la colaboración en las mismas y de cualquier otra disposición técnica o ética;
- k. Conocer y resolver de las denuncias que por escrito se reciban o se inicien de oficio, por incumplimiento de normas legales o faltas en el ejercicio profesional. En todo caso será necesario el nombre y firma del denunciante;
- l. Nombrar al personal bajo su cargo y a los miembros de las distintas Comisiones que se organicen para el mejor cumplimiento de su finalidad;
- m. Proponer su Reglamento Interno y sus reformas al Órgano Ejecutivo en el Ramo de Economía;
- n. Conocer y resolver sobre los aspectos financieros;
- o. Elaborar el proyecto de su presupuesto; y,
- p. Aprobar los emolumentos que en concepto de dietas perciban los miembros del Consejo;
- q. Promover la educación continuada de los Contadores Públicos, pudiendo celebrar los contratos de servicios correspondientes para tal efecto;

- r. Las demás que le confieren otras leyes.

Para los efectos de los literales g), h), i), y j), el Consejo procederá a la mencionada aprobación, previa propuesta recibida de las asociaciones gremiales de contadores legalmente constituidas seguida de la consulta respectiva con estas gremiales. Una vez aprobados los publicará, los que será obligatoriedad cumplir sesenta días después de la fecha de efectuarse la misma.

Lo establecido en este artículo es sin perjuicio de lo que dispongan otras leyes sobre la materia.

4.3 Normativa Tributaria

4.3.1 Código Tributario

Según el Artículo 139, establece en el primer inciso que: "se entiende por contabilidad formal la que, ajustándose consistentemente a uno de los métodos generalmente aceptados por la técnica contable apropiada para el negocio de que se trate, es llevada en libros autorizados en forma legal"

4.3.1.1 Reglamento de aplicación al Código Tributario

De acuerdo a lo establecido en el artículo 66, "Los estados financieros a presentar serán los que establecen las Normas Internacionales de Contabilidad, los que se acompañarán de las respectivas notas necesarias de acuerdo a las circunstancias y actividades que desarrollan los contribuyentes que ameriten ser reveladas de acuerdo a la norma referida, dichos estados financieros reunirán los requisitos siguientes:

- a. Ser firmados por el contribuyente, su representante legal o apoderado el contador del contribuyente y el auditor que dictamina para efectos fiscales;

- b. Presentarse en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior, expresando sus cifras en miles de colones o dólares de Estados Unidos de América según la moneda de curso legal que utilice el contribuyente; y,
- c. Contendrán un sello que indique son responsabilidad del contribuyente, que las cifras están de acuerdo a sus registros legales y auxiliares, que han sido examinadas solamente las del período dictaminado para propósitos fiscales y que se muestran en forma comparativa para los efectos que requiera la Administración Tributaria. Los estados financieros no se presentarán en forma comparativa cuando el período a dictaminar es menor de un año.

En el inciso segundo del artículo 74, se menciona que “que los registros contables se deben realizar conforme a principios de contabilidad aprobados por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, o en su defecto por las Normas Internacionales de Contabilidad.

En el artículo 79, establece que: “Los componentes de los estados financieros, deberán formularse de acuerdo a lo establecido por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, y en su defecto por las Normas Internacionales de Contabilidad, en caso de que el sujeto pasivo esté obligado a normas contables establecidas por entes reguladores con facilidades en leyes especiales, deberá cumplir con las normas que éstos establezcan.

En todo caso los componentes de los estados financieros deberán estar en completo acuerdo con la contabilidad del sujeto pasivo, sin perjuicio de la discriminación y de las conciliaciones que fueren necesarias efectuar a las cifras para adecuarlas a las normas tributarias con el fin de la determinación del tributo, retención, percepción o entero respectivo”.

Estructura General de la legislación Fiscal vrs la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera

La estructura mostrada en la figura 11, hace un embozo general de las relaciones principales de las Normas Internacionales de Información Financiera confrontación con las leyes fiscales de nuestro país que se analizarán en el presente trabajo siendo estas las de mayor aplicación y a su vez las que más difieren en su tratamiento con las normas fiscales.

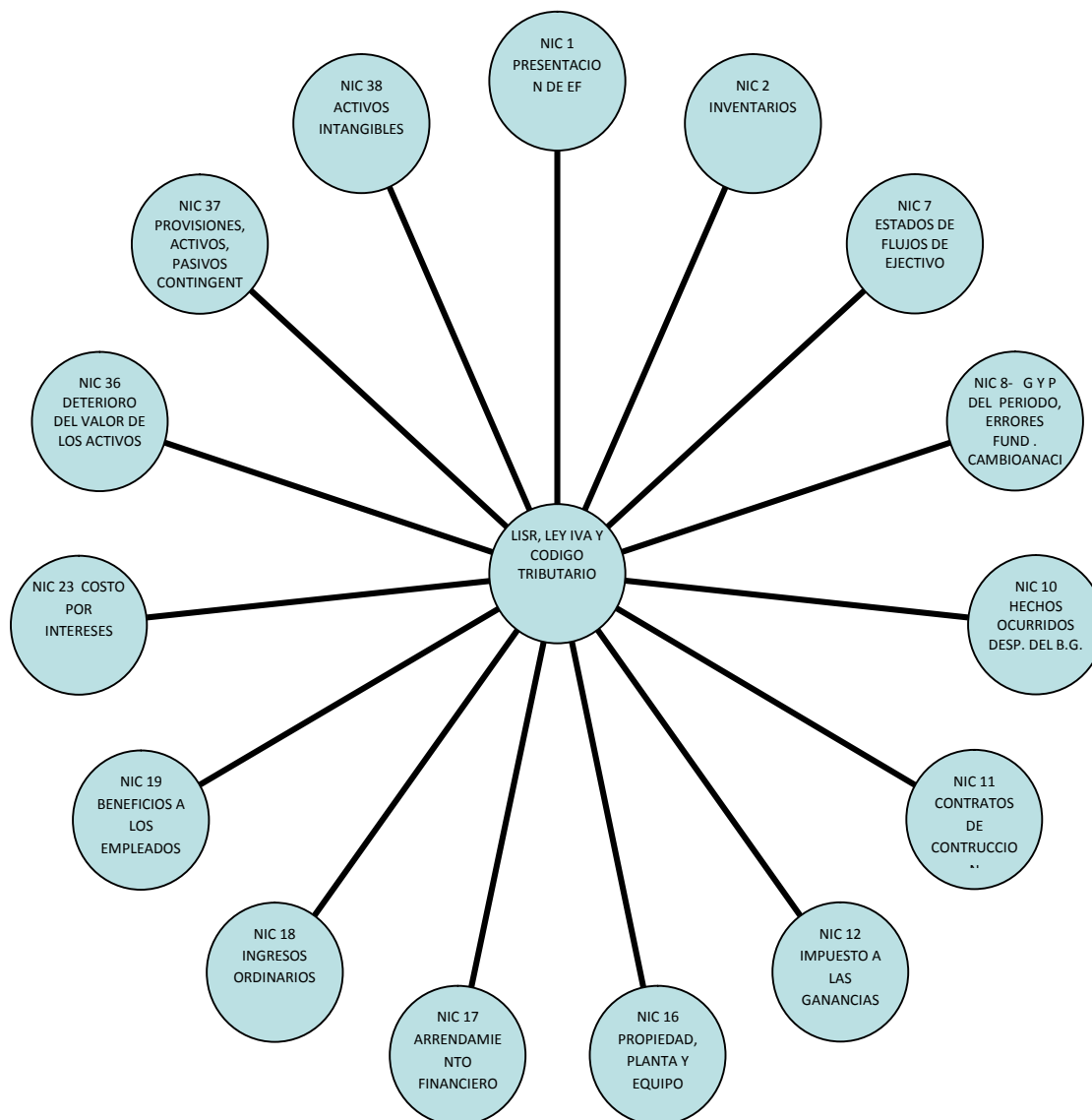


Figura 11

CAPITULO 2

2. METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

2.1 DISEÑO METODOLOGICO

Como el objeto de la investigación, es estudiar el efecto de la valuación, medición y registro tanto de lo regulado en las Leyes Tributarias como lo normado en las Normas Internacionales de Información Financiera (Figura 12); en ambos casos señalado como parte de la investigación.

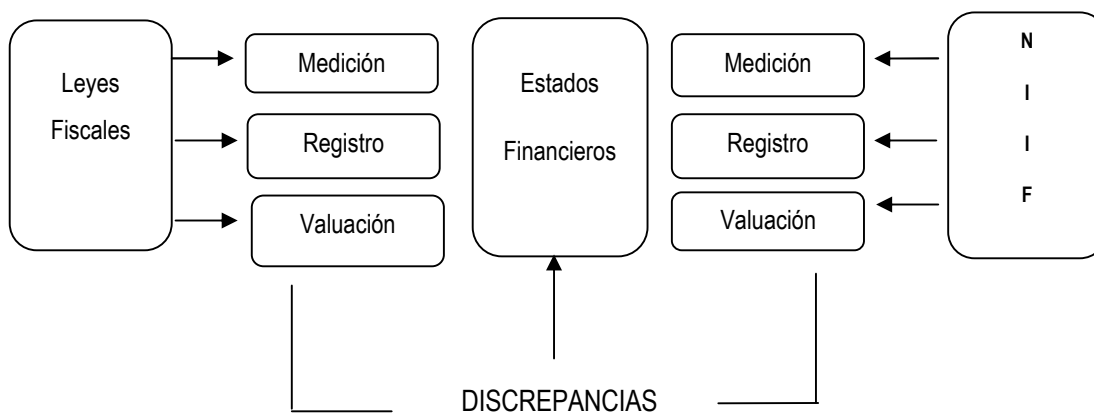


Figura 12

El problema relacionado en lo técnico con las diferencias que se suscitan cuando se concilian las cifras reflejadas en los estados financieros contra el marco legal que regulan las leyes tributarias, ha sido investigado mediante el enfoque hipotético deductivo, analizando desde una matriz general los aspectos que pudiesen ser la causa fundamental en el apareamiento del fenómeno. Con el propósito de manifestar realidades o elementos específicos de comprobación que permitan plantear una alternativa de solución o aplicación.

2.1.1 Tipo de Investigación

La investigación se realizó bajo el enfoque metodológico analítico-descriptivo-comparativo, por medio del cual se analizaron las discrepancias que surgieron de la conciliación fiscal elaborada con las cifras representadas en los renglones de los estados financieros comparadas con la normativa tributaria, con el objeto de obtener conclusiones basadas en la información bibliográfica disponible sobre la temática y la correspondiente investigación de campo, partiendo de los aspectos más generales a los más específicos.

2.1.2 Tipo de Estudio

El estudio aplicado es de tipo analítico explicativo, con el cual no sólo se logró describir el fenómeno de las divergencias que se suscitan al hacer el enlace entre lo regulado por la normativa tributaria y lo establecido en la normativa técnica, sino también dejar en evidencia la deficiencia en el criterio aplicado en las operaciones involucradas en el análisis en su interrelación con dichas regulaciones y normativas.

2.1.3 Determinación de la Población

El universo para esta investigación se formó por 234 imprentas, cuyos propietarios son personas naturales y jurídicas que tienen la calidad de contribuyentes de los impuestos internos, y que además han estado en la obligación de adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera, a partir del ejercicio contable 2005, según el plan escalonado establecido y divulgado al efecto por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, de acuerdo a datos proporcionados por el Ministerio de Hacienda (Anexo 1)

2.1.4 Determinación de la muestra.

Tomado de base los objetivos de la investigación se consideró conveniente seleccionar como muestra representativa del estudio, utilizando la siguiente fórmula apropiada para universos finitos.

Para determinar la muestra, por tratarse de una población finita se utilizó la fórmula estadística siguiente:

$$n = \frac{Z^2 \cdot P \cdot Q \cdot N}{Z^2 \cdot P \cdot Q + (N-1) e^2}$$

Aplicando nivel de confianza del 95% y un error muestral del 5%.

Los datos se constituyen de la siguiente manera:

n = Tamaño de muestra	= ?
N = Tamaño de población	= 234 Imprentas
Z = Coeficiente de confianza (Área bajo la curva para nivel de confianza de 95%)	= 1.96
e ² = Margen de error	= 0.05 ² = 0.0025
P = Probabilidad de éxito en la confirmación de la hipótesis	= 0.95
Q = Probabilidad de fracaso	= 0.05

Sustituyendo en la fórmula, se obtuvo:

$$n = \frac{3.8416 \times 0.95 \times 0.05 \times 234}{3.8416 \times 0.95 \times 0.05 + (234-1)0.0025}$$

$$n = \frac{42.699384}{0.182476 + 0.5825}$$

$$n = \frac{42.699384}{0.764976} = \underline{n = 55.81}$$

n = 56

De acuerdo con los datos anteriores, la muestra se determinó en 56 imprentas en el área metropolitana de San Salvador, con la que se trabajará la investigación.

2.1.5 Unidades de Análisis

Las unidades de análisis que se consideraron en la investigación estuvieron constituidas por las unidades contables de las empresas propietarias de imprentas, en las que se recolectó información sobre aplicación de políticas contables, así como principios aplicados y la base legal tributaria, a fin de analizar y determinar las causas que están generando las divergencias o discrepancias originadas por la confrontación de la normativa fiscal contra las Normas Internacionales de Información Financieras (NIIF/ES), adoptadas en El Salvador.

2.1.6 Instrumentos y Técnicas de Investigación.

2.1.6.1 Instrumento

El instrumento de investigación que se utilizó para la recolección de datos fue el cuestionario (Anexo 2), con preguntas cerradas y abiertas, el cual se elaboró en un solo formato específicamente, para los contadores y profesionales que ejercen función financiera y aplicación de leyes tributarias en las imprentas en la zona metropolitana de San Salvador a Octubre de dos mil ocho.

2.1.6.2 Técnicas de Investigación

Las técnicas utilizadas en el desarrollo de la investigación fueron:

a. Técnicas de Investigación de Campo:

- **El muestreo:** Utilizado para la determinación de la muestra, mediante la fórmula estadística de poblaciones finitas, aplicable en este caso por ser la población de imprentas de la zona metropolitana de San Salvador.
- **La encuesta:** Se diseñó un formato destinado a recoger información de las imprentas del área metropolitana de San Salvador, con el objeto de obtener el soporte de la investigación.

b. Técnica Documental:

- **La Sistematización Bibliográfica:** Se llevó a cabo una recopilación de la información teórica existente sobre el área objeto de estudio, a través de fichas bibliográficas; con el propósito de presentar la base sobre la cual se sustenta la investigación.

2.2 TABULACIÓN Y ANÁLISIS DE DATOS

2.2.1 Tabulación y procesamiento de datos

El procesamiento de la información recolectada se efectuó por medio del paquete utilitario Excel, utilizando un programa diseñado para la tabulación de los datos y la elaboración de las gráficas respectivas. Como evidencia de la investigación de campo se elaboró y corrió cuestionario (Anexo 2), cuyas respuestas fueron analizadas, tabuladas y reflejadas en gráficos (Anexo 3).

2.2.2 Análisis de los datos

Para el análisis de los datos obtenidos se elaboró un cuadro resumen, clasificado por las áreas contables, fiscales y la combinación de los tratamientos, el cual a través de la determinación de la frecuencia relativa, permitió la obtención del diagnóstico de la investigación.

CAPITULO 3

3.1 GENERALIDADES

3.1.1 Antecedentes

Desde el punto de vista jurídico material, la ley tributaria debe contener aquellos componentes obligatorios para integrar la obligación tributaria. Si se parte del principio de que los impuestos deben tener su origen en una forma general y se conjuga tal existencia con la naturaleza obligacional del tributo, es preciso concluir que la norma tributaria debe contener todos los mecanismos precisos para conformar en un momento dado el vínculo de quien se trata. En tales condiciones, es evidente que la ley tributaria debe contener las siguientes variables esenciales:

1. La determinación de la persona titular del derecho, que puede demandar el cumplimiento de la obligación tributaria.
2. La especificación de la persona que queda responsabilizada por el tributo;
3. La caracterización de los derechos que generan la correspondiente obligación, y
4. La precisión de aquellos elementos que son esenciales para determinar el valor del tributo, esta es de la magnitud del hecho que se grava y de la medida en que tal magnitud representa un valor obligacional. Por esta razón la norma tributaria necesariamente debe contener la determinación del sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravado, la base gravable y la tarifa.

En El Salvador existen dos niveles de imposición, la estatal y la local. El sistema tributario salvadoreño se basa en impuestos directos e indirectos, aunque el mayor aporte se produce por el lado de los impuestos

indirectos, sobre todo el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA).

El sistema fiscal ha sido notablemente simplificado, existiendo actualmente tres impuestos básicos: El Impuesto Sobre la Renta, la ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA). Y los aranceles a las importaciones, de todo esto se segrega otras leyes que requieren un trato especial a ciertos productos o servicio como los que se mencionan a continuación. Para el caso existen Impuestos Específicos: cuya base de medición consisten en números de unidades, peso, volumen u otra unidad de medida, también se menciona dentro de ellos los siguientes:

- ✓ Impuestos Ad-valórem, que es aquel impuesto el cual utiliza como base el valor de un bien, servicio o propiedad. Un impuesto Ad Valorem es generalmente aplicado al momento de una transacción.
- ✓ Ejemplo de estos impuestos son:
- ✓ Impuesto Específico a las Llamadas Telefónicas
- ✓ Impuesto Sobre las Bebidas Gaseosas, Simples o endulzadas
- ✓ Impuesto Sobre los Productos del Tabaco
- ✓ Impuesto a la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas.

Los diferentes gobiernos han hecho reformas fiscales encaminadas a incrementar la recaudación fiscal a través de la presión fiscal o carga tributaria que en El Salvador sigue siendo muy baja. Pero aun no se han producido modificaciones que afecten de forma significativa la estructura del sistema, aunque si se realizaron ciertas reformas fiscales en el año 2004, encaminada a mejorar el control de los impuestos así la evasión y elusión fiscal.

3.1.1.1 Definiciones

3.1.1.1.1 En materia tributaria

Derecho Tributario:

Definición: El derecho tributario (también conocido como derecho fiscal), es una rama del derecho público que estudia las normas jurídicas, a través de las cuales el estado ejerce su poder tributario, con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público, en aras de la constitución del bien común⁷

Código Tributario

Artículo 11 Tributos: son las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Artículo 13 Impuesto: es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Hecho generador

Artículo 58.- El hecho generador es el establecido por la ley cuya realización se origina en el nacimiento de la obligación tributaria.

Base Imponible

Artículo 62.- La base imponible es la cuantificación económica del hecho generador expresada en moneda de curso legal y es la base del cálculo para la liquidación del tributo.

⁷[http://www.mitecnologico.com/Main/Definición Derecho Tributario](http://www.mitecnologico.com/Main/Definición%20Derecho%20Tributario)

Deducciones⁸

Son los gastos que conforme a las leyes fiscales se pueden descontar para fijar la utilidad gravable de una empresa. En el Estado de Pérdidas y Ganancias, se agrupan bajo este rubro los gastos que no representan costos de manufactura o de operación, ni compras de materias primas, de mercancías o abastecimientos, sino que tienen un carácter de gastos financieros, como los intereses pagados sobre bonos u obligaciones, hipotecas, documentos por pagar, etc., o que tienen un carácter de pérdidas extraordinarias o imprevistas.

Ley de Impuesto Sobre la Renta.

El Impuesto Sobre la Renta es un impuesto directo y básicamente, es una aportación económica que con base a una ley y de manera equitativa y proporcional exige el Estado a los sujetos pasivos sin contraprestación alguna, en el ejercicio del poder de imperio, cuyo hecho generador lo constituye la obtención de la renta mediante la realización de actos, hechos o negocios de naturaleza jurídica o económica las cuales ponen de manifiesto la capacidad contributiva de quien los ejecuta.

Renta obtenida

Según el artículo 2 de la Ley de Impuesto Sobre Renta. “Se entiende por renta obtenida, todos los productos o utilidades percibidos o devengados por los sujetos pasivos, ya sea en efectivo o en especie y provenientes de cualquier clase de fuente, tales como: el trabajo, los salarios, sueldos, honorarios, comisiones y toda clase de remuneraciones o compensaciones por servicios personales.”

⁸<http://www.definicion.org/deducciones>

No constituyen rentas.

Para efectos de esta ley no son considerados como renta según el artículo 3, los siguientes conceptos.

- ✓ Los valores recibidos por el trabajador ya sea en dinero o en especie del patrono en concepto de viáticos para transporte, alimentación y estadía en una cuantía razonable.
- ✓ herramientas de trabajo, uniformes, equipo de oficina, siempre que las actividades a las que se destinen dichos valores o bienes sean necesarios para la producción de la renta del patrono o para conservación de la fuente de dichas rentas. Asimismo,
- ✓ los valores o bienes recibidos por los trabajadores en los conceptos y cuantías antes referidas no constituyen rentas para éstos, cuando los patronos sean sujetos excluidos de conformidad a lo establecido en el Art. 6 de la presente Ley, aunque no le generen renta a éstos últimos.

Rentas no gravadas

Según el Artículo 4, se debe entender por Rentas no gravables para este impuesto, y en consecuencia quedan excluidas del cómputo de la renta obtenida los siguientes términos.

- ✓ Las que por Decreto Legislativo o las provenientes de contratos aprobados por el Órgano Legislativo mediante decreto sean declaradas no gravables.
- ✓ Las remuneraciones, compensaciones y gastos de representación percibidos en el desempeño de sus funciones por los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales de países extranjeros que, con la debida autorización, residan en la República, temporal o permanentemente, todo a condición de reciprocidad; Sin perjuicio de lo establecido en el inciso anterior, las rentas percibidas por sujetos pasivos, en concepto de pagos por servicios prestados

en El Salvador a un gobierno extranjero su organismo internacional, están sujetas al impuesto establecido en esta Ley, exceptuando aquellas rentas que, por mención expresa en convenios firmados y ratificados por el Gobierno de El Salvador, se califiquen como rentas no gravables o exentas.

- ✓ Las indemnizaciones que en forma de capital o renta se perciben por causa de muerte, incapacidad, accidente o enfermedad, y que sean otorgados por vía judicial o por convenio privado. Además las indemnizaciones por despido y bonificaciones por retiro voluntario, siempre que no excedan de un salario básico de treinta días por cada año de servicio. Para estos efectos, ningún salario podrá ser superior al salario promedio de lo devengado en los últimos doce meses, siempre y cuando estos salarios hayan sido sujetos de retención.
- ✓ Las jubilaciones, pensiones o montepíos, tanto las civiles como las que correspondan a miembros de la Fuerza Armada.
Son rentas gravables las remuneraciones ordinarias que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad.
- ✓ Las remuneraciones, compensaciones y gastos de representación percibidos en el desempeño de sus funciones por personas naturales salvadoreñas en el servicio exterior como funcionarios o empleados del Gobierno de la República;
- ✓ Los intereses, premios y otras utilidades que provengan directamente de los depósitos en bancos y en asociaciones financieras, siempre que el sujeto pasivo beneficiado con estas rentas sea persona natural y además el titular de los depósitos;

- ✓ El valor del arrendamiento que produciría la casa de habitación del contribuyente, la quinta o casa de recreo o esparcimiento, propiedad del contribuyente, que el mismo habite. En general para estos efectos ningún contribuyente podrá deducir más de una casa de habitación ni de recreo;
- ✓ Las cantidades que por cualquier concepto y en razón de contratos de seguros, perciba el contribuyente como asegurado o beneficiario.
En el caso del seguro dotal u otro tipo de seguro, cuando no se suscite el riesgo cubierto y el plazo estipulado sea inferior o igual a cinco años, el valor que se recibe constituirá renta gravable. El mismo tratamiento de renta gravable estipulado en el inciso anterior se aplicará cuando los contratos hayan sido pactados por un plazo mayor a cinco años y por cualquier razón se dejen sin efecto antes de transcurrido el plazo de cinco años sin que haya sucedido el riesgo.
En los casos establecidos en los dos incisos anteriores, deberán practicarse las retenciones correspondientes en un porcentaje del 10% de las sumas acreditadas o pagadas y enterarse dentro del plazo legal respectivo.
- ✓ Los premios otorgados por la Asamblea Legislativa por servicios relevantes prestados a la Patria.
- ✓ Los premios otorgados a los trabajadores públicos por servicios relevantes prestados a la Patria en el desempeño de sus funciones.
- ✓ Los intereses provenientes de créditos otorgados por instituciones financieras domiciliadas en el exterior, previamente calificadas estas instituciones por el Banco Central de Reserva de El Salvador.
- ✓ El producto, ganancia, beneficio o utilidad obtenida por una persona natural o jurídica, sucesión o fideicomiso, que no se dedique habitualmente a la compraventa o permuta de bienes inmuebles, cuando realice el valor de dichos bienes en un plazo mayor a seis años a partir de la fecha de adquisición.

En el caso de la liquidación de los activos extraordinarios a que se refiere el Artículo 65 de la Ley de Bancos y Financieras, no estará sujeta a lo establecido anteriormente, debiendo gravarse como renta ordinaria en el mismo ejercicio impositivo de su realización.

- ✓ Las utilidades o dividendos para el socio o accionista que las recibe, ya sea persona natural o jurídica, siempre y cuando la sociedad que las distribuye las haya declarado y pagado el Impuesto Sobre la Renta correspondiente, aún cuando provengan de capitalización.
- ✓ Las utilidades, dividendos, premios, intereses, réditos, incluyendo ganancias de capital, o cualquier otro beneficio que obtengan personas naturales, generados en inversiones o en la compra venta de acciones o demás títulos valores, siempre y cuando tales acciones o títulos valores pertenezcan a emisoras inscritas y autorizadas por la Bolsa de Valores y la Superintendencia de Valores, y la colocación de los mismos sea realizada a través de una bolsa de valores legalmente autorizada.
- ✓ Los premios que otorgue la Administración Tributaria en la realización de la Lotería Fiscal a que se refiere el Artículo 118 del Código Tributario, en consecuencia, tales premios no serán sujetos a retención del aludido impuesto.

Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios⁹

Concepto de Bienes Muebles Corporales

Art. 5 En el concepto de bienes muebles corporales se comprende cualquier bien tangible que sea transportable de un lugar a otro por sí mismo o por una fuerza o energía externa.

⁹ Recopilación de Leyes Tributarias, Mendoza Orantes Ricardo, Editorial Jurídica Salvadoreña, Edición 42ª, 2007.

Concepto de Transferencia

Art. 6 Para los efectos de esta ley se entiende como transferencia de dominio de bienes muebles corporales, no sólo la que resulte del contrato de compraventa por el cual el vendedor se obliga a transferir el dominio de un bien y el comprador a pagar su precio, sino también las que resulten de todos los actos, convenciones o contratos en general que tengan por objeto, transferir o enajenar a título oneroso el total o una cuota del dominio de esos bienes, cualquiera que sea la calificación o denominación que le asignen las partes o interesados, las condiciones pactadas por ellos o se realice a nombre y cuenta propia o de un tercero.

Art. 11 Constituye hecho generador del impuesto, el retiro o desafectación de bienes muebles corporales del activo realizable de la empresa, aún de su propia producción, efectuados por el contribuyente con destino al uso o consumo propio, de los socios, directivos o personal de la empresa. Asimismo constituye hecho generador del impuesto asimilado a transferencia, los retiros de bienes muebles corporales destinados a rifas, sorteos o distribución gratuita con fines promocionales, de propaganda o publicitarios, sean o no del giro de la empresa, realizados por los contribuyentes de este impuesto. Se considerarán retirados o desafectados todos los bienes que faltaren en los inventarios y cuya salida de la empresa no se debiere a caso fortuito o fuerza mayor o a causas inherentes a las operaciones, modalidades de trabajo o actividades normales del negocio.

Artículo 14.- Constituye hecho generador del impuesto la importación e internación definitiva al país de bienes muebles corporales y de servicios.

Las subastas o remates realizados en las Aduanas constituyen actos de importación o internación.

Existe importación o internación de servicios cuando la actividad que generan los servicios se desarrolla en el exterior y son prestados a un usuario domiciliado en el país que los utiliza en él, tales como: asesorías o asistencias técnicas, marcas, patentes, modelos, informaciones, programas de computación y arrendamiento de bienes muebles corporales.

Artículo 16.- Constituye hecho generador del Impuesto las prestaciones de servicios provenientes de actos, convenciones o contratos en que una parte se obliga a prestarlos y la otra se obliga a pagar como contraprestación una renta, honorario, comisión, interés, prima, regalía, así como cualquier otra forma de remuneración. También lo constituye la utilización de los servicios producidos por el contribuyente, destinados para el uso o consumo propio, de los socios, directivos, apoderados o personal de la empresa, al grupo familiar de cualquiera de ellos o a terceros.

No se incluyen en el concepto anterior los pagos por indemnizaciones de perjuicios o siniestros.

No constituye hecho generador las donaciones de servicios de carácter gratuito e irrevocables producidos por el contribuyente, realizadas a las entidades a que se refiere el Art. 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que hayan sido previamente calificadas por la Dirección General de Impuestos Internos, y que no beneficien al contribuyente según lo establecido en el Art. 32 numeral 4) Inc. 5º de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Artículo 71.- En cuanto no forman parte del giro o actividad del contribuyente y carecen de habitualidad, no constituyen hecho generador del impuesto las transferencias de dominio de bienes del activo fijo o de capital de los contribuyentes, a menos que esa transferencia se efectúe antes de los dos años de estar los bienes afectados a dicho activo.

Artículo 74.- Están afectas a estas normas especiales, las exportaciones consistentes en transferencias de dominio definitivas de bienes muebles corporales, destinadas al uso y consumo en el exterior y las prestaciones de servicios realizadas en el país, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en él y los servicios estén destinados a ser utilizados exclusivamente en el extranjero.

3.2 INTERPRETACION A NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA Y LEGISLACION FISCAL

Las Normas Internacionales de Información Financiera y sus interpretaciones, que se mencionan en este capítulo se refieren a las emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad vigentes hasta el 1º de enero de 2006.

3.2.1 Norma Internacional de Contabilidad No 1 “Presentación de Estados Financieros”

Tratamiento Contable

El objetivo de esta Norma consiste en establecer las bases para la presentación de los estados financieros con propósitos de información general, a fin de asegurar que los mismos sean comparables, tanto con los estados financieros de la misma entidad correspondientes a periodos anteriores, como con los de otras entidades diferentes. Para alcanzar dicho objetivo, esta Norma establece, en primer lugar, requisitos generales para la presentación de los estados financieros y, a continuación, ofrece directrices para determinar su estructura, a la vez que fija los requisitos mínimos sobre su contenido. Tanto el reconocimiento, como la medición y la información a revelar sobre determinadas transacciones y otros sucesos, se abordan en otras Normas e Interpretaciones.

La finalidad de los estados financieros es suministrar información general acerca de la situación financiera, del desempeño financiero y de los flujos de efectivo de la empresa, además los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores de la entidad, de la cual se deriva la base imponible para la tributación.

Esta norma en el párrafo 57 establece “que un activo se clasificará como corriente cuando satisfaga alguno de los siguientes criterios”:

- a. Se espere realizar, o se pretenda vender o consumir, en el transcurso del ciclo normal de la operación de la entidad;
- b. Se mantenga fundamentalmente con fines de negociación;
- c. Se espere realizar dentro del periodo de los doce meses posteriores a la fecha del balance; o
- d. Se trate de efectivo u otro medio equivalente al efectivo (tal y como se define en la NIC 7 Estados de Flujo de Efectivo), cuya utilización no esté restringida, para ser intercambiado o usado para cancelar un pasivo, al menos dentro de los doce meses siguientes a la fecha del balance.

También considera en el párrafo 60 Un pasivo se clasificará como corriente cuando satisfaga alguno de los siguientes criterios:

- a. Se espere liquidar en el ciclo normal de la operación de la entidad;
- b. Se mantenga fundamentalmente para negociación;
- c. Deba liquidarse dentro del periodo de doce meses desde la fecha del balance; o
- d. La entidad no tenga un derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha del balance.

Es importante señalar que esta norma, en el párrafo 68 literales m) y n) establecen que “dentro de la información a revelar en el balance se encuentran aquellos pasivos y activos por impuestos corrientes y diferidos, según quedan definidos en la NIC 12 Impuesto a las Ganancias; además en los párrafos 76, 78 y 81 establecen los criterios de la información a revelar en los estados financieros, como por ejemplo”:

- ✓ Propiedad, Planta y Equipo
- ✓ Cuentas por cobrar
- ✓ Inventarios
- ✓ Provisiones
- ✓ Capitales y reservas
- ✓ Clases de acciones o títulos que constituyen el capital
- ✓ Ingresos ordinarios

- ✓ Costos financieros
- ✓ Gastos por impuestos

Es importante destacar que del resultado del periodo se determina el gasto por impuesto.

Presentación de Estados Financieros, de acuerdo a la normativa fiscal.

Tratamiento fiscal

Según la Administración Tributaria en su Reglamento de Aplicación del Código Tributario, artículo 66 establece que: “La presentación de los estados financieros deberá elaborarse en base a Normas Internacionales de Información Financiera, y que deberán ir acompañados de sus respectivas notas, según su importancia y actividades que desarrollen las empresas. La presentación de los estados financieros se debe de hacer de forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior.

Así mismo deberán ser acompañados de la información que es requerida en el artículo 67 del mismo Reglamento, la cual conlleva a la elaboración de:

- ✓ Conciliaciones de ingresos fiscales y deducciones contables ya sea sumándose o restándose.
- ✓ Cálculo del impuesto sobre la renta corriente
- ✓ Cálculo del impuesto sobre la ganancia de capital
- ✓ Cálculo total del impuesto sobre la renta
- ✓ La determinación de deducciones que procedan en el ejercicio que se dictamina, proveniente de ejercicios anteriores; ya sea pérdidas de capital, cuentas incobrables.

Ver desarrollo de caso práctico Apéndice 1 página 116

3.2.2 Norma Internacional de Contabilidad No 2 “Inventarios”

Tratamiento técnico Contable

Esta norma establece el tratamiento contable de los inventarios.

Que trata la cantidad de los costos que se deben reconocer como un activo, y que pueden ser diferidos hasta que los ingresos sean reconocidos. Además establece el reconocimiento como gasto del periodo, incluyendo cualquier deterioro que rebaje el importe en libros al valor neto realizable, estableciendo además las fórmulas del costo que sirven para atribuir costos de acuerdo a esta norma. Los inventarios deberán ser registrados al valor neto realizable el que sea el menor según el párrafo 9, de esta norma. El costo de los inventarios comprenderá todos aquellos costos derivados de la adquisición de los mismos, así como otros costos en los que se ha incurrido para darle su condición o ubicación actual.

Debe entenderse como valor Neto Realizable aquel precio de venta estimado de un activo en el curso normal de las operaciones de un negocio, menos los costos estimados para determinar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta.

Tratamiento del costo de los inventarios.

Para el determinar el costo de los inventarios, comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

Las fórmulas del costo que son permitidas en la norma son el de Primeras Entradas, Primeras Salidas o Costo Promedio Ponderado, se utilizará la misma fórmula para los inventarios que sean de la misma naturaleza y uso similares.

Valor Neto Realizable.

El costo de los inventarios puede que no se recupere debido a que estén dañados, obsolescencia, o porque los precios han sufrido caída en los precios. Asimismo, el costo de los inventarios puede no ser recuperable si los costos estimados para su terminación o su venta han aumentado.

La práctica de rebajar el saldo hasta su valor neto realizable, es congruente con la idea de que los activos no deben valorarse en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta.

Reconocimiento como un gasto

Ahora bien al vender los inventarios, el importe en libros de los mismos se reconocerá como gasto del periodo en el que se reconozcan los ingresos de la operación. Cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, será reconocida como un gasto en el periodo en que ocurran. La reversión que surja de la rebaja de valor, resultante de un incremento en el valor neto realizable, se reconocerá como una reducción en el valor de los inventarios, cuando estos hayan sido reconocidos como gasto, en el periodo en que la recuperación del valor haya ocurrido.

Tratamiento fiscal**Métodos de valuación de inventarios según la normativa fiscal.**

De acuerdo a la administración tributaria los inventarios se valuaran de acuerdo a lo establecido en el artículo 143 del Código Tributario, siempre y cuando este método técnicamente sea adecuado para el negocio que se trate, de la siguiente manera:

- ✓ Costo de Adquisición
- ✓ Costo según Última Compra.

- ✓ Costo Promedio por Aligación Directa.
- ✓ Costo Promedio.
- ✓ Primeras Entradas Primera Salidas.
- ✓ Costo Agrícola
- ✓ Costo acumulado del desarrollo, Costo de acumulado mayoreo.

Además establece que una vez adoptado uno de los métodos anteriores el contribuyente no podrá consignar en el inventario el valor de los bienes por un métodos diferente al autorizado asimismo no podrá cambiar de método sin la previa autorización de la Administración tributaria.

Faltantes y Sobrantes de Inventarios.

Cuando en los inventarios existan diferencias al realizar la toma física, estas se constituyen en hecho generador según lo establece el artículo 11 de la Ley de Impuesto a la Transferencias de Bienes Muebles y Prestación de Servicios (IVA), ya sea con destino al uso, consumo propio, regalías, rifas, promociones, o distribución gratuita con fines promocionales, de propaganda sean o no del giro de la empresa.

De acuerdo a lo prescrito en el Código Tributario se señalan como presuntos hechos generadores en los siguientes artículos:

Artículo 193 El cual establece que las diferencias de inventarios constituirán faltante o sobrante según sea el caso y serán atribuibles al ejercicio o período de imposición y períodos tributarios incluidos en el mencionado ejercicio comercial. La cuantificación de la renta obtenida y las transferencias de bienes así como la imputación se hará de acuerdo a lo establecido en el mismo artículo. Cuando surjan este tipo de condiciones referente al inventario, servirán para determinar hechos generadores no declarados de los impuestos relacionados a estos eventos aquí tratados.

Artículo 199-B. Para efectos de estimar la base imponible del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios se tasaré en base al precio de mercado, entendiéndose por precio

de mercado en las operaciones locales, el precio de venta que tengan los bienes o servicios, en negocios o establecimientos ubicados en el país no relacionados con el fiscalizado, que transfieran bienes o presten servicios de la misma especie. En lo concerniente al precio de mercado en transferencias de bienes o prestaciones de servicios al exterior el precio de mercado lo constituirá, el precio al que otros sujetos distintos al fiscalizado y no relacionados con éste hayan transferido bienes o prestado servicios de la misma especie, desde El Salvador al mismo país de destino. En el caso de las importaciones el precio de mercado lo constituirá, el precio que tengan los bienes o servicios de la misma especie en negocios o establecimientos no relacionados con el sujeto fiscalizado, en el país en el que haya sido adquirido el bien o el servicio, más los costos o gastos de transporte, cuando proceda. Cuando haya más de tres oferentes de los bienes o servicios, bastará para efectos determinativos, la información de precios de tres oferentes, de los cuales se adoptará para esos fines un precio promedio. Para la determinación del precio de mercado se tomará en cuenta circunstancias de cantidad y calidad, forma de pago, temporada y estacionalidad y marca, según sea el caso.

Ajuste de los inventarios

Por medio de la comparación de métodos de valuación de inventarios PEPS (Primeras Entradas Primeras Salidas), UEPS, (Ultimas Entradas Primeras Salidas) Precio Promedio, pueden enfrentarse y llevarse a su valor neto de realización. El cual se define como sigue.

Valor Neto de Realización: es el precio de venta estimado (PVE) en el curso ordinario de los negocios menos los costos estimados de terminación (CET) y menos los costos estimados necesarios para realizar la venta (CEV). Y definido por la siguiente fórmula:

FORMULA

$$\text{VNR} = \text{PVE} - (\text{CET} + \text{CEV})$$

Ver desarrollo de caso práctico en apéndice 2 página 120

3.2.3 Norma Internacional de Contabilidad 8 “Políticas Contables Cambios en las Estimaciones.”

Tratamiento Contable

La Norma prescribe los criterios para seleccionar y modificar las políticas, el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas, en las estimaciones contables y de la corrección de errores. Esta Norma trata de exaltar la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de una empresa, así como la comparación de éstos emitidos por la sociedad en periodos anteriores, y con los elaborados por otras entidades.

También establece cual es el tratamiento contable de los cambios en éstas y en las estimaciones contables, así como en la corrección de errores de periodos anteriores.

De acuerdo a la NIC 8 en los párrafos 32 y del 42 al 46, establece que para la corrección de errores y estimaciones contables, la empresa debe de corregir los errores de periodos anteriores, retroactivamente, en los primeros estados financieros después de ser descubiertos, de acuerdo a los siguientes criterios:

- a. Reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o
- b. Si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio neto para dicho periodo.

En lo referente a los cambios en políticas contables, la NIC 8 en el párrafo 14 establece, que habrá cambios en dichas políticas solamente si:

- Es requerido por una norma o interpretación; o

- Lleva a que los estados financieros suministren información más fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones que afecten a la situación financiera, el desempeño financiero o los flujos de efectivo de la entidad.

Tratamiento Fiscal

Para efectos tributarios cuando hay corrección de errores en periodos anteriores, así como de los ajustes retroactivos efectuados al realizar cambios en las políticas contables, de acuerdo al artículo 13 literal d) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece: “Cada ejercicio o período de imposición se liquidará de manera independiente del que le precede y del que le siga, a fin de que los resultados de ganancias o de pérdidas no puedan afectarse por eventos anteriores o posteriores en los negocios o actividades del contribuyente, salvo las excepciones legales”.

Se hace un breve ejemplo sobre errores fundamentales después del cierre de un ejercicio contable

Ver desarrollo de caso práctico en apéndice 3 página 129

3.2.4 Norma Internacional de Contabilidad No 10 “Hechos Ocurridos después del Balance.”

Tratamiento Contable

Esta Norma debe aplicarse en la contabilización y revelación de hechos posteriores a la fecha del balance general.

El objetivo de esta norma es prescribir:

- a. Cuándo una empresa debe ajustar sus estados financieros debido a hechos ocurridos después de la fecha del balance general, y

- b. Las revelaciones que una empresa debe hacer sobre la fecha en que los estados financieros fueron autorizados para emitirse y sobre los sucesos posteriores a la fecha del balance general

La norma también requiere que la empresa no debe preparar sus estados financieros en base al principio de empresa en marcha si los sucesos posteriores a la fecha del balance general indican que dicho principio no es adecuado.

Las contingencias son condiciones o situaciones a la fecha del balance, cuyo efecto financiero pueden estar determinados por hechos que pueden ocurrir o no en el futuro. Existen contingencias de pérdida y ganancia.

Las contingencias de pérdida se contabilizan cuando es probable que ella se concrete y puede estimarse razonablemente el importe de la pérdida resultante. Las ganancias contingentes no deben registrarse contablemente.

Sucesos posteriores:

Existen hechos que ocurren entre la fecha del balance y su misión, los cuales podrían implicar ajustes a los activos y pasivos o su revelación en notas.

Los activos y pasivos deberán ser ajustados cuando los hechos posteriores se relacionan en condiciones existentes a la fecha del balance. Si no se requiere ajuste es necesario revelar el hecho en notas a los estados financieros con el objeto de permitir a sus usuarios realizar evaluaciones más apropiadas.

Ver desarrollo de caso práctico en apéndice 4 página 146

3.2.5 Norma Internacional de Contabilidad No 12 “Impuestos a las Ganancias”

Tratamiento Contable

El principal problema que se presenta al contabilizar el impuesto a la renta es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras de la recuperación o liquidación en el futuro del valor en libros de los activos y pasivos de la empresa; y las transacciones y otros sucesos del período corriente que han sido reconocidos en los estados financieros.

En el reconocimiento de cualquier activo o pasivo, está inherente la expectativa de que éstos recuperarán o liquidarán por los valores que figuran en los libros. Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores o menores de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la empresa debería reconocer un pasivo o activo por el impuesto diferido.

Así, las empresas deberían contabilizar las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos.

Definiciones básicas

Ganancia Contable

Es la ganancia neta o la pérdida neta del período antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias.

Ganancia (Pérdida) Fiscal

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

Pasivos por impuestos diferidos

Son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

Activos por impuestos diferidos

Son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros, relacionadas con:

las diferencias temporarias deducibles;

la compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal; y

la compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores.

Diferencias Permanentes.

Conocidas también como diferencias definitivas, que se caracterizan principalmente porque no se revierten, ni en el periodo que se originan, ni en posteriores, estas son causadas por disposiciones legales que declaran que son como no gravables o exentas a ciertos ingresos y declaran como no deducibles a ciertos gastos; es decir, estas diferencias se derivan de discrepancias existentes entre los criterios contable y fiscales para el reconocimientos de ingresos y gastos, los cuales no compatibilizan en ningún periodo. Y Surgirán diferencias permanentes cuando el sujeto pasivo obtenga ingresos que, aunque constituyen renta, no deben incluirse para el cálculo del Impuesto Sobre la Renta, porque la misma ley así lo establece.

En referencia a la exención, el Dr. Delgadillo Gutiérrez¹⁰, “expresa que la exención:” en sentido jurídico es la liberación del cumplimiento de una obligación a cargo de una persona, establecida en la ley”

¹⁰ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, “Principios de Derecho Tributario”, México, LIMUSA 3ª Edición, Reimpresión, página 137, 1992

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

Tratamiento fiscal

Ingresos que generan diferencias permanentes

Los ingresos que generan diferencias permanentes son los que están contemplados en el artículo 4 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que en este se establecen los ingresos que dicha ley declara como no gravables.

Gastos o costos que generan diferencias permanentes

Se originan diferencias permanentes cuando la empresa incurra en algunos de los que estén contenidos en el artículo 29-A de la ley del Impuesto Sobre la Renta; pues dicho artículo establece los costos o gasto no deducibles para efectos impositivos.

Diferencias Temporales.

Las diferencias temporales en el estado de resultados:” son diferencias entre la ganancia fiscal y la ganancia contable, que se originan en un periodo y se revierten en otro u otros posteriores”¹¹

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

¹¹ Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, NIC 12, “Impuestos a las Ganancias”, párrafo 5, página 451, 2005

Las diferencias temporarias:

Son las divergencias que existen entre el importe en libros de un activo o un pasivo, y el valor que constituye la base fiscal de los mismos.

Es decir que en algunos casos los principios contables y fiscales difieren en el reconocimiento y medición de los activos, pasivos, ingresos y gastos.

Al reconocer un activo y pasivo en los estados financieros se asume que este será cobrado o pagado a su valor contable.

Puede existir una diferencia entre el valor contable del rubro (base contable) y su valor para el fisco (base fiscal).

Cuando el rubro (activo o pasivo) se cobre o pague a su valor de libros, se producirá un impacto fiscal distinto si ambas bases fueran iguales.

La diferencia entre la base contable y la base fiscal de un activo o pasivo, es una diferencia temporaria y dará lugar a un impuesto a pagar o a recuperar en el futuro.

Las diferencias temporarias pueden ser:

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

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

Se define entonces que la base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo.

Impuesto Corriente

Son las cantidades a pagar o a recuperar por el impuesto a la renta relativo al resultado fiscal corriente del período.

Impuesto Sobre la Renta Diferido.

El impuesto sobre la renta diferido constituye “el reconocimiento (o diferimiento) de los efectos fiscales futuros de los valores en libros de los activos y pasivos siempre y cuando sus valores en libros difieran de la base fiscal de los mismos”¹²

En lo referente a la regulación tributaria el diferimiento en materia de ingresos solo es permisible para la enajenación a plazos de acuerdo a lo establecido en el artículo 12 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta que en resumen expresa:

El artículo 12 del Reglamento a Ley de Impuesto Sobre Renta establece que “Las Utilidades percibidas o devengadas por personas naturales o jurídicas que se dediquen a la compraventa, permuta o cualquier otra clase de negociaciones sobre bienes muebles o inmuebles, podrán ser diferidas, si han sido obtenidas en operación de crédito cuyos plazos sean mayores a veinticuatro meses, en la parte proporcional que corresponda al valor de las cuotas pendientes de cobro, siempre que medie un contrato celebrado en forma legal. El monto a diferir se agregará a la renta neta de los ejercicios subsiguientes en proporción al monto de las cuotas percibidas o devengadas en los respectivos ejercicios de imposición.

En los arrendamientos con promesa de venta de bienes muebles o inmuebles, los cánones de arrendamiento se computarán como ingresos de los ejercicios impositivos en que se realicen.

Las transacciones relacionadas con el presente artículo, no se refieren a ganancias de capital”.

Mientras tanto la Norma 18 “Ingresos” párrafo 13, hace referencia a “cuando el precio de venta de un producto incluye una cantidad identificable a cambio de algún servicio futuro, tal importe se diferirá y reconocerá como ingreso en el intervalo de tiempo durante el que tal servicio será ejecutado.

¹² Cerén Cartagena, Gilma Evelisa y otros, “Guía de Procedimientos para la Implementación del Impuesto Sobre La Renta de acuerdo a NIC, Trabajo de Graduación para optar al grado de Licenciatura en Contaduría Pública, Universidad José Simeón Cañas, Pág 55, 2001

Base contable menor que base fiscal

Base Fiscal.

Es el importe atribuido para fines fiscales a un activo o pasivo. La base fiscal de un activo es el importe que será deducible a efectos fiscales cuando la empresa realice el activo y obtenga los beneficios de este. Si estos beneficios no tributan la base fiscal será igual al valor de libros.

Las diferencias temporarias imponibles dan lugar a pasivos por impuesto diferido y las diferencias temporarias deducibles dan lugar a activos por impuesto diferido.

ESQUEMA DE LAS DIFERENCIAS		
RUBROS	DIFERENCIAS TEMPORARIAS	
	IMPONIBLES	DEDUCIBLES
ACTIVOS	VALOR CONTABLE $>$ BASE FISCAL	VALOR CONTABLE $<$ BASE FISCAL
PASIVOS	VALOR CONTABLE $<$ BASE FISCAL	VALOR CONTABLE $>$ BASE FISCAL

Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos corrientes.

El impuesto corriente correspondiente al período actual 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 como un activo.

Es el pasivo por impuestos en función del resultado gravable (criterio tradicional).

El importe a cobrar que corresponda a una pérdida fiscal, si ésta puede ser retrotraída para recuperar los pagos realizados en períodos anteriores, debe ser reconocido como un activo.

Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos diferidos.

Diferencias temporarias imponibles.

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

- a. El reconocimiento inicial de un plusvalía comprada; o
- b. La plusvalía comprada cuya amortización no sea deducible a efectos fiscales; o
- c. el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:
 - I. No es una combinación de negocios; y además
 - II. En el momento en que fue realizada no afectó ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos diferidos

Diferencias temporarias deducibles.

Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, por las diferencias temporarias deducibles, si resulta probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar las deducciones por diferencias temporarias deducibles, a menos que el activo por impuestos diferidos aparezca por causa del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:

- a. No sea una combinación de negocios; y que
- b. En el momento de realizarla, no haya afectado ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

No obstante, debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 44 de esta norma, para las diferencias temporarias deducibles asociadas con inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, así como con participaciones en negocios conjuntos.

Pérdidas de ejercicios anteriores y créditos fiscales no utilizados.

Debe reconocerse un activo por impuesto diferido, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de períodos 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.

El tema del vencimiento de las pérdidas.

Previsión por desvalorización del activo por impuesto diferido

La reversión de diferencias temporales deducibles da como resultado deducciones al determinar utilidades gravables de ejercicios futuros. Sin embargo, los beneficios económicos futuros sólo fluirán a la empresa en forma de reducciones en pagos de impuestos si tiene suficientes utilidades gravables contra las cuales puedan compensarse las reducciones.

Por este motivo, el valor contable de un activo por impuesto diferido deberá revisarse a cada fecha de balance. Una empresa deberá reducir el valor contable de un activo por impuesto diferido en la medida en que ya no sea probable que haya disponible suficiente utilidad gravable para permitir que sea utilizado el beneficio de ese activo por impuesto diferido. Cualquier reducción que se efectúe deberá revertirse en caso que sea probable que haya disponible suficiente utilidad gravable

Evaluación de la necesidad de crear una previsión:

Será probable que exista utilidad futura gravable si: existen diferencias temporarias en cuantía suficiente. La reversión de estas se verifica en los mismos períodos en que se revierten las diferencias temporarias deducibles. Si lo anterior no se verifica, se reconoce un activo por impuesto diferido solo si:

- Es probable que la empresa tenga en el futuro utilidad gravable suficiente sin tener en cuenta el punto anterior. La empresa puede aprovechar alguna estrategia de planificación fiscal. Acciones para crear, incrementar o anticipar ganancias fiscales de un período determinado.
- Debe ser legal y razonablemente posible.

Otras evidencias a tomar en cuenta

Evidencia en contra: Acumulación de pérdidas en años recientes. Un historial de pérdida en operaciones o créditos impositivos trasladables al futuro que vencieron sin emplearse. Expectativa de pérdidas para el futuro próximo. Circunstancias inestables que, en caso de resolverse en forma desfavorable afectarán adversa y continuamente las operaciones futuras y los niveles de utilidad. Un período de traslado de pérdidas al futuro cuya excesiva brevedad limita seriamente la probabilidad de realización de los activos por impuesto diferido.

Evidencia a favor: la existencia de contratos o de una abundancia de compromisos firmes de ventas un historial de utilidades sólidas. Debe evaluarse cuidadosamente la evidencia positiva y negativa para determinar si se necesita o no una cuenta de valuación para el activo por impuesto diferido. Esta será necesaria cuando la evidencia muestre que será más probable que improbable que el activo no se realizará en el futuro.

Ver desarrollo de caso práctico en apéndice 5 página 147

3.2.6 Norma Internacional de Contabilidad 16 “Propiedad, Planta y Equipo”.**Tratamiento Contable.**

Esta norma establece el tratamiento contable que se debe de utilizar para la contabilización de propiedad, planta y equipo, deterioro, revalúo, así como los cargos por depreciación que deben ser llevados a los resultados del ejercicio corriente.

Para el reconocimiento de los elementos de este rubro se considerarán los siguientes aspectos

El precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio;

Todos los costos directamente relacionados con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia;

La estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurre la entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo.

Además el reconocimiento de los costos en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo terminará cuando el elemento se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia.

Esta norma establece además que se debe considerar para cada elemento del rubro de propiedad, planta y equipo un valor residual, que es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por desapropiarse del elemento, después de deducir los costos estimados por tal desapropiación, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

Refiriéndose a la depreciación, se debe tener presente que la base de la depreciación de cualquier elemento componente de este rubro, debe ser tratada de una forma sistemática sobre los años que se le asignan como vida útil. Para adoptar un método de depreciación se debe considerar el patrón de consumo de los beneficios que el activo incorpora.

La correlación que se origina entre la Norma Internacional de Contabilidad No 12 "Impuestos a las Ganancias" y la presente Norma, se fundamenta principalmente en que las cuotas de depreciación adoptadas para determinar la ganancia o pérdida fiscal, generalmente son diferentes a las calculadas de

acuerdo a la normativa contable, esto da origen a las “diferencias temporales”, las cuales pueden ser imponibles o deducibles.

El método de depreciación adoptado se debe revisar, por lo menos de forma anual y, si existiese un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, se debe reflejar el nuevo patrón. Éste se registrará contablemente como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.

Entre los métodos permitidos en la normativa técnica se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción.

Otra condición que se da, para que surjan diferencias temporarias, es el revalúo de los elementos de propiedad, planta y equipo, esto se origina ya que la legislación tributaria de El Salvador, no considera la revaluación como un ingreso, por tanto no está sujeta a una carga tributaria, sin embargo el porcentaje de la cuota de depreciación sobre los bienes revaluados, si se considera como un gasto no deducible, por consiguiente si da origen al cálculo de un impuesto.

Tratamiento Fiscal

Para efectos fiscales, el valor sujeto a depreciar de un activo cuya vida útil asignada sea mayor a los 12 meses, de acuerdo a lo establecido en el art 30 de la Ley del Impuesto sobre La Renta, numeral 2 literal a) y el artículo 45 literal h) de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicio , cuando se trate de una maquinaria importada y que haya gozado de exención del Impuesto de esta última ley, el valor a considerar para efectos de reconocimiento, será el que asigne la Dirección General al momento de realizar la importación.

Cabe mencionar que para gozar del beneficio de exención que menciona el artículo 45 literal h), de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, se debe de presentar una solicitud a la Dirección General de Renta de Aduana. Quien resolverá por medio de resolución.

El contribuyente determinará a efectos de sus registros el monto o cuotas de la depreciación que corresponde al ejercicio o período impositivo estableciendo para esto un porcentaje fijo y constante sobre el valor sujeto a depreciación. Para el caso del ejemplo anterior se tomo el 20% que equivale a 5 años de vida útil.

La administración tributaria hace hincapié en que los gastos realizados para la importación de una Maquinaria y aplicarse como parte del costo, siempre que estos se puedan probar con los documentos legalmente establecidos, determinado el valor de depreciación deducible.

Ver desarrollo del caso práctico en apéndice 6 página 154

3.2.7 Norma Internacional de Contabilidad 17 “Arrendamiento Financiero”

Tratamiento Contable

El objetivo de la norma es el de prescribir, para arrendatarios y arrendadores, las políticas contables adecuadas para contabilizar y revelar la información relativa a los arrendamientos.

La clasificación de los arrendamientos adoptada en esta norma se basa en el grado en que los riesgos y ventajas, derivados de la propiedad del activo, afectan al arrendador o al arrendatario.

Un arrendamiento se clasificará como financiero y operativo.

Se entiende por arrendamiento financiero, el contrato mediante el cual el arrendador concede el uso y goce de determinados bienes, muebles e inmuebles, por un plazo de cumplimiento forzoso al arrendatario, obligándose éste último a pagar un canon de arrendamiento y otros costos establecidos por el arrendador.

Al final del plazo estipulado el arrendatario tendrá la opción de comprar el bien a un precio predefinido, devolverlo o prorrogar el plazo del contrato por periodos ulteriores.

La clasificación de los arrendamientos adoptada en esta norma se basa en el grado en que los riesgos y ventajas, derivados de la propiedad del activo, afectan al arrendador o al arrendatario.

a. Elementos personales

Proveedor: La persona natural o jurídica, salvadoreña o extranjera que transfiere al arrendador la propiedad del bien objeto del contrato. El proveedor puede ser una persona que se dedica habitual o profesionalmente a la venta de bienes, o una persona que ocasionalmente enajena un bien o el mismo arrendador, es decir El dador o proveedor debe ser una entidad financiera o una sociedad que tenga por objeto operaciones financieras.

Arrendador: La persona natural o jurídica que entrega bienes en arrendamiento financiero a uno o más arrendatarios.

Arrendatario: La persona natural o jurídica, nacional o extranjera que al celebrar contrato de arrendamiento financiero, obtiene derecho al uso, goce y explotación económica del bien, en los términos y condiciones contractuales respectivas.

b. Elementos esenciales

La cosa, el bien o bienes: Se refiere al bien que se dará en arrendamiento.

El precio: Que sea determinable al hacerse exigible.

El tiempo: En el arrendamiento, como lo indica su carácter temporal en la definición, el tiempo es un elemento esencial.

c. **Elementos de validez**

Capacidad de goce y de ejercicio.

Ausencia de vicios del consentimiento.

Por el contrario, en el arrendamiento operativo, si no se han transferido sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.

Arrendamiento Puro, Sigue los principios básicos del arrendamiento financiero con la salvedad de que otorga la posesión, pero no establece un mecanismo para otorgar la propiedad. En esta modalidad del arrendamiento, el arrendatario no tiene la opción de comprar el bien al término del contrato, por lo que la arrendadora le dará aviso de la terminación del contrato, en dicha notificación, se establecerá el valor de mercado del bien, ello a efecto de que en su caso, el arrendatario manifieste su deseo de adquirir el bien al valor indicado. En caso de que el arrendatario no compre el bien, la arrendadora podrá venderlo a un tercero a valor de mercado o darlo a un tercero en arrendamiento puro o financiero, sin que éstas se consideren opciones terminales.

Sale & Lease back, consiste en la venta de un bien propiedad del arrendatario a una arrendadora financiera y ésta a su vez posteriormente se lo arrienda al arrendatario. Ello mejora las condiciones de liquidez de este último, ya que le permite disfrutar de los servicios del bien a cambio de pagos sucesivos por el mismo durante la vigencia del contrato en incluso haber recibido una suma de dinero por el mismo bien al haberlo vendido. Se deberá consultar con cada arrendadora, cuales son los bienes susceptibles de

este tipo de financiamiento. En términos contables el leasing representa un gasto por lo cual en varios lugares del mundo puede deducirse de sus ingresos con el consecuente alivio fiscal.

Contabilización de los arrendamientos en los estados financieros de los arrendatarios.

Arrendamientos operativos

Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos se reconocerán como gasto de forma lineal, durante el transcurso del plazo del arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento para el usuario.

Arrendamientos financieros

Al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, éste se reconocerá, en el balance del arrendatario, registrando un activo y un pasivo por el mismo importe, igual al valor razonable del bien arrendado, o bien al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, si éste fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento. Al calcular el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, se tomará como factor de descuento la tasa de interés implícita en el arrendamiento, siempre que sea practicable determinarla; de lo contrario se usará la tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario. Cualquier costo directo inicial del arrendatario se añadirá al importe reconocido como activo.

Cada una de las cuotas del arrendamiento se dividirá en dos partes que representan, respectivamente, las cargas financieras y la reducción de la deuda viva. La carga financiera total se distribuirá entre los periodos que constituyen el plazo del arrendamiento, de manera que se obtenga una tasa de interés constante en cada periodo, sobre el saldo de la deuda pendiente de amortizar. Los pagos contingentes se cargarán como gastos en los periodos en los que sean incurridos.

El arrendamiento financiero dará lugar tanto a un cargo por depreciación en los activos depreciables, como a un gasto financiero en cada periodo. La política de depreciación para activos depreciables arrendados será coherente con la seguida para el resto de activos depreciables que se posean, y la depreciación contabilizada se calculará sobre las bases establecidas en la NIC 16, Propiedades, Planta y Equipo y en la NIC 38, Activos Intangibles. Si no existiese certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se depreciará totalmente a lo largo de su vida útil o en el plazo del arrendamiento, según cuál sea menor.

Contabilización de los arrendamientos en los estados financieros de los arrendadores

Arrendamientos operativos

Los arrendadores presentarán en su balance, los activos dedicados a arrendamientos operativos de acuerdo con la naturaleza de tales bienes. La depreciación de los activos depreciables arrendados se efectuará de forma coherente con las políticas normalmente seguidas por el arrendador para activos similares, y se calculará con arreglo a las bases establecidas en la NIC 16 y en la NIC 38. Los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos se reconocerán como ingresos de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto, por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de consumo de los beneficios derivados del uso del activo arrendado en cuestión.

Arrendamientos financieros

Los arrendadores reconocerán en su balance los activos que mantengan en arrendamientos financieros y los presentarán como una partida por cobrar, por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento. El reconocimiento de los ingresos financieros, se basará en una pauta que refleje, en cada

uno de los periodos, una tasa de rendimiento constante sobre la inversión financiera neta que el arrendador ha realizado en el arrendamiento financiero.

Los arrendadores que son también fabricantes o distribuidores reconocerán los resultados derivados de la venta en el periodo, de acuerdo con las políticas contables utilizadas por la entidad para el resto de las operaciones de venta directa. Si se han aplicado tasas de interés artificialmente bajas, el resultado por la venta se reducirá al que se hubiera obtenido de haber aplicado tasas de interés de mercado. Los costos incurridos por el fabricante o el distribuidor que sea también arrendador, y estén relacionados con la negociación o la contratación del arrendamiento, se reconocerán como un gasto cuando se reconozca el resultado en la venta.

Transacciones de venta con arrendamiento posterior.

Una venta con arrendamiento posterior es una transacción que implica la enajenación de un activo y su posterior arrendamiento al vendedor. Las cuotas del arrendamiento y el precio de venta son usualmente interdependientes, puesto que se negocian simultáneamente. El tratamiento contable de las operaciones de venta con arrendamiento posterior dependerá del tipo de arrendamiento implicado en ellas.

Tratamiento Fiscal

La Administración Tributaria establece en la Ley del Impuesto Sobre La Renta, para el caso de los arrendamientos financieros los siguientes procedimientos para el respectivo reconocimiento como un gasto normal del ejercicio, en lo referente a las cuotas de depreciación, el pago de los intereses y los cánones de arrendamiento, según los siguientes artículos:

Artículo 29 numeral 4)

El precio del arrendamiento de los bienes muebles o inmuebles, utilizados directamente en la producción de ingresos computables, como herramientas, maquinaria, local para oficina, almacenaje, bodegas,

fábricas, tierras, bosques, y otros arrendamientos destinados directamente a la producción de ingresos computables.

Artículo 30, numeral 5) inciso 2º y numeral 3)

El contribuyente determinará el monto de la depreciación que corresponde al ejercicio o período de imposición de la manera siguiente: Aplicará un porcentaje fijo y constante sobre el valor sujeto a depreciación. Así como solamente se podrá reclamar esta depreciación únicamente sobre bienes que sean de su propiedad, y mientras se encuentren en uso en la producción de ingresos gravables.

Cuando se trate de bienes en que una persona tenga el usufructo y otra la nuda propiedad, la depreciación la hará el usufructuario mientras dure el usufructo.

Artículo 14 de la Ley de Arrendamiento Financiero

Para los Arrendatarios, a efecto del Impuesto sobre la Renta, será deducible de la renta obtenida, el valor de los cánones, cuotas o rentas causadas a su cargo en virtud de contratos de arrendamiento vigentes, sobre bienes destinados directamente a la producción de ingresos gravados con el referido impuesto. Si los ingresos que se obtienen con la utilización del bien arrendado, son en parte gravados y en parte exentos, sólo será deducible la porción que corresponda a los ingresos gravados.

Ver desarrollo de caso práctico en apéndice 7 página 164

3.2.8 Norma Internacional de Contabilidad No 18 “Ingresos Ordinarios”

Tratamiento Contable

La principal preocupación en la contabilización de ingresos ordinarios es determinar cuándo deben ser reconocidos. El ingreso es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a

la entidad y estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad. Esta Norma identifica las circunstancias en las cuales se cumplen estos criterios para que los ingresos ordinarios sean reconocidos.

Ingreso ordinario es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada de lugar a aumentos del patrimonio neto, distintos de los procedentes de aportaciones de los propietarios.

Esta norma debe ser aplicada al contabilizar ingresos procedentes de las siguientes transacciones y sucesos:

- a. Venta de bienes;
- b. La prestación de servicios; y
- c. El uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos.

Normalmente, el criterio usado para el reconocimiento de ingresos ordinarios en esta norma se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias es necesario aplicar tal criterio de reconocimiento, por separado, a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por ejemplo, cuando el precio de venta de un producto incluye una cantidad identificable a cambio de algún servicio futuro, tal importe se diferirá y reconocerá como ingreso en el intervalo de tiempo durante el cual el servicio será ejecutado. A la inversa, el criterio de reconocimiento será de aplicación a dos o más transacciones, conjuntamente, cuando las mismas están ligadas de manera que el efecto comercial no puede ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

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

Valor razonable: es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, en condiciones de independencia mutua.

El importe de los ingresos ordinarios derivados de una transacción se determina, normalmente, por acuerdo entre la entidad y el vendedor o usuario del activo. Se medirán al valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la entidad pueda otorgar.

Venta de bienes

Los ingresos ordinarios procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

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

Si la entidad retiene, de forma significativa, riesgos de la propiedad, la transacción no será una venta y por tanto no se reconocerán los ingresos ordinarios.

No obstante, cuando aparece una incertidumbre relacionada con el cobro de un saldo incluido previamente entre los ingresos ordinarios, la cantidad incobrable o la cantidad respecto a la cual el cobro ha dejado de ser probable se reconocerá como un gasto, en lugar de ajustar el importe del ingreso originalmente reconocido, esto será aplicable tanto a los ingresos por venta de bienes, a la prestación de servicios, así como a los intereses, regalías y dividendos.

Prestación de servicios

Cuando el resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos ordinarios asociados con la operación deben reconocerse, considerando el grado de terminación de la prestación a la fecha del balance. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

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

El reconocimiento de los ingresos ordinarios por referencia al grado de terminación de una transacción se denomina habitualmente con el nombre de método del porcentaje de terminación. Bajo este método, los ingresos ordinarios se reconocen en los periodos contables en los cuales tiene lugar la prestación del servicio. El reconocimiento de los ingresos ordinarios con esta base suministrará información útil sobre la medida de la actividad de servicio y su ejecución en un determinado periodo.

Una entidad será, por lo general, capaz de hacer estimaciones fiables después de que ha acordado, con las otras partes de la operación, los siguientes extremos:

- a. Los derechos exigibles por cada uno de los implicados, acerca del servicio que las partes han de suministrar o recibir;
- b. La contrapartida del intercambio; y
- c. La forma y los términos del pago.

Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda ser estimado de forma fiable, los ingresos ordinarios correspondientes deben ser reconocidos como tales sólo en la cuantía de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.

Intereses, regalías y dividendos

Los ingresos ordinarios deben reconocerse de acuerdo con las siguientes bases:

- a. Los intereses deben reconocerse utilizando el método del tipo de interés efectivo, como se establece en la NIC 39, párrafos 9;
- b. Las regalías deben ser reconocidas utilizando la base de acumulación (o devengo), de acuerdo con la sustancia del acuerdo en que se basan; y
- c. Los dividendos deben reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista.

Tratamiento fiscal

La administración Tributaria establece en el artículo 31 numeral 2) de la Ley del Impuesto Sobre La Renta, son deducibles de la renta obtenida el valor o el saldo de las deudas incobrables siempre que se llenen los requisitos siguientes:

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

Se presume la incobrabilidad de la deuda, cuando se compruebe que han transcurrido más de doce meses desde la fecha de su vencimiento, sin que el deudor haya verificado abono alguno. Si el contribuyente recobrare total o parcialmente deudas deducidas en ejercicios anteriores, por haberlas

considerado incobrables, la cantidad recobrada deberá incluirse como utilidad del ejercicio en que se reciba, en la cuantía deducida.

Para efectos de lo dispuesto en los numerales 2) de este artículo, cuando se transfiera la cartera de cuenta por cobrar a otro sujeto o la cuenta por cobrar se reclasifique en una categoría de menor riesgo, el valor de la deducción o reserva en su caso que haya sido reclamada fiscalmente, deberá ser declarada por el tradente de dicha cartera en el ejercicio en el que se realizó la transferencia, como renta gravable en la cuantía deducida.

Ver desarrollo de caso práctico en apéndice 8 página 175

3.2.9 Norma Internacional de Contabilidad 19 “Beneficios a los Empleados”

Tratamiento Contable

La presente norma establece los criterios para el tratamiento contable referente a los beneficios que los empleados deben de gozar desde el momento que empiezan a laborar para las empresas, por lo que la norma obliga a las entidades a reconocer:

- a. Un pasivo cuando el empleado ha prestado los servicios a cambio de los cuales se le crea el derecho de recibir pagos en el futuro; y
- b. Un gasto cuando la entidad ha consumido el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios en cuestión.

Los beneficios de los empleados que contempla la norma en el párrafo 4 se encuentran los siguientes:

- a. Beneficios a corto plazo para los empleados en activo, tales como sueldos, salarios y contribuciones a la Seguridad Social, ausencias remuneradas por enfermedad y por otros motivos, participación en ganancias e incentivos (si se pagan dentro de los doce meses siguientes tras el cierre del periodo). Y beneficios no monetarios (tales como asistencia médica, disfrute de casas, coches y la disposición bienes o servicios subvencionados o gratuitos) para los empleados actuales;
- b. Beneficios post-empleo, tales como pensiones, otros beneficios por retiro, seguros de vida post-empleo y atención médica post-empleo;
- c. Otros beneficios a largo plazo para los empleados, entre los que se incluyen las ausencias remuneradas después de largos periodos de servicio (ausencias sabáticas), los beneficios especiales después de largo tiempo de servicio, los beneficios por incapacidad y, si se pagan a un plazo de doce meses o más después del cierre del periodo, participación en ganancias, incentivos y otro tipo de compensación salarial diferida; y
- d. Beneficios por terminación del contrato.

Para efectos de exposición de la presente norma, la investigación se basó en el segmento de los beneficios por terminación de contratos, la norma lo trata por separado del resto de los beneficios, porque el suceso que da lugar a la obligación correspondiente es la finalización del vínculo laboral, y no el periodo de servicio del empleado.

De acuerdo al párrafo 7 de esta norma establece el significado de “**Los beneficios a los empleados:** que comprenden todos los tipos de retribuciones que la entidad proporciona a los trabajadores a cambio de sus servicios.

Beneficios por terminación son las remuneraciones a pagar a los empleados como consecuencia de:

- a. La decisión de la entidad de resolver el contrato del empleado antes de la edad normal de retiro; o bien
- b. La decisión del empleado de aceptar voluntariamente la conclusión de la relación de trabajo a cambio de tales beneficios.

Para el reconocimiento se hace en base a lo establecido en el párrafo 133, que dice:

“La entidad debe reconocer los beneficios por terminación como un pasivo y como un gasto cuando, y sólo cuando, se encuentre comprometida de forma demostrable a:

- a. Rescindir el vínculo que le une con un empleado o grupo de empleados antes de la fecha normal de retiro; o bien a
- b. Pagar beneficios por terminación como resultado de una oferta realizada para incentivar la rescisión voluntaria por parte de los empleados.

La entidad puede estar comprometida, ya sea por ley, por convenio colectivo u otro tipo de acuerdos con los empleados o sus representantes, ya sea por una obligación implícita, basada en las prácticas habituales de la misma, o por el deseo de actuar de forma equitativa, a realizar pagos (o suministrar otro tipo de beneficios) cuando resuelve sus contratos laborales. Tales pagos son los beneficios por terminación.

Aunque las indemnizaciones son normalmente pagos que consisten en una cantidad única de dinero, a veces pueden consistir en:

- a. Mejora de los beneficios por retiro u otros beneficios post-empleo, ya sea directamente o indirectamente a través de un plan de determinado; y también en
- b. Pagos de sueldos hasta el final de un periodo específico de tiempo siempre que el empleado en cuestión no preste servicios posteriores que suministren beneficios económicos a la entidad.

De acuerdo al párrafo 137 de la norma establece que “Los beneficios por terminación no suponen para la entidad la obtención de beneficios económicos en el futuro, por lo que deben ser reconocidas como gasto de forma inmediata.

Tratamiento fiscal

Base legal para la constitución la provisión laboral.

Constitución de la República

Artículo 38 numeral 11º

El patrono que despidiera a un trabajador sin causa justificada está obligado a indemnizarlo conforme a la ley.

Artículo 43

Los patronos están obligados a pagar indemnización y a prestar servicios médicos, farmacéuticos y demás que establezcan las leyes, al trabajador que sufra accidente de trabajo o cualquier enfermedad profesional.

Código de Trabajo

De acuerdo a lo establecido en el artículo 58.

“Cuando un trabajador contratado por tiempo indefinido, fuere despedido de sus labores sin causa justificada, tendrá derecho a que el patrono le indemnice con una cantidad equivalente al salario básico de treinta días por cada año de servicio y proporcionalmente por fracciones de año. En ningún caso la indemnización será menor del equivalente al salario básico de quince días.

Para los efectos del cálculo de la indemnización a que se refiere el inciso anterior, ningún salario podrá ser superior a cuatro veces el salario mínimo diario legal vigente.

Código de Comercio

Art. 447: Debe constituirse una provisión o reserva para proveer al cumplimiento de las obligaciones que respecto a su personal tenga el comerciante en virtud de la ley o de los contratos de trabajo.

Ley del Impuesto sobre la Renta

Según lo prescrito en los artículos 13 literal d), 24 y 29 numeral 2 inciso 2º,

Art. 13 Para efectos del cálculo del impuesto

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

Personas jurídicas.

Art. 24 “Las personas jurídicas utilizarán el sistema de acumulación, o sea, determinarán sus rentas tomando en cuenta las devengadas en el ejercicio, aunque no estén percibidas, y los costos o gastos incurridos aunque no hayan sido pagados, en éste último caso, debiendo observarse siempre, lo dispuesto en las leyes tributarias para la procedencia de su deducibilidad”.

Art. 29

Es deducible para efectos del referido impuesto, “Las cantidades pagadas por indemnizaciones laborales por despido y las bonificaciones por retiro voluntario, cumpliendo con lo establecido en el artículo 4 numeral 3) inciso segundo de esta ley; así como las indemnizaciones por causa de muerte, accidente, incapacidad o enfermedad”.

Desarrollo del caso práctico en apéndice 9 página 186

3.2.10 Norma Internacional de Contabilidad 23 “Costos por Intereses”

Tratamiento Contable

Esta norma prescribe el tratamiento contable de los costos por intereses.

Son **costos por intereses** los intereses y otros costos, incurridos por una entidad, que estén relacionados con los fondos que ha tomado prestados. Todos los demás costos por intereses se reconocen como gastos del periodo en que se incurre en ellos, salvo si fueran capitalizados de acuerdo con lo establecido en el párrafo 11:

“Los costos por intereses que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos que cumplan las condiciones para su cualificación, deben ser capitalizados, formando parte del costo de dichos activos. El importe de los costos por intereses susceptible de capitalización, debe ser determinado de acuerdo con esta norma”.

Un activo cualificado, es aquel que requiere, necesariamente, de un periodo de tiempo sustancial antes de estar listo para su uso o para la venta.

En la medida que los fondos se hayan tomado prestados específicamente con el propósito de obtener un activo que cumpla las condiciones para su cualificación como tal, el importe de los costos por intereses susceptibles de capitalización en ese activo se determinará según los costos reales incurridos por tales préstamos durante el periodo, menos los rendimientos conseguidos por la colocación de tales fondos en inversiones temporales.

En la medida en que los fondos procedan de préstamos genéricos, usados para obtener el activo que cumple las condiciones para a su cualificación, el importe de los costos por intereses susceptibles de ser capitalizados debe ser determinado aplicando una tasa de capitalización a los desembolsos efectuados en dicho activo.

La capitalización de costos por intereses, como parte del costo de los activos, que cumplan las condiciones para su cualificación, debe comenzar cuando:

- Se haya incurrido en desembolsos con relación al activo;
- Se haya incurrido en costos por intereses; y
- Se estén llevando a las actividades necesarias para preparar al activo para su uso deseado o para su venta.

La capitalización de los costos por intereses debe ser suspendida durante los periodos en los que se interrumpe el desarrollo de actividades.

La capitalización de los costos por intereses debe finalizar cuando se han completado todas o prácticamente todas las actividades necesarias para preparar al activo, que cumple las condiciones para su cualificación, para su utilización deseada o para su venta.

En los estados financieros se revelará la siguiente información:

- Las políticas contables adoptadas con relación a los costos por intereses;
- El importe de los costos por intereses capitalizados durante el periodo; y
- La tasa de capitalización utilizada para determinar el importe de los costos por intereses susceptibles de capitalización.

Tratamiento Fiscal

De acuerdo a la legislación fiscal, lo establecido en el artículo 29 numeral 10) de la Ley del Impuesto Sobre La Renta menciona que:

Intereses.

Los intereses pagados o incurridos, según sea el caso, por las cantidades tomadas en préstamo toda vez que sean invertidas en la fuente generadora de la renta gravable, así como los gastos incurridos en la constitución, renovación o cancelación de dichos préstamos, los cuales deberán deducirse en proporción al plazo convenido para el pago del financiamiento.

No serán deducibles los intereses que se computen sobre el capital o sobre utilidades invertidas en el negocio con el objeto de determinar costos o con otros propósitos cuando no representen cargos a favor de terceros.

Tampoco serán deducibles los intereses en tanto el activo con el que se vinculan no sea productor de renta gravable, caso en el cual, los intereses incurridos en ese lapso deberán ser capitalizados como parte del costo de adquisición de los activos y ser deducidos únicamente vía depreciación.

Cuando el término "intereses" sea aplicado a asignaciones o pagos hechos a poseedores de acciones preferidas y constituyan en realidad dividendos, o representen distribución de utilidades, dichos intereses no son deducibles.

Cuando se adquiera un financiamiento y se utilicen esos fondos, para otorgar financiamientos totales o parciales, pactando un porcentaje de interés más bajo que el asumido en el financiamiento fuente de esos fondos, únicamente serán deducibles los intereses asumidos en el financiamiento fuente, hasta el monto del porcentaje de interés más bajo convenido en el o los financiamientos otorgados.

Ver desarrollo de caso práctico en apéndice 10 página 190

3.2.11 Norma Internacional de Contabilidad 36 “Deterioro del Valor de los Activos”

Tratamiento contable

En esta norma se instauran los procedimientos que una entidad tendrá que aplicar para asegurarse de que los activos están reconocidos por un importe que no sea superior a su importe recuperable. Un activo estará contabilizado por encima de su importe recuperable cuando su importe en libros exceda del importe que se pueda recuperar del mismo a través de su utilización o de su venta. Cuando el activo se presenta como deteriorado, la norma exige que la entidad reconozca una pérdida por deterioro del valor de ese activo. También se detalla cuándo la entidad revertirá la pérdida por deterioro del valor, así como, la información a revelar en las notas explicativas de los estados financieros.

Los criterios que se deben de tomar como base para la identificación de que un activo podría estar deteriorado la entidad evaluará, en cada fecha de cierre del ejercicio contable, si existe algún indicio de deterioro del valor de algún activo. Cuando exista tal indicio, la entidad estimará el importe recuperable del activo. Con independencia de la existencia de cualquier indicio de deterioro del valor, la entidad también:

- a. Deberá comprobar anualmente el deterioro del valor de cada activo intangible con una vida útil indefinida, así como de los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, comparando su importe en libros con su importe recuperable. Esta comprobación del deterioro del valor puede efectuarse en cualquier momento dentro del periodo anual, siempre que se efectúe en la misma fecha cada año.
- b. También comprobará anualmente el deterioro del valor de la plusvalía comprada adquirida en una combinación de negocios, de acuerdo con los párrafos 80 a 99 de la norma.

Unidad generadora de efectivo

Es el grupo identificable de activos más pequeño, que genera entradas de efectivo a favor de la entidad que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.

Medición del importe recuperable

Importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso.

Valor razonable menos los costos de venta

Es el importe que se puede obtener por la venta de un activo o unidad generadora de efectivo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos de venta o disposición por otra vía.

Valor de uso

Es el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor

El importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe recuperable si, y sólo si, este importe recuperable es inferior al importe en libros. Esta reducción se denomina: Pérdida por deterioro del valor.

La pérdida por deterioro del valor se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo, a menos que el activo se contabilice por su valor revaluado de acuerdo con otra norma (Por ejemplo de acuerdo con el modelo de revaluación previsto en la NIC 16, Propiedades, Planta y Equipo). Cualquier pérdida por

deterioro del valor, en los activos revaluados, se tratará como un decremento de la revaluación efectuada de acuerdo con esa otra norma.

Se reconocerá una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo (el grupo más pequeño de unidades generadoras de efectivo al que se ha distribuido la plusvalía comprada o los activos comunes de la entidad) si, y sólo si, su importe recuperable fuera menor que el importe en libros de la unidad (o grupo de unidades). La pérdida por deterioro del valor se distribuirá, para reducir el importe en libros de los activos que componen la unidad (o grupo de unidades), en el siguiente orden:

- a. En primer lugar, se reducirá el importe en libros de cualquier plusvalía comprada distribuida a la unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades); y
- b. A continuación, a los demás activos de la unidad (o grupo de unidades), prorrateando en función del importe en libros de cada uno de los activos de la unidad (o grupo de unidades).

Sin embargo, la entidad no reducirá el importe en libros de un activo por debajo de la cantidad mayor de:

- a. Su valor razonable menos los costos de venta (si se pudiese determinar);
- b. Su valor en uso (si se pudiese determinar); y
- c. Cero.

El importe de la pérdida por deterioro del valor que no pueda ser distribuida al activo en cuestión, se repartirá prorrateando entre los demás activos que compongan la unidad (o grupo de unidades).

“Si existiera algún indicio del deterioro del valor de un activo, el importe recuperable se estimará para el activo individualmente considerado. Si no fuera posible estimar el importe recuperable del activo individual,

la entidad determinará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que el activo pertenece (la unidad generadora de efectivo del activo).¹³

Plusvalía comprada

Para el propósito de comprobar el deterioro del valor, la plusvalía comprada adquirida en una combinación de negocios se distribuirá, desde la fecha de adquisición, entre cada una de las unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo de la entidad adquirente, que se espere se beneficiarán de las asociaciones de la combinación de negocios, independientemente de que otros activos o pasivos de la entidad adquirida se asignen a esas unidades o grupos de unidades.

La comprobación anual del deterioro del valor para una unidad generadora de efectivo a la que se haya asignado una plusvalía comprada podrá efectuarse en cualquier momento durante un periodo anual, siempre que se realice en la misma fecha dentro de cada periodo.

La Norma permite que los cálculos detallados más recientes, efectuados en el periodo precedente, sobre el importe recuperable que corresponde a una unidad o grupo de unidades generadoras de efectivo, a las que se haya distribuido plusvalía comprada, sean usados en la prueba del deterioro para esa unidad o grupo de unidades dentro del periodo corriente, siempre que se cumplan unos requisitos específicos.

Reversión de las pérdidas por deterioro del valor.

La entidad evaluará, en cada fecha del balance, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocida, en periodos anteriores, para un activo distinto de la plusvalía comprada, ya no existe o podría haber disminuido. Cuando exista tal indicio, la entidad estimará de nuevo el importe recuperable del activo.

Se revertirá la pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores para un activo, distinto de la plusvalía comprada, si, y sólo si, se hubiese producido un cambio en las estimaciones utilizadas, para determinar el importe recuperable del mismo, desde que se reconoció la última pérdida por deterioro. El

¹³ Normas Internacionales de Información Financiera, Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF), Talleres de Lito-Grapo, S.A. de C.V. 2008, NIC 36 "Deterioro del Valor de los Activos, Párrafo 66, Página 1557

importe de la reversión de una pérdida por deterioro del valor en una unidad generadora de efectivo, se distribuirá entre los activos de esa unidad, exceptuando la plusvalía comprada, prorrateando su cuantía en función del importe en libros de tales activos. El importe en libros de un activo, distinto de la plusvalía comprada, incrementado tras la reversión de una pérdida por deterioro del valor, no excederá al importe en libros que podría haberse obtenido (neto de depreciación) si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor para dicho activo en periodos anteriores.

La reversión de una pérdida por deterioro del valor en un activo, distinto de la plusvalía comprada, se reconocerá en el resultado del periodo, a menos que el activo se contabilizase según su valor revaluado, siguiendo otra Norma (por ejemplo, el modelo de revaluación de la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo). Cualquier reversión de la pérdida por deterioro del valor de valor, en un activo previamente revaluado, se tratará como un aumento por revaluación de acuerdo con esa otra Norma.

Una pérdida por deterioro del valor reconocida en la plusvalía comprada no revertirá en los periodos posteriores.

Tratamiento Fiscal

En lo referente al deterioro del valor de un activo, se debe considerar como un gasto no deducible en el ejercicio fiscal corriente, de acuerdo a lo establecido por la administración tributaria en la Ley del Impuesto Sobre La Renta en el artículo 29ª numeral 10 menciona: "Las pérdidas de capital, sea que éstas provengan de las transacciones a que se refieren los artículos 14 y 42 de esta ley, así como todas aquellas que provengan de transacciones distintas a las antes citadas.

Artículo 14: La ganancia obtenida por una persona natural o jurídica que no se dedique habitualmente a la compraventa, permuta u otra forma de negociaciones sobre bienes muebles o inmuebles, constituye ganancia de capital y se gravará de acuerdo con las siguientes reglas:

En cada transacción la ganancia o pérdida de capital se determinará deduciendo del valor de la transacción, el costo básico del bien, el importe de las mejoras efectuadas para conservar su valor y el de

los gastos necesarios para efectuar la transacción. Cuando el valor de la transacción, sea mayor que las deducciones, habrá ganancia de capital si las deducciones son mayores que el valor de la transacción, habrá pérdida de capital.

Ver desarrollo de caso práctico en apéndice 11 página 202

3.2.12 Norma Internacional de Contabilidad 38 “Activos Intangibles”

Tratamiento Contable

En la norma se prescribe el tratamiento contable de los activos intangibles. Esta norma requiere que las entidades reconozcan un activo intangible si, y sólo si, se cumplen ciertos criterios. También especifica cómo determinar el importe en libros de los activos intangibles, y exige la revelación de información específica sobre estos activos.

Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.

Problemas de reconocimiento y medición

El reconocimiento de una partida como activo intangible exige, para la entidad, demostrar que el elemento en cuestión cumple:

- a. Cumpla la definición de activo; y
- b. El criterio de reconocimiento

Este requerimiento se aplicará a los costos soportados inicialmente, para adquirir o generar internamente un activo intangible, y para aquéllos en los que se haya incurrido posteriormente para añadir, sustituir partes del mismo o realizar su mantenimiento.

Un activo satisface el criterio de identificabilidad incluido en la definición de activo intangible cuando:

- a. Es separable, esto es, susceptible de ser separado de la entidad y vendido, cedido, dado en operación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo con los que guarde relación; o
- b. surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones.

Un activo intangible se reconocerá si, y sólo si:

- a. Es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y
- b. El costo del activo puede ser medido de forma fiable.

El criterio de reconocimiento basado en la probabilidad siempre se considera satisfecho en el caso de los activos intangibles que son adquiridos independientemente o en una combinación de negocios.

Un activo intangible se medirá inicialmente por su costo. El costo de un activo intangible adquirido de forma independiente comprende:

- a. El precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas; y
- b. Cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.

No se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares que se hayan generado internamente.

El costo de un activo intangible generado internamente, será la suma de los desembolsos incurridos desde el momento en que el elemento cumple las condiciones para su reconocimiento, El párrafo 71 prohíbe la reintegración, en forma de elementos del activo, de los desembolsos reconocidos previamente como gastos.

Los desembolsos realizados sobre una partida intangible se reconocerán como gastos cuando se incurra en ellos, a menos que se dé una de las siguientes circunstancias:

- a. Formen parte del costo de un activo intangible que cumpla los criterios de reconocimiento,
- b. La partida haya sido adquirida en una combinación de negocios, y no pueda ser reconocido como un activo intangible. En ese caso, este importe (incluido en el costo de la combinación de negocios) formará parte del importe atribuido a la plusvalía comprada en la fecha de adquisición.

Medición posterior al reconocimiento.

La entidad elegirá como política contable el modelo del costo o el modelo de revaluación. Si un activo intangible se contabiliza según el modelo de revaluación, todos los demás activos pertenecientes a la misma clase también se contabilizarán utilizando el mismo modelo, a menos que no exista un mercado activo para esa clase de activos.

Modelo del costo: Con posterioridad a su reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por su costo menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.

Modelo de revaluación: Con posterioridad al reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la amortización acumulada, y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que haya sufrido.

Para fijar el importe de las revaluaciones según esta norma, el valor razonable se determinará por referencia a un mercado activo. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que

el importe en libros del activo, en la fecha del balance, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable.

Cuando se incremente el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicho aumento se llevará directamente a una cuenta de superávit de revaluación, dentro del patrimonio neto. No obstante, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que suponga una reversión de una disminución por devaluación del mismo activo, que fue reconocida previamente en resultados. Cuando se reduzca el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicha disminución se reconocerá en el resultado del periodo. No obstante, la disminución será cargada directamente al patrimonio neto contra cualquier superávit de revaluación reconocido previamente en relación con el mismo activo, en la medida que tal disminución no exceda del saldo de la citada cuenta de superávit de revaluación.

Vida Útil

Una entidad evaluará si la vida útil de un activo intangible es finita o indefinida y, si es finita, evaluará la duración o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan su vida útil. La entidad considerará que un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible al periodo a lo largo del cual el activo se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la entidad.

Vida útil: Es el periodo durante el cual se espera sea utilizar el activo por parte de la entidad; o bien

El número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

La vida útil de un activo intangible que surja de un contrato o de otros derechos legales no excederá el periodo del contrato o de los citados derechos legales, pero puede ser inferior, dependiendo del periodo a lo largo del cual la entidad espera utilizar el activo.

Activos intangibles con vidas útiles finitas

El importe amortizable de un activo intangible con una vida útil finita, se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil. Importe amortizable es el costo de un activo o la cantidad que lo sustituya, una vez deducido su valor residual. La amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. La amortización finalizará en la fecha más temprana de las siguientes: la fecha en la que el activo se clasifique como disponible para la venta (o se incluya en un grupo de elementos en desapropiación que se clasifique como disponible para la venta) de acuerdo con la NIIF 5 Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas y la fecha en que el activo sea dado de baja en cuentas. El método de amortización utilizado reflejará el patrón de consumo esperado, por parte de la entidad, de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, se adoptará el método lineal de amortización. El cargo por amortización de cada período se reconocerá en el resultado del periodo.

Valor residual de un activo intangible.

Es el importe estimado que la entidad podría obtener de un activo por su venta o disposición por otra vía, después de haber deducido los costos estimados para su venta o disposición por otra vía, si el activo tuviera ya la edad y condición esperadas al término de su vida útil. Se supondrá que el valor residual de un activo intangible es nulo a menos que:

- a. Exista un compromiso, por parte de un tercero, para comprar el activo al final de su vida útil; o que
- b. Exista un mercado activo para el activo intangible, y además:
 - I. Pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado; y
 - II. Sea probable que ese mercado subsista al final de la vida útil del mismo.

Tanto el periodo como el método de amortización utilizados para un activo intangible con vida útil finita se revisarán, como mínimo, al final de cada periodo. Si la nueva vida útil esperada difiere de las estimaciones anteriores, se cambiará el periodo de amortización para reflejar esta variación. Si se ha experimentado un

cambio en el patrón esperado de generación de beneficios económicos futuros por parte del activo, el método de amortización se modificará para reflejar estos cambios. Los efectos de estas modificaciones en el periodo y en el método de amortización, se tratarán como cambios en las estimaciones contables, según lo establecido en la NIC 8.

Activos Intangibles Con Vidas Útiles Indefinidas

Los activos intangibles con una vida útil indefinida no se amortizarán. La entidad comprobará si un activo intangible con una vida útil indefinida ha experimentado una pérdida por deterioro del valor comparando su importe recuperable con su importe en libros:

- a. Anualmente, y
- b. En cualquier momento en el que exista un indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor.

La vida útil de un activo intangible que no está siendo amortizado se revisará cada periodo para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo. Si no existen esas circunstancias, el cambio en la vida útil de indefinida a finita se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.

Tratamiento fiscal

Ley del Impuesto Sobre La Renta

Con respecto al tratamiento fiscal aplicable a los activos intangibles en la Ley de Impuesto sobre la Renta, el Título IV, capítulo único, Determinación de la renta neta expresa en su artículo 28: “La renta neta se determinará deduciendo de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para su producción y la conservación de su fuente, y los que esta ley determina.

En ningún caso serán deducibles los costos y gastos realizados en relación con actividades generadoras de ingresos no gravados o que no constituyan renta para los efectos de esta ley.

Para los efectos del inciso anterior, el contribuyente deberá identificar claramente los costos y gastos que incidan en la actividad generadora de ingresos no gravados, así como aquellos que afectan los ingresos no gravados. En el caso de que tales erogaciones no sean identificables, deberán proporcionarse entre la actividad gravada y la no gravada, debiendo deducirse únicamente la proporción correspondiente a lo gravado. “Así también en el apartado de deducciones generales, el artículo 29 cita que: “Son deducibles de la renta obtenida:

Gastos y costos no especificados

13) En general, cualquier otro gasto o costo en que incurran las personas naturales o jurídicas, no especificado en este artículo, que sea indispensable para la producción del ingreso gravable y conservación de su fuente.”

Por lo que se concluye que los activos intangibles son deducibles de la renta obtenida, debido a que son necesarios para la producción y conservación de la fuente generadora de ingresos, en la medida en que los ingresos asociados al intangible se vayan devengando, es decir, durante su vida útil.

De acuerdo a establecido por la Administración Tributaria el valor considerado como cuota de amortización será deducible para efectos de renta siempre y cuando se considere lo estipulado en el **artículo 30A** que dice: “Es deducible de la renta obtenida mediante amortización, el costo de adquisición o de producción de programas informáticos utilizados para la producción de la renta gravable o conservación de su fuente, aplicando un porcentaje fijo y constante de un máximo del 25% anual sobre el costo de producción o adquisición, todo sin perjuicio de lo dispuesto en los siguientes literales:

- a. En el caso de programas informáticos producidos por el propio contribuyente para su uso, no será deducible el costo capitalizado cuando hayan sido deducidos con anterioridad en un período o ejercicio de imposición las erogaciones que conforman dicho costo.

- b. Para efectos de esta deducción no es aplicable la valuación o revaluación de los programas.
- c. Cuando se adquiera un programa utilizado, el valor máximo sujeto a amortización será el precio del programa nuevo al momento de su adquisición, ajustado de acuerdo a los siguientes porcentajes:
- d. Los precios de los programas informáticos o software serán sujetos de fiscalización.
En el caso de los programas o software cuyo uso o empleo en la producción de la renta gravada no comprenda un ejercicio de imposición completo, será deducible únicamente la parte de la cuota anual que proporcionalmente corresponda en función del tiempo en que el bien ha estado en uso de la generación de la renta o conservación de la fuente en el período o ejercicio de imposición.
- e. El contribuyente solamente podrá deducirse la amortización del programa o software de su propiedad, y mientras se encuentren en uso en la producción de ingresos gravables.
- f. Cuando el software se utilice al mismo tiempo en la producción de ingresos gravables y no gravables o que no constituyan renta, la deducción de la depreciación se admitirá únicamente en la proporción que corresponda a los ingresos gravables en la forma prevista en el Art. 28 inciso final de esta Ley.
- g. Si el contribuyente hubiera dejado de descargar en años anteriores la partida correspondiente de amortización del programa o software no tendrá derecho a acumular esas deficiencias a las cuotas de los años posteriores.
- h. No podrá cambiarse el porcentaje de amortización sin la autorización de la Administración Tributaria.

Código Tributario

Todo lo considerado en el artículo precedente, es sin perjuicio de lo establecido en los Arts. 156-A y 158 del Código Tributario, que literalmente menciona:

Artículo 156-A. “Las personas jurídicas, las personas naturales titulares de empresas, las sucesiones, los fideicomisos, los Órganos del Estado y las Dependencias del Gobierno, las Municipalidades y las

Instituciones Oficiales Autónomas que paguen o acrediten a las personas naturales o jurídicas, sucesiones o fideicomisos domiciliados en el país, sumas en concepto de adquisición de bienes intangibles, deberán retener en concepto de Impuesto sobre la Renta el 10% de la suma pagada o acreditada”.

Artículo 158. Las personas naturales o jurídicas, sucesiones o fideicomisos domiciliados en el país, que paguen o acrediten a una persona natural o jurídica, sucesión o fideicomiso no domiciliado en la República, sumas provenientes de cualquier clase de renta obtenida en el país, aunque se trate de anticipos de tales pagos, están obligados a retenerle por concepto de anticipo de Impuesto sobre la Renta, el 20% de dichas sumas. Se exceptúa de esta retención los dividendos pagados o acreditados a personas jurídicas y naturales, siempre que quien distribuye estas utilidades haya pagado el correspondiente impuesto.

También estarán sujetas a la retención que establece el inciso anterior en el mismo porcentaje, las sumas pagadas o acreditadas a los prestadores de servicios no domiciliados en el país, por servicios procedentes del exterior utilizados en el territorio nacional, independientemente que la actividad o servicio se realice fuera de El Salvador, así como las que provengan de la transferencia a cualquier título de bienes intangibles. Se exceptúan de la retención establecida en este inciso los valores que paguen o acrediten personas naturales o jurídicas que se encuentren gozando de la exención del Impuesto sobre la Renta que establece la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización, así como el transporte internacional de carga prestado en el exterior y los servicios prestados por Reaseguradoras y Corredores de Reaseguro, en ambos casos no domiciliados. Las filiales o sucursales deberán efectuar la retención a que se refiere el presente artículo, en el porcentaje previsto en el mismo, por los pagos que realicen a sus casas matrices en cualquier concepto, salvo que correspondan a la adquisición de bienes muebles corporales, la cual deberán enterar en el plazo, forma y medios que las leyes tributarias estipulen.

En el caso que las utilidades generadas provengan de actividades exentas no procederá ningún tipo de retención en el pago o acreditamiento.

Código de Comercio

El Código de Comercio en el libro Segundo "Deberes Profesionales de los Comerciantes y Sanciones por su Incumplimiento", Título II "Contabilidad" regula los aspectos referentes a los activos intangibles de la manera siguiente:

Artículo 443 establece: "Todo balance general debe expresar con veracidad y con la exactitud compatible con sus finalidades, la situación financiera del negocio en la fecha a que se refiera. Sus renglones se formarán tomando como base las cuentas abiertas, de acuerdo con los criterios de estimación emitidos por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, y en su defecto por las Normas Internacionales de Contabilidad. Dicho balance comprenderá un resumen y estimación de todos los bienes de la empresa, así como de sus obligaciones. El balance se elaborará conforme los principios contables autorizados por el mencionado Consejo, y a la naturaleza del negocio de que se trate."

Artículo 444, menciona que para la estimación de los diversos elementos del activo se observarán las reglas que dicte el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, y en su defecto, por las Normas Internacionales de Contabilidad; en el caso que no hubiere concordancia entre las reglas anteriores, y dependiendo de la naturaleza del negocio de que se trate, así como de la existencia de Bolsas de Valores o Bolsas de Productos; se deberán observar las normas establecidas en las leyes especiales."

Por lo que financieramente se deberá registrar los activos intangibles de acuerdo a lo requerido por la Norma Internacional de Contabilidad 38 cuando se adopten las mismas como base de registro contable, así como para efecto de presentación de la información acorde a requerimientos establecidos en el Código de Comercio.

Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA)

La única referencia en esta ley respecto al tratamiento fiscal de los activos intangibles se encuentra en el Capítulo II Importación e Internación de Bienes y Servicios al declarar el Hecho Generador en el artículo 14 literalmente dice: “Constituye hecho generador del impuesto la importación e internación definitiva al país de bienes muebles corporales y de servicios.”

En su inciso tercero expresa: “existe importación o internación de servicios cuando la actividad que generan los servicios se desarrolla en el exterior y son prestados a un usuario domiciliado en el país que los utiliza en él, tales como: asesorías o asistencias técnicas, marcas, patentes, modelos, informaciones, programas de computación y arrendamiento de bienes muebles corporales.” En base a lo anterior, se deduce que si el tratamiento fiscal que se le da a las marcas, patentes, modelos, etc. es el de importación de servicios, gravadas con la tasa del 13%, las operaciones locales también se consideran como hecho generador del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, bajo el entendido que no es el bien mueble (disquete, licencia) el que se transfiere, sino el conjunto de conocimientos inherentes al software, al modelo, etc., tipificado como prestación de servicios.

Ver desarrollo de caso práctico en apéndice 12 página 208

CAPITULO 4

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

En este apartado se desarrollan las conclusiones como resultado de la investigación de campo y científica realizada respecto al tema investigado; así como también se plantean las recomendaciones correspondientes, como parte de la solución a la problemática planteada al inicio de la investigación.

4.1 CONCLUSIONES

A continuación se presentan las conclusiones surgidas de la investigación.

1. De acuerdo a la investigación realizada se constató que los profesionales en Contaduría Pública, no tiene el suficiente conocimiento sobre las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas en El Salvador y su relación con la normativa tributaria.
2. Se considera, que el material existente acerca de las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas en El Salvador y los tratamientos con respecto de la normativa fiscal, no son lo suficientemente comprensibles, en vista de que no los aborda mediante análisis y casos prácticos, o lo tratan solamente en lo relativo a la parte financiera o fiscal por separado y no de forma integrada.
3. De acuerdo a lo investigado se determinó que los profesionales en el área de Contabilidad y Auditoría, un 41.49 % de la población investigada aplican de forma correctamente la combinación de ambos procedimientos en lo referente al tratamiento contable y al tratamiento fiscal cuando se trata de ser aplicarlos a los operaciones de los negocios investigados.

4. Se determinó según la investigación, que los profesionales en el área de Contabilidad y Auditoría, no manejan de forma correcta la aplicabilidad y el conocimiento en la interrelación entre las Normas Internacionales de Contabilidad cuando se generan discrepancias al aplicar la normativa fiscal.

4.2 RECOMENDACIONES.

1. Es recomendable que tanto estudiantes como profesionales en el área de Contaduría Pública, se involucren en la investigación y profundización de la temática abordada, con el fin de lograr una aplicabilidad objetiva, concreta y apegada a ambas normativas, y como consecuencia se traduzca en un mejor desarrollo técnico profesional.
2. Que el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública como ente supervisor y regulador elabore un documento práctico y de fácil acceso a los profesionales y estudiantes en la rama de Contabilidad y Auditoría con el fin de estandarizar y unificar criterios técnicos para poder aplicar ambas normativas.
3. Que el Consejo de la Vigilancia en la rama de Contaduría Pública ejerza la supervisión adecuada a las entidades para el cumplimiento de lo normado por dicha institución y que están obligados aplicar de forma adecuada en las formas técnicas prescritas por dicho consejo y la normativa legal relacionada al tema en cuestión.
4. Se recomienda a las instituciones involucradas de velar por que las disposiciones técnicas adoptadas en El Salvador, con respecto de la aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad, sean aplicadas de forma uniforme y correcta, difundiendo las guías o documentos con los análisis correspondientes de cada norma contable y su interrelacionan con la normativa fiscal.

APENDICES

Apéndice 1

Caso práctico NIC 1 “Presentación de Estados Financieros”

Papeles, S.A. de C.V., en razón al cumplimiento del acuerdo tomado por el Consejo Vigilancia del Ejercicio de la Contaduría Pública y Auditoría, con la finalidad de ser congruentes con Normas Internacionales de Información Financiera y de suministrar información general acerca de la situación general, del desempeño financiero y de los flujos de efectivo de la empresa, además los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores de la entidad, de la cual se deriva la base imponible para la tributación.

Esta norma en el párrafo 57 establece “que un activo se clasificará como corriente cuando satisfaga alguno de los siguientes criterios”:

- a. Se espere realizar, o se pretenda vender o consumir, en el transcurso del ciclo normal de la operación de la entidad;
- b. Se mantenga fundamentalmente con fines de negociación;
- c. Se espere realizar dentro del periodo de los doce meses posteriores a la fecha del balance; o
- d. Se trate de efectivo u otro medio equivalente al efectivo tal y como se define en la NIC 7 Estados de Flujo de Efectivo), cuya utilización no esté restringida, para ser intercambiado o usado para cancelar un pasivo, al menos dentro de los doce meses siguientes a la fecha del balance.

También considera en el párrafo 60, un pasivo se clasificará como corriente cuando satisfaga alguno de los siguientes criterios:

- a. Se espere liquidar en el ciclo normal de la operación de la entidad;
- b. Se mantenga fundamentalmente para negociación;
- c. Deba liquidarse dentro del periodo de doce meses desde la fecha del balance; o
- d. La entidad no tenga un derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha del balance.

Es importante señalar que esta norma, en el párrafo 68 literales m) y n) establecen que “dentro de la información a revelar en el balance se encuentran aquellos activos y pasivos por **impuestos corrientes** (que es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia (pérdida)

fiscal del periodo); e **impuestos diferidos** (que son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles), tal como están definidos en la NIC 12 **Impuesto a las Ganancias**; además en los párrafos 76, 78 y 81 establecen los criterios de la información a revelar en los estados financieros, como por ejemplo”:

- ✓ Propiedad, Planta y Equipo
- ✓ Cuentas por cobrar
- ✓ Inventarios

Según la Administración Tributaria en su Reglamento de Aplicación del Código Tributario, artículo 66 establece que: “La presentación de los estados financieros deberá elaborarse en base a Normas Internacionales de Información Financiera, y que deberán ir acompañados de sus respectivas notas, según su importancia y actividades que desarrollen las empresas. La presentación de los estados financieros se debe de hacer de forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior.

Así mismo, deberán ser acompañados de la información que es requerida en el artículo 67 del mismo Reglamento, la cual conlleva a la elaboración de:

- ✓ Conciliaciones de ingresos fiscales y deducciones contables ya sea sumándose o restándose
- ✓ Cálculo del impuesto sobre la renta corriente
- ✓ Cálculo del impuesto sobre la ganancia de capital
- ✓ Cálculo total del impuesto sobre la renta
- ✓ La determinación de deducciones que procedan en el ejercicio que se dictamina, proveniente de ejercicios anteriores; ya sea pérdidas de capital, cuentas incobrables.

A continuación se presenta el esquema del balance general elaborado en base a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y en el formato que establecen las Normas Internacionales de Información Financiera.

Estados Financieros Bajo PCGA
PAPELES, S.A. DE C.V
(Empresa Salvadoreña)
BALANCE GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 2005
(Expresado en dolares de los Estados Unidos de America)

ACTIVO		PASIVO	
CIRCULANTE		CIRCULANTE	
Caja	\$ 908.34	Cuentas por pagar	
Fondo Fijo	\$ 2.40	Proveedores	\$ 368,553.95
Bancos	\$ 12,135.41	Documentos por Pagar	\$ 15,092.60
Subtotal	\$ 13,046.15	Prmos a corto plazo	\$ 405,546.52
Cuentas por Cobrar		Acreedores varios	\$ 100,143.10
Cientes	\$ 883,286.34	Subtotal	\$ 889,336.17
Anticipo a Proveedores	\$ 14,582.77	Acumulados por Pagar	
Utras ctas por cobrar	\$ 785.00	Provisiones	\$ 69,373.28
Subtotal	\$ 898,654.11	Retenciones Legales	\$ 8,208.32
Inventarios		Utras Retenciones	\$ 26,059.96
Materia Prima	\$ 544,037.48	Subtotal	\$ 103,641.56
Materiales e Insumos	\$ 37,243.02	Impuestos por Pagar	
Productos en proceso	\$ 116,584.97	Impuesto sobre La Renta	\$ 55,047.21
Productos terminados	\$ 217,485.59	IVA por Pagar	\$ 12,251.14
Pedidos en Tránsito	\$ 1,087.35	Subtotal	\$ 67,298.35
En consignación	\$ 2,107.94		
Subtotal	\$ 918,546.35	NO CIRCULANTE	
Gastos Anticipados		Obligaciones a Largo Plazo	
Seguros	\$ 3,745.59	Obligaciones no Bancarias a L P	\$ 976,286.82
Subtotal	\$ 3,745.59	Subtotal	\$ 976,286.82
NO CIRCULANTE		Utros Pasivos	
PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	\$ 182,655.20	Anticipos de clientes	\$ 291,733.01
Edificaciones e Instalaciones	\$ 212,501.84	Subtotal	\$ 291,733.01
Mejoras Edific. e Instal.	\$ 16,572.32	PATRIMONIO	
Construcciones en Proceso	\$ 10,705.90	CAPITAL, RESERVAS Y SUPERAVIT	
Maquinaria y Equipo Industrial	\$ 2,058,905.44	CAPITAL SOCIAL	
Equipo de Transporte	\$ 15,197.84	Capital Social Mínimo	\$ 698,765.71
Inmobiliario y Equipo	\$ 82,974.97	Superavit por Revaluaciones	
Depreciación Acumulada	\$ (1,222,678.74)	Superavit Reval de Terrenos	\$ 356,655.46
Subtotal	\$ 1,356,834.77	Superavit Reval de Edificaciones	\$ 157,339.93
Pedidos en Tránsito, P P y E	\$ 85,502.16	Reservas	\$ 57,777.18
Subtotal	\$ 85,502.16	Utilidades no distribuidas	\$ 125,756.19
Reval de Propiedad P y Equ.	\$ 513,995.39	Utilidades del presente ejercicio	\$ 123,455.85
Subtotal	\$ 513,995.39	Total Capital mas Reservas	\$ 1,519,750.32
UTROS ACTIVOS			
Inversiones Permanentes	\$ 42.60		
Remanente Pago a Cuenta	\$ 5,348.29		
Pago a Cuenta del ISR	\$ 43,595.91		
Software	\$ 7,249.89		
Depositos en Garantía	\$ 1,485.02		
Subtotal	\$ 57,721.71		
Total de Activo	\$ 3,848,046.23	Total Pasivo mas Patrimonio	\$ 3,848,046.23

REPRESENTANTE LEGAL

CONTADOR

AUDITOR EXTERNO

Estados Financieros Bajo NIC'S
PAPELES, S.A. DE C.V.
(Empresa Salvadoreña)

BALANCE DE SITUACION GENERAL PARA LOS AÑOS TERMINADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2006 2005

EXPRESADO EN MILES DE DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA

	2006	2005
ACTIVO		
ACTIVO CORRIENTE		
Existencias	\$ 1,109,211.00	\$ 918,546.00
Deudores Comerciales	\$ 845,651.00	\$ 898,654.00
Otros Créditos	\$ 4,445.00	\$ 3,746.00
Disponibilidad	\$ 44,614.00	\$ 12,646.00
TOTAL ACTIVO CORRIENTE	\$ 2,003,921.00	\$ 1,833,592.00
ACTIVO NO CORRIENTE		
Propiedad, Planta y Equipo	\$ 3,152,350	\$ 2,579,514
Depreciación Acumulada	\$ (1,450,276)	\$ (1,222,679)
Pedidos en tránsito, Propiedad y Equipo	\$ 64,418	\$ 85,502
Revaluación Propiedad Planta y Equipo	\$ 513,995	\$ 513,995
Otros Activos	\$ 64,612	\$ 58,122
TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE	\$ 2,345,159	\$ 2,014,454
TOTAL ACTIVO	\$ 4,349,080	\$ 3,848,046
PASIVO Y PATRIMONIO		
PATRIMONIO ATRIBUIBLE A LOS ACCIONISTAS		
Capital	\$ 698,766	\$ 698,766
Reservas	\$ 76,118	\$ 57,777
Resultados de Ejercicios Anteriores	\$ 509,556	\$ 249,212
Revaluaciones de Activos	\$ 513,995	\$ 513,995
TOTAL PASIVO Y CAPITAL	\$ 1,798,435	\$ 1,519,750
PASIVO CORRIENTE		
Deudas Financieras	\$ 306,265	\$ 405,547
Deudas Comerciales	\$ 485,571	\$ 483,789
Impuestos Por Pagar	\$ 239,891	\$ 170,940
TOTAL PASIVO CORRIENTE	\$ 1,031,727	\$ 1,060,276
PASIVO NO CORRIENTE		
Deudas comerciales	\$ 1,397,805	\$ 976,287
Deudas Diversas	\$ 121,113	\$ 291,733
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	\$ 4,349,080	\$ 3,848,046

REPRESENTANTE LEGAL

CONTADOR

AUDITOR EXTERNO

El cambio en las políticas contables significa para Papeles, S.A. de C.V., ajustar todos los renglones de los estados financieros a saber, Estado de Situación General, Estado de Resultados, Estados de Flujo de Efectivo, Estado de Cambios en el Patrimonio y de Gestión de la sociedad en mención, esto significa que financiera y fiscalmente las nuevas políticas adoptadas para elaborar los Estados Financieros aportaran información razonablemente importante para la toma de decisiones y la estandarización con respecto de la Normativa Fiscal y la Normativa legal vigente tales como el Código de Comercio.

Apéndice 2

Caso práctico NIC 2 “Inventarios”

Para el tratamiento del rubro de los inventarios aplicando los criterios establecidos en la normativa técnica específicamente en la NIC 2 “Inventarios”, en lo referente al reconocimiento de la medición, fórmulas del costo, faltantes, sobrantes, mermas y al ajuste a realizar, la comparación con el valor reflejado como costo histórico con el cálculo del valor neto realizable, se determina que, al ser confrontados dichos reconocimientos con lo permitido por la Administración Tributaria se genera diferencias que deben de tratarse respetando ambos criterios de de manera conveniente.

En el desarrollo del ejercicio que se plantea a continuación se presentan cada uno de los tratamientos prescritos en la normativa técnica y el tratamiento que se le debe de dar bajo el punto de vista fiscal, utilizando la conciliación de cifras, como una herramienta para determinar en términos monetarios el valor que se genera por la aplicación de diferentes criterios.

Planteamiento del caso NIC 2

Papeles, S.A. DE C.V., que tiene como giro principal imprenta, e inicia sus operaciones el 1º de enero 2007, **en el sistema contable autorizado han adoptado para efectos financieros y fiscales el método de valuación de inventarios el Costo Promedio.**

Para el ejercicio que terminó el 31 de diciembre 2007, se plantea el ejemplo en el que se realizan las siguientes operaciones:

Año 2007

- ✓ 01/01/07, tiene como inventario inicial de 5,000 pliegos de papel bond a un costo de \$1,750.00, a razón de \$0.35 c/pliego.
- ✓ 08/01/07, se compran 11,200 pliegos de papel bond base 20 blanco por un valor de \$0.40 ctvs., por pliego haciendo un total de \$ 4,480.00, además se pagan fletes por un monto de \$ 250.00 a TRANSAR, S.A. DE C.V., asimismo se paga en concepto de agente aduanero por \$ 150.00 sin IVA, se cancelan además \$ 5.00 por fumigación al medio de transporte.
- ✓ 12/01/07, se venden 6,500 pliegos de papel bond, a un precio de \$0.65 c/p.
- ✓ 24/06/08, se compran 10,000 pliegos de papel a un costo de \$0.48 por pliego.
- ✓ 31/08/07, se venden 8,500 pliegos de papel bond a un precio de \$ 0.73 por pliego

Registro contable

Fecha	Concepto	Debe	Haber
01.01.07	<u>Partida No 1</u> Pedidos en Tránsito Cuentas por Pagar v/ compra de 11,200 pliegos de papel bond base 20	\$4,480.00	\$4,480.00
	Totales	\$4,480.00	\$4,480.00

Fecha	Concepto	Debe	Haber
08.01.07	<u>Partida No 2</u>		
	<u>Pedidos en Tránsito</u>	\$ 405.00	
	Fletes \$ 250.00		
	Agente Aduanal \$ 150.00		
	Fumigación \$ 5.00		
	IVA Crédito Fiscal	\$ 52.65	
	Bancos		\$ 457.65
	v/ pagos de fletes, al agente aduanal y otros, por compra de 11,200 pliegos de papel bond base 20		
	Totales	\$ 457.65	\$ 457.65

Retaceo por compra de pliegos de papel bond

Origen **Costa Rica**

Proveedor **Papelisa, S.A.**

Fecha **08/01/05**

Póliza **4-1536**

Factura # **200801-1422633**

Código Producto	Descripción del producto	Unidad de medida	Unidades compradas	Precio Unitario fob	Total Fob	Incremento por gastos	Nuevo Costo Total	Costo Unitario
1	Pliegos papel bond, base 20, color blanco	Pliegos	11,200	\$ 0.40	\$ 4,480.00	\$ 405.00	\$ 4,885.00	\$ 0.44
	Valor de factura				\$ 4,480.00	\$ 405.00	\$ 4,885.00	
	Fumigación					\$ 5.00		
	Flete					\$ 250.00		
	DAI					\$ -		
	Agente Aduanal					\$ 150.00		
	IVA					\$ 52.65		
	Total					\$ 457.65		

Fecha	Concepto	Debe	Haber
12.01.07	<u>Partida No 3</u> Bancos Costo de Venta Inventarios IVA Débito Fiscal Ventas v/ venta de 6,500 pliegos de papel bond	\$ 4,225.00 \$ 2,679.44	\$ 2,679.44 \$ 486.06 \$ 3,738.94
	Totales	\$ 6,904.44	\$ 6,904.44

Fecha	Concepto	Debe	Haber
24.06.07	<u>Partida No 4</u> Inventarios IVA Crédito Fiscal Bancos v/ compra de 10,000 pliegos de papel bond base 20	\$ 4,800.00 \$ 624.00	\$ 5,424.00
	Totales	\$ 5,424.00	\$ 5,424.00

Fecha	Concepto	Debe	Haber
31.08.07	<u>Partida No 5</u> Bancos Costo de Venta Inventarios IVA Débito Fiscal Ventas v/ venta de 8,500 pliegos de papel bond	\$ 6,205.00 \$ 3,796.33	\$ 3,796.33 \$ 713.85 \$ 5,491.15
	Totales	\$10,001.33	\$10,001.33

Papeles, S.A. de C.V., muestra los movimientos de dichas operaciones de uno de sus artículos en el siguiente kardex, manejados al Costo Promedio.

HOJA DE KARDEX DE ARTICULOS

00036

PAPELES, S.A. DE C.V.

ARTICULO PAPEL
BOND
BODEGA GENERALES
CODIGO 00036

Fecha INICIO	Concepto	INGRESOS			EGRESOS			SALDOS		
		Unidad Pliegos	Ingreso Costo	Valor total	Unidad Pliegos	Egreso Costo	Valor	Existencia Unidad Costo Valor		
01.01.07	Saldo Inicial							5,000.00	\$ 0.35	\$1,750.00
08.01.07	Compra	11,200.00	\$ 0.44	\$4,928.00		\$ 0.35	\$ -	16,200.00	\$ 0.412222	\$6,678.00
12.01.07	Venta				6,500.00	\$ 0.41	\$2,679.44	9,700.00	\$ 0.412222	\$3,998.56
24.06.07	Compra	10,000.00	\$ 0.48	\$4,800.00		\$ 0.41	\$ -	19,700.00	\$ 0.446627	\$8,798.56
31.08.07	Venta				8,500.00	\$ 0.45	\$3,796.33	11,200.00	\$ 0.446627	\$5,002.22
31.12.07	Venta				350.00	\$ 0.45	\$ 157.50	10,850.00	\$ 0.446627	\$4,845.90
	TOTALES			9,728.000	15,350.00	costo	\$6,633.27			
								10,850.00	\$ 0.446627	\$4,845.90

De las existencias de este artículo al final del ejercicio fiscal 2007, en la toma del inventario físico se determinó un faltante de 350 pliegos de papel bond blanco base 20, el cual no se pudo determinar o justificar dicho faltante. El costo unitario es de \$ 0.446627, partiendo del supuesto que pudo ser la omisión de una venta. No se omite el hecho de que dichos faltantes pueden ser por extravío, robo, o destrucción, asimismo los sobrantes pueden atribuirse a compras no registradas durante el ejercicio impositivo, en ambos casos deben hacerse los ajustes correspondientes por tales conceptos.

Técnicamente debe reconocerse como un gasto normal del ejercicio de acuerdo a los párrafos 28 y 34 de la norma 2 "Inventarios", sin embargo la administración tributaria en el artículo 11 de la Ley del Impuesto a

la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, establece que los faltantes de inventario retirados o desafectados cuya salida no se debiere a causa justificada por lo tanto constituye hecho generador del impuesto del (IVA) y por tanto deben facturarse como autoconsumo en facturas de consumidor final, según artículo 58 de la ley de la materia y declararse como venta del mes para efectos del IVA, debiendo considerar el precio de venta o precio corriente de mercado, conforme lo establece el artículo 48 literal c) de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; no así para efectos del ISR, lo cual constituye un gasto no deducible conforme lo establece el artículo 29-A numeral 10), por lo tanto en la contabilidad financiera se registra como un gasto deducible operativo , que al final del ejercicio se tendrá que considerar como un gasto no deducible , debiéndose sumar a la renta neta cuando se realice el cálculo del impuesto sobre la renta del ejercicio tal como lo establece en los artículo 31 y 32 del Reglamento del Impuesto Sobre la Renta.

Fecha	Concepto	Debe	Haber
31.12.07	<u>Partida No 6</u> <u>Gastos de Administración</u> No deducibles - Pérdidas de Capital IVA Débito Fiscal Inventarios v/ factura No 10 por 350 pliegos de papel bond faltante en inventarios a nombre de Papeles, S.A. de C.V.	\$ 156.32	\$ 17.98 \$ 138.34
	Totales	\$ 156.32	\$ 156.32

Del registro por el faltante de inventario se debe reconocer en el gasto operativo, el costo más el IVA por ser gasto deducible por actuar como consumidor final como lo regula el artículo 70 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y se abona el débito y la cuenta compras o inventario dependiendo el sistema contable adoptado.

Papeles, S.A de C.V. debe de adoptar NIIF, según acuerdo del Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, el cual establece que desde el 1ero de Enero del 2006 toda la mediana y pequeña empresa, deben valorar sus inventarios al Costo o al Valor Neto Realizable, según cuál sea el menor según el párrafo 9 de la NIC 2, generándose de esta forma discrepancia con la normativa fiscal, ya que ésta establece que la pérdida del valor de los mismos se debe reconocer como gasto normal del ejercicio, mientras que en materia de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y al artículo 195 del Código Tributario, establece que cualquier gasto sin justificar el origen se presumirá que provienen de transferencia gravadas omitidas de declarar. Mientras que para efectos fiscales de acuerdo a lo establecido en el artículo 2 literal d) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que menciona "Toda clase de productos, ganancias, beneficios o utilidades cualquiera que sea su origen, deudas condonadas, pasivos no documentados o provisiones de pasivos en exceso, así como incrementos de patrimonio no justificado y gastos efectuados por el sujeto pasivo sin justificar el origen de los recursos a que se refiere el artículo 195 del Código Tributario", será considerado como un ingreso gravado, tomando como base los criterios expuestos anteriormente.

Al 31 de diciembre de ese año, se hace la comparación entre el valor del inventario registrado al costo histórico con el cálculo efectuado del valor neto de realización, determinándose de esta forma que para efectos financieros el nuevo costo del inventario que será valuado al valor neto de realización generándose de esta forma una discrepancia con lo permitido por la administración tributaria, por lo tanto se realiza el registro por el reconocimiento de reducción en términos monetarios en el valor de los inventarios.

Al final del ejercicio la administración de la empresa hace la comparación entre el costo y establece el valor neto de realización, basándose en lo establecido en la NIC 2 en el párrafo 9, que menciona que los inventarios deben de ser medidos ya sea al costo o al valor neto realizable el que sea más bajo, y lo prescrito en el párrafo 28 que expresa:

"El costo de los inventarios puede no ser recuperable en caso de que los mismos estén dañados, si han devenido parcial o totalmente obsoletos, o bien si sus precios de mercado han caído. Asimismo, el costo de los inventarios puede no ser recuperable si los costos estimados para su terminación o su venta han aumentado.

La práctica de rebajar el saldo, hasta que el costo sea igual al valor neto realizable, es coherente con el punto de vista según el cual los activos no deben valorarse en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso”

Papeles, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 2007, tiene como existencias 10,850 pliegos de papel bond base 20 a un costo de \$0.446627 Para venderlos asume costos por comisiones sobre ventas un 5% y otros gastos de venta un 4%. El precio de venta de cada uno de los pliegos es de \$0.73, no pudiendo incrementarse los precios en más % por que saldría de mercado con respecto a productos similares.

Determinación del Valor Neto de Realización (VNR):

Ejemplo de Aplicación			
Valor de la Venta		\$ 0.73	
Costo estimado para vender		\$ 0.33	
Comisión sobre venta 20%	\$ 0.15		
Gastos de venta 25%	<u>\$ 0.18</u>		
Determinación de VNR			
Valor de la Venta		\$ 0.73	
Menos			
Costo estimado para vender		\$ (0.33)	
Valor Neto Realizable		<u>\$ 0.40</u>	
Ajuste al inventario			
Costo del artículo	\$ 0.45		
Menos			
VNR	\$ (0.40)		
Valor ajuste al inventario	<u>\$ 0.05</u>		por cada unidad
			del inventario

Reconocimiento del gasto por desvalorización del inventario al 31 de diciembre de 2007.

Fecha	Concepto	Debe	Haber
31.12.07	<u>Partida No 8</u> <u>Gasto de Venta</u> Desvalorización de Inventarios Inventarios v/ desvalorización del inventario al 31 de diciembre de 2007, llevados a su VNR.(Valor Neto de Realización)	\$ 505.90	\$ 505.90
	Totales	\$ 505.90	\$ 505.90

El ejemplo anterior muestra que la Norma Internacional de Contabilidad de Inventarios No 2, establece en el párrafo 34 que el importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, serán reconocidas en el período en que ocurra la rebaja o la pérdida, sin embargo la administración tributaria no admite este tipo de ajuste a efectos de hacer deducible dicha partida por la pérdida o el registro del gasto en el ejercicio en que ocurren, según el artículo 29-A numeral 10) de La ley de Impuesto Sobre Renta, que establece que las pérdidas de capital no serán deducibles.

La sociedad reconoce como ingresos totales al 31 de diciembre de 2007, la cantidad de \$110,568.34, con un costo de venta para el mismo ejercicio de \$6,633.27, dejando una venta neta de \$ 3,935.07, asimismo se reconoció un gasto no deducible de impuesto sobre la renta corriente por faltantes de inventarios por un monto de \$ 156.32, el ajuste por desvalorización del inventario por la adopción de normativa contable internacional por primera vez, generando una disminución en el valor de los inventarios de mercaderías por \$ 505.90

Cálculo para establecer el impuesto sobre la renta corriente.

Ingresos Totales	\$	110,568.34
(-) Costo de Venta	\$	6,633.27
Utilidad Bruta	\$	103,935.07
(-) Gasto de Operación	\$	50,000.00
= Utilidad antes de impuesto y reserva	\$	53,935.07
(-) Reserva Legal	\$	3,775.46
Utilidad antes de impuesto	\$	50,159.61
(+) Gasto no deducible	\$	662.22
Renta Imponible	\$	50,821.83
Impuesto Sobre la Renta	\$	12,705.46
Utilidad Distribuible	\$	38,116.37

Apéndice 3

Caso Práctico NIC 8 “Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores”.

La sociedad Papeles, S.A. de C.V., inicia la transición a Normas Internacionales de Contabilidad en todos los renglones de sus estados financieros, esto trae consigo cambios en las políticas contables de la empresa, además cambios fundamentales en estimaciones contables y por tanto la corrección de errores o sesgos a los estados financieros de la empresa al 31 de Diciembre de 2006.

La NIC 8 en el párrafo 13 y 14 establece que “la entidad seleccionará y aplicará sus políticas contables de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, a menos que una norma o interpretación exija o permita específicamente establecer categorías de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas. Si una norma o interpretación exigen o permite establecer esas categorías, se seleccionarán una política contable adecuada, y se aplicará de manera uniforme a cada categoría.

La empresa además, debe cambiar las políticas contables si y solo si:

- Es requerido por una Norma o Interpretación; o

- Lleva a que los estados financieros suministren información más fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones que afecten a la situación financiera, el desempeño financiero o los flujos de efectivo de la entidad.

Como se planteó inicialmente las estimaciones dan como resultado ciertas incertidumbres inherentes al mundo de los negocios, muchas partidas de los estados financieros no pueden ser medidas con precisión, sino sólo estimadas. El proceso de estimación implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible más reciente.

Por ejemplo, podría requerirse estimaciones para:

- Las cuentas por cobrar de dudosa recuperación;
- La obsolescencia de los inventarios;
- El valor razonable de activos o pasivos financieros;
- La vida útil o las cuotas de consumo esperadas de los beneficios económicos futuros incorporados en los activos depreciables; y
- Las obligaciones por garantías concedidas.

Los estados financieros según los párrafos del 41 al 48 de esta norma en cuestión y ratificados en el párrafo 43, la entidad corregirá los errores materiales de periodos anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto:

- Reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio neto para dicho periodo.

La Administración Tributaria, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el artículo 13 literal d) establece "Que cada ejercicio o periodo de imposición se liquidará de manera independiente del que le precede y del que le siga, a fin de que los resultados de ganancias o de pérdidas no puedan afectarse por eventos anteriores o posteriores en los negocios o actividades del contribuyente, salvo las excepciones legales".

Ejemplo del error en la inobservancia de la Norma Internacional de Contabilidad 17

La sociedad Papeles S.A. de C.V. además, incurrió en la inobservancia técnica, omitiendo las reglas generales de aplicación establecidas en la Norma Internacional de Contabilidad No 17, Sobre los contratos de arrendamientos financieros con opción de compra. Contablemente dicha normativa por arrendamientos financieros exigen para el arrendatario, realice el reconocimiento de los bienes recibidos como activos fijos; dado que este tipo de contrato implica lo siguiente condiciones:

- El arrendatario adquiere los beneficios económicos del uso del bien arrendado.
- El arrendatario recibe los bienes y los utiliza por la mayor parte de su vida útil.
- El arrendatario asume legalmente la obligación de pagar por tal derecho un importe que sea aproxima al valor razonablemente justo del bien y el respectivo cargo financiero.

Papeles, S.A. de C.V. aplicó un tratamiento inadecuado con respecto de los cánones del arrendamiento de la máquina de impresora MOZ ´P a dos colores para cualquier tipo de impresión por su giro principal, la omisión de dicho registro se genero desde el ejercicio fiscal 2004, y se corrigieron en el ejercicio fiscal 2006. **El error fue afectar a resultados los montos de las cuotas pactadas en el contrato de arrendamiento financiero**, sin tomar en consideración la Norma Internacionales de Contabilidad 17, las cuales son de observación obligatoria, conforme lo establece tanto la normativa técnica como la normativa tributaria abordada con antelación a este caso, ante esta situación se considera oportuno plantear la correcta aplicación combinada de ambos criterios para corregir el error por la inobservancia de de dicha norma.

Ajuste al Saldo Inicial de Utilidades Acumuladas, para reconocer el Activo y de Depreciación.

Al tratarse de un error por inobservancia de las políticas contables, el tratamiento contable aplicable será ajustar el saldo inicial de las utilidades acumuladas. En este sentido, para el ejercicio económico 2007, según la información proporcionada, se tendrían que efectuar los siguientes asientos contables de ajuste:

Fecha	Concepto	Debe	Haber
01.01.07	<u>Partida No 1</u>		
	<u>Propiedad, Planta y Equipo</u>		
	Activos arrendamiento Financiero		
	Maquinaria MOZ P, a dos colores	\$ 412,506.00	
	Impuesto Sobre Renta por pagar	\$ 28,448.00	
	<u>Diferidos</u>		
	Intereses por Leasing	\$ 17,143.00	
	<u>Cuentas por Pagar</u>		
	Obligaciones en arrendamiento C/P		\$ 162,664.00
	Intereses por Pagar C/P		\$ 17,143.00
	Impuesto diferido Por Pagar		\$ 28,448.00
	Intereses y Gastos por Pagar L/p		\$ 136,051.00
	<u>Utilidades no distribuidas</u>		
	Utilidades de ejercicios anteriores		\$ 113,791.00
	v/ por la corrección del error de no Aplicar NIC 17, empleando NIC 8 para el reconocimiento.		
	Totales	\$458,097.00	\$458,097.00

La cantidad de \$412,506.00, corresponden a las cuotas aplicadas por concepto de depreciación desde el 2004 al 2006. El Impuesto Sobre Renta diferido se determino de la siguiente manera \$28,448.00 (\$ 113,791.00 x 25%.)

Así mismo los intereses y gastos por pagar \$ 136,051.00 (\$ 137,502.00 - \$ 1,451.00) que es la cuota de depreciación correspondiente al ejercicio 2005 menos la diferencia temporal determinada.

Papeles, S.A de C.V., deberá considerar la depreciación que se ha generado en el ejercicio fiscal anterior, reconociéndolo de la siguiente forma.

La Norma Internacional de Contabilidad No 17, párrafo 28 “indica que en caso que no se tenga la certeza de ejercer la opción de compra del bien, la depreciación se efectuará a lo largo del contrato”.

Ajuste a las Utilidades Retenidas Aplicación de la NIC 12, a la Diferencia Temporal Proveniente de la Depreciación.

Se debe tomar en cuenta que la depreciación proveniente de este activo fijo destinado a la actividad propia del giro del negocio en la impresión de diversas órdenes de trabajo. Originará diferencias temporales, por lo que indirectamente genera la no aplicación de la **NIC 12**, impuesto sobre la renta diferido.

Para tal efecto se presenta el siguiente cuadro comparativo.

Año	Depreciación Contable	Interés del Contrato	Total Gasto Contable	Gasto Tributario	Diferencia Temporal	Impuesto diferido 25% ISR
2004	\$ 137,502	\$ 66,017	\$ 203,519	\$ 179,807	\$ 23,712	\$ 5,928.00
2005	\$ 137,502	\$ 43,757	\$ 181,259	\$ 179,808	\$ 1,451	\$ 363.00
2006	\$ 137,502	\$ 17,143	\$ 154,645	\$ 179,808	\$ (25,163)	\$ (6,291.00)
Total	\$ 412,506	\$ 126,917	\$ 539,423	\$ 539,423	\$ -	\$ -

A efecto de corregir contablemente este error involuntario se debería realizarse el siguiente registro contable:

Fecha	Concepto	Debe	Haber
10.03.07	<u>Partida No 2</u> <u>Diferidos</u> Impuestos Sobre la Renta <u>Utilidades no distribuidas</u> Utilidades de ejercicios anteriores v/ por la corrección de las utilidades producto de lo no aplicación de NIC 17, se difiere el impuesto sobre la renta pagado por adelantado que será reclamado en este periodo (\$23,712.00 * 25%) ejercicio 2004.	\$ 5,928.00	\$ 5,928.00
	Totales	\$ 5,928.00	\$ 5,928.00

Se debe entender que de igual manera se efectúa el cálculo y se procede a registrar el impuesto determinado para el ejercicio fiscal 2005, haciendo la provisión por Impuesto Sobre Renta Diferido (\$ 1,451.00 x 25%) = \$ 362.75

Presentación del Balance General Comparativo

De acuerdo con los lineamientos de la **NIC 8** se deberá efectuar una modificación comparativa de los estados financieros, de la siguiente forma:

PAPELES, S.A. DE C.V.
Balance General Comparativo 2005 Y 2004 (Extracto)
Expresado en dólares de los Estados Unidos de Norte América

Concepto	Ejercicio 2005	Ejercicio 2004 Modificado
Activo Corriente	\$ 934,011.00	\$ 512,780.00
Impuesto sobre renta diferido	\$ 7,549.00	\$ 7,113.00
Activo fijo	\$ 2,757,678.00	\$ 3,115,049.00
Total Activo	\$ 3,699,238.00	\$ 3,634,942.00
Pasivo a corto y largo plazo	\$ 1,250,731.00	\$ 1,640,495.00
Total Pasivo	\$ 1,250,731.00	\$ 1,640,495.00
Aportes de capital	\$ 858,549.00	\$ 858,549.00
Resultados Acumulado	\$ 1,589,958.00	\$ 1,135,898.00
Total Patrimonio	\$ 2,448,507.00	\$ 1,994,447.00
Total Pasivo y Patrimonio	\$ 3,699,238.00	\$ 3,634,942.00

ESTADO DE RESULTADO COMPARATIVO 2005 Y 2004 (Extracto)		
Concepto	Ejercicio 2005 en Dólares Américanos	Ejercicio 2004 (Modificado) en Dólares Américanos
Ingresos de Operación	\$ 6,540,780.00	\$ 4,622,570.00
Costo de Ventas	\$ (4,508,727.00)	\$ (2,663,496.00)
Utilidad Bruta	\$ 2,032,053.00	\$ 1,959,074.00
Gastos Administrativos	\$ (120,500.00)	\$ (245,200.00)
Gastos de Venta	\$ (60,870.00)	\$ (50,615.00)
Utilidad de Operación	\$ 1,850,683.00	\$ 1,663,259.00
Gastos Financieros	\$ (74,862.00)	\$ (90,907.00)
Otros Ingresos	\$ 25,332.00	\$ 50,360.00
Utilidad antes de Impuesto	\$ 1,801,153.00	\$ 1,622,712.00
Impuesto sobre la renta	\$ (450,288.25)	\$ (405,678.00)
Utilidad Neta	\$ 1,350,864.75	\$ 1,217,034.00

Para este caso se confirmó que la compañía consideró erróneamente las cuotas pagadas como gasto financiero es decir como un gasto normal del ejercicio en que estuvo vigente el contrato por el arrendamiento financiero.

Variación del resultado acumulado al 2006.

Resultados al 31 de diciembre de 2006 acumulados

	2006 expresados en dólares	2005 modificado en dólares
Utilidades retenidas iniciales anteriormente	\$ 345,749.00	\$ -
Corrección del error fundamental por inobservancia de la NIC 17		
(+) Ajuste por inobservancia de la NIC 12	\$ 5,928.00	\$ -
(-) Ajuste por la depreciación reconocida	\$ (137,502.00)	\$ -
(+) Depreciación reconocida como gasto	\$ 113,791.00	\$ -
Utilidades retenidas iniciales según modificación	\$ 327,966.00	\$ -
Utilidad Neta del ejercicio 2005	\$ 1,260,807.00	\$ 1,217,034.00
Utilidades retenidas finales	\$ 1,588,773.00	\$ 1,217,034.00
Distribución de utilidades	\$ -	\$ (806,747.00)
Utilidades por distribuir	\$ 1,588,773.00	\$ 410,287.00

Se concluye al respecto sobre este caso en especial es que de no hacer el reconocimiento de los bienes adquiridos en arrendamientos financieros en el momento debido tiene incidencia fiscal y financiero y por consiguiente la presentación de los estados financieros con errores importantes ante la administración y ante terceros, incumpliendo en tal sentido la normativa contable así como la normativa fiscal.

Error en el cálculo del impuesto sobre la renta.

Papeles S.A. de C.V. determinó el impuesto sobre la renta del ejercicio impositivo del 1o de enero al 31 de diciembre de 2006 de la siguiente manera.

Obtuvo ingresos gravados por \$6, 540,780.00 con un costo de venta de \$ 4, 508,727.00, acumulando gastos operativos por \$ 256,232.00 (gasto administrativo por \$ 120,500.00, gasto de venta por \$ 60,870.00 y un gasto financiero por \$74,862.00) dentro de los gastos normales del ejercicio se determino

un gasto no deducibles de Impuesto Sobre Renta de \$ 80,200.00 que no fueron tomados en consideración para el cálculo del Impuesto Sobre la Renta corriente al cierre del ejercicio fiscal.

Cálculo para determinar el impuesto sobre la renta corriente antes detectar el error.

Papeles S.A.DE.C.V.	
Estado de Resultados del 1o de Enero al 31 de Diciembre de 2006	
Expresado en Dólares de los Estados Unidos de América	
Ingresos de Operación	\$ 6,540,780.00
(-) Costo de Ventas	\$ 4,508,272.00
= Utilidad Bruta	\$ 2,032,508.00
(-) Gastos de Operación	\$ 256,232.00
= Utilidad Antes de Impuesto Corriente y Rva	\$ 1,776,276.00
(-) Reservas legales	\$ 124,339.32
(-) Impuesto Sobre Renta Corriente	\$ 412,984.17
Utilidad neta por distribuir	\$ 1,238,952.51

Los datos antes planteados fueron utilizados para presentar la declaración jurada de impuesto sobre renta a la administración tributaria con el objetivo de liquidar el año fiscal terminado después de ser aprobado los estados financieros por la gerencia el 20 de febrero de 2007, y presentada la declaración de impuesto sobre renta, correspondiente a ese ejercicio el 10 de marzo de 2007.

Posterior al cierre del ejercicio y a la presentación de la declaración jurada de impuesto sobre renta se detectó el error en el cálculo de dicho impuesto.

Reconociendo en ese mismo momento el registro sobre la obligación pendiente con la Administración Tributaria, haciendo los cálculos y el registro correspondiente.

Papeles S.A.DE.C.V.		
Estado de Resultados del 1o de Enero al 31 de Diciembre de 2006		
Expresado en Dólares de los Estados Unidos de América		
Ingresos de Operación	\$	6,540,780.00
(-) Costo de Ventas	\$	4,508,727.00
= Utilidad Bruta	\$	2,032,053.00
(-) Gastos de Operación	\$	256,232.00
= Utilidad Antes de Impto Cte y Rva	\$	1,775,821.00
(-) Reservas legales	\$	124,307.47
(+) Gastos no deducibles	\$	80,200.00
(-) Impuesto Sobre Renta Corriente	\$	432,928.38
Utilidad neta por distribuir	\$	1,218,585.15

El registro contable a realizar es el siguiente por el impuesto determinado.

Fecha	Concepto	Debe	Haber
10.03.07	<u>Partida No 1</u> <u>Utilidades no distribuidas</u> Utilidades de ejercicios anteriores <u>Impuestos por Pagar</u> Impuesto Sobre Renta v/ por la reversión parcial del Saldo a favor de la Administración Tributaria disminuyendo las utilidades retenidas.	\$19,964.69	\$19,964.69
	Totales	\$19,964.69	\$19,964.69

Cambios en Políticas Contables:

Además, la administración acordó que la vida útil de los bienes pertenecientes al rubro de Propiedad, Planta y Equipo, tiene mayor rendimiento en los primeros años de vida, por eso consideró conveniente el cambio de método de depreciación del método de línea recta al método del saldo decreciente, tal como se ha establecido en los párrafos 60 y 62 de la NIC 16, al efectuar dicho cambio de política se trabaja de acuerdo a lo prescrito en el párrafo 51 de la NIC 16, que remite a la aplicación de la NIC 8, la cual menciona en el párrafo 7, las condiciones que deben de tomarse en cuenta cuando una política sea cambiada:

Selección y Aplicación de Políticas Contables

“Cuando una Norma o Interpretación sea específicamente aplicable a una transacción, otro evento o condición, la o las políticas contables aplicadas a esa partida se determinarán aplicando la norma o interpretación en cuestión, y considerando además cualquier Guía de Implementación relevante emitida por el IASB para esa Norma o Interpretación”.

En el presente ejercicio se plantea un cambio en la política de depreciación de los bienes diferente a la parte fiscal, en un primer momento se deprecia tanto fiscal como financieramente bajo el método de línea recta, pero la administración a considerado hacerlo para el siguiente año bajo el método de doble saldos decrecientes, desde el punto de vista de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el artículo 30 literal 3).

“El contribuyente determinará el monto de la depreciación que corresponde al ejercicio o período de imposición de la manera siguiente: aplicará un porcentaje fijo y constante sobre el valor sujeto a depreciación. Los porcentajes máximos de depreciación permitidos serán aplicados de acuerdo a la tabla proporcionada en la Ley del Impuesto Sobre La Renta. Una vez que el contribuyente haya adoptado un porcentaje para determinado bien, no podrá cambiarlo sin autorización de la Dirección General de Impuestos Internos, en caso de hacerlo no será deducible la depreciación”.

Esto significa que se aplicará una combinación de lo regulado tributariamente y de lo normado financieramente, para poder plantear una situación armónica tanto fiscal como financiera, en el presente ejercicio:

Cambio de Método de Depreciación

La empresa "Papeles, S.A. de C.V." en el transcurso del año 2007 decidió cambiar de política contable respecto al método de depreciación utilizado por la empresa para la maquinaria. En ejercicios anteriores, para el cálculo de la cuota de depreciación de la maquinaria ha utilizado el método de línea recta, a partir del año en mención se implementará el método de doble saldo decreciente.

Durante el año 2006 adquirió la siguiente maquinaria:

Camión furgón	\$ 4,488.00
Remolque	\$ 1,282.29
Máquina impresora HP 3000	\$ 8,449.57
Impresor láser	\$ 3,627.11
Camión para reparto	<u>\$ 7,624.23</u>
Total maquinaria adquirida	\$28,586.19

De acuerdo a lo establecido en el párrafo 13 la NIC 8: "La entidad seleccionará y aplicará sus políticas contables de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, a menos que una Norma o Interpretación exija o permita específicamente establecer categorías de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas. Si una Norma o Interpretación exigen o permite establecer esas, y se aplicará categorías, se seleccionará una política contable adecuada de manera uniforme a cada categoría.

Los registros contables de "Papeles, S.A. de C.V." muestran que el año 2006 obtuvo una ganancia neta de \$ 335,236.14, tenía ganancias retenidas de \$ 201,141.68, a principios de dicho ejercicio (las cuales se distribuyeron en el transcurso del año), gastos de operación de \$ 431,136.15.

En el año 2007, la empresa muestra resultados de \$827,248.18, gastos operativos de \$518,854.39 utilidades retenidas \$ 335,236.13.

Cambio de Método de Depreciación

A continuación se presentan los estados financieros para los años terminados 2006 y 2007, mostrándolos tal y como la sociedad los ha calculado en cuanto a la cuota de depreciación por medio del método de línea recta.

PAPELES, S.A. DE C.V.	
ESTADO DE RESULTADO DESDE EL 1o DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2006	
VALORES EXPRESADOS EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA	
Ventas brutas	3,491,930.99
- Costos de ventas	(2,591,651.27)
= Utilidad bruta	<u>900,279.72</u>
- Gastos de operación	(431,136.15)
= Utilidad de operación	<u>469,143.57</u>
- Reserva legal	(32,840.05)
= Utilidad antes de impuestos	<u>436,303.52</u>
+ Gatos no deducibles	2,936.80
= Renta imponible	<u>439,240.32</u>
- Impuestos sobre la renta	(109,810.08)
= Utilidad Neta	<u><u>329,430.24</u></u>

PAPELES, S.A. DE C.V.	
ESTADO DE RESULTADO DESDE EL 1o DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2007	
VALORES EXPRESADOS EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA	
Ventas brutas	4,503,310.16
- Costos de ventas	(2,829,426.59)
= Utilidad bruta	<u>1,673,883.57</u>
- Gastos de operación	(518,854.39)
= Utilidad de operación	<u>1,155,029.18</u>
+ Gatos no deducibles	156,095.00
= Renta imponible	<u>1,311,124.18</u>
- Impuestos sobre la renta	(327,781.05)
= Utilidad Neta	<u><u>983,343.14</u></u>

En el tratamiento financiero se registra tal como lo establece NIC 8 que debe reexpresar los estados financieros de tal forma que debe de reflejar las cifras ajustando los saldos al valor en libros.

Cálculo de la cuota de depreciación de acuerdo al método de doble saldo decreciente:

$$100\%/5 = 20\% \times 2 = 40\% \text{ Tasa anual}$$

La maquinaria adquirida a principios del año 2006 asciende a un monto de \$ 28,586.19, a continuación se presenta un cuadro comparativo del monto de la cuota de depreciación de acuerdo a los métodos de línea recta y doble saldo decreciente.

CUADRO DE COMPARACION DE METODOS DEPRECIACION

Año	Depreciacion fiscal	Depreciacion Anual	Diferencia	Impuesto Sobre Renta Diferido
2006	\$ 5,717.38	\$ 11,434.48	\$ (5,717.10)	\$ (1,429.28)
2007	\$ 5,717.38	\$ 6,860.68	\$ (1,143.30)	\$ (285.83)
2008	\$ 5,717.38	\$ 4,116.41	\$ 1,600.97	\$ 400.24
2009	\$ 5,717.38	\$ 2,469.85	\$ 3,247.53	\$ 811.88
2010	\$ 5,717.38	\$ 3,704.77	\$ 2,012.61	\$ 503.15

De acuerdo al párrafo 22 de la NIC 8

Aplicación retroactiva

“Con sujeción a la limitación establecida en el párrafo 23, cuando un cambio en una política contable se aplique retroactivamente de acuerdo con los apartados (a) y (b) del párrafo 19, la entidad ajustará los saldos iniciales de cada componente afectado del patrimonio neto para el periodo anterior más antiguo que se presente, revelando información acerca de los demás importes comparativos para cada periodo anterior presentado, como si la nueva política contable se hubiese estado aplicando siempre”.

Los ajustes se aplicarán a los gastos de operación, ya que a ellos se aplica la cuota de depreciación, estos cambios consisten en que se aplicará el monto obtenido por medio del método de doble saldo decreciente en lugar del monto obtenido por medio del método de línea recta, así:

CUADRO AJUSTE EN LOS GASTOS DE OPERACION

		Año 2006	Año 2007
	Gastos de operación	\$ 431,136.15	\$ 518,854.39
(-)	Línea Recta	\$ 5,717.24	\$ 5,717.24
(+)	Doble saldo decreciente	\$ 11,434.48	\$ 6,860.68
=	Gastos de operación	\$ 436,853.39	\$ 519,997.83

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
31.12.07	<u>Partida No 1</u> <u>Utilidades no Distribuidas</u> Utilidades de Ejercicios anteriores <u>Depreciación Acumulada</u> Propiedad Planta y Equipo v/ Registro de ajuste por cambio de método del 2006.	\$ 5,717.24	\$ 5,717.24
	Totales	\$5,717.24	\$5,717.24

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
31.12.07	<u>Partida No 2</u> Costos de Operación Gastos por Depreciación de maquinaria Depreciación Acumulada Maquinaria v/ registro de depreciación del año 2007.	\$6,860.68	\$6,860.68
	Totales	\$6,860.68	\$6,860.68

Una vez se realiza el cambio que contempla la NIC 16 en el párrafo 62. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Entre los mismos se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. La depreciación lineal dará lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie. El método de depreciación decreciente en función del saldo del elemento dará lugar a un cargo que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil. La entidad elegirá el método que más fielmente refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo. Dicho método se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se haya producido un cambio en el patrón esperado de consumo de dichos beneficios económicos futuros.

A continuación se presenta el estado de resultado al 31 de diciembre del 2007, en el cual se refleja el reconocimiento el ajuste en el gasto de la cuota por depreciación.

PAPELES, S.A. DE C.V.	
ESTADO DE RESULTADO DESDE EL 1o DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE 2007	
VALORES EXPRESADOS EN DOLARES DE ESTADOS UNIDOS DE AMERICA	
Ventas brutas	4,503,310.16
- Costos de ventas	(2,829,426.59)
= Utilidad bruta	<u>1,673,883.57</u>
- Gastos de operación	(519,997.83)
= Utilidad de operación	<u>1,153,885.74</u>
+ Gatos no deducibles	157,238.44
= Renta imponible	<u>1,311,124.18</u>
- Impuestos sobre la renta	(327,781.05)
= Utilidad neta	<u>983,343.14</u>

Cabe mencionar que el gastos no deducible de la empresa corresponde al año en curso (\$156,095.00),mas el gasto no deducible de mas (\$6,860.68 - \$5,717.24 = \$1,143.44) que corresponde a la depreciación aplicada del nuevo método de doble saldo decreciente , consolidando un total de \$157,238.44 para el cálculo correspondiente del impuesto de este ejerció en la parte fiscal que lo considera como no deducible , por el cambio de método realizado , ya que no puede cambiar de método sin haberlo solicitado al Ministerio de Hacienda, siempre y cuando no contradigan los métodos aceptados tributariamente.

Partida para reconocer el impuesto diferido, surgido del cambio de método de depreciación.

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
31.12.07	<u>Partida No 3</u> <u>Gastos por Impuesto sobre la renta Diferido.</u> Gastos Propiedad Planta y Equipo <u>Pasivo por impuesto sobre la renta diferido.</u> Propiedad Planta y Equipo v/ reconocer el gasto y registrar el pasivo por impuesto sobre la renta diferido originado por el cambio de método de depreciación.	\$285.86	\$ 285.86
	Totales	\$285.86	\$285.86

En los años siguientes la diferencia temporaria se revertirá ya que la depreciación fiscal será mayor que la financiera hasta el agotamiento de la depreciación del bien, para el 2007 la diferencia se da porque fiscalmente la depreciación es de \$5,717.24 y la depreciación financiera para el año 2007 es de \$6,860.68 ($\$6,860.68 - 5,717.24 = \$1143.44 \times 25\% = \285.86) realizando el registro anterior.

Apéndice 4

EJEMPLO CASO NIC 10 “HECHOS OCURRIDOS DESPUES DEL BALANCE”

La gerencia de la empresa Papeles S.A. de C.V. Completa el borrador de los estados financieros para el ejercicio finalizados al 31 de diciembre de 2006, desde el 28/02/2007 hasta el 18/03/2007 la junta directiva revisa los estados financieros aprueba y autoriza su emisión.

La empresa anuncia sus resultados y otra información financiera el 19/03/2007 a revelar como lo establecen los estándares de información financiera internacional.

Los estados financieros se encuentran disponibles para los accionistas y otros usuarios, el 01 de Abril de 2007.

La asamblea anual de accionistas se reúne y aprueba los estados financieros el 15 de mayo de 2007, los mismos son auditados y presentados a las diferentes instituciones de gobierno así como al sistema financiero, archivados de acuerdo con las normas vigentes el 17 de mayo 2007.

Al revisar la secuencia de las fechas de la aprobación y publicación de los estados financieros fueron autorizados para su emisión el 18 de marzo de 2007.

En conclusión el error por parte de la administración es haber autorizado la emisión de mismos antes de su aprobación.

Apéndice 5

Caso práctico NIC 12 “Impuesto a las Ganancias”

El principal objetivo del planteamiento de esta norma es poner evidencia su tratamiento tanto técnico contable como fiscal. Es por ellos el abordaje de la misma se ha tratado desde el punto de vista práctico desarrollando casos y ejemplificando algunos puntos que no fueron objeto de estudio en el desarrollo de esta investigación así como su aplicabilidad y tratamientos de acuerdo de ambas normativas.

Por lo que a continuación se hace una breve introducción de los conceptos más importantes tratados en esta norma.

Dicha norma establece que cualquier activo o pasivo, está inherente a la expectativa de que éstos se recuperarán o se liquidarán por los valores que figuran en los libros. Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores o menores de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, entonces las empresas deberían reconocer un pasivo o activo por el impuesto diferido, además deberían contabilizar las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos.

Por lo que al reconocer un activo y un pasivo en los estados financieros se asume que este será cobrado o pagado a su valor contable. Puede existir una diferencia entre el valor contable del rubro (base contable) y su valor para el fisco (base fiscal), cuando el rubro (activo o pasivo) se cobre o pague a su valor de libros, se producirá un impacto fiscal distinto si ambas bases fueran iguales.

A continuación se presenta el siguiente esquema de las diferencias temporarias.

ESQUEMA DE LAS DIFERENCIAS		
RUBROS	DIFERENCIAS TEMPORARIAS	
	IMPONIBLES	DEDUCIBLES
ACTIVOS	VALOR CONTABLE > BASE FISCAL	VALOR CONTABLE < BASE FISCAL
PASIVOS	VALOR CONTABLE < BASE FISCAL	VALOR CONTABLE > BASE FISCAL

Retomando dicho esquema se abordan ciertos casos prácticos los cuales desarrollan a continuación.

Caso numero uno

El costo de una máquina es de \$ 1000.00 del mismo, ya ha sido deducida una depreciación acumulada de \$ 300.00. El costo original contable es igual al costo fiscal y los métodos de depreciación son iguales contablemente y fiscalmente. Los ingresos generados por el uso de la máquina tributan, las eventuales ganancias obtenidas por su venta son también objeto de tributación y las eventuales pérdidas por venta son fiscalmente deducibles.

La base fiscal de la máquina es, por tanto de \$ 700.00, no hay una diferencia temporaria.

Caso número dos

La cuenta intereses a cobrar tiene un valor en libros de \$ 100.00, fiscalmente, estos ingresos financieros serán objeto de tributación cuando se cobren.

La base fiscal de los intereses por cobrar es \$ 0.00.

Es una diferencia temporaria imponible.

Caso numero tres

Los deudores comerciales de una empresa tienen un valor en libros de \$ 100.00, Los ingresos correspondientes a los mismos han sido ya incluidos para la determinación del resultado fiscal.

La base fiscal de los deudores comerciales es de \$ 100.00, no hay una diferencia temporaria.

Caso número cuatro

La empresa valúa sus inventarios según el criterio FIFO y su valor contable es \$ 100,000.00, fiscalmente la empresa adopta el criterio del precio promedio. El monto del inventario asciende a \$ 80,000.00.

La base fiscal de los inventarios por cobrar es de \$ 80,000.00. Sin embargo, de acuerdo al Código Tributario en el artículo 143 establece los métodos de valuación permitidos por la administración tributaria.

Es una diferencia temporaria imponible.

Caso número cinco

La empresa ha reconocido en los estados financieros una estimación para cuentas incobrables originada de un deudor de difícil cobro.

Para efectos fiscales de acuerdo a lo que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el artículo 31 numeral 2) el gasto será deducible solo cuando se verifique la incobrabilidad real en el plazo determinado por la Administración Tributaria. Por tanto la base fiscal de la estimación es \$ 0.00

Es una diferencia temporaria deducible.

Dichos ejemplos establecen un marco de referencia general para ciertos casos específicos.

Sin embargo a efectos de ver el tratamiento en caso específico se plantea el cálculo para la generación de activos y pasivos por impuesto sobre la renta diferido.

Cálculo de pasivo diferido		
	años	Monto
Maquina a depreciar		\$ 80,000.00
Plazo y cuota según política contable	8	\$ 10,000.00
Plazo y cuota según política Fiscal	5	\$ 16,000.00
	Fiscal	Contable
Utilidad Antes de depreciación	\$ 50,000.00	\$ 50,000.00
Depreciación	\$ (16,000.00)	\$ (10,000.00)
Utilidad Gravable	\$ 34,000.00	\$ 40,000.00
Impuesto sobre la Renta 25% Párrafo 5 NIC 12	\$ 8,500.00	\$ 8,500.00
Utilidad Neta del Ejercicio	\$ 25,500.00	\$ 31,500.00
Aplicación del Impuesto a la renta diferido		
Utilidades Gravadas	\$ 34,000.00	\$ 40,000.00
Impuesto Corriente (Según declaración)	\$ (8,500.00)	\$ (8,500.00)
Gasto por Impuesto Diferido		\$ (1,500.00)
Gasto por Impuesto a las Ganancias Párrafo 6 NIC 12	\$ (8,500.00)	\$ (10,000.00)
Utilidad Neta	\$ 25,500.00	\$ 30,000.00
Cálculo del Impuesto sobre Renta Diferido		
Depreciación Fiscal	\$ 16,000.00	Impuesto Sobre
Depreciación Contable	\$ 10,000.00	Renta diferido
Diferencia que genera el Impuesto Sobre Renta Diferido (25%)	\$ 6,000.00	\$ 1,500.00

Si se observa al calcular el impuesto a la utilidad gravable se genera una diferencia al impuesto sobre la renta diferido generando el siguiente asiento contable:

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
31.12.07	<u>Partida No 1</u> Gastos por Impuesto sobre la renta Diferido. Pasivo por impuesto sobre la renta diferido. Propiedad Planta y Equipo v/ partida para registrar el pasivo por impuesto sobre la renta diferido generado por la depreciación de la máquina.	\$1,500.00	\$1,500.00
	Totales	\$1,500.00	\$1,500.00

Asimismo se plantea la generación de un activo por impuesto sobre la renta diferido tomando como base la estimación para cuentas incobrables.

Calculo		Monto	
Cuentas por Cobrar		\$	10,000.00
Estimacion Incobrable segun politica Contable		\$	5,000.00
Estimacion Incobrable segun politica Fiscal	1%	\$	1,000.00
		Base Fiscal	Base Contable
Utilidad Antes de la Provision		\$	65,000.00
Estimacion Incobrable		\$	(1,000.00)
Utilidad Gravable		\$	64,000.00
Impuesto sobre la Renta Parrato 5 Nic 12	25%	\$	(16,000.00)
Utilidad Neta		\$	48,000.00
Aplicacion de Impuesto Sobre la Renta diferido			
Utilidad Gravable		\$	64,000.00
Impuesto Corriente (Segun declaracion de Renta)		\$	(16,000.00)
Ingreso por Impuesto Diferido Parrato 5 Nic 12			\$ 1,000.00
Gasto por Impuesto sobre la Renta Parrato 6 Nic 12		\$	16,000.00
Utilidad Neta		\$	48,000.00
Calculo de Impuesto Sobre Renta			
Estimacion segun Normativa Fiscal		\$	1,000.00
Estimacion segun Normativa Contable		\$	5,000.00
Diferencia que genera el Impuesto Sobre Renta Diferido	25%	\$	(4,000.00)
			\$ 1,000.00

Generando por consiguiente una diferencia por Impuesto sobre la Renta diferido, estableciendo el siguiente registro contable.

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
31.12.07	<u>Partida No 2</u> Activo por impuesto sobre la renta Diferido. Ingreso por impuesto sobre la renta diferido. v/ partida para registrar el activo por impuesto sobre la renta diferido generado por la estimación de cuentas incobrables.	\$1,000.00	\$1,000.00
	Totales	\$ 1,000.00	\$ 1,000.00

La empresa adquiere una maquinaria por valor de \$12,000.00, a la que le establece una vida útil de 8 años, el método asignado para el cálculo de depreciación es el de línea recta. Como el tiempo asignado difiere del permitido por la Administración Tributaria, se elabora un cuadro en el cual se establecen las diferencias en las cuotas de depreciación anual que le corresponde, para efectos del respectivo reconocimiento como gasto deducible y la cuota a reconocer como pasivo diferido.

En el siguiente ejemplo se establecen ambos tratamiento a efectos de razonar esquemáticamente los efectos de la depreciación de una maquinaria desde el punto de vista fiscal y contable utilizando para ambos casos periodos diferentes de vida útil partiendo de un valor de adquisición similar.

Cálculo del impuesto sobre la renta Generación de Activo Diferido

Maquinaria \$ 12000										
Base	Años	Año1	Año2	Año3	Año4	Año5	Año6	Año7	Año8	Total
Fiscal	5	\$ 2400.00	\$ 2400.00	\$ 2400.00	\$ 2400.00	\$ 2400.00				
Contable	8	\$ 1,500.00	\$ 1,500.00	\$ 1,500.00	\$ 1,500.00	\$ 1,500.00	\$ 1,500.00	\$ 1,500.00	\$ 1,500.00	
Gasto Deducible		\$ 900.00	\$ 900.00	\$ 900.00	\$ 900.00	\$ 900.00				
Ahorro Tributario		\$ (250.00)	\$ (250.00)	\$ (250.00)	\$ (250.00)	\$ (250.00)				\$ (1,250.00)
Gasto No Deducible							\$ 1,500.00	\$ 1,500.00	\$ 1,500.00	
Impuesto Causado							\$ 375.00	\$ 375.00	\$ 375.00	\$ 1,125.00
										Pasivo Diferido

Se puede observar, que para efectos fiscales en el quinto año se ha depreciado completamente la maquinaria mientras que contablemente aun se tiene un valor por depreciar de \$ 4,500.00 al mismo periodo. Por lo que este se convertirá según los registros contables posteriores en un gasto no deducible para efectos de impuesto sobre la renta, generando en tal sentido un impuesto causado de \$ 375.00 ($1,500.00 * 25\%$) generando un pasivo impuesto sobre la renta diferido ya que al inicio se genero un ahorro fiscal de \$ 225.00 ($900 * 25\%$) para cada ejercicio impositivo sumando \$ 1,500.00 al final de la vida útil del bien desde el punto de vista fiscal.

Apéndice 6

Caso Práctico NIC 16 “Propiedad, Planta y Equipo”

La empresa Papeles, S.A. de C.V., adquirió en el exterior el 01 de enero del 2007, una máquina dobladora de libros por el monto de \$ 57,595.00 dólares, dicha máquina ingreso sin exención de impuestos por no haberlo tramitado ante la administración tributaria, se incurren además en gastos de almacenaje por \$ 230.00, honorarios del agente aduanal \$ 75.00, transporte local \$ 300.00, arreglo de plataforma de piso \$ 800.00., para su instalación fue necesario contratar los servicios de un técnico, el cual cobro por sus servicios la suma de \$ 1,000.00 dólares. El valor a reconocer como propiedad, planta y equipo. Además la gerencia acuerda depreciar la maquinaria recién adquirida en seis años bajo el método de línea recta, según lo establece la Ley del Impuesto Sobre Renta en el artículo 30, Numeral 3).

El párrafo 55 de la NIC 16, establece que “la depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para ser capaz de operar de la forma prevista por la gerencia.”

Como se puede leer en el párrafo anterior, un activo fijo comienza a depreciarse desde el momento en que comienza a operar en la forma estimada al momento de su adquisición, o sea desde el momento en que la dobladora de libros comienza a trabajar de forma normal y a producir, así como a generar probables ingresos futuros para la empresa. Para el caso. y recién estuvo en condiciones de ser utilizada a partir del 01 de enero del 2007, no se debe confundir el hecho que la máquina ya se estuvo utilizando en el periodo de prueba, puesto que los productos elaborados en este momento no tenían la calidad necesaria para considerarse como “normales”, esta producción no se podría vender, ni siquiera revenderse.

Los desembolsos realizados en el momento de la instalación de la máquina dobladora también será parte del costo del activo, por lo que se deberá adicionar al valor inicial del activo de acuerdo al detalle siguiente:

Resumen de gastos incurridos		
Costo de adquisición de la máquina	\$	57,595.00
Gastos de instalación	\$	1,000.00
Gastos de importación	\$	230.00
Agente aduanal	\$	75.00
Transporte interno	\$	300.00
Plataforma de piso	\$	800.00
Costo total de la máquina	\$	<u>60,000.00</u>

La NIC 16 de Propiedad, Planta y Equipo, en el párrafo 16 recomienda que todos los costos o gastos incurridos en la adquisición de una maquinaria hasta la puesta en funcionamiento deberán reconocerse a efectos de formar un solo valor de costo sumando para el caso \$ 60,000.00 valor con cual será registrado en libros de Papeles S.A. de C.V., a partir del 01 de Enero de 2007.

Fecha	Concepto	Debe	Haber
31.12.06	<u>Partida No 1</u>		
	<u>Pedidos en Tránsito</u>	\$60,000.00	
	Maquinaria \$ 57,595.00		
	Honorarios Técnico \$ 1,000.00		
	Gastos Importación \$ 230.00		
	Agente Aduanal \$ 75.00		
	Transporte \$ 300.00		
	Arreglo de piso \$ 800.00		
	<u>Bancos</u>		\$ 2,405.00
	<u>Documentos por Pagar</u>		\$57,595.00
	v/ partida para registrar costos incurridos en importación de máquina dobladora de libros		
	Totales	\$60,000.00	\$60,000.00

Asiento contable por el registro de la máquina como parte del activo no circulante

Fecha	Concepto	Debe	Haber
01.01.07	<u>Partida No 2</u> <u>Propiedad, planta y equipo</u> Maquinaria <u>Pedidos en Tránsito</u> Maquinaria v/ Partida para liquidar pedidos en tránsito y activar la máquina dobladora de libros.	\$60,000.00	\$60,000.00
	Totales	\$60,000.00	\$60,000.00

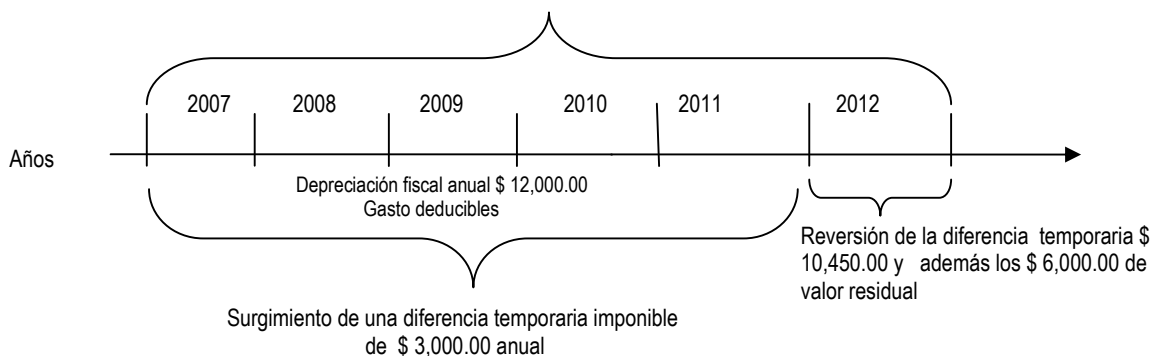
A continuación se elabora el cuadro de depreciación de la maquinaria, suponiendo un periodo de vida de 6 años, asignándole un valor residual o valor de recuperación de \$ 6,000.00, a efectos de mostrar las diferencias al aplicar la normativa técnica, con las disposiciones de la Administración Tributaria, en lo que se refiere al tiempo de vida útil.

Cálculo del valor en libros a depreciar financieramente

Fecha	Importe Depreciable	Valor Residual	Valor a deprecia contable	Depreciación Financiera	Depreciación Acumulada	Valor en Libros
01.01.2007	\$60,000.00	\$6,000.00	\$54,000.00	\$ -	\$ -	\$60,000.00
31.12.2007	\$60,000.00	\$6,000.00	\$54,000.00	\$9,000.00	\$ 9,000.00	\$51,000.00
31.12.2008	\$60,000.00	\$6,000.00	\$54,000.00	\$9,000.00	\$18,000.00	\$42,000.00
31.12.2009	\$60,000.00	\$6,000.00	\$54,000.00	\$9,000.00	\$27,000.00	\$33,000.00
31.12.2010	\$60,000.00	\$6,000.00	\$54,000.00	\$9,000.00	\$36,000.00	\$24,000.00
31.12.2011	\$60,000.00	\$6,000.00	\$54,000.00	\$9,000.00	\$45,000.00	\$15,000.00
31.12.2012	\$60,000.00	\$6,000.00	\$54,000.00	\$9,000.00	\$54,000.00	\$ 6,000.00

Supuesto de la venta de la maquinaria al final de su vida con un valor de recuperación o valor residual de \$ 6,000.00

Análisis gráfico.



En el siguiente cuadro se muestra el cuadro de depreciación, desde el punto de vista fiscal, según lo establecido en el artículo 30, numeral 3) de la Ley del Impuesto sobre La Renta.

Cálculo de la base fiscal de la máquina .

DEPRECIACION FISCAL ANUAL \$ 60,000.00 x 20% \$ 12,000.00						
CALCULO DE LA BASE FISCAL						
Fecha	Valor a Depreciar	Valor Residual	Valor a depreciar	Depreciación Fiscal	Depreciación Acumulada	Valor en Libros
01.01.2007	\$60,000.00	\$ -	\$60,000.00	\$ -	\$ -	\$60,000.00
31.12.2007	\$60,000.00	\$ -	\$60,000.00	\$12,000.00	\$12,000.00	\$48,000.00
31.12.2008	\$60,000.00	\$ -	\$60,000.00	\$12,000.00	\$24,000.00	\$36,000.00
31.12.2009	\$60,000.00	\$ -	\$60,000.00	\$12,000.00	\$36,000.00	\$24,000.00
31.12.2010	\$60,000.00	\$ -	\$60,000.00	\$12,000.00	\$48,000.00	\$12,000.00
31.12.2011	\$60,000.00	\$ -	\$60,000.00	\$12,000.00	\$60,000.00	\$ -

La diferencia temporaria nace del valor residual a manera de explicar cómo se genera la diferencia temporaria respecto del valor residual que fiscalmente se incluye dentro de la cuota normal ya que no se considera valor residual para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Cálculo de la diferencia temporaria por el valor residual				
Fecha	Diferencia Temporaria	Depreciación Anual Fiscal	Depreciación Acumulada	Depreciación Acumulada
01.07.2007	\$ 6,000.00	\$ -	\$ -	\$ 6,000.00
31.12.2007	\$ 6,000.00	\$ 1,200.00	\$ 1,200.00	\$ 4,800.00
31.12.2008	\$ 6,000.00	\$ 1,200.00	\$ 2,400.00	\$ 3,600.00
31.12.2009	\$ 6,000.00	\$ 1,200.00	\$ 3,600.00	\$ 2,400.00
31.12.2010	\$ 6,000.00	\$ 1,200.00	\$ 4,800.00	\$ 1,200.00
31.12.2011	\$ 6,000.00	\$ 1,200.00	\$ 6,000.00	\$ -

Año 2007

Para este año y hasta el año 2011, se genera anualmente una diferencia temporaria imponible de \$ 3,000.00 que constituye la diferencia entre el valor en libros y la base fiscal de la máquina dobladora de libros al final de cada ejercicio impositivo, por lo que se debe reconocer un pasivo por impuesto sobre la renta diferido de \$ 750.00 ($\$ 3,000.00 \times 25\%$), en cada de los ejercicios contables.

En la siguiente partida se reconoce el valor del impuesto diferido por cada ejercicio contable dado por la diferencia entre la depreciación fiscal y la depreciación para efectos tributarios.

Fecha	Concepto	Debe	Haber
01.01.07	<u>Partida No 3</u> Gasto por impuesto de la renta diferido Pasivo por impuesto sobre la renta diferido v/ reconocimiento de gasto y registrar el pasivo por el impuesto sobre la renta diferido originado por la depreciación de la maquinaria.	\$ 750.00	\$ 750.00
	Totales	\$750.00	\$750.00

Por otra parte, y teniendo en cuenta que la gerencia decidió vender la máquina al final de su vida útil, se debe provisionar el impuesto sobre la renta en que se incurrirá por dicha venta, el cual será el 10% de su valor residual, es de \$ 600.00 (\$6,000 X 10%), haciendo el registro de la siguiente manera:

Fecha	Concepto	Debe	Haber
31.12.07	<u>Partida No 4</u> <u>Gasto por impuesto de la renta diferido</u> <u>Pasivo por impuesto sobre la renta diferido</u> v/ reconocimiento de gasto y registrar el pasivo por el impuesto sobre la renta diferido originado por la venta de la máquina al final de su vida útil.	\$ 600.00	\$ 600.00
	Totales	\$ 600.00	\$ 600.00

Partida de liquidación del impuesto diferido para el año 2007

Fecha	Concepto	Debe	Haber
31.12.07	<u>Partida No 5</u> <u>Pérdida o Ganancia</u> <u>Gasto por impuesto sobre la renta diferido</u> v/ liquidar el gasto por impuesto sobre la renta diferido contra la cuenta liquidadora.	\$1,350.00	\$1,350.00
	Totales	\$1,350.00	\$1,350.00

La razón del reconocimiento de \$ 600.00 es, porque al vender la máquina y suponiendo que se venda con el valor preestablecido como valor de recuperación se deberá reconocer el 10% del impuesto sobre la renta diferido resultante de la operación de venta del bien, debiendo sumarse al impuesto sobre la renta generado por el ejercicio normal de las operaciones del negocio el cual se trate.

La Norma Internacional de Contabilidad "NIC 12" Impuesto a las Ganancias, en el párrafo 48 establece que los activos y pasivos deben medirse de acuerdo a las tasas fiscales o leyes anunciadas en algunas jurisdicciones.

Ahora bien al momento de vender la maquinaria, la base fiscal del activo será igual a cero y el valor en libros es \$ 6,000.00 (valor residual); la tasa fiscal sobre cual tributara será del 10% sobre la utilidad obtenida de la venta del bien según lo establece el artículo 14 y 42 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Papeles, S.A de C.V., en su Estado de Resultados para el año terminado al 31 de Diciembre de 2007, reportó una utilidad de \$ 80,000.00 la cual se utiliza de base para establecer el impuesto sobre renta corriente del periodo en cuestión.

CEDULA PARA EL CALCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA EL EJERCICIO CORRIENTE AÑO 2007			
	Utilidad antes de impuesto sobre la renta		\$ 80,000.00
(-)	Gastos deducibles		\$ 3,000.00
	Depreciación financiera deducible	\$ 3,000.00	
(=)	Renta imponible		\$ 77,000.00
	Gasto por impuesto sobre la renta corriente		\$ 19,250.00

COMPORTAMIENTO E INCREMENTO DEL PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO SOBRE LA RENTA PARA LOS PERIODOS (2007- 2011)				
		DEBE	HABER	SALDO
2007	Para establecer diferencia temporaria imponible		\$ 1,350.00	\$ 1,350.00
2008	Incremento de la diferencia temporaria imponible		\$ 750.00	\$ 2,100.00
2009	Incremento de la diferencia temporaria imponible		\$ 750.00	\$ 2,850.00
2010	Incremento de la diferencia temporaria imponible		\$ 750.00	\$ 3,600.00
2011	Incremento de la diferencia temporaria imponible		\$ 750.00	\$ 4,350.00

Para el año 2011, el pasivo por impuesto sobre la renta diferido es de \$ 4,350.00 el cual está conformado por \$ 750.00 que corresponde al 25% del impuesto sobre la renta de la cuota de depreciación fiscal versus depreciación financiera para cada periodo (\$ 3000.00 x 25%) asimismo se generan \$ 600.00 que corresponden a la diferencia de impuesto sobre la renta por la ganancia de capital por la desafectación de Propiedad Planta y Equipo.

Para este mismo año la diferencia temporaria generada se revierte en su totalidad, ya que la base de la maquinaria llega a cero es decir nula, pues la depreciación es igual al costo de adquisición y por que la máquina además se vende.

Generando el siguiente registro contable para dicha reversión.

Fecha	Concepto	Debe	Haber
31.12.11	<u>Partida No 6</u> <u>Pasivo por impuesto sobre la renta diferido</u> Depreciación de máquina dobladora <u>Ingreso por Impuesto Sobre la Renta diferido</u> v/ para reconocer el ingreso y registrar la liquidación del pasivo por impuesto por impuesto sobre la renta diferido originado por la depreciación.	\$3,000.00	\$3,000.00
	Totales	\$3,000.00	\$3,000.00

En el Estado de Resultados se muestra el efecto del gasto por impuesto de la sobre la renta diferido, originada por los su valor residual y la provisión de impuesto por la venta del bien.

PAPELES ,S.A.DE.C.V.			
ESTADO DE RESULTADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2007			
EXPRESADO EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA			
	Utilidad antes de impuesto sobre la renta		\$ 80,000.00
(-)	Gasto por impuestos sobre la renta		\$ 20,600.00
	Gastos por impuesto sobre la renta corriente	\$ 19,250.00	
	Gasto por impuesto sobre la renta diferido	\$ 1,350.00	
=	Utilidad del Ejercicio		<u>\$ 59,400.00</u>

Al vender la máquina se obtiene una utilidad de \$ 6,000.00 calculada como sigue:

Precio de Venta	\$ 6,000.00
Costo Básico	<u>\$ 0.00</u>
Ganancia de Capital	\$ 6,000.00

Reconocimiento contable por la venta del bien y liquidación de los registros iniciales.

Fecha	Concepto	Debe	Haber
31.12.11	<u>Partida No 7</u>		
	Bancos	\$ 6,000.00	
	Gasto no deducible por depreciación	\$ 6,000.00	
	Depreciación acumulada Maquinaria	\$54,000.00	
	Propiedad, Planta y equipo		\$60,000.00
	Otros Ingresos		\$ 6,000.00
	v/ desafectación de la máquina dobladora de libros y reconocer el ingreso por la venta del bien.		
	Totales	\$60,780.00	\$60,780.00

Por la venta del bien no se calcula IVA débito fiscal por que dicho bien tiene más de dos años de posesión, el artículo 71 de La Ley Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, menciona que “en cuanto no forman parte del giro o actividad del contribuyente y carecen de habitualidad, no constituyen hecho generador del impuestos las transferencias de dominio de Bienes del activo fijo o de capital de los contribuyentes, a menos que esa transferencia se efectuó antes de los dos años de estar los bienes afectados a dicho activo”.

CALCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE PARA EL 2011

Utilidad antes de impuesto sobre la renta	\$	100,000.00
(-) Utilidad contable en venta de P.P.Equipo	\$	(6,000.00)
Sub total	\$	<u>94,000.00</u>
(+) Depreciacion financiera no deducible	\$	6,000.00
(=) Renta imponible	\$	100,000.00
Gasto por impuesto sobre la renta corriente	\$	25,000.00
POR LA GANANCIA DE CAPITAL EN VENTA DE P.P EQUIPO		
Precio de venta del bien	\$	6,000.00
(-) Costo de venta	\$	-
= Ganancia de capital	\$	6,000.00
Gasto por impuesto diferido	\$	600.00
Gasto total por impuesto sobre la renta Cte	\$	<u>25,600.00</u>

Como se observa, la reversión de la diferencia temporaria imponible provoco que el gasto por impuesto sobre la renta se incrementara debido a que la depreciación financiera de la maquinaria para el año 2011, se constituye en un gasto no deducible de impuesto sobre la renta y la ganancia obtenida por la venta de la máquina se considera ingreso gravado para efectos de renta del ejercicio impositivo en que ocurrió el evento.

Apéndice 7

Caso práctico NIC 17 “Arrendamientos”

Papeles, S.A. de C.V. en los estados financieros parciales al 31 de julio 2007, no reveló el registro por un arrendamiento financiero que consiste en la adquisición de una máquina para hacer bolsas por lo cual deja en evidencia el incumplimiento de la Norma 17 (Arrendamientos) párrafo 20 que literalmente dice: “Al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, éste se reconocerá, en el balance del arrendatario, registrando un activo y un pasivo por el mismo importe, igual al valor razonable del bien arrendado, o bien al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, si éste fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento”.

Asimismo, el incumplimiento del Código de Comercio que establece en el artículo 443 inciso segundo que dicta que “Dicho balance comprenderá un resumen y estimación de todos los bienes de la empresa, así como de sus obligaciones. El balance se elaborará de acuerdo a los principios contables autorizados por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, y a la naturaleza del negocio de que se trate”, por lo que es preciso hacer el siguiente comentario estableciendo además un procedimiento adecuado según al tema tratado en este documento. La empresa Papeles, S.A. de C.V., adquirió mediante contrato de arrendamiento financiero el 01/07/07, con opción de compra, una máquina para hacer bolsas de polipropileno, de acuerdo a las siguientes condiciones:

Condiciones del Contrato	
Fecha de inicio del contrato	01.07.2007
Fecha de finalización	01.06.2011
Precio y forma de pago	
Precio total, incluye IVA	\$ 89,455.10
Prima Inicial	\$ 1,903.30
47 cuotas anticipadas y sucesivas a partir del 01.08.06	\$ 1,903.30

Desgloce del precio total	\$	79,163.81		
13% IVA	\$	10,291.30		
Total Contrato		89,455.11		
Desgloce de las cuotas				
Cuota de Arrendamiento	\$	1,399.81	Cuotas de Intereses	\$ 69.99
Cuota del seguro	\$	284.52	Cuotas de Intereses	\$ 14.23
Sub Total		1,684.33		\$ 84.22
13% IVA	\$	218.96	13% IVA	\$ 10.95
Total cuotas		1,903.29		\$ 95.17
Valor pagado Total		1,998.46		

A continuación se presenta la partida por el reconocimiento del bien adquirido bajo la modalidad de arrendamiento financiero.

Fecha	Concepto	Debe	Haber
01.07.07	<u>Partida No 1</u>		
	<u>Activos en Arrendamiento</u>		
	Maquinaria	\$80,847.84	
	<u>Otros Activos</u>		
	Intereses Diferidos	\$ 3,958.34	
	IVA Crédito Fiscal	\$ 229.91	
	<u>Gastos Financieros</u>		
	Intereses	\$ 84.22	
	<u>Obligaciones en Arrendamiento</u>		
	Scotia Facto Leasing, S.A.		\$ 8,842.75
	<u>Obligaciones en Arrendamiento a LP</u>		\$74,279.10
	Bancos		\$ 1,998.46
	v/ para reconocer adquisición de 1 máquina bajo la modalidad de arrendamiento financiero REF SFL-062000		
	Totales	\$85,120.31	\$85,120.31

Se representa un esquema de cómo tuvo que quedar reflejado en los estados financieros, al momento de adquirir el compromiso por la adquisición de la máquina.

PAPELES, S.A. DE C.V.		
BALANCE GENERAL INTERMEDIO AL 31 DE JULIO DE 2007		
EXPRESADO EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA		
ACTIVO		
Activo Corriente		
Activo No Corriente		
Propiedad, Planta y Equipo		\$ 84,806.18
Bienes Propios		
Bienes bajo Arrendamiento Financiero		
Maquinaria y Equipo bajo arrendamiento Financiero	\$ 80,847.84	
Activos Diferidos		
Intereses Diferidos	\$ 3,958.34	
TOTAL ACTIVO		<u><u>\$ 84,806.18</u></u>

La presentación de los Estados Financieros al 31 de Julio de 2007 NIC 17, Párrafo 20

En el siguiente cuadro se hace la presentación del compromiso adquirido, por la adquisición del bien, de acuerdo a lo establecido en la NIC 17.

PAPELES, S.A. DE C.V.		
BALANCE GENERAL INTERMEDIO AL 31 DE JULIO DE 2007		
EXPRESADO EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA		
PASIVO		
Pasivo Corriente		
Obligaciones bajo Arrendamiento Financiero		\$ 8,842.75
Scotia Facto Leasing Ret SFL-062000	<u>\$ 8,842.75</u>	
Pasivo No Corriente		
Obligaciones en Arrendamiento Financiero a LP		\$ 74,279.10
Scotia Facto Leasing Ret SFL-062000	<u>\$ 74,279.10</u>	
TOTAL PASIVO		<u><u>\$ 83,121.85</u></u>

La presentación de los Estados Financieros al 31 de Julio de 2007 NIC 17, Párrafo 20

La diferencia que aparece en los cuadros anteriores, entre los valores por el reconocimiento del activo y pasivo respectivamente ($\$84,806.18 - \$83,571.85 = \$1,684.33$) que es la cuota de la opción de compra sin el valor del IVA.

Para efectos didácticos, se presenta la siguiente tabla de amortización de las cuotas del contrato vigente

SCOTIA FACTO – LEASING HOJA DE CALCULO DE CUOTA

No Cuota	Abono a K	Intereses	Monto Cuota	K Insoluto
				\$ 79,163.81
1	\$ 1,684.63	\$ 82.22	\$ 1,766.85	\$ 77,479.18
2	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 75,794.85
3	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 74,110.52
4	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 72,426.19
5	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 70,741.86
6	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 69,057.53
7	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 67,373.20
8	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 65,688.87
9	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 64,004.54
10	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 62,320.21
11	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 60,635.88
12	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 58,951.55
13	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 57,267.22
14	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 55,582.89
15	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 53,898.56
16	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 52,214.23
17	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 50,529.90
18	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 48,845.57
19	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 47,161.24
20	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 45,476.91
21	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 43,792.58
22	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 42,108.25
23	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 40,423.92
24	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 38,739.59
25	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 37,055.26
26	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 35,370.93
27	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 33,686.60
28	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 32,002.27
29	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 30,317.94
30	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 28,633.61
31	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 26,949.28

32	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 25,264.95
33	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 23,580.62
34	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 21,896.29
35	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 20,211.96
36	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 18,527.63
37	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 16,843.30
38	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 15,158.97
39	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 13,474.64
40	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 11,790.31
41	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 10,105.98
42	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 8,421.65
43	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 6,737.32
44	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 5,052.99
45	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 3,368.66
46	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ 1,684.33
47	\$ 1,684.33	\$ 82.22	\$ 1,766.55	\$ (0.00)

A continuación se presenta el ejemplo de contabilización del pago de la primera cuota y de forma similar se harán los registros de las cuotas sucesivas hasta la finalización del contrato.

El 1° de agosto se cancela la primera cuota del arrendamiento

Fecha	Concepto	Debe	Haber
01.08.07	<u>Partida No 2</u>		
	<u>Obligaciones en Arrendamiento</u>		
	Scotia Facto Leasing, S.A.	\$1,768.55	
	<u>Gastos Financieros</u>		
	Intereses	\$ 84.22	
	IVA Crédito Fiscal	\$ 229.91	
	<u>Otros Activos</u>		
	<u>Intereses Diferidos</u>		\$ 84.22
	<u>Bancos</u>		\$1,998.80
	v/ partida para reconocer pago cuota No 1 del arrendamiento financiero REF SFL-062000		
	Totales	\$2,082.68	\$2,082.68

Cálculo y reconocimiento de la depreciación del bien adquirido bajo la modalidad de arrendamiento financiero con opción de compra.

La administración de la empresa decide asignarle una vida útil de 6 años, considerando un valor residual de \$1,000.00.

A continuación se presenta el cuadro de depreciación para efectos financieros, en el cual se establece la cuota a depreciar anualmente.

Cálculo del valor en libros a depreciar financieramente

Fecha	Importe Depreciable	Valor Residual	Valor a depreciar	Depreciación Financiera	Depreciación Acumulada	Valor en Libros
01.07.2007	\$ 79,163.51	\$ 1,000.00	\$ 78,163.51	\$ -	\$ -	\$79,163.51
31.12.2007	\$ 79,163.51	\$ 1,000.00	\$ 78,163.51	\$ 6,567.16	\$ 6,567.16	\$71,596.35
31.12.2008	\$ 79,163.51	\$ 1,000.00	\$ 78,163.51	\$13,027.25	\$19,594.41	\$59,569.10
31.12.2009	\$ 79,163.51	\$ 1,000.00	\$ 78,163.51	\$13,027.25	\$32,621.66	\$46,541.85
31.12.2010	\$ 79,163.51	\$ 1,000.00	\$ 78,163.51	\$13,027.25	\$45,648.92	\$33,514.60
31.12.2011	\$ 79,163.51	\$ 1,000.00	\$ 78,163.51	\$13,027.25	\$58,676.17	\$20,487.34
31.12.2012	\$ 79,163.51	\$ 1,000.00	\$ 78,163.51	\$13,027.25	\$71,703.42	\$ 7,460.09
01.07.2013	\$ 79,163.51	\$ 1,000.00	\$ 78,163.51	\$ 6,460.09	\$78,163.51	\$ 1,000.00

Asiento contable por las cuotas de depreciación del bien en arrendamiento financiero.

Fecha	Concepto	Debe	Haber
31.12.07	Partida No 3 <u>Depreciación de Bienes Arrendados</u> Máquina Pauchera <u>Depreciación acumulada de bienes en arrendamiento financiero</u> v/ partida, para reconocer la primer cuota de depreciación de maquinaria en financiero según REF SFL-062000	\$6,567.16	\$6,567.16
	Totales	\$6,567.16	\$6,567.16

En el siguiente cuadro se establece la cuota de depreciación para efectos fiscales, para poder determinar el valor del impuesto sobre la renta correspondiente a cada año.

Depreciación Fiscal Anual \$ 79,163.51 x 20% 15,832.70					
Cálculo de la base fiscal					
Fecha	Importe Depreciable	Valor a depreciar	Depreciación Fiscal	Depreciación Acumulada	Valor en Libros
01.07.2007	\$79,163.51	\$79,163.51	\$ -	\$ -	\$79,163.51
31.12.2007	\$79,163.51	\$79,163.51	\$ 7,981.42	\$ 7,981.42	\$71,182.09
31.12.2008	\$79,163.51	\$79,163.51	\$15,832.70	\$23,814.12	\$55,349.39
31.12.2009	\$79,163.51	\$79,163.51	\$15,832.70	\$39,646.82	\$39,516.69
31.12.2010	\$79,163.51	\$79,163.51	\$15,832.70	\$55,479.53	\$23,683.98
31.12.2011	\$79,163.51	\$79,163.51	\$15,832.70	\$71,312.23	\$ 7,851.28
01.07.2012	\$79,163.51	\$79,163.51	\$ 7,851.28	\$79,163.51	\$ 0.00

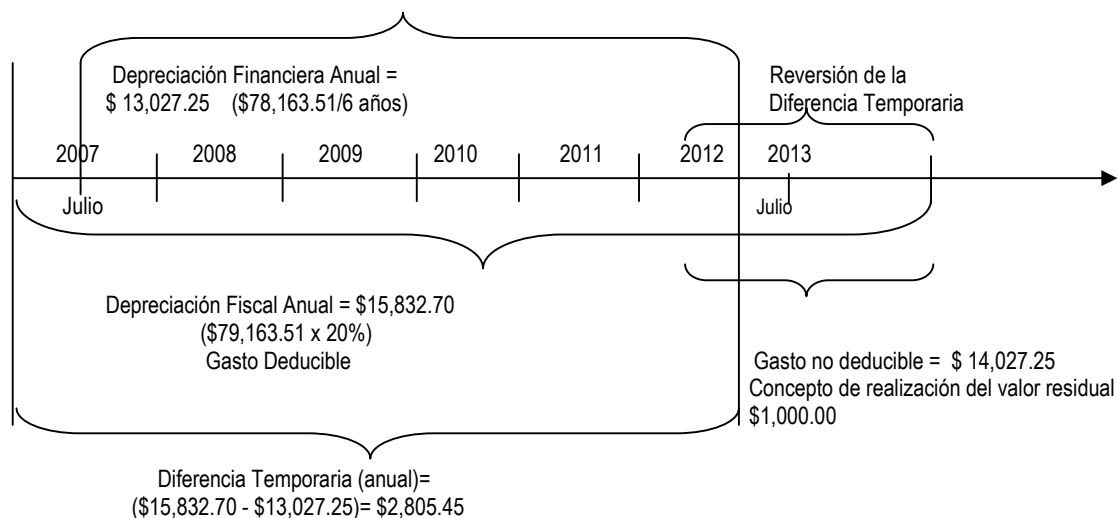
A continuación se elabora el cuadro para comparar los valores en libros financieros como la base fiscal, la diferencia surgida es de tipo temporaria.

CALCULO DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA				
Fecha	Valor en Libros	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Activo Diferido
01.07.2007	\$ 79,163.51	\$79,163.51	\$ -	
31.12.2007	\$ 72,596.35	\$71,182.09	\$ 1,414.26	\$ 353.56
31.12.2008	\$ 59,569.10	\$55,349.39	\$ 4,219.71	\$ 1,054.93
31.12.2009	\$ 46,541.85	\$39,516.69	\$ 7,025.16	\$ 1,756.29
31.12.2010	\$ 33,514.60	\$23,683.98	\$ 9,830.61	\$ 2,457.65
31.12.2011	\$ 20,487.34	\$ 7,851.28	\$ 12,636.06	\$ 3,159.02
31.12.2012	\$ 7,460.09	\$ 0.00	\$ 7,460.09	\$ 1,865.02
01.07.2013	\$ 1,000.00		\$ 1,000.00	\$ 250.00

Y así sucesivamente, deben reconocerse las demás cuotas del cuadro en donde se establecieron previamente desde el punto de vista financiero.

Análisis gráfico

Surgimiento y acumulación de la diferencia temporaria imponible por valor de \$2,805.45 anuales



Año 2007

Cada año desde 2007 – 2012 se considerará como un gasto deducible \$ 2,805.45 (\$ 15,832.70 – \$ 13,027.70) que constituye la diferencia entre el valor en libros y la base fiscal de la máquina al final de cada ejercicio, por lo que se debe reconocer un pasivo por impuesto sobre la renta diferido de \$701.36 (\$2,805.45 x 25%), en cada uno de los ejercicio contables sucesivos.

A continuación se presenta la cédula para representar el valor de la cuota por depreciación calculada, según lo permitido fiscalmente.

Cédula para el cálculo del Impuestos Sobre la Renta Corriente para el año 2007

PAPELES, S.A. DE C.V.		
	Utilidad antes del Impuesto Sobre la Renta	\$ 200,000.00
(-)	Gastos Deducibles	\$ (2,805.45)
	Depreciación Financiera deducible	\$ (2,805.45)
(=)	Renta Imponible	\$ 197,194.55
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente	\$ 49,298.64
	(\$197,194.55 x 25%)	

Suponiendo que las utilidades antes de impuesto sobre la renta obtenidas para los años 2007 y 2012 son \$200,000.00 y 350,000.00 respectivamente.

PAPELES, S.A. DE C.V.		
UTILIDAD CONTABLE 2007		
	Utilidad antes del Impuesto Sobre la Renta	\$ 200,000.00
(-)	Gastos por Impuesto Sobre la Renta	\$ (50,000.00)
	Gastos por Impuesto Sobre la Renta Corriente	\$ (49,298.64)
	Gastos por Impuesto Sobre la Renta Diferido	\$ (701.36)
(=)	Utilidad del Ejercicio	\$ 150,000.00

Por lo que a continuación se realizan los siguientes registros contables, partiendo del ejercicio fiscal del 1ero de Julio de 2007 al 01 de julio de 2013.

Fecha	Concepto	Debe	Haber
31.12.07	<u>Partida No 4</u> <u>Gasto por impuesto sobre renta diferido</u> <u>Pasivo por impuesto s/renta diferido</u> v/ para reconocer el gasto y registrar el pasivo por impuesto sobre la renta diferido originado por la depreciación de la maquinaria en arrendamiento financiero según REF SFL-062000	\$ 701.36	\$ 701.36
	Totales	\$ 701.36	\$ 701.36

Surgimiento e incremento del pasivo por impuesto sobre la renta diferido 2007-2012.

AÑO	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO			
2007	Determinación de la diferencia temporaria deducible		\$ 353.57	\$ 353.57
2008	Incremento de la diferencia temporaria imponible		\$ 701.36	\$ 1,054.93
2009	Incremento de la diferencia temporaria imponible		\$ 701.36	\$ 1,756.29
2010	Incremento de la diferencia temporaria imponible		\$ 701.36	\$ 2,457.65
2011	Incremento de la diferencia temporaria imponible		\$ 701.36	\$ 3,159.01
2012	Incremento de la diferencia temporaria imponible		\$ 347.79	\$ 3,506.80

La diferencia se da en el tratamiento que se le debe dar al valor residual de la maquinaria, ya que en este supuesto dicho bien no se transfiere sino que se mantiene para su uso, por lo que el importe del valor residual constituye un gasto no deducible de impuesto sobre la renta, por lo que se debe provisionar un

pasivo por impuesto sobre la renta diferido, relacionado con el valor residual, de \$166.67 (\$1,000.00 x 25%).

El asiento contable es como sigue:

Fecha	Concepto	Debe	Haber
31.12.07	<u>Partida No 5</u> <u>Gasto por Impuesto sobre Renta diferido</u> Máquina arrendada <u>Pasivo por Impuesto s/Renta Diferido</u> Depreciación de máquina v/ para reconocer el gasto y registrar el pasivo por impuesto sobre la renta diferido relacionado con el valor residual de la maquinaria en arrendamiento financiero según REF SFL-062000	\$ 166.67	\$ 166.67
	Totales	\$ 166.67	\$ 166.67

AÑO 2013

El saldo del pasivo por impuesto sobre la renta diferido al final de este año es de \$ 3.506.80, de los cuales corresponden a los \$701.36 de cada ejercicio, este valor se origina del cálculo sobre la cantidad de (\$2,805.45 x 25%).

Disminución y eliminación del pasivo diferido año 2013

ANO	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
2012	Saldo al 31 de Diciembre			\$ 3,506.80
2013	Reversion de la diferencia temporaria via depreciación	\$ 3,506.80		\$ -

Calculo del impuesto sobre la renta corriente para el año 2012

Ingresos por actividades del giro del negocio		
	Utilidad antes del impuesto sobre la renta	\$ 350,000.00
(+)	Depreciación no deducible	\$ 6,567.16
(=)	Renta Imponible	<u>\$ 356,567.16</u>
	Total gasto por impuesto sobre la renta	<u><u>\$ 89,141.79</u></u>
	(\$356,567.16 x 25%)	

Como se puede observar la parte correspondiente al ejercicio 2013 por la cantidad de \$6,460.09 por la depreciación correspondiente a los primeros 6 meses del año, la reversión de la diferencia temporaria imponible provocó que el gasto por impuestos sobre la renta corriente aumentara, ya que la depreciación financiera de la máquina para este año constituye un gasto no deducible de impuesto sobre la renta.

Apéndice 8

Caso práctico NIC 18 “Ingresos”

Tratamiento contable de cuentas incobrables.

El marco conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, señala que los elaboradores de los estados financieros se enfrentan con la incertidumbre que son inevitables, como la recuperabilidad de los saldos dudosos, señala además que debe tomarse en cuenta la característica de los estados financieros como es la prudencia, la cual consiste en la inclusión en los estados financieros de un cierto grado de precaución, al realizar los juicios necesarios al calcular las estimaciones contables bajo condiciones de incertidumbre.

Tomando en cuenta lo anterior la Norma Internacional de Contabilidad 18 Ingresos Ordinarios en el párrafo 18 y 22, establece que los ingresos se reconocen solo cuando es probable que la empresa reciba los beneficios económicos derivados de la transacción. No obstante, cuando surge alguna incertidumbre sobre el grado de recuperabilidad de un saldo ya incluido dentro de los ingresos, la cantidad incobrable o

la cantidad respecto a la cual el cobro ha dejado de ser probable se procede a reconocerlo como un gasto, en lugar de ajustar el importe del ingreso originalmente reconocido.

Tratamiento fiscal

El artículo 31 numeral 2), de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, señala que son deducibles de la renta obtenida el valor o el saldo de las deudas incobrables siempre que se llenen los requisitos siguientes:

- Que la deuda provenga de operaciones propias del negocio productor de ingresos computables,
- Que en su momento se haya computado como ingreso gravable,
- Que se encuentre debidamente contabilizada o anotada en registros especiales según el caso,
- Y que el contribuyente proporcione a la Dirección General la información que exige el Reglamento (Artículo 37).

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

Artículo 37.

Establece que “La información a que alude el Art. 31 N° 2, literal d) de la ley, a efecto de que sea deducible la deuda incobrable, deberá contener los siguientes datos:

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

De acuerdo a los tratamientos antes expuestos aplicables a la estimación para cuentas incobrables, aparecerán diferencias entre éstos, ya que contablemente el gasto financiero por dicha estimación se registra en el momento que se reconoce la incobrabilidad de la deuda y fiscalmente la Ley del Impuesto

Sobre la Renta establece que se debe de cumplir con los requisitos establecidos, para que se considere como un gasto deducible para efectos del impuesto que regula.

Por lo tanto en el período en que se registre contablemente el gasto originado por la estimación para cuentas incobrables, fiscalmente esos gastos no será deducible para efectos del impuesto sobre la renta, por tal razón surgirá una diferencia temporaria deducible. Por ello se plantea en el presente ejercicio el tratamiento correcto que debe de darse a una estimación de cuentas incobrables usando el método de antigüedad de saldos para establecer una estimación financiera y aplicando el debido tratamiento fiscal cuando reúna los requisitos establecidos en la legislación tributaria de la siguiente manera:

Papeles, S.A. de C.V. al 31 de diciembre del 2007 tiene en sus utilidades antes de impuesto sobre la renta \$ 350,000.00 En cuentas por cobrar posee un saldo de \$ 206,000.00 y de estas ha determinado en base al método de antigüedad de saldos la cantidad de \$13,900.00 en concepto de estimación para cuentas incobrables, según lo detalla la siguiente cédula:

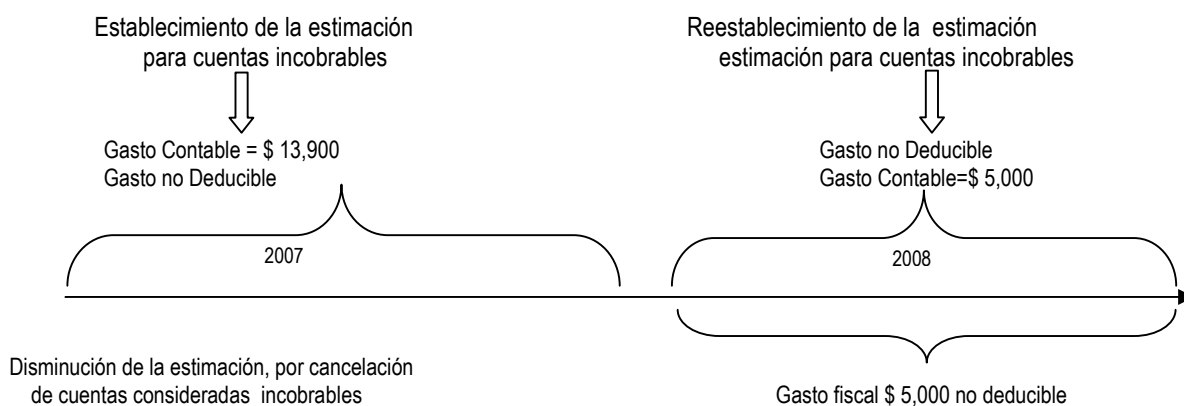
CEDULA DE ANTIGÜEDAD DE SALDOS

Nombre de Cliente	Saldo	Días de vencimiento			valor de la estimacion
		De 1 a 30 (1%)	De 30 a 60 (5%)	De 60 a 90 (10%)	
Dinant	\$ 50,000.00	\$ 50,000.00			\$ 500.00
Reprocentro	\$ 80,000.00			\$ 80,000.00	\$ 8,000.00
Ind. La Constancia	\$ 40,000.00		\$ 40,000.00		\$ 2,000.00
San Isabel	\$ 2,000.00			\$ 2,000.00	\$ 200.00
Lido	\$ 3,000.00		\$ 3,000.00		\$ 150.00
palmeras	\$ 30,000.00			\$ 30,000.00	\$ 3,000.00
primac	\$ 1,000.00		\$ 1,000.00		\$ 50.00
TOTAL	\$ 206,000.00	\$ 50,000.00	\$ 44,000.00	\$ 112,000.00	\$ 13,900.00

El 1 de junio del 2008 se cancelan las cuentas de los clientes San Isabel S.A. de C.V. y Lido S.A. de C.V., que en su total suman \$ 5,000.00 por considerarse incobrables, las cuentas por cobrar de estos clientes cumplen con los requisitos exigidos para ser considerados gastos deducibles según lo establecido en materia tributaria.

Por otra parte al final del año 2008 la empresa tiene en sus cuentas por cobrar un saldo de \$ 150,000.00, de las cuales en la cédula de antigüedad de saldos de clientes se refleja un importe de \$ 10,000.00 de estimación de cuentas incobrables. La utilidad antes de impuesto sobre la renta para el año 2008 es de \$ 550,000.00.

A continuación se representa gráficamente el comportamiento a través del tiempo la estimación de las cuentas incobrables tanto fiscalmente como financiera:



En el año 2007 se debe reconocer la estimación de cuentas incobrables calculadas en la cedulas como sigue:

Fecha	Concepto	Debe	Haber
31.12.07	<u>Partida No 1</u> <u>Gastos de Administración</u> Estimación para Cuentas Incobrables <u>Estimación para cuentas incobrables</u> v/ partida para registro de estimación para cuentas incobrables	\$13,900.00	\$13,900.00
	Totales	\$13,900.00	\$13,900.00

Cálculo de la diferencia temporaria deducible (2007)	
Valor en libros de la provisión.	
Estimación al 31/12/2007	= \$ 13,900.00
(-)Cuentas liquidadas por incobrabilidad	= \$ <u>00.00</u>
(=)Valor en libros	\$ 10,000.00
Base Fiscal de la Provisión.	
Estimación al 31/12/2007	= \$ 13,900.00
(-)Importe eventualmente deducible en el futuro	= \$ <u>13,900.00</u>
(=)Base Fiscal al 31/12/2007	\$ 00.00
Diferencia Temporaria.	
Valor en libros al 31/12/2007	= \$ 13,900.00
(-)Base fiscal al 31/12/2007	= \$ <u>00.00</u>
(=)Diferencia temporaria deducible	<u>\$ 13,900.00</u>

Ahora se debe reconocer el ingreso y registrar respectivamente el activo por el impuesto sobre la renta diferido originado por la estimación para cuentas incobrables realizado, de igual manera la liquidación del ingreso por impuesto diferido y el gastos originado por la estimación de las cuentas incobrables en el periodo contable 2007 como sigue:

Reconocimiento del ingreso y activo de impuesto diferido originado por la estimación de cuentas incobrables.

Fecha	Concepto	Debe	Haber
31.12.07	<u>Partida No 2</u> <u>Activo por impuesto sobre la renta diferido</u> <u>Estimación para cuentas incobrables</u> <u>Ingreso por impuesto sobre renta diferido</u> v/ reconocimiento de ingreso y activo por impuesto sobre la renta diferido.	\$ 3,475.00	\$ 3,475.00
	Totales	\$ 3,475.00	\$ 3,475.00

Liquidación del ingreso y activo de impuesto diferido.

Fecha	Concepto	Debe	Haber
31.12.07	<u>Partida No 3</u> <u>Ingreso por impuesto sobre renta diferido</u> Estimación para Cuentas Incobrables <u>Pérdidas y Ganancias</u> v/ liquidación del ingreso y activo por impuesto sobre la renta diferido.	\$ 3,475.00	\$ 3,475.00
	Totales	\$ 3,475.00	\$ 3,475.00

Liquidación del gasto de la estimación de cuentas incobrables al final del período 2007.

Fecha	Concepto	Debe	Haber
31.12.07	<u>Partida No 4</u> <u>Pérdidas y Ganancias</u> <u>Gastos de Administración</u> Estimación para Cuentas Incobrables v/ liquidación del gasto por la estimación de cuentas incobrables.	\$13,900.00	\$13,900.00
	Totales	\$13,900.00	\$13,900.00

Utilidad Contable 2007

	Utilidad antes de impuestos sobre la renta		\$ 350,000.00
(-)	Gasto por impuesto sobre la renta		\$ 87,500.00
	Gasto por impuesto sobre la renta corriente	\$ (90,975.00)	
(+)	Ingreso por impuesto sobre la renta diferido	\$ 3,475.00	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 262,500.00

Cédula para el cálculo del impuesto sobre la renta corriente para el año 2007

	Utilidad antes de impuestos sobre la renta		\$350,000.00
(+)	Gasto no deducible		\$13,900.00
	Estimación para cuentas incobrables	\$13,900.00	
(=)	Renta imponible		\$363,900.00
	Gasto por impuesto sobre la renta corriente		\$90,975.00

Para este año, la estimación de cuentas incobrables (\$13,900.00) constituye un gasto no deducible debido a que no cumple con la normativa fiscal, que plantea que para considerarse como incobrable debe de transcurrir comprobatoriamente doce meses sin abono alguno por parte del deudor desde la fecha de vencimiento de la misma, para considerarlo como deducible (Artículo 31 Ley del Impuesto sobre la renta), por lo que debe de sumarse a la utilidad antes de impuesto sobre la renta para obtener la renta imponible la cual incrementa el pago de impuesto sobre la renta corriente en \$ 3,475.00, pero dicho incremento se neutraliza ya que en el reconocimiento del activo por el impuesto diferido, origina un ingreso de la misma naturaleza.

AÑO 2008

Para el año 2008 hay que realizar el asiento contable por la cancelación de las cuentas de los dos clientes que se consideraron incobrables de la siguiente manera:

Fecha	Concepto	Debe	Haber
01.06.08	<u>Partida No 5</u> <u>Estimación para cuentas incobrables</u> <u>Cuentas por cobrar</u> San Isabel S.A. de C.V. \$2,000.00 Lido S.A. de C.V. <u>\$3,000.00</u> v/ cancelación de las cuentas de los clientes.	\$ 5,000.00	\$ 5,000.00
	Totales	\$ 5,000.00	\$ 5,000.00

La cancelación de las cuentas que se consideraron incobrable de los clientes Lido S.A. de C.V. y San Isabel por cumplir con los requisitos establecidos en los artículos 31 y 37 de la Ley y Reglamento del Impuesto Sobre la Renta respectivamente, que establece que cuando el contribuyente recobre total o parcialmente una deuda y esta ya se hubiese reconocido como una deuda incobrable deberá ser incluida como utilidad del ejercicio en que sea recibida en la cuantía deducida fiscalmente, que genera una diferencia temporaria deducible, relacionada con la estimación para cuentas incobrables registrada en el año anterior, se revierte en \$5,000.00, por lo que se debe disminuir el activo por impuestos diferido en \$1,250.00 ($\$5,000.00 \times 25\%$) y se procede a hacer el registro correspondiente de la siguiente manera:

Fecha	Concepto	Debe	Haber
31.12.08	<u>Partida No 6</u> <u>Gasto por impuesto sobre la renta diferido.</u> <u>Activo por impuesto sobre la renta diferido.</u> v/ disminución del activo por impuesto diferido por cancelación de los clientes.	\$1,250.00	\$1,250.00
	Totales	\$1,250.00	\$1,250.00

Fecha	Concepto	Debe	Haber
31.12.08	<u>Partida No 7</u> <u>Pérdidas y Ganancias</u> <u>Gasto por impuesto sobre la renta diferido</u> v/ liquidación del gasto por impuesto sobre la renta diferido.	\$1,250.00	\$1,250.00
	Totales	\$ 1,250.00	\$ 1,250.00

Registro de la estimación de las cuentas que se consideran incobrables al final del este año:

Fecha	Concepto	Debe	Haber
31.12.08	<u>Partida No 8</u> <u>Gasto de Administración</u> Cuentas Incobrables <u>Estimación para cuentas incobrables.</u> v/ registro de estimación de cuentas incobrables del periodo.	\$5,000.00	\$5,000.00
	Totales	\$5,000.00	\$5,000.00

El activo por impuesto diferido que se debe de tener acumulado, relacionado con la estimación para cuentas incobrables es de: \$ 2,500.00 (\$10,000.00 X 25%), por lo que se debe de registrar solamente \$ 1,250.00, calculado de la siguiente manera:

Saldo inicial del activo por impuesto diferido	= \$2,500.00
(-) Disminución de activo por cancelación	= \$1,250.00
(+) Aumento por reestablecimiento	= <u>\$1,250.00</u>
(=) Saldo del activo al 31/12/2008	= <u>\$2,500.00</u>

Registros contables del reestablecimiento de la diferencia temporaria causado por la estimación de cuentas incobrables.

Fecha	Concepto	Debe	Haber
31.12.08	<u>Partida No 9</u> <u>Gasto por impuesto sobre la renta diferido.</u> Estimación para cuentas incobrables <u>Ingreso por impuesto sobre la renta diferido.</u> v/ registro de la reactivación de la diferencia temporaria.	\$1,250.00	\$1,250.00
	Totales	\$1,250.00	\$1,250.00

Fecha	Concepto	Debe	Haber
31.12.08	<u>Partida No 10</u> <u>Ingreso por impuesto sobre la renta diferido.</u> <u>Pérdidas y Ganancias.</u> v/ liquidación de ingreso por impuesto sobre la renta diferido.	\$1,250.00	\$1,250.00
	Totales	\$1,250.00	\$1,250.00

Fecha	Concepto	Debe	Haber
31.12.08	<u>Partida No 11</u> <u>Pérdidas y Ganancias</u> <u>Gastos de Administración</u> Estimación para cuentas incobrables v/ liquidación de gastos por la estimación de cuentas incobrables.	\$5,000.00	\$5,000.00
	Totales	\$5,000.00	\$5,000.00

Determinación de la utilidad contable para el ejercicio 2008

	Utilidad antes de impuestos		\$550,000.00
(-)	Reserva legal		\$38,500.00
	Utilidad antes de impuestos		\$511,500.00
(-)	Gasto por impuesto sobre la renta		\$127,875.00
	Gasto por impuesto sobre la renta corriente	\$127,875.00	
(+/-)	Diferimiento de impuestos.		
	Gasto por impuesto sobre la renta diferido	\$ (1,250.00)	
(+)	Ingreso por impuesto sobre la renta diferido	\$1,250.00	
(=)	Utilidad de ejercicio		\$383,625.00

Cédula para el cálculo del impuesto sobre la renta corriente para el año 2008.

	Utilidad antes del impuesto sobre la renta		\$550,000.00
(-)	Reserva legal		\$38,500.00
(+)	Gastos no deducibles		\$5,000.00
	Estimacion para cuentas incobrables	\$5,000.00	
	Utilidad antes del impuestos sobre la renta		\$516,500.00
(-)	Gastos deducibles	\$ 5,000.00	
	Cuentas por cobrar liquidadas	\$ (5,000.00)	
(=)	Renta imponible	\$	511,500.00
(-)	Gasto por impuesto sobre la renta corriente	\$	127,875.00
(=)	Utilidad del ejercicio	\$	383,625.00

La diferencia temporaria originada para el año 2008 se revierte en \$5,000.00 en el mismo año 2008, pero al mismo tiempo se reactiva por el mismo importe debido al reestablecimiento de la estimación para cuentas incobrables; por tanto el impuesto sobre la renta corriente ha sido afectado por un gasto por impuesto diferido de \$ 1,250.00 y un ingreso de \$1,250.00.

Apéndice 9

Caso Práctico de la Norma 19 “Beneficios a Empleados”

La empresa Papeles, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 2005, no considera como política el indemnizar al personal de forma anual, tampoco realiza las provisiones respectivas conforme los criterios establecidos en la normativa legal.

A partir del 2006 todas las empresas tenían que haber adoptado Normas Internacionales de Información Financiera, de carácter obligatorio.

Para efectos de estudio se presentan el caso donde se aplica la NIC 19 “Beneficios a empleados”, tomando como base que en el balance general del ejercicio 2005, no se incluyó el renglón de las provisiones para obligaciones laborales y reconocerlos como un gasto del ejercicio. Se presenta la nómina del personal con la cual la empresa tuvo que haber reconocido la provisión, tal como lo establece el artículo 447 del Código de Comercio por el monto siguiente:

PAPELES, S.A.DE.C.V.
PROVISION PARA OBLIGACIONES LABORALES
CALCULOS SEGUN LEY LABORAL

Nombre	Fecha de Contrato	Salarios Mensual	Mínimos Art 58 C. de T.	Fecha p/cálculo	Días para Cálculo	Saldo al 31 Dic 2005
Victor E. Rivera L.	1/1/2005	\$ 2,500.00	\$ 716.40	12/31/2005	364	\$ 714.44
Juan R. Davila A.	1/1/2005	\$ 2,400.00	\$ 716.40	12/31/2005	364	\$ 714.44
Carlos M. Maradiaga C	1/10/2005	\$ 850.00	\$ 716.40	12/31/2005	355	\$ 696.77
Nelson E. Ayala C.	2/10/2005	\$ 1,100.00	\$ 716.40	12/31/2005	324	\$ 635.93
Sandra J. Moran H.	3/28/2005	\$ 279.84		12/31/2005	278	\$ 213.14
Ismael I. Chacon P.	9/5/2005	\$ 325.60		12/31/2005	117	\$ 104.37
Total						\$ 3,079.08

A efectos de adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad, la administración considera para el reconocimiento del valor \$3,079.08 según lo que establece la NIC 19 "Beneficios a empleados", en el párrafo 155 literal a) que dice "reconocimiento inmediato, siguiendo la NIC 8"

PAPELES, S.A. DE C.V.	
Estado de Resultado del 1o de Enero al 31 de Diciembre de 2005	
Expresado en dolares de los Estados Unidos de America	
Ingresos de Operacion	\$ 654,780.00
Menos	
Costo de Ventas	\$ 450,872.00
Utilidad Bruta	<u>\$ 1,105,652.00</u>
Menos	
Gastos Operativos	\$ 180,870.00
Utilidad antes de impuesto	<u>\$ 924,782.00</u>
Menos	
Reserva legal	\$ 64,734.74
Impuesto sobre la renta	<u>\$ 215,011.82</u>
Utilidad por distribuir	<u><u>\$ 645,035.45</u></u>

A continuación se hace el registro correspondiente al reconocimiento de la cuota de indemnización y la disminución del valor de la reserva legal.

Fecha	Concepto	Debe	Haber
30.12.06	<u>Partida No 1</u> <u>Utilidades no Distribuidas</u> Utilidades de Ejercicios Anteriores <u>Utilidades Restringidas</u> Reserva Legal 2005 <u>Beneficios post empleos por pagar</u> Indemnizaciones 2005 <u>Ingresos de no Operación</u> <u>Otros Ingresos</u> v/ partida para reconocer el valor del beneficio por terminación de contrato correspondiente ejercicio 2005	 \$ 3,079.08 \$ 215.54 	 \$3,079.08 \$ 215.54
	Totales	\$ 3,294.62	\$3,294.62

De acuerdo a lo establecido en el párrafo 5 y 23 de la NIC 8 “Políticas Contables, Cambios en la Estimaciones Contables y Errores” que literalmente dice:

La aplicación retroactiva consiste en aplicar una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones, como si ésta se hubiera aplicado siempre.

La reexpresión retroactiva consiste en corregir el reconocimiento, medición e información a revelar de los importes de los elementos de los estados financieros, como si el error cometido en periodos anteriores no se hubiera cometido nunca.

“Cuando sea obligatoria la aplicación retroactiva en función de lo establecido en los apartados (a) y (b) del párrafo 19, el cambio en la política contable se aplicará retroactivamente, salvo y en la medida en que fuera impracticable determinar los efectos del cambio en cada periodo específico o el efecto acumulado”.

Según los lineamientos establecidos en la NIC 8, se elabora el estado de resultado reexpresado.

En el siguiente esquema se presenta el esquema del estado de resultado, en el cual se debe de reexpresar de la forma que establece la NIC 8, de tal forma que se debe de reconocer el valor de la cuota de indemnización correspondiente al ejercicio del 2005, según el cuadro que antecede a estos párrafos, de la provisión para obligaciones laborales, tal como se presenta a continuación:

PAPELES, S.A. DE C.V.	
Estado de Resultado del 1o de Enero al 31 de Diciembre de 2005	
Expresado en dólares de los Estados Unidos de América	
Ingresos de Operación	\$ 654,780.00
Menos	
Costo de Ventas	\$ 450,872.00
Utilidad Bruta	\$ 1,105,652.00
Menos	
Gastos Operativos	\$ 183,949.08
Utilidad antes de impuesto	\$ 921,702.92
Menos	
Reserva legal	\$ 64,519.20
Impuesto sobre la renta	\$ 214,295.93
Utilidad por distribuir	<u>\$ 642,887.79</u>

El cambio de la política contable adoptada en el 2006 por la entidad, obligó a la reexpresión de estados financieros, así como a la corrección en el cálculo del impuesto sobre renta corriente y reservas al ejercicio en cuestión, todo lo anterior se reconoce, considerando lo planteado en el párrafo 37 de la norma que establece: “En la medida que un cambio en una estimación contable de lugar a cambios en activos y pasivos, o se refiera a una partida de patrimonio neto, deberá ser reconocido ajustando el valor en libros de la correspondiente partida de activo, pasivo o patrimonio neto en el periodo en que tiene lugar el cambio”.

En el ejemplo planteado, la diferencia surgida de \$715.89 (215,011.82 - \$214,295.93), correspondiente al ejercicio 2005, del Impuesto Sobre la Renta, el cual se canceló de más, por el hecho de omitir el registro del reconocimiento de la indemnización por finalización de contrato o retiro voluntario. La administración tributaria en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el artículo 13 literal d) establece que: “Cada ejercicio o período de imposición se liquidará de manera independiente del que le precede y del que le siga, a fin de que los resultados de ganancias o de pérdidas no puedan afectarse por eventos anteriores o posteriores en los negocios o actividades del contribuyente, salvo las excepciones legales”.

Lo que significa que hay que modificar la declaración del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio 2005, donde se debe dejar reflejado el valor que se canceló de más.

Contablemente se efectúa el siguiente registro.

Fecha	Concepto	Debe	Haber
30.12.06	<u>Partida No 1</u> <u>Asuntos Pendientes</u> Dirección General de Impuestos Internos <u>Utilidades no Distribuidas</u> Utilidad de ejercicios anteriores v/ para reconocer la cuota de indemnización por terminación de contrato que no se reconoció en el correspondiente ejercicio 2005.	\$ 715.89	\$ 715.89
	Totales	\$ 715.89	\$ 715.89

Los ajustes generados se pueden suscitar cuando se adopta la normativa técnica de las políticas contables, cambios en las estimaciones y errores, al hacer la relación con la legislación fiscal, pueden surgir ciertos ajustes que deben de ser corregidos, tal como lo establece la norma.

Apéndice 10

Caso Práctico NIC 23 “Costos por Préstamos”.

Esta norma prescribe el tratamiento técnico contable que se debe dar a los costos por préstamos; entendiéndose como tal los intereses por préstamo de corto plazo y largo plazo, gastos de formalización de contratos y los intereses relativos a los préstamos como tal, diferencias de cambios procedentes de préstamos de moneda extranjera.

Según esta norma establece en el párrafo 10 que “los costos por préstamos deben ser reconocidos como gasto normal del periodo salvo si fuesen capitalizados”.

Así mismo el párrafo 11 reafirma que “Los costos por intereses que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos que cumplan las condiciones para su cualificación, deben ser capitalizados, formando parte del costo de dichos activos”.

Ahora bien la capitalización de los intereses por costes financieros debe empezar y hacerse cuando cumpla algunas de las condiciones siguientes.

- se haya incurrido en desembolsos con relación al activo;
- se haya incurrido en costos por intereses; y
- se estén llevando a las actividades necesarias para preparar al activo para su uso deseado o para su venta.

La administración tributaria según el artículo 29 de la ley de Impuesto Sobre Renta, menciona en el numeral 10) que “Los intereses pagados o incurridos, o las cantidades tomadas en préstamo toda vez que sean invertidas en la fuente generadora de la renta gravable, así como los gastos incurridos en la

constitución, renovación o cancelación de dichos préstamos, los cuales deberán deducirse en proporción al plazo convenido para el pago del financiamiento.

No serán deducibles los intereses que se computen sobre el capital o sobre utilidades invertidas en el negocio con el objeto de determinar costos o con otros propósitos cuando no representen cargos a favor de terceros. Tampoco serán deducibles los intereses en tanto el activo con el que se vinculan no sea Productor de renta gravable, caso en el cual, los intereses incurridos en ese lapso deberán ser capitalizados como parte del costo de adquisición de los activos y ser deducidos únicamente vía depreciación”

Planteamiento del caso practico

Papeles, S.A. de C.V., decide construir un edificio para el área administrativa de dos niveles, el presupuesto asciende a \$ 10, 000,000.00 sin incluir los intereses la construcción de la obra se realiza del primero de Julio de 2007, al 30 de Diciembre del mismo año. Para ellos se gestionan financiamiento bajo las siguientes condiciones, planteadas a continuación:

BANCO	MONTO	TASA	PLAZO	GARANTIA
CITIBANK, S.A.	\$ 10,000,000.00	7.00%	15 años	Hipoteca Abierta

El día primero de Julio de 2007, el banco formalizo el desembolso pactando proporciones iguales con supervisión a la obra para hacer dichos desembolsos por lo cual realizo un descuento del por comisión del 2% que equivales a \$ 2,000.00 sobre el monto concedido y honorarios de escrituración por \$ 2,000.00 dólares exactos de los Estados Unidos de América.

Para el periodo comprendido entre 1ero de julio y el 31 de diciembre de 2007, se calcula las cuotas de acuerdo a la siguiente fórmula:

$$\text{Cuota} = P \frac{i (1+i)^6}{(1+i)^6 - 1}$$

En donde

P= Monto, T= tasa de Interés, n = Plazo en meses

$$\text{Cuota} = \$ 10,000,000.00 \cdot 0.0070833333\% \frac{(1+0.007083\%)^{120}}{(1+0.007083\%)^{120} - 1}$$

Cuota = \$ 89,882.82

Tratamiento por punto de Referencia

Según este método se realizaran las se realizaran los siguientes registros relacionado al interés.

Fecha	Concepto	Debe	Haber
08.01.05	<u>Partida No 1</u>		
	Bancos	\$ 9,996,000.00	
	Intereses diferido por Pagar	\$ 6,181,276.29	
	<u>Gastos de Administración</u>		
	Honorarios	\$ 2,000.00	
	Gasto Financieros	\$ 2,000.00	
	Prestamos por Pagar(Capital Interés)		\$16,181,276.29
	v/ por préstamo otorgado por el CITIBANK, mas intereses a 10 años plazo.		
	Totales	\$16,181,276.29	\$16,181,276.29

El manejo de los fondos se mantendrán en una cuenta restringida en el banco CITIBANK El Salvador que autoriza los desembolsos a medida avanza la obra a continuación se presenta por punto de referencia y manera de ejemplo, se plantea el siguiente registro contable.

Fecha	Concepto	Debe	Haber
01.08.07	<u>Partida No 2</u> <u>Gastos Financieros</u> Costo Por Intereses Prestamos por Pagar Bancos v/ pago de la cuota de julio a Diciembre 07, capital más intereses	\$289,619.00 \$159,866.90	\$449,485.90
	Totales	\$449,485.90	\$449,485.90

El reconocimiento anterior, se realiza durante la vigencia del préstamo, afectando en lo que respecta al interés, los resultados del ejercicio que se esté registrando.

Tratamiento Alternativo Permitido

Al utilizar este tratamiento, la partida uno seria igual a la inicial mostrada para el tratamiento por punto de referencia; para el caso del segundo registro, según bajo el método alternativo permitido quedaría el registro siguiente:

Fecha	Concepto	Debe	Haber
31.12.07	<u>Partida No 3</u> <u>Construcciones en curso</u> Costo Intereses (Edificios) <u>Prestamos por Pagar</u> Préstamo Bancos v/pago de la cuota de julio a diciembre 07, capital más intereses	\$289,619.00 \$159,866.90	\$449,485.90
	Totales	\$449,485.90	\$449,485.90

La capitalización de costos por intereses finaliza cuando se ha completado todas las actividades necesarias para preparar el activo y tenerlo a disponibilidad total o disponible para la venta.

Para el ejemplo, se concluye la construcción del edificio, y o en el caso de que se realice por partes, y cada parte se pueda utilizar, mientras se terminan las restantes, la capitalización finaliza cuando esté terminada cada parte; para este caso y con el objeto de establecer el valor a capitalizar. Por el tiempo que se ejecuto la obra, se muestra el siguiente registro correspondiente al pago de capital e intereses del año 2007.

Fecha	Concepto	Debe	Haber
31.12.07	<u>Partida No 4</u> <u>Construcciones en curso</u> Intereses (Edificios) <u>Prestamos por Pagar</u> Préstamo Bancos v/ pago de la cuota de enero a diciembre 08, capital más intereses.	\$ 402,884.55 \$ 675,880.90	 \$1,078,765.44
	Totales	\$1,078,765.44	\$1,078,765.44

Por lo expuesto, al finalizar la obra solo se realizará el traslado a Propiedad, Planta y Equipo de los costos por intereses que se generaron mientras se realizó la construcción, es decir haciendo el siguiente registro contable por reconocer los intereses pagados como parte del costo del bien.

Fecha	Concepto	Debe	Haber
31.12.07	<u>Partida No 5</u> <u>Propiedad, Planta y Equipo</u> Edificios <u>Construcciones en Curso</u> Intereses (Edificios) v/ por la capitalización de los intereses por la construcción del edificio.	\$692,533.55	\$692,503,55
	Totales	\$692,503,55	\$692,503,55

Pero además la norma define ciertas situaciones cuando existan “Fondos de Préstamo Genéricos” extendiéndose como tal los créditos obtenidos, diferentes a los solicitados para llevar a cabo la inversión , por ejemplo para una construcción, solicitados en distintas fechas ,con finalidades varias y con diferentes tasas de intereses, se deberá establecer una tasa de capitalización, que será el resultado de dividir intereses entre montos totales de créditos (distintos a los utilizados para la construcción)la tasa de capitalización, se utiliza para establecer los costos por intereses, a ser capitalizados, es decir el porcentaje establecido, se multiplicara por la cantidad de préstamos que se utilicen en la construcción del bien cualificados y que se contabilizara de igual forma que los ejercicios recién planteados.

En la presentación de los estados financieros, según la normativa técnica se debe revelar, las políticas contables adoptadas para el tratamiento de costos por intereses, importe de capitalización durante el periodo y tasa de capitalización utilizada para determinarlo.

A continuación se presenta la tabla de amortización de préstamo adquirido al Citibank de El Salvador, S.A., para la construcción del edificio de Papeles, S.A. de C.V.

Anexo Tabla de amortización de préstamo (caso práctico NIF ES 23)

Cuota N°	Fecha	Abono a Capital	Abono a Interés	Total cuota	Nuevo saldo
Saldo inicial	01/08/2006				\$ 10,000,000.00
1	31/08/2006	\$ 31,549.49	\$ 58,333.33	\$ 89,882.82	\$ 9,968,450.51
2	30/09/2006	\$ 31,733.53	\$ 58,149.29	\$ 89,882.82	\$ 9,936,716.97
3	31/10/2006	\$ 31,918.65	\$ 57,964.18	\$ 89,882.82	\$ 9,904,798.33
4	30/11/2006	\$ 32,104.84	\$ 57,777.99	\$ 89,882.82	\$ 9,872,693.49
5	31/12/2006	\$ 32,292.12	\$ 57,590.71	\$ 89,882.82	\$ 9,840,401.37
6	31/01/2007	\$ 32,480.49	\$ 57,402.34	\$ 89,882.82	\$ 9,807,920.88
7	28/02/2007	\$ 32,669.96	\$ 57,212.87	\$ 89,882.82	\$ 9,775,250.93
8	31/03/2007	\$ 32,860.53	\$ 57,022.29	\$ 89,882.82	\$ 9,742,390.40
9	30/04/2007	\$ 33,052.22	\$ 56,830.61	\$ 89,882.82	\$ 9,709,338.18
10	31/05/2007	\$ 33,245.02	\$ 56,637.80	\$ 89,882.82	\$ 9,676,093.16
11	30/06/2007	\$ 33,438.95	\$ 56,443.87	\$ 89,882.82	\$ 9,642,654.21
12	31/07/2007	\$ 33,634.01	\$ 56,248.81	\$ 89,882.82	\$ 9,609,020.19
13	31/08/2007	\$ 33,830.21	\$ 56,052.61	\$ 89,882.82	\$ 9,575,189.98
14	30/09/2007	\$ 34,027.55	\$ 55,855.27	\$ 89,882.82	\$ 9,541,162.43
15	31/10/2007	\$ 34,226.05	\$ 55,656.78	\$ 89,882.82	\$ 9,506,936.38
16	30/11/2007	\$ 34,425.70	\$ 55,457.13	\$ 89,882.82	\$ 9,472,510.69
17	31/12/2007	\$ 34,626.52	\$ 55,256.31	\$ 89,882.82	\$ 9,437,884.17
18	31/01/2008	\$ 34,828.50	\$ 55,054.32	\$ 89,882.82	\$ 9,403,055.67
19	29/02/2008	\$ 35,031.67	\$ 54,851.15	\$ 89,882.82	\$ 9,368,024.00
20	31/03/2008	\$ 35,236.02	\$ 54,646.80	\$ 89,882.82	\$ 9,332,787.97
21	30/04/2008	\$ 35,441.56	\$ 54,441.26	\$ 89,882.82	\$ 9,297,346.41
22	31/05/2008	\$ 35,648.31	\$ 54,234.52	\$ 89,882.82	\$ 9,261,698.10
23	30/06/2008	\$ 35,856.26	\$ 54,026.57	\$ 89,882.82	\$ 9,225,841.85
24	31/07/2008	\$ 36,065.42	\$ 53,817.41	\$ 89,882.82	\$ 9,189,776.43
25	31/08/2008	\$ 36,275.80	\$ 53,607.03	\$ 89,882.82	\$ 9,153,500.63
26	30/09/2008	\$ 36,487.41	\$ 53,395.42	\$ 89,882.82	\$ 9,117,013.22
27	31/10/2008	\$ 36,700.25	\$ 53,182.57	\$ 89,882.82	\$ 9,080,312.97
28	30/11/2008	\$ 36,914.34	\$ 52,968.49	\$ 89,882.82	\$ 9,043,398.64
29	31/12/2008	\$ 37,129.67	\$ 52,753.16	\$ 89,882.82	\$ 9,006,268.97
30	31/01/2009	\$ 37,346.26	\$ 52,536.57	\$ 89,882.82	\$ 8,968,922.71
31	28/02/2009	\$ 37,564.11	\$ 52,318.71	\$ 89,882.82	\$ 8,931,358.60

Anexo Tabla de amortización de préstamo (caso práctico NIF ES 23)

Cuota N°	Fecha	Abono a Capital	Abono a Interés	Total cuota	Nuevo saldo
32	31/03/2009	\$ 37,783.24	\$ 52,099.59	\$ 89,882.82	\$ 8,893,575.36
33	30/04/2009	\$ 38,003.64	\$ 51,879.19	\$ 89,882.82	\$ 8,855,571.72
34	31/05/2009	\$ 38,225.33	\$ 51,657.50	\$ 89,882.82	\$ 8,817,346.40
35	30/06/2009	\$ 38,448.31	\$ 51,434.52	\$ 89,882.82	\$ 8,778,898.09
36	31/07/2009	\$ 38,672.59	\$ 51,210.24	\$ 89,882.82	\$ 8,740,225.50
37	31/08/2009	\$ 38,898.18	\$ 50,984.65	\$ 89,882.82	\$ 8,701,327.32
38	30/09/2009	\$ 39,125.09	\$ 50,757.74	\$ 89,882.82	\$ 8,662,202.24
39	31/10/2009	\$ 39,353.31	\$ 50,529.51	\$ 89,882.82	\$ 8,622,848.92
40	30/11/2009	\$ 39,582.88	\$ 50,299.95	\$ 89,882.82	\$ 8,583,266.05
41	31/12/2009	\$ 39,813.78	\$ 50,069.05	\$ 89,882.82	\$ 8,543,452.27
42	31/01/2010	\$ 40,046.02	\$ 49,836.80	\$ 89,882.82	\$ 8,503,406.25
43	28/02/2010	\$ 40,279.62	\$ 49,603.20	\$ 89,882.82	\$ 8,463,126.62
44	31/03/2010	\$ 40,514.59	\$ 49,368.24	\$ 89,882.82	\$ 8,422,612.03
45	30/04/2010	\$ 40,750.92	\$ 49,131.90	\$ 89,882.82	\$ 8,381,861.11
46	31/05/2010	\$ 40,988.64	\$ 48,894.19	\$ 89,882.82	\$ 8,340,872.47
47	30/06/2010	\$ 41,227.74	\$ 48,655.09	\$ 89,882.82	\$ 8,299,644.73
48	31/07/2010	\$ 41,468.23	\$ 48,414.59	\$ 89,882.82	\$ 8,258,176.50
49	31/08/2010	\$ 41,710.13	\$ 48,172.69	\$ 89,882.82	\$ 8,216,466.37
50	30/09/2010	\$ 41,953.44	\$ 47,929.38	\$ 89,882.82	\$ 8,174,512.93
51	31/10/2010	\$ 42,198.17	\$ 47,684.66	\$ 89,882.82	\$ 8,132,314.76
52	30/11/2010	\$ 42,444.32	\$ 47,438.50	\$ 89,882.82	\$ 8,089,870.43
53	31/12/2010	\$ 42,691.92	\$ 47,190.91	\$ 89,882.82	\$ 8,047,178.52
54	31/01/2011	\$ 42,940.95	\$ 46,941.87	\$ 89,882.82	\$ 8,004,237.56
55	28/02/2011	\$ 43,191.44	\$ 46,691.38	\$ 89,882.82	\$ 7,961,046.12
56	31/03/2011	\$ 43,443.39	\$ 46,439.43	\$ 89,882.82	\$ 7,917,602.73
57	30/04/2011	\$ 43,696.81	\$ 46,186.01	\$ 89,882.82	\$ 7,873,905.92
58	31/05/2011	\$ 43,951.71	\$ 45,931.12	\$ 89,882.82	\$ 7,829,954.21
59	30/06/2011	\$ 44,208.09	\$ 45,674.73	\$ 89,882.82	\$ 7,785,746.12
60	31/07/2011	\$ 44,465.98	\$ 45,416.85	\$ 89,882.82	\$ 7,741,280.14
61	31/08/2011	\$ 44,725.36	\$ 45,157.46	\$ 89,882.82	\$ 7,696,554.78

Anexo Tabla de amortización de préstamo (caso práctico NIF ES 23)

Cuota N°	Fecha	Abono a Capital	Abono a Interés	Total cuota	Nuevo saldo
62	30/09/2011	\$ 44,986.26	\$ 44,896.57	\$ 89,882.82	\$ 7,651,568.52
63	31/10/2011	\$ 45,248.68	\$ 44,634.15	\$ 89,882.82	\$ 7,606,319.84
64	30/11/2011	\$ 45,512.63	\$ 44,370.20	\$ 89,882.82	\$ 7,560,807.21
65	31/12/2011	\$ 45,778.12	\$ 44,104.71	\$ 89,882.82	\$ 7,515,029.10
66	31/01/2012	\$ 46,045.16	\$ 43,837.67	\$ 89,882.82	\$ 7,468,983.94
67	29/02/2012	\$ 46,313.75	\$ 43,569.07	\$ 89,882.82	\$ 7,422,670.18
68	31/03/2012	\$ 46,583.92	\$ 43,298.91	\$ 89,882.82	\$ 7,376,086.27
69	30/04/2012	\$ 46,855.66	\$ 43,027.17	\$ 89,882.82	\$ 7,329,230.61
70	31/05/2012	\$ 47,128.98	\$ 42,753.84	\$ 89,882.82	\$ 7,282,101.63
71	30/06/2012	\$ 47,403.90	\$ 42,478.92	\$ 89,882.82	\$ 7,234,697.73
72	31/07/2012	\$ 47,680.42	\$ 42,202.40	\$ 89,882.82	\$ 7,187,017.30
73	31/08/2012	\$ 47,958.56	\$ 41,924.27	\$ 89,882.82	\$ 7,139,058.74
74	30/09/2012	\$ 48,238.32	\$ 41,644.51	\$ 89,882.82	\$ 7,090,820.42
75	31/10/2012	\$ 48,519.71	\$ 41,363.12	\$ 89,882.82	\$ 7,042,300.72
76	30/11/2012	\$ 48,802.74	\$ 41,080.09	\$ 89,882.82	\$ 6,993,497.98
77	31/12/2012	\$ 49,087.42	\$ 40,795.40	\$ 89,882.82	\$ 6,944,410.55
78	31/01/2013	\$ 49,373.77	\$ 40,509.06	\$ 89,882.82	\$ 6,895,036.79
79	28/02/2013	\$ 49,661.78	\$ 40,221.05	\$ 89,882.82	\$ 6,845,375.01
80	31/03/2013	\$ 49,951.47	\$ 39,931.35	\$ 89,882.82	\$ 6,795,423.54
81	30/04/2013	\$ 50,242.86	\$ 39,639.97	\$ 89,882.82	\$ 6,745,180.68
82	31/05/2013	\$ 50,535.94	\$ 39,346.89	\$ 89,882.82	\$ 6,694,644.74
83	30/06/2013	\$ 50,830.73	\$ 39,052.09	\$ 89,882.82	\$ 6,643,814.01
84	31/07/2013	\$ 51,127.25	\$ 38,755.58	\$ 89,882.82	\$ 6,592,686.76
85	31/08/2013	\$ 51,425.49	\$ 38,457.34	\$ 89,882.82	\$ 6,541,261.27
86	30/09/2013	\$ 51,725.47	\$ 38,157.36	\$ 89,882.82	\$ 6,489,535.80
87	31/10/2013	\$ 52,027.20	\$ 37,855.62	\$ 89,882.82	\$ 6,437,508.60
88	30/11/2013	\$ 52,330.69	\$ 37,552.13	\$ 89,882.82	\$ 6,385,177.91
89	31/12/2013	\$ 52,635.96	\$ 37,246.87	\$ 89,882.82	\$ 6,332,541.95
90	31/01/2014	\$ 52,943.00	\$ 36,939.83	\$ 89,882.82	\$ 6,279,598.95

Anexo Tabla de amortización de préstamo (caso práctico NIF ES 23)

Cuota N°	Fecha	Abono a Capital	Abono a Interés	Total cuota	Nuevo saldo
91	28/02/2014	\$ 53,251.83	\$ 36,630.99	\$ 89,882.82	\$ 6,226,347.13
92	31/03/2014	\$ 53,562.47	\$ 36,320.36	\$ 89,882.82	\$ 6,172,784.66
93	30/04/2014	\$ 53,874.92	\$ 36,007.91	\$ 89,882.82	\$ 6,118,909.74
94	31/05/2014	\$ 54,189.19	\$ 35,693.64	\$ 89,882.82	\$ 6,064,720.56
95	30/06/2014	\$ 54,505.29	\$ 35,377.53	\$ 89,882.82	\$ 6,010,215.27
96	31/07/2014	\$ 54,823.24	\$ 35,059.59	\$ 89,882.82	\$ 5,955,392.03
97	31/08/2014	\$ 55,143.04	\$ 34,739.78	\$ 89,882.82	\$ 5,900,248.99
98	30/09/2014	\$ 55,464.71	\$ 34,418.12	\$ 89,882.82	\$ 5,844,784.28
99	31/10/2014	\$ 55,788.25	\$ 34,094.57	\$ 89,882.82	\$ 5,788,996.03
100	30/11/2014	\$ 56,113.68	\$ 33,769.14	\$ 89,882.82	\$ 5,732,882.35
101	31/12/2014	\$ 56,441.01	\$ 33,441.81	\$ 89,882.82	\$ 5,676,441.33
102	31/01/2015	\$ 56,770.25	\$ 33,112.57	\$ 89,882.82	\$ 5,619,671.08
103	28/02/2015	\$ 57,101.41	\$ 32,781.41	\$ 89,882.82	\$ 5,562,569.67
104	31/03/2015	\$ 57,434.50	\$ 32,448.32	\$ 89,882.82	\$ 5,505,135.17
105	30/04/2015	\$ 57,769.54	\$ 32,113.29	\$ 89,882.82	\$ 5,447,365.63
106	31/05/2015	\$ 58,106.53	\$ 31,776.30	\$ 89,882.82	\$ 5,389,259.10
107	30/06/2015	\$ 58,445.48	\$ 31,437.34	\$ 89,882.82	\$ 5,330,813.62
108	31/07/2015	\$ 58,786.41	\$ 31,096.41	\$ 89,882.82	\$ 5,272,027.20
109	31/08/2015	\$ 59,129.33	\$ 30,753.49	\$ 89,882.82	\$ 5,212,897.87
110	30/09/2015	\$ 59,474.26	\$ 30,408.57	\$ 89,882.82	\$ 5,153,423.61
111	31/10/2015	\$ 59,821.19	\$ 30,061.64	\$ 89,882.82	\$ 5,093,602.43
112	30/11/2015	\$ 60,170.15	\$ 29,712.68	\$ 89,882.82	\$ 5,033,432.28
113	31/12/2015	\$ 60,521.14	\$ 29,361.69	\$ 89,882.82	\$ 4,972,911.14
114	31/01/2016	\$ 60,874.18	\$ 29,008.65	\$ 89,882.82	\$ 4,912,036.96
115	29/02/2016	\$ 61,229.28	\$ 28,653.55	\$ 89,882.82	\$ 4,850,807.69
116	31/03/2016	\$ 61,586.45	\$ 28,296.38	\$ 89,882.82	\$ 4,789,221.24
117	30/04/2016	\$ 61,945.70	\$ 27,937.12	\$ 89,882.82	\$ 4,727,275.53
118	31/05/2016	\$ 62,307.05	\$ 27,575.77	\$ 89,882.82	\$ 4,664,968.48
119	30/06/2016	\$ 62,670.51	\$ 27,212.31	\$ 89,882.82	\$ 4,602,297.97

Anexo Tabla de amortización de préstamo (caso práctico NIF ES 23)

Cuota N°	Fecha	Abono a Capital	Abono a Interés	Total cuota	Nuevo saldo
120	31/07/2016	\$ 63,036.09	\$ 26,846.74	\$ 89,882.82	\$ 4,539,261.88
121	31/08/2016	\$ 63,403.80	\$ 26,479.03	\$ 89,882.82	\$ 4,475,858.08
122	30/09/2016	\$ 63,773.65	\$ 26,109.17	\$ 89,882.82	\$ 4,412,084.43
123	31/10/2016	\$ 64,145.67	\$ 25,737.16	\$ 89,882.82	\$ 4,347,938.76
124	30/11/2016	\$ 64,519.85	\$ 25,362.97	\$ 89,882.82	\$ 4,283,418.91
125	31/12/2016	\$ 64,896.22	\$ 24,986.61	\$ 89,882.82	\$ 4,218,522.69
126	31/01/2017	\$ 65,274.78	\$ 24,608.05	\$ 89,882.82	\$ 4,153,247.92
127	28/02/2017	\$ 65,655.55	\$ 24,227.28	\$ 89,882.82	\$ 4,087,592.37
128	31/03/2017	\$ 66,038.54	\$ 23,844.29	\$ 89,882.82	\$ 4,021,553.83
129	30/04/2017	\$ 66,423.76	\$ 23,459.06	\$ 89,882.82	\$ 3,955,130.07
130	31/05/2017	\$ 66,811.23	\$ 23,071.59	\$ 89,882.82	\$ 3,888,318.84
131	30/06/2017	\$ 67,200.97	\$ 22,681.86	\$ 89,882.82	\$ 3,821,117.87
132	31/07/2017	\$ 67,592.97	\$ 22,289.85	\$ 89,882.82	\$ 3,753,524.90
133	31/08/2017	\$ 67,987.26	\$ 21,895.56	\$ 89,882.82	\$ 3,685,537.63
134	30/09/2017	\$ 68,383.86	\$ 21,498.97	\$ 89,882.82	\$ 3,617,153.78
135	31/10/2017	\$ 68,782.76	\$ 21,100.06	\$ 89,882.82	\$ 3,548,371.01
136	30/11/2017	\$ 69,184.00	\$ 20,698.83	\$ 89,882.82	\$ 3,479,187.02
137	31/12/2017	\$ 69,587.57	\$ 20,295.26	\$ 89,882.82	\$ 3,409,599.45
138	31/01/2018	\$ 69,993.50	\$ 19,889.33	\$ 89,882.82	\$ 3,339,605.96
139	28/02/2018	\$ 70,401.79	\$ 19,481.03	\$ 89,882.82	\$ 3,269,204.16
140	31/03/2018	\$ 70,812.47	\$ 19,070.36	\$ 89,882.82	\$ 3,198,391.70
141	30/04/2018	\$ 71,225.54	\$ 18,657.28	\$ 89,882.82	\$ 3,127,166.15
142	31/05/2018	\$ 71,641.02	\$ 18,241.80	\$ 89,882.82	\$ 3,055,525.13
143	30/06/2018	\$ 72,058.93	\$ 17,823.90	\$ 89,882.82	\$ 2,983,466.20
144	31/07/2018	\$ 72,479.27	\$ 17,403.55	\$ 89,882.82	\$ 2,910,986.93
145	31/08/2018	\$ 72,902.07	\$ 16,980.76	\$ 89,882.82	\$ 2,838,084.86
146	30/09/2018	\$ 73,327.33	\$ 16,555.49	\$ 89,882.82	\$ 2,764,757.53
147	31/10/2018	\$ 73,755.07	\$ 16,127.75	\$ 89,882.82	\$ 2,691,002.46
148	30/11/2018	\$ 74,185.31	\$ 15,697.51	\$ 89,882.82	\$ 2,616,817.14
149	31/12/2018	\$ 74,618.06	\$ 15,264.77	\$ 89,882.82	\$ 2,542,199.09
150	31/01/2019	\$ 75,053.33	\$ 14,829.49	\$ 89,882.82	\$ 2,467,145.75

Anexo Tabla de amortización de préstamo (caso práctico NIF ES 23)

Cuota N°	Fecha	Abono a Capital	Abono a Interés	Total cuota	Nuevo saldo
151	28/02/2019	\$ 75,491.14	\$ 14,391.68	\$ 89,882.82	\$ 2,391,654.61
152	31/03/2019	\$ 75,931.51	\$ 13,951.32	\$ 89,882.82	\$ 2,315,723.10
153	30/04/2019	\$ 76,374.44	\$ 13,508.38	\$ 89,882.82	\$ 2,239,348.66
154	31/05/2019	\$ 76,819.96	\$ 13,062.87	\$ 89,882.82	\$ 2,162,528.70
155	30/06/2019	\$ 77,268.07	\$ 12,614.75	\$ 89,882.82	\$ 2,085,260.63
156	31/07/2019	\$ 77,718.81	\$ 12,164.02	\$ 89,882.82	\$ 2,007,541.82
157	31/08/2019	\$ 78,172.16	\$ 11,710.66	\$ 89,882.82	\$ 1,929,369.66
158	30/09/2019	\$ 78,628.17	\$ 11,254.66	\$ 89,882.82	\$ 1,850,741.49
159	31/10/2019	\$ 79,086.83	\$ 10,795.99	\$ 89,882.82	\$ 1,771,654.66
160	30/11/2019	\$ 79,548.17	\$ 10,334.65	\$ 89,882.82	\$ 1,692,106.48
161	31/12/2019	\$ 80,012.20	\$ 9,870.62	\$ 89,882.82	\$ 1,612,094.28
162	31/01/2020	\$ 80,478.94	\$ 9,403.88	\$ 89,882.82	\$ 1,531,615.34
163	29/02/2020	\$ 80,948.40	\$ 8,934.42	\$ 89,882.82	\$ 1,450,666.93
164	31/03/2020	\$ 81,420.60	\$ 8,462.22	\$ 89,882.82	\$ 1,369,246.33
165	30/04/2020	\$ 81,895.56	\$ 7,987.27	\$ 89,882.82	\$ 1,287,350.78
166	31/05/2020	\$ 82,373.28	\$ 7,509.55	\$ 89,882.82	\$ 1,204,977.50
167	30/06/2020	\$ 82,853.79	\$ 7,029.04	\$ 89,882.82	\$ 1,122,123.71
168	31/07/2020	\$ 83,337.10	\$ 6,545.72	\$ 89,882.82	\$ 1,038,786.61
169	31/08/2020	\$ 83,823.24	\$ 6,059.59	\$ 89,882.82	\$ 954,963.37
170	30/09/2020	\$ 84,312.21	\$ 5,570.62	\$ 89,882.82	\$ 870,651.16
171	31/10/2020	\$ 84,804.03	\$ 5,078.80	\$ 89,882.82	\$ 785,847.14
172	30/11/2020	\$ 85,298.72	\$ 4,584.11	\$ 89,882.82	\$ 700,548.42
173	31/12/2020	\$ 85,796.29	\$ 4,086.53	\$ 89,882.82	\$ 614,752.13
174	31/01/2021	\$ 86,296.77	\$ 3,586.05	\$ 89,882.82	\$ 528,455.36
175	28/02/2021	\$ 86,800.17	\$ 3,082.66	\$ 89,882.82	\$ 441,655.19
176	31/03/2021	\$ 87,306.50	\$ 2,576.32	\$ 89,882.82	\$ 354,348.68
177	30/04/2021	\$ 87,815.79	\$ 2,067.03	\$ 89,882.82	\$ 266,532.89
178	31/05/2021	\$ 88,328.05	\$ 1,554.78	\$ 89,882.82	\$ 178,204.84
179	30/06/2021	\$ 88,843.30	\$ 1,039.53	\$ 89,882.82	\$ 89,361.55
180	31/07/2021	\$ 89,361.55	\$ 521.28	\$ 89,882.82	\$ (0.00)

Apéndice 11

Caso Práctico NIC 36 “Deterioro del Valor de los Activos”

Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento de Propiedad Planta y Equipo cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

A estos efectos, al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material o, en su caso, alguna unidad generadora de efectivo puedan estar deteriorados, en cuyo caso, deberá estimar sus importes recuperables efectuando las correcciones valorativas que procedan. Se entiende por unidad generadora de efectivo el grupo identificable más pequeño de activos que genera flujos de efectivo que son, en buena medida, independientes de los derivados de otros activos o grupos de activos.

Los cálculos del deterioro de los elementos de la Propiedad de Planta y Equipo, se efectuarán elemento a elemento de forma individualizada. Si no fuera posible estimar el importe recuperable de cada bien individual, la empresa determinará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca cada elemento de la Propiedad Planta y Equipo.

Las correcciones valorativas por deterioro de los elementos del inmovilizado material, así como su reversión cuando las circunstancias que las motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

Al indagar sobre el tratamiento fiscal que considera los deterioros de los activos en cuanto a la pérdida de valor de la Propiedad Planta y Equipo que lo considera como un gasto no deducible, basándonos el artículo 29 A numeral 10) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual establece “las pérdidas de capital,

sea que estas provengan de transacciones como compra – venta o permuta de bienes muebles o inmuebles”, esto conlleva a darle un tratamiento específico para llegar a una conciliación entre la parte tributaria y la parte contable, para ello se plantea un ejercicio para reconocer como debe realizarse correctamente .

Planteamiento del caso práctico.

El 14 de Julio del 2007. La administración general de Papeles, S.A. de C.V., dentro de los cambios en las políticas contables así la adopción de Normas Internacionales de Contabilidad, acordó ajustar el renglón de Propiedad, Propiedad y Equipo, específicamente maquinaria, llevándolo al mercado por el valor de la máquina, con respecto a nueva maquinaria más sofisticada lanzada por otras empresas, esta se utiliza en el proceso de producción de impresión offset, adquirida el 02 de Enero de 2007, con una vida útil de 5 años. Tal disminución está indicada en un 70% de su valor en libros. A partir de este hecho se realizan las siguientes operaciones durante el mes:

- El día 14 de Julio, se reconoce el valor de la pérdida por deterioro y se registra inmediatamente como un gasto que afectará el estado de resultado (párrafos 59 de la NIC 36).
- Día 31 de Julio, se ajusta el importe de la depreciación, cuyo valor mensual era de \$33,333.33, con el reconocimiento de la primera partida el valor a depreciar será \$ 415,333.33 (párrafo 62, NIC 36), pero debido a la actualización de nueva maquinaria se decide vender dicha maquinaria para optar por una maquinaria de mejor tecnología el precio de venta debido a la desvalorización del activo es de \$415,333.33.

En el siguiente cuadro se expone los cálculos de pérdida de valor de la maquinaria y así determinar el valor a ajustar en los libros:

CALCULOS PARA LOS RESPECTIVOS REGISTROS	
Costo de maquinaria	\$ 2,000,000.00
Fecha de adquisición	1/2/2007
Cuota de depreciación anual	\$ 400,000.00
Depreciación al 14/07/08	
Depreciación anual(400,000)/12 mese * 18 meses	\$ 600,000.00
Depreciación anual(400,000)/12 mese * 30 * 14 días	\$ 15,555.56
Total depreciación	<u>\$ 615,555.56</u>
Registro No 1	
Costo de adquisición	\$ 2,000,000.00
(-) Depreciación acumulada	\$ 615,555.56
Valor en libros 14/07/2008	<u>\$ 1,384,444.44</u>
(-)Perdida por deterioro(0.70*1,384,444.44)	\$ 969,111.11
Valor en libros ajustado	<u>\$ 415,333.33</u>
Registro No 2	
Depreciación anual para los años siguientes (415,333.33/41 meses que faltan * 12 meses)	\$ 121,560.97
Depreciación para el mes de julio sera (121,560.97/12 meses /30 dias*17 días)	\$ 5,740.38
(+)Depreciación de 14 días antes de perdida	\$ 15,555.56
Depreciación total para el mes de julio	<u>\$ 21,295.94</u>

A continuación se presenta la partida por el reconocimiento de la desvalorización de la maquinaria, así como, el cálculo de la cuota de depreciación:

Fecha	Concepto	Debe	Haber
14.07.05	<u>Partida No 1</u> <u>Gastos por Desvalorización</u> Gastos x desvalorización de maquinaria <u>Maquinaria y Equipo</u> Maquinaria v/ por reconocimiento de pérdida como gasto.	\$969,111.11	\$969,111.11
31.07.05	<u>Partida No 2</u> <u>Costo de Producción Carga – Fabril</u> Depreciación de Maquinaria <u>Depreciación Acumulada</u> Maquinaria v/ por depreciación acumulada mes de julio.	\$ 5,740.38	\$ 5,740.38
	Totales	\$974,851.49	\$974,851.49

El reconocimiento de la pérdida de valor del bien que es de \$ 969,111.11 (\$ 1, 384,444.44 X 70%) por el deterioro de valor que ha sufrido el bien por la nueva tecnología de acuerdo al párrafo 59 Nic 36, que dice “El importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe recuperable si, y sólo si, este importe recuperable es inferior al importe en libros. Esta reducción se denomina pérdida por deterioro del valor”.

Al efectuar el ajuste por desvalorización el valor en libros se ajusta por dicha desvalorización de acuerdo al párrafo 62 de la NIC 36 “Cuando el importe estimado de una pérdida por deterioro del valor sea mayor que el importe en libros del activo con el que se relaciona, la entidad reconocerá un pasivo si, y sólo si, estuviere obligada a ello por otra Norma.”

El párrafo 1 de la NIC 16, prescribe el tratamiento contable de Propiedades, Planta y Equipo de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en sus propiedades, planta y equipo, así como los cambios que se hayan producido en dicha

inversión. Los principales problemas que presenta el reconocimiento contable de propiedades, planta y equipo son la contabilización de los activos, la determinación de su importe en libros y los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro que deben reconocerse con relación a los mismos.

La empresa decide vender el bien al 31 de julio del mismo año reconociendo la venta así como las respectivas liquidaciones de la depreciación y la Propiedad Planta y Equipo de la siguiente manera:

Fecha	Concepto	Debe	Haber
14.07.08	<u>Partida No 3</u>		
	Bancos	\$ 415,333.33	
	<u>Depreciación Acumulada</u>		
	Maquinaria	\$ 621,295.94	
	<u>Propiedad, Planta y Equipo</u>		
	Maquinaria		\$1,030,888.89
	<u>Otros Ingresos</u>		
	Ganancia por venta de Activo		\$ 5,740.38
	v/ registro por venta de activo Y el registro de la ganancia de capital.		
	Totales	\$1,036,629.27	\$1,036,629.27

Tratamiento Fiscal

En lo referente al deterioro del valor de un activo, se debe considerar como un gasto no deducible en el ejercicio fiscal corriente, de acuerdo a lo establecido por la administración tributaria en la Ley del Impuesto Sobre La Renta en el artículo 29ª numeral 10) menciona que: "Las pérdidas de capital, sea que éstas provengan de las transacciones a que se refieren los artículos 14 y 42 de esta ley, así como todas aquellas que provengan de transacciones distintas a las antes citadas".

El artículo 14 menciona que “la ganancia obtenida por una persona natural o jurídica que no se dedique habitualmente a la compraventa, permuta u otra forma de negociaciones sobre bienes muebles o inmuebles, constituye ganancia de capital y se gravará de acuerdo con las siguientes reglas”:

En cada transacción la ganancia o pérdida de capital se determinará deduciendo del valor de la transacción, el costo básico del bien, el importe de las mejoras efectuadas para conservar su valor y el de los gastos necesarios para efectuar la transacción. Cuando el valor de la transacción, sea mayor que las deducciones, habrá ganancia de capital si las deducciones son mayores que el valor de la transacción, habrá pérdida de capital.

En el siguiente cuadro se presenta el esquema del estado de resultados donde se reconoce la ganancia de capital por la venta del activo, así como el valor del deterioro de la Propiedad, Planta y Equipo:

PAPELES S.A. DE C.V.		
Estado de Resultados de 1 de Enero al 31 de Diciembre 2007		
Expresado en Dolares Americanos		
	Utilidad antes del impuestos sobre la renta	\$1,550,000.00
(-)	Ganacia de capital por Vta de Activo	\$5,740.38
	Utilidad antes del impuestos sobre la renta	\$1,544,259.62
(+)	Gastos no deducibles	\$969,111.11
	Deterioro de Propiedad Planta y Equipo	\$969,111.11
(=)	Utilidad antes del impuestos sobre la renta	\$2,513,370.73
(-)	Reserva Legal	\$175,935.95
	Impuesto Sobre Renta Corriente	\$ 584,358.69
(+)	Impuesto por Ganancia de capital	\$574.04
	Impuesto Sobre Renta Corriente	\$ 584,932.73
(=)	Utilidad Neta del Ejercicio	\$ 1,928,438.00

Art. 42. El impuesto sobre la renta a pagar por la ganancia neta de capital de una o varias transacciones determinada conforme el artículo 14 de esta Ley, y será el equivalente al diez por ciento (10%) (\$574.04) de dichas ganancias, salvo cuando el bien se realice dentro de los doce meses siguientes a la fecha de su

adquisición, en cuyo caso la ganancia neta de capital deberá sumarse a la renta neta imponible del ejercicio corriente y calcularse el impuesto como renta ordinaria, adjuntándose a la declaración de Impuesto sobre la Renta del ejercicio de imposición respectivo, el formulario de cálculo de la ganancia de capital. En caso que exista saldo de pérdida de capital de ejercicios o períodos de imposición anteriores, que no se hubiere aplicado a ganancias de capital, podrá restarse a la ganancia neta de capital calculada en el ejercicio o período de imposición actual, el resultado positivo será sujeto al impuesto referido en el inciso anterior.

Entonces se determina que al realizar un deterioro de un activo financieramente este lo reconocemos como un gasto del periodo corriente por las pérdidas que pueden ser por factores externos como lo es la nueva tecnología en maquinaria o a factores internos que puede deberse al cuidado y mantenimiento inadecuado que tenga una maquinaria que puede llegar a afectar su vida útil a través del tiempo, si bien es cierto que estos factores infieren en la vida útil de un bien, esta perdidas no son considerados por la normativa fiscal ya que solo puede perder valor por medio de la depreciación del mismo y se considera como un gastos no deducible que debe sumarse en el estados de resultados para el cálculo del debido impuesto y reflejar también la ganancia de capital y así cumplir con la normativa fiscal para efectos impositivos.

Apéndice 12

Caso práctico NIC 38 “Intangibles”

La administración de la empresa Papeles, S.A. de C.V., decide adquirir un software contable, con el objeto de obtener la información financiera fiable y rápida en el momento que sea necesario para la correcta toma de decisiones por parte de la administración, y en caso de ser preciso aplicar las medidas correctivas; para lo cual se le ha encomendado a los diferentes departamentos involucrados que realicen los estudios pertinentes, para elaborar los requerimientos mínimos a solicitar, y así poder escoger que es

más factible si adquirir un software en el mercado interno o desarrollarlo de acuerdo a las necesidades del negocio.

Después de evaluar las ofertas, se decidió por contratar los servicios de la empresa Microsys de México, S.A. para el desarrollo del software que contendrá los módulos siguientes:

- Administrador
- Contabilidad
- Facturación e Inventarios
- IVA
- Cuentas por Cobrar
- Cuentas por Pagar
- Bancos
- Activo Fijo
- Planillas
- Inventarios

Los cuales estarán desarrollados con las herramientas gráficas de Oracle, Developer 2008, y opera con la base de datos Oracle Server Workgroup 2008.

El costo del software será de \$ 5,500.00, el tiempo que se necesitará para el desarrollo es de 4 meses, se adquirió la licencia de Oracle por un valor de \$ 975.00, llegándose a un acuerdo con la compañía que concederán licencias para 10 computadoras las cuales están en red.

Adicionalmente se incurrió en la compra de 1 computadora portátil marca VAIO de Sony, con un procesador Intel Pentium Dual Core, disco duro de 120 GB, memoria Ram de 2 GB, pantalla LCD de 15.4", por un costo de \$ 1,860.00 más IVA, la cual será asignada al técnico que desarrollara el software., después de finalizar el sistema contable, será asignada al departamento de informática.

Para la implementación del software se requerirá de los servicios de una persona que vendrá desde México, para capacitar a los empleados que harán uso del sistema contable desarrollado, por lo cual se incurrirán en costos adicionales de \$1,500.00 honorarios.

Para inscribir la patente del software desarrollado se incurrirán en gastos legales en \$ 268.57

La gerencia consideró que la vida útil del intangible será de 4 años.

El software se terminó de desarrollar y está listo para que funciones a partir del 01 de Enero de 2009.

A continuación se realizan los registros correspondientes para el respectivo reconocimiento como un activo intangible, la determinación de la cuota de amortización, y verificar si procede la respectiva deducibilidad tanto para efectos del Impuesto Sobre La Renta, Ley del Impuestos a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Código Tributario.

De acuerdo a lo establecido en el párrafo 66 de la NIC 38, "El costo de un activo intangible generado internamente comprenderá todos los costos directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia".

Y conforme a lo establecido en los artículos 158 y 161 del Código Tributario:

Retención a sujetos de impuesto no domiciliados

Artículo 158.- Las personas naturales o jurídicas, sucesiones o fideicomisos domiciliados en el país, que paguen o acrediten a una persona natural o jurídica, sucesión o fideicomiso no domiciliado en la República, sumas provenientes de cualquier clase de renta obtenida en el país, aunque se tratase de anticipos de tales pagos, están obligados a retenerle por concepto de anticipo de Impuesto sobre la Renta, el 20% de dichas sumas.

Transferencias de bienes muebles o prestaciones de servicios por personas no domiciliadas

Artículo 161.- El adquirente de los bienes y el prestatario o beneficiario de los servicios, cuando quien transfiere el bien o el prestador de los servicios no tenga domicilio ni residencia en el país es el obligado al pago del impuesto. Para este efecto deberán efectuar las retenciones pertinentes y enterarlas mediante mandamiento de pago emitido por la Administración Tributaria.

A continuación se presenta el registro contable por el pago de honorarios, para que se inicie el desarrollo del software.

Fecha	Concepto	Debe	Haber
15.09.08	<u>Partida No 1</u> <u>Intangible en desarrollo</u> Software Contable IVA Crédito Fiscal <u>IVA Retenido a Terceros</u> <u>ISR Retenido</u> <u>Bancos</u> v/ para reconocer pago por el desarrollo de software.	\$5,500.00 \$ 715.00	\$ 715.00 \$1,100.00 \$4,400.00
	Totales	\$6,215.00	\$6,215.00

Retención por transferencia de intangibles

Artículo 156-A.- Las personas jurídicas, las personas naturales titulares de empresas, las sucesiones, los fideicomisos, los Órganos del Estado y las Dependencias del Gobierno, las Municipalidades y las Instituciones Oficiales Autónomas que paguen o acrediten a las personas naturales o jurídicas, sucesiones o fideicomisos domiciliados en el país, sumas en concepto de adquisición de bienes intangibles, deberán retener en concepto de impuesto sobre la renta el 10% de la suma pagada o acreditada.

Relacionándolo con el artículo 158 del Código Tributario, en el cual se determina que se retendrá a una persona no domiciliada el 20% en concepto del impuesto sobre la renta.

Partida para registrar la adquisición de licencias, las cuales son necesarias para el desarrollo del software.

Fecha	Concepto	Debe	Haber
21.11.08	<u>Partida No 2</u> <u>Intangible en desarrollo</u> Licencias Oracle IVA Crédito Fiscal <u>IVA Retenido a Terceros</u> <u>ISR Retenido</u> <u>Bancos</u> v/ para reconocer pago por la adquisición de licencias Oracle.	\$ 975.00 \$ 126.75	\$ 126.75 \$ 195.00 \$ 780.00
	Totales	\$1,101.75	\$1,101.75

Se reconoce como Mobiliario y Equipo de Oficina, la adquisición de la laptop, de acuerdo a lo establecido en el párrafo No 7 literal b) y párrafo 15 de la NIC 16, que dice:

Reconocimiento

Un elemento de propiedad, planta y equipo se reconocerá como activo cuando:

(b) el costo del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad.

Medición en el momento del reconocimiento

Todo elemento de propiedad, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se valorará por su costo, tal como se muestra en el siguiente registro contable:

Fecha	Concepto	Debe	Haber
15.09.08	<u>Partida No 3</u> <u>Propiedad, Planta y Equipo</u> Mobiliario y Equipo de Oficina IVA Crédito Fiscal <u>Bancos</u> v/ para reconocer adquisición de computadora portátil, marca VAIO de Sony, con un procesador Intel Pentium Dual Core, disco duro de 120 GB, memoria Ram de 2 GB, pantalla LCD de 15.4"	\$1,860.00 \$ 241.80	\$2,101.80
	Totales	\$2,101.80	\$2,101.80

Al 31 de diciembre del 2008, se procede al cálculo de la cuota de depreciación por la Laptop adquirida, tal como lo establece el párrafo 50 de la NIC 16.

Importe depreciable y periodo de depreciación

El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil.

Para este caso no se considera el valor residual ya que la empresa no considera enajenar este intangible, y tomando como base el párrafo 100 de la NIC 38 que establece:

Se supondrá que el valor residual de un activo intangible es nulo a menos que:

- a. Exista un compromiso, por parte de un tercero, para comprar el activo al final de su vida útil; o que
- b. Exista un mercado activo para el activo intangible, y además:
 - i. Pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado; y
 - ii. Sea probable que ese mercado subsista al final de la vida útil del mismo.

Para efectos de incluir el valor de la cuota de depreciación de la computadora adquirida, que se utilizó en el desarrollo del software, tal como lo establece el párrafo 66, literal a) de la NIC 38, se elabora el siguiente cuadro de depreciación:

Cuadro de Depreciación de Mobiliario y Equipo – Computadora Portátil

Descripción	Fecha de adquisición	Años de vida útil	Número de Años	Costo de adquisición del bien	Cuota depreciación anual	Depreciación mensual	Depreciación del ejercicio	Depreciación Acumulada	Saldo al final del ejercicio
Computadora portátil, marca VAIO de Sony, con un procesador Intel Pentium Dual Core, disco duro de 120 GB, memoria Ram de 2 GB, pantalla LCD de 15.4"	15.09.08	3	1	\$ 1,860.00	\$ 620.00	\$ 51.67	\$ 180.83	\$ 180.83	\$ 1,679.17
		3	2	\$ 1,860.00	\$ 620.00	\$ 51.67	\$ 620.00	\$ 800.83	\$ 1,059.17
		3	3	\$ 1,860.00	\$ 620.00	\$ 51.67	\$ 620.00	\$ 1,420.83	\$ 439.17
		4	4	\$ 1,860.00	\$ 620.00	\$ 51.67	\$ 439.17	\$ 1,860.00	\$ -

Para efectos del cálculo del costo total del intangible solo se considerará el valor de la depreciación correspondiente al periodo desde septiembre hasta diciembre del ejercicio 2008.

De acuerdo a lo establecido en el párrafo 28 literal b) de la NIC 38, que dice:

“Son ejemplos de costos atribuibles directamente:

b) Honorarios profesionales surgidos directamente de poner el activo en sus condiciones de uso”;

Fecha	Concepto	Debe	Haber
13.12.08	<u>Partida No 3</u> <u>Intangible en desarrollo</u> Honorarios IVA Crédito Fiscal <u>IVA Retenido a Terceros</u> <u>ISR Retenido</u> <u>Bancos</u> v/ para reconocer pago de honorarios por capacitación a personal.	\$1,500.00 \$ 195.00	\$ 195.00 \$ 300.00 \$ 1,200.00
	Totales	\$1,695.00	\$1,695.00

El día 15 de diciembre se realizan los trámites para la inscripción de la patente y derecho de uso del sistema desarrollado en el Centro Nacional de Registros por lo cual se cancelaron en concepto de aranceles la cantidad de \$268.57

De acuerdo a lo establecido en el párrafo 66, literal c), que establece que los, gastos por inscripción deben de ser incluidos dentro del costo del intangible, por lo que se hace el siguiente registro contable:

Fecha	Concepto	Debe	Haber
13.12.08	<u>Partida No 4</u> <u>Intangible en desarrollo</u> Costos Legales <u>Bancos</u> v/ para reconocer pago de aranceles por derechos de solicitud \$57.14, \$11.43, \$200 por examen de modelo de utilidad, por la inscripción patente de invención.	\$ 268.57	\$ 268.57
	Totales	\$ 268.57	\$ 268.57

A continuación se hace el cálculo de todos los costos incurridos en el desarrollo del software, para hacer el respectivo reconocimiento contable

<u>Datos para el reconocimiento del software como un intangible</u>	
Software Desarrollado	\$ 5,500.00
Licencias	\$ 975.00
Honorarios	\$ 1,500.00
Costos Legalización	\$ 268.57
Depreciación	<u>\$ 180.83</u>
Total	\$ 8,424.40

Fecha	Concepto	Debe	Haber
02.01.09	<u>Partida No 5</u> <u>Activos Intangibles</u> Costo de Adquisición de Patentes <u>Intangible en desarrollo</u> Software en Desarrollo v/ para reconocer el costo total del software contable desarrollado.	\$8,424.40	\$8,424.40
	Totales	\$8,424.40	\$8,424.40

Para efecto del cálculo de amortización se hace en base a lo establecido en el párrafo 97 de la NIC 38, que establece:

“El importe amortizable de un activo intangible con una vida útil finita, se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil. La amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.”

A continuación se elabora el cuadro de amortización del software contable.

Descripción	Años de Vida Útil	Costo de Adquisición	Amortización Anual	Amortización Mensual	Amortización Acumulada	Valor en Libros
Software Contable	1	\$ 8,424.40	\$ 2,106.10	\$ 175.51	\$ 2,106.10	\$ 6,318.30
	2	\$ 8,424.40	\$ 2,106.10	\$ 175.51	\$ 4,212.20	\$ 4,212.20
	3	\$ 8,424.40	\$ 2,106.10	\$ 175.51	\$ 6,318.30	\$ 2,106.10
	4	\$ 8,424.40	\$ 2,106.10	\$ 175.51	\$ 8,424.40	\$ -

Para efectos tributarios y teniendo presente que el artículo 30A de la Ley del Impuesto Sobre La Renta, establece que para efectos de ser considerados como gasto deducible la cuota de amortización debe de cumplir con los requisitos establecidos, por lo que a continuación se elabora el siguiente registro contable:

Fecha	Concepto	Debe	Haber
31.12.09	<u>Partida No 6</u> <u>Gastos de Administración</u> Amortización de Intangibles <u>Intangible</u> Amortización de Patentes v/ para reconocer la cuota de amortización por el software contable, correspondiente al ejercicio 2009.	\$2,106.10	\$2,106.10
	Totales	\$2,106.10	\$2,106.10

Por lo que se concluye que se han efectuados los registros tal como lo establece la Norma Internacional de Contabilidad No 38 "Intangibles", tanto para el reconocimiento, establecimiento de vida útil, cuota de amortización y considerando que no se ha hecho uso de la cuota del valor residual, ya que la administración no tiene considerado vender en fecha posterior el software.

En materia tributaria, cumpliendo con lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre La Renta:

Art. 30-A. Es deducible de la renta obtenida mediante amortización, el costo de adquisición o de producción de programas informáticos utilizados para la producción de la renta gravable o conservación de su fuente, aplicando un porcentaje fijo y constante de un máximo del 25% anual sobre el costo de producción o adquisición, todo sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente literal:

a) En el caso de programas informáticos producidos por el propio contribuyente para su uso, no será deducible el costo capitalizado cuando hayan sido deducidos con anterioridad en un período o ejercicio de imposición las erogaciones que conforman dicho costo.

Lo dispuesto en este artículo es sin perjuicio de lo establecido en los Arts. 156-A, 158 y 161 del Código Tributario.

ANEXOS

ANEXO 1			
Universo de la población para determinar la muestra			
No.	NIT	Nombre	Nombre Comercial
1	6141803991035	ABC IMPRESOS Y EQUIPOS GRAFICOS, S.A.	
2	6142701691173	ABRAHAM ANGEL ROMERO PERALTA	
3	6141812911060	ACOIG-JME DE R. L.	
4	6141401250016	ALBERTO VASQUEZ	
5	6142212770044	ALGIER'S IMPRESORES, S.A. DE C.V.	ALGIER'S IMPRESORES, S.A. DE C.V.
6	6142405671051	ALICIA GUADALUPE CADAS PERALTA	
7	6141303011018	AMERICAPRINT, S. A. DE C. V.	
8	6142810691221	ANA DELMY MARTIR DE AREVALO	
9	6142607610037	ANA GERTRUDIS ORELLANA LOPEZ	
10	6141410641067	ANA MARIA HENRIQUEZ GARCIA	SERVICIOS GRAFICOS
11	6141707640065	ANA PATRICIA SANCHEZ MENJIVAR	IMPRENTA GABY
12	6141809671172	ANGEL ARMANDO CASTRO MARTINEZ	MARANATHA IMPRESORES
13	6140901590127	ANGEL MAURICIO ESCOBAR	IMPRESOS "M" ESCOBAR
14	6142103590079	ANTONIO HERNANDEZ ALVARADO	
15	6142002670010	ARTES GRAFICAS PUBLICITARIAS, S.A. DE	A.G.P.
16	6142711560043	ARTURO MIGUEL FIGUEROA VELASQUEZ	
17	6141608600077	ARTURO ROJAS MENDOZA	
18	6140803430026	ASOCIACION EMILIANI	
19	6140409911020	AUDIOVISTA, S. A. DE C. V.	AUDIOVISTA, S.A. DE C.V.
20	6141904850020	BARRAZA IMPRESORES, S. A. DE C. V.	
21	6140606490075	BONIFACIO DE JESUS SERRANO MELARA	
22	6142807420013	CARLOS ALBERTO DIAZ CHAPETON	
23	6141501520170	CARLOS ALFREDO DIAZ ALVARADO	IMPRESOS DIAZ
24	6140711500012	CARLOS ERNESTO SANTAMARIA SALAZAR	
25	6140710721112	CARLOS FRANCISCO HARROUCH URIBE	
26	6142304560029	CARLOS MAURICIO POCASANGRE BARQUERO	
27	6140710330019	CARLOS OVIDIO CAÑAS MONTALVO	IMPRENTA LA IDEA
28	6140909860030	CASTRO RODRIGUEZ, S. A. DE C. V.	IMPRESOS GRETA
29	6141204591029	CECILIO FLORES GARCIA	IMPRENTA FLORES GUILLEN
30	6140808840036	CEIM, S.A. DE C.V.	CEIM, S.A. DE C.V.
31	6141702610198	CESAR ALFREDO SANCHEZ HERNANDEZ	
32	6141812001072	CIES, S.A.DE C.V.	
33	6142202630020	CORPORACION BONIMA, S.A. DE C.V.	CORPORACION BONIMA, S. A. DE C. V.
34	6142310921077	CREATIVA, S. A. DE C. V.	CREATIVA, S.A. DE C.V.
35	6141409791039	DANIEL ADALBERTO ALEGRIA SALMERON	

ANEXO 1			
Universo de la población para determinar la muestra			
No.	NIT	Nombre	Nombre Comercial
36	6141508751057	DAVID ALBERTO FRANCO AREVALO	
37	6142403450019	DAVID ANTONIO HENRIQUEZ ARRAZOLA	
38	6141004580103	DAVID UMANZOR PORTILLO	IMPRESOS DAVIDIS STAR
39	6140205771032	DAYSÍ CAROLINA PORTILLO CAÑS	
40	6142102031025	DERIV DE PAPELY CARTON DE C.A., S.A.	
41	6140307820016	DIANA ELISA OSTORGA MONTTI	IMPRESOS ELISA'S
42	6140110110010	DIRECCION DE SERVICIOS GRAFICOS	
43	6142808380072	DOLORES MARGARITA MUÑOZ FIGUEROA	
44	6142608750013	DRUCK, S. A. DE C. V.	DRUCK, S.A. DE C.V.
45	6140310350015	DUTRIZ HERMANOS, S.A. DE C.V.	
46	6141604931023	ECONOPRINT, S. A. DE C. V.	
47	6140411770010	EDICIONES CENTROAMERICANAS, S.A. DE	
48	6142312770017	EDICIONES CULTURALES PUBLICITARIAS S.A	EDICIONES CULTURALES PUBLICIT SA DE
49	6142311570010	EDITORIAL ALTAMIRANO MADRIZ S.A.	
50	6141207931050	EDITORIAL PANAMERICANA, S. A. DE C.	E D I P A S A
51	6142705610214	EDUARDO ANTONIO FRANCO NAVARRETE	TIPOGRAFIA Y OFFSET EXODO
52	6143009560104	EDWIN MAURICIO ESCOBAR ARANDA	
53	6141606931047	EL EXACTO IMPRESORES, S. A. DE C. V.	
54	6140905800013	EL SALVADOR NEWS GAZETTE, S. A. DE C.	EL SALVADOR NEWS GAZETTE, S.A. DE
55	6142710300013	ENRIQUE ALTAMIRANO MADRIZ	EL DIARIO DE HOY
56	6141212340038	ENRIQUE GUILLERMO LOPEZ ABREGO	
57	6140204640054	ERNESTO VEGA RUIZ	
58	6141609661067	ERWIN MIGUEL RAMIREZ PEREZ	
59	6140105410113	FELIPE DE JESUS ARCE DIAZ	
60	6140401730015	FELIX ENRIQUE MELENDEZ CABALLERO	OFFSET LITOGRAPHY IMPRESORES D'FEAM
61	6142103280029	FELIX GUILLERMO AGUIRRE CENTENO	
62	6140506480011	FIDEL ASCENCIO SIGARAN	
63	6140602031037	FONDOS DE ACTIV ESPEC DEL MIN DE GOB.	
64	6142111971030	FORIMCA, S.A DE C.V.	
65	6143010891016	FORMAS CONTINUAS LASER, S. A. DE C.V.	FORMAS CONTINUAS LASER, S.A. DE C.V.
66	6142504911030	FORMAS Y SISTEMAS, S. A. DE C. V.	
67	6141905660135	FRANCISCO EDGARDO HENRIQUEZ GARCIA	
68	6140705390060	FRANCISCO HENRIQUEZ CASTRO	
69	6142011600070	FRANCISCO JAVIER PEÑA BURGOS	H & H IMPRESORES

ANEXO 1			
Universo de la población para determinar la muestra			
No.	NIT	Nombre	Nombre Comercial
70	6141811911016	GBM DE EL SALVADOR, S.A. DE C.V.	GBM DE EL SALVADOR, S.A. DE C.V.
71	6141412921059	GERMINAL, S. A. DE C. V.	GERMINAL, S.A. DE C.V.
72	6141603670041	GIL OSWALDO RODRIGUEZ RIVAS	
73	6141007860032	GRAFICOLOR, S.A. DE C.V.	GRAFICOLOR, S. A. DE C. V.
74	6140503921020	GRPO BULNES IMPRES DE EL SALV, S.A.	
75	6142105700010	GUILLERMO ALFONSO MEJIA MARTINEZ	IMPRESOS CHIPAGUA
76	6140908600114	GUILLERMO ANTONIO RODRIGUEZ ZELAYA	
77	6142205530023	HECTOR JOSE MIRANDA QUEZADA	SUMIGRAF
78	6141109340013	HECTOR ORLANDO MELENDEZ MENDEZ	IMPRESORA PUNTO DE COLOR
79	6142201741085	HENRY FRANCISCO HERNANDEZ MENDOZA	IMPRESOS OMEGA
80	6141712760016	HIGO, SOCIEDAD ANONIMA	
81	6142510490050	HUGO ADAN VASQUEZ LOPEZ	IMPRESORA VASQUEZ
82	6142606640101	HUGO MICHEL AREAS SANCHEZ	PRINT GRAPHICS
83	6141903560010	IGL CATOL APOST Y ROMANA EN EL SALV	SUC. O AGENCIA
84	6140608901017	IMAGEN PRINT, S. A. DE C. V.	
85	6141103881018	IMPRECEN, S.A. DE C.V.	
86	6142101931022	IMPREGRAF, S. A. DE C. V.	IMPREGRAF, S.A. DE C.V.
87	6140801921017	IMPRENTA A-Z, S. A. DE C. V.	IMPRENTA A-Z, S.A. DE C.V.
88	6142809931022	IMPRENTA LA TARJETA, S. A. DE C. V.	IMPRENTA LA TARJETA, S. A. DE C. V.
89	6141012650020	IMPRENTA WILBOT, S. A.	
90	6141502921023	IMPRENTA Y OFFSET REYDI, S. A. DE C.	IMPRENTA REYDI
91	6142808911010	IMPRESORA ATLAS, S. A. DE C. V.	IMPRESORA ATLAS, S.A. DE C.
92	6141808921019	IMPRESORA LA FUENTE, S. A. DE C. V.	
93	6141702031057	IMPRESORA MORAZAN, S. A. DE C.V.	IMPRESORA MORAZAN S.A. DE C.V.
94	6142903620017	IMPRESORA LA UNION, S. A. DE C.V.	ILUSA
95	6140609850017	IMPRESORA TRU LIR, S. A. DE C. V.	
96	6140202901024	IMPRESORES, S. A. DE C. V.	IMPRESORES, S.A. DE C.V.
97	6141212850028	IMPRESOS AGUILAR, S. A. DE C. V.	IMPRESOS URGENTES
98	6140312921039	IMPRESOS CARRILLO, S. A. DE C. V.	IMPRESOS CARRILLO, S.A. DE C.V,
99	6142907881025	IMPRESOS DIVERSOS, S.A. DE C.V.	IMPRESOS DIVERSOS, S. A. DE C. V.
100	6141012031054	IMPRESOS INTEGRADOS S.A. DE C.V.	
101	6142404981014	IMPRESOS PROFESIONALES, S.A. DE C.V.	
102	6141612991078	IMPRESOS PUBLICOLOR, S.A. DE C.V.	

ANEXO 1			
Universo de la población para determinar la muestra			
No.	NIT	Nombre	Nombre Comercial
103	6142910921046	IMPRESOS QUIJANO, S.A. DE C.V.	IMPRESOS QUIJANO, S.A. DE C.V.
104	6141808921027	IMPRESOS Y DISEÑOS, S. A. DE C. V.	
105	6141109921011	IMPRESOS Y OFFSET ALPHA PRINT, S. A.	IMPRESOS Y OFFSET ALPHA PRINT, S.A.
106	6142105931035	IMPRESOS Y PLEGADIZOS, S. A. DE C. V.	IMPRESOS Y PLEGADIZOS S.A.
107	6142303850024	INDUSTRIAS GRAFICAS RIBELLO, S.A. DE	INDUST. GRAFICAS RIBELLO, S. A. DE
108	6141907700021	INGRID LORENA MARGARITA GOMEZ DE BUTT	
109	6141705021010	ITC SOLUTIONS, S.A. DE C.V.	
110	6140209680030	IVAN ENRIQUE RODRIGUEZ TOCHEZ	EDICIONES GRAFICAS Y MEGATECH
111	6140602650011	JACQUELINE LILIANA CHAVEZ DE ROSALES	
112	6143009640100	JAIME ARTURO CERNA LOPEZ	SERVICIOS DE IMPRESION
113	6142709560138	JAIME ROBERTO FUENTES HENRIQUEZ	
114	6141709380083	JORGE ALBERTO RIVAS LOPEZ	
115	6141511590030	JORGE ALBERTO SELVA NOLASCO	
116	6141609620126	JORGE ARMANDO MARTIR PALACIOS	
117	6142212530045	JORGE MAURICIO VASQUEZ LOPEZ	
118	6142307520043	JOSE ALFREDO SANTANA HERRERA	
119	6141905370030	JOSE BARAHONA	
120	6142901520019	JOSE FAUSTO FUNES HARTMANN	
121	6141301721018	JOSE FERNANDO MEDRANO MEJIA	
122	6140212550125	JOSE FRANCISCO CRUZ	DISEÑO Y COLOR IMPRESOS
123	6142003731031	JOSE GABRIEL ZELAYA GONZALEZ	IMPRESOS GALY
124	6140311650043	JOSE HUMBERTO FLORES SANDOVAL	
125	6141407670090	JOSE LUIS CHAVEZ	
126	6140509520044	JOSE MANUEL MARENCO CASTRO	
127	6140106461021	JOSE MARIO FLORES BELLOSO	
128	6142807520070	JOSE MAURICIO CORTEZ RAMOS	
129	6142301560122	JOSE MAURICIO MARAVILLA SALAZAR	IMPRESOS EL PENTAGONO
130	6141408350028	JOSE MEJIA MERINO	
131	6141506610112	JOSE MIGUEL OYUELA MONTERROSA	
132	6140505310031	JOSE NAPOLEON LUNA SALAMANCA	
133	6142706491016	JOSE ORLANDO MONCHEZ MELENDEZ	IMPRESORA J. MELENDEZ
134	6142106661058	JUAN ADALBERTO HERNANDEZ CANIZALEZ	IMPRESOS "ALICIA"
135	6140701500131	JUAN ADALBERTO HERNANDEZ MENDOZA	
136	6141607570170	JUAN ANTONIO CONTRERAS HERNANDEZ	TIPOGRAFIA GOTICA

ANEXO 1			
Universo de la población para determinar la muestra			
No.	NIT	Nombre	Nombre Comercial
137	6141204670100	JUAN CARLOS RIVAS VARELA	
138	6142802610213	JUAN FRANCISCO RECINOS PEREZ	
139	6141210661071	JUAN JOSE SANCHEZ FIGUEROA	IMPRESOS SANCHEZ
140	6141211450067	JUAN MANUEL COTO FLORES	IMPRESA Y ENCUADERNACION FLORES
141	6142408981078	LA CRUZ DEL SUR, S. A. DE C. V.	
142	6142106031020	LA IDEA COLOR'S, S. A. DE C. V.	
143	6141501590019	LIBRERIA Y PAPELERIA LA IBERICA,S.A.	LIBRERIA Y PAPELERIA LA IBERICA, S.A.
144	6140501800015	LITHOGRAFIA SALVADOREÑA, S.A. DE C.V.	LITHOSAL, S.A. DE C.V.
145	6140703001058	LITO-GRAFIC, S.A DE C.V.	
146	6141510021023	LO HACEMOS EN COLOR, S.A. DE C.V.	
147	6141508911070	LOS MONTEROS, S. A. DE C. V.	
148	6142103600103	LUIS ANTONIO RECINOS HERNANDEZ	
149	6141804430010	LUIS RAMON RIVERA PACHECO	IMPRESOS Y ENCUADERNACION RIVERA}
150	6142611640089	LUIS RICARDO RIVAS RUIZ	
151	6140211831020	LYDIA MELADYS ESTUPINIAN AYALA	
152	6140808620103	MAENSA ANABEL ZALDAÑA CORNEJO	
153	6141908580102	MAGDALENO ORELLANA RIVERA	ORELLANA IMPRESOS
154	6142112440022	MANUEL ALFONSO RIVERA MENENDEZ	
155	6142501510060	MANUEL AMANCIO CORNEJO AVALOS	
156	6141907370010	MANUEL ANTONIO DIAZ MARTINEZ	IMPRESORA COMERCIAL DIAZ XW
157	6140301540022	MANUEL DE JESUS CASTILLO AGUILAR	
158	6140710671239	MARCO ANTONIO APARICIO ALDANA	IMPRESA'S LOVOS Y APARICIO
159	6141212600190	MARCO ANTONIO MERINO ESCOBAR	
160	6143108691104	MARIA BEATRIZ CASTILLO REYES	
161	6142204651087	MARIA OLIMPIA ZETINO DE VALLE	
162	6140709581048	MARIA TERESA MONTOYA RIVAS	
163	6141201640042	MARIO ALBERTO LANDOS SEVILLANO	
164	6140706630132	MARIO ALFREDO MELENDEZ CORNEJO	
165	6141304661032	MARIO HECTOR MONTERROSA MOLINA	ARTES GRAFICAS UNIVERSAL
166	6142103731055	MARIO OSCAR ADOLFO DIAZ SOTO	IMPRESOS JERUSALEM
167	6140202791210	MARITZA ELIZABETH RODRIGUEZ FLORES	IMPRESOS NUEVO MILENIO
168	6140108791177	MARITZA GUADALUPE RIVERA HENRIQUEZ	IMPRESA TORRE FUERTE ES EL NOMBRE

ANEXO 1			
Universo de la población para determinar la muestra			
No.	NIT	Nombre	Nombre Comercial
169	6142811661075	MARITZA MARGARITA VALLE DE MARTIR	IMPRENTA MARTIR
170	6140811840015	MASTER PRINT, S.A. DE C.V.	MASTER PRINT, S.A. DE C.V.
171	6142502500062	MAURICIO CERON VASQUEZ	
172	6140405610090	MAURICIO ESCOBAR RENDEROS	
173	6140602420017	MAURICIO MONICO MULATO	
174	6142005921032	MEGA PRINT, S. A. DE C. V.	MEGA PRINT
175	6141401041049	MENA TIPOGRAFIA OFFSET, S.A. DE C.V.	
176	6143006460123	MIGUEL ANGEL ALBERTO GONZALEZ	
177	6142406620180	MIGUEL ANGEL CRUZ HERNANDEZ	
178	6143105210029	MILAGRO EMILIA JAIME	
179	6140609011040	MINISTERIO ADMINISTRADORES DE DIOS	
180	6142808460018	MIRIAN GUADALUPE ALDANA DE WIESE	
181	6142011630050	MIRNA ELIZABETH REYES DE MEJIA	IMPRESOS RAPIDOS
182	6142103600164	MIRNA EMELY JUAREZ	
183	6142601730010	MOISES EDUARDO RAMOS PLEITEZ	
184	6141501440083	MOISES ISRAEL FUENTES GARCIA	
185	6140202620015	MOORE DE CENTRO AMERICA, S.A. DE C.V.	MOORE DE CENTRO AMERICA ,S.A DE C.V.
186	6142907921043	MULTIGRAFICA, S.A. DE C.V.	MULTIGRAFICA, S.A. DE C.V.
187	6140407550096	NELSON RAUL CARRANZA ALBERTO	
188	6141306021014	NEW GRAPHIC, S. A. DE C. V.	
189	6141803911023	OFFICE SHOP, S. A. DE C. V.	J. F. IMPRESORES
190	6143007921010	OFFSET PROFESIONAL, S. A. DE C. V.	
191	6141908971021	ON LINE SYSTEMS, S.A.DE C.V.	
192	6142602490042	ORLANDO ALAS AGUIRRE	
193	6140605660155	ORLANDO MENDEZ	
194	6142910300010	OSCAR ANTONIO DOMINGUEZ	
195	6140303480030	PEDRO ANTONIO TRIGUEROS AGUILAR	
196	6142906560093	PEDRO GILBERTO RODRIGUEZ GARCIA	DOBLE G IMPRESORES
197	6143004860031	PRINTECH, S. A. DE C. V.	
198	6141101850051	PRO COLOR, S. A. DE C. V.	PROCOLOR, S. A. DE C. V.
199	6142103891010	PUBLICACIONES CORPORATIVAS, S. A. DE	
200	6140204840018	PUBLITEX, S.A. DE C.V.	
201	6141006560030	RAFAEL ANTONIO HENRIQUEZ ANDURAY	
202	6142907661114	RAFAEL ANTONIO QUINTANILLA LOPEZ	
203	6140701331018	RAIMUNDO ALBERTO LOPEZ LARA	
204	6142304280033	RAUL RODRIGUEZ CIUDAD-REAL	

ANEXO 1			
Universo de la población para determinar la muestra			
No.	NIT	Nombre	Nombre Comercial
205	6143103810017	REPRYS, S.A. DE C.V.	
206	6143105610068	RICARDO ANDRES HERNANDEZ REYES	
207	6142906420027	RICARDO CIUDAD REAL OLIVARES	IMPRESA Y LIBRERIA "RICKY"
208	6141103381015	RICARDO MELGAR ALFARO	
209	6140304590050	RICARDO SERPAS MARIONA	IMPRESOS Y ENCUADERNACION SERPAS
210	6140705661071	RICARDO VITELIO QUIJANO ORTIZ	IMPRESA EL PROGRESO
211	6141909791027	RODNEY ANTONIO BAUDILIO DRIBON SOTO	
212	6143010370030	ROLANDO ALVARENGA ULLOA	IMPRESOS ALVARENGA
213	6142606480031	ROLANDO HERNANDEZ MENJIVAR	ART GRAFIS
214	6141108630184	ROSA AMALIA ARAUJO DE LINARES	L. A. IMPRESORES
215	6141207681118	ROXANA GUADALUPE SUAREZ RAMIREZ	
216	6141606840012	RUA, S.A. DE C.V.	RUA, S. A. DE C. V.
217	6140112650171	RUBEN ALEJANDRO LEMUS HENRIQUEZ	IMPRESA AZTECA
218	6140308620047	RUBEN ESTEBAN TOBAR HENRIQUEZ	IMPRESOS TOBAR
219	6141309530028	SANDRA S. ELIZABETH PEREZ SALEH DE VQZ	
220	6140204540023	SAUL ORLANDO CAMPOS FLORES	
221	6142001380059	SEBASTIAN BERNAL GUEVARA	
222	6142703800012	SERVICIOS MULTIPLES, S. A. DE C. V.	SERVICIOS MULTIPLES S. A. DE C. V.
223	6142803400070	SIXTO MAURICIO SARMIENTO MANCIA	
224	6142005300010	SUCECION SOTO BAUDILIO .	
225	6141606770010	TALLERES CONQUISTADOR, S. A. DE C. V.	DOMICILIO CONTRIBUYENTE DICTA
226	6141503961029	TECNIFORMS, S.A. DE C.V.	
227	6142802681071	TERESA DE JESUS GARCIA DE GUERRERO	
228	6142304800016	TIPOGRAFIA OFFSET LASER, S.A. DE C.V.	
229	6141302860011	TIPOGRAFIA SANTA ANITA, S.A. DE C.V.	
230	6141702450020	VICENTE ROMULO FRANCO PEREZ	
231	6140804610127	VICTOR ALBERTO MEDRANO DEL CID	
232	6143010540105	VICTOR MANUEL CAMPOS CASTILLO	
233	6141810840067	VIPA, S.A. DE C.V.	INDUSTRIAS GRAFICAS VIMTAZA
234	6142407741030	WILLIAM ALEXANDER AGUILUZ CRUZ	ULTRA GRAFIC IMPRESORES

PREGUNTA No 1

En la empresa en la cual usted labora, ¿Cuál es el tratamiento contable que le dan a los sobrantes y faltantes de inventarios tales como productos en proceso, materias primas o productos terminados?, en materia tributaria y contable que información considera de la que se plantea a continuación:

a. Tratamiento fiscal

- Hace el registro sobre los faltantes de inventarios no justificados
- Elabora una factura sobre los sobrantes de inventario no justificados

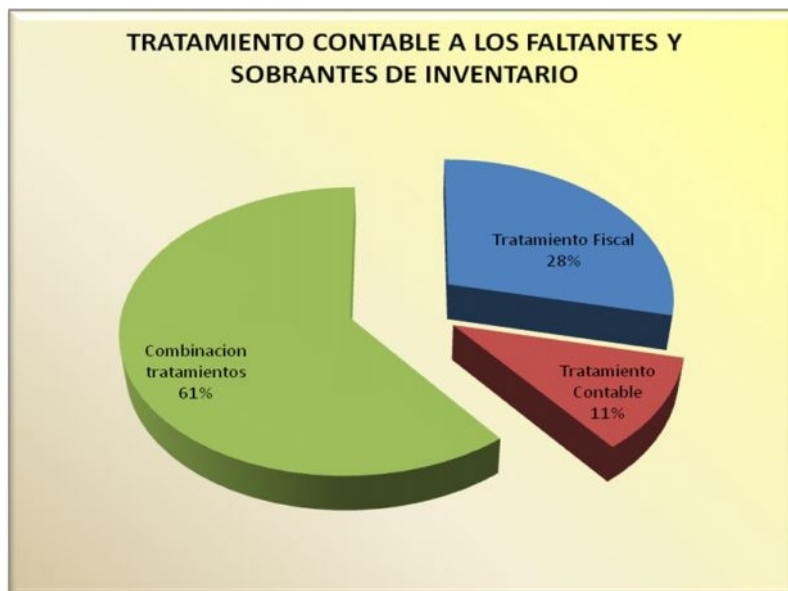
b. Tratamiento contable

- Los reconoce como un costo o gasto normal del ejercicio, según NIC 2 Párrafo 34 "Inventarios"
- Hace los ajustes al inventario al final de cada ejercicio, según NIC 2 párrafo 28 "Inventarios"

c. Aplica la combinación de los criterios mencionados en los literales a) y b)**TABULACION 1 DE LOS RESULTADOS DE LA ENCUESTA**

OPCIONES	FRECUENCIA	
	ABSOLUTA	FRECUENCIA %
Tratamiento Fiscal	16	29%
Tratamiento Contable	6	11%
Combinación de tratamientos	34	61%
TOTALES	56	100%

GRAFICA 1 DE LOS RESULTADOS PORCENTUALES



ANALISIS

Según respuestas obtenidas de la muestra representativa del 100% de encuestados y de acuerdo al gráfico anterior, un 61.00% aplican correctamente el reconocimiento a los sobrantes y faltantes de inventario, tal como lo establece la normativa técnica y lo permite la legislación tributaria, además existe un 28.00% que aplica solamente el criterio fiscal y un 11% considera solamente el tratamiento contable.

CONCLUSION

De acuerdo al análisis anterior, un 39% de los encuestados no está aplicando correctamente lo relativo al tratamiento contable y tratamiento fiscal, lo que indica que sería de utilidad para ellos la información del presente documento de investigación respecto a dichos tratamientos.

PREGUNTA No 2

Cuál es el método de valuación de inventarios adoptado y autorizado en su sistema contable, de los que se detalla a continuación:

a. Tratamiento fiscal

- Costo de adquisición
- Costo según última compra
- Costo promedio por aligación directa
- Costo promedio
- Primeras Entradas Primera Salidas (PEPS)

b. Tratamiento Contable

- De acuerdo a lo establecido en el párrafo 25 NIC 2 de Inventarios
 1. Primeras Entradas Primeras Salidas (PEPS)
 2. Costo Promedio
- Según el párrafo 28, NIC 2 que el Valor Neto Realizable

- c. Aplica la combinación de los criterios mencionados en los literales a) y b)**

TABULACION 2 DE LOS RESULTADOS DE LA ENCUESTA

OPCIONES	FRECUENCIA	
	ABSOLUTA	FRECUENCIA %
Tratamiento Fiscal	27	48%
Tratamiento Contable	4	7%
Combinación de tratamientos	25	45%
TOTALES	56	100%

GRAFICA 2 DE LOS RESULTADOS PORCENTUALES**ANALISIS**

En la tabulación anterior podemos observar que existe un 45% de la muestra encuestada, que el método de valuación de los inventarios adoptado por las imprentas está debidamente autorizado y cumplen con los métodos establecidos en el artículo 143 del Código Tributario así como lo establecido en el párrafo 25 de la NIC 2 "Inventarios", pero un 48% sólo considera lo que la administración permite y un 7% solo toma en cuenta lo que determina la NIC 2.

CONCLUSION

Según el análisis de la gráfica anterior, se puede decir que un 45% de los encuestados aplica correctamente lo relativo al tratamiento contable y tratamiento fiscal sobre los métodos de valuación de los inventarios, por lo que para el 55% de los encuestados restantes el tema abordado en el presente documento de investigación, servirá de base al momento de elaborar un sistema contable, para que consideren los métodos permitidos por la Administración Tributaria y lo establecido en las Normas Internacionales de Información Financiera, de no ser así, cometerán irregularidades, que acarrearía al contribuyente en sanciones y multas de acuerdo a lo estipulado en el artículo 243 literal c) del Código Tributario.

PREGUNTA No 3

Qué métodos de los que se detallan utiliza la empresa para determinar el costo de los bienes en existencia como materias primas, productos en proceso y productos terminados, considerando los efectos tributarios y contables?

a. Tratamiento fiscal

- Costo de adquisición o producción, según artículo 143 del Código Tributario que considera todos los costos tales como fletes, seguros, gastos de importación.

b. Tratamiento contable

- De acuerdo a lo establecido en el párrafo 9 Nic.2 de Inventarios, que dice: Los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, según cuál sea menor.
 - De acuerdo a lo mencionado en el párrafo 16 de la NIC 21 Efectos de la Variaciones en las Tasas de Cambio, La característica esencial de una partida no monetaria es la ausencia de un derecho a recibir (o una obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. Entre los ejemplos se incluyen: los inventarios.
 - Según lo descrito en el párrafo 12 de la NIC 23 “Costos por Intereses”, Según el tratamiento alternativo permitido, los costos por intereses que sean directamente atribuibles a la adquisición, o producción de un activo se incluyen como costos del mismo. Tales costos por intereses se capitalizarán, formando parte del costo del activo, siempre que sea probable que generen beneficios económicos futuros a la entidad y puedan ser medidos con suficiente fiabilidad.
- c. Aplica la combinación de los criterios mencionados en los literales a) y b)**

TABULACION 3 DE LOS RESULTADOS DE LA ENCUESTA

OPCIONES	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA %
Tratamiento Fiscal	34	61%
Tratamiento Contable	13	23%
Combinación de tratamientos	9	16%
TOTALES	56	100%

GRAFICA 3. DE LOS RESULTADOS PORCENTUALES



ANALISIS

En la tabulación anterior podemos observar que existe tan solo un 16% de la muestra encuestada, que conoce el procedimiento de cómo valorar los inventarios adoptado por las imprentas cumpliendo con los métodos establecidos en el artículo 143 del Código Tributario así como lo señalado en el párrafo 21 y 23 de la NIC 2 "Inventarios", un 61% sólo considera lo que la administración tributaria permite, y un 23% toma en cuenta lo que determina la NIC 2.

CONCLUSION

El análisis anterior demuestra que solamente el 16% de los encuestados aplica la combinación de ambos tratamientos, en la utilización del método para la valoración de los bienes del inventario, esta condición indica que el presente documento será sustancial para un 84% de la población ya que la información contenida, contribuirá a evitar infringir la legislación fiscal y la normativa técnica.

PREGUNTA No 4

¿Qué reconocimiento hace usted con el desperdicio, mermas, autoconsumo y regalías de productos?, en materia tributaria y contable, que información considera de la que planteamos a continuación:

a. Tratamiento Fiscal

Para los desperdicios los reconoce como un gasto normal de la empresa

- Deducible
- No deducible

Para la merma, considera un porcentaje establecido dentro de los parámetros internacionales regulados para ser reconocidos como costo, de acuerdo al artículo 29 numeral 11) de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Si la merma es mayor al porcentaje establecido 5%, lo reconoce como gasto deducible?

b. Tratamiento Contable

- Según lo establecido en el párrafo 16 de la NIC 2 “Inventarios” Son ejemplos de costos excluidos del costo de los inventarios, y por tanto reconocidos como gastos del periodo en el que se incurren, los siguientes: las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción.

c. Aplica la combinación de los criterios mencionados en los literales a) y b)

TABULACION 4 DE LOS RESULTADOS DE LA ENCUESTA

OPCIONES	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA %
Tratamiento Fiscal	26	46%
Tratamiento Contable	8	14%
Combinación de tratamientos	22	39%
TOTALES	56	100%

GRAFICO 4 DE LOS RESULTADOS PORCENTUALES



ANALISIS

De acuerdo a los resultados obtenidos el 39% de los encuestados expresaron conocer el reconocimiento adecuado para el tratamiento de los desperdicio y mermas que se generan en el proceso de producción, que están contemplados tanto en la normativa técnica como la tributaria, 47% de la muestra considera lo que la administración tributaria permite, quedando un 14% que solo considera aplicar lo que establecen la normativa técnica.

CONCLUSION

Según las respuestas obtenidas en el análisis anterior, un 39% de los encuestados realiza la combinación de tratamientos tanto técnicos como fiscales para la correcta aplicación del reconocimiento de los desperdicios, mermas, autoconsumos y regalías de productos de los inventarios, mientras que el 61% restante desconoce los procedimientos para registrar las operaciones contables y las respectivas deducciones, según lo establecido en el artículo 11 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (Ley de IVA), y el artículo 29 numeral 11) de Ley para Impuesto Sobre la Renta, lo que deja en evidencia el desconocimiento de la normativa técnica – contable y fiscal. Por lo que se considera que el presente trabajo de investigación aportará información valiosa a dicha población.

PREGUNTA No 5

Al ocurrir errores fundamentales como consecuencia de cambios en las políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores aritméticos, sucedidos después del cierre de un ejercicio, cual es el tratamiento que se le da en materia tributaria y contable?

a. Tratamiento fiscal

- Afecta directamente la utilidad del ejercicio anterior en el cual ocurrió el error, para cumplir con lo regulado en el artículo 13 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que no pueden afectarse resultados de periodos anteriores o posteriores.
- Modifica la declaración del periodo en que ocurrió el evento, para cumplir con lo regulado en el artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, respecto a que la renta obtenida se declara en el periodo o ejercicio de imposición en que sucedió el error.

b. Tratamiento contable

Según Párrafos 41, 42, 43 y 46 de NIC 8, "Errores Fundamentales Después del Cierre del Ejercicio"

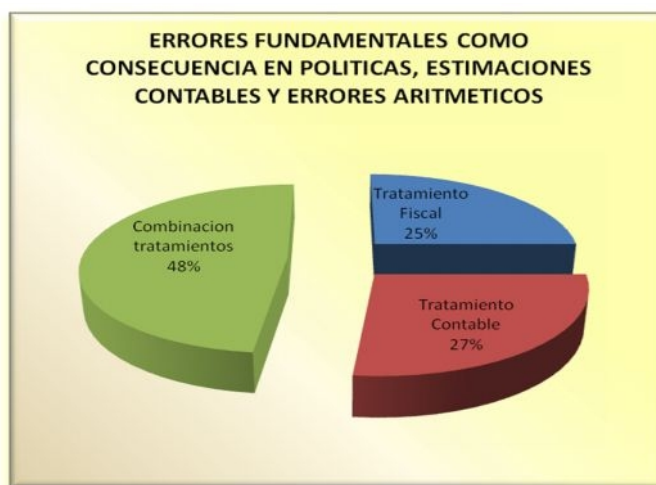
- Los errores materiales en ocasiones no se descubren hasta un periodo posterior, de forma que tales errores de periodos anteriores se corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de los periodos siguientes, la entidad corregirá los errores materiales de periodos anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto,
 - ✓ reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error,
 - ✓ si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio neto para dicho periodo.
- según Párrafos 41, 42, 43 y 46 de NIC 8, "Errores Fundamentales Después del Cierre del Ejercicio"

- ✓ El efecto de la corrección de un error de periodos anteriores no se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.
- c. Aplica la combinación de los criterios mencionados en los literales a) y b)

TABULACION 5 DE LOS RESULTADOS DE LA ENCUESTA

OPCIONES	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA %
Tratamiento Fiscal	14	25%
Tratamiento Contable	15	27%
Combinación de tratamientos	27	48%
TOTALES	56	100%

GRAFICA 5 DE LOS RESULTADOS PORCENTUALES



ANALISIS

De los encuestados el 48% contestó que cuando detectan errores fundamentales posteriores al cierre de un ejercicio contable, el tratamiento que aplican es el que prescribe la NIC 8 y lo que permite la Administración Tributaria, así mismo existe un 25% respondió que solo aplica la normativa fiscal y el 27% restante respondió que el tratamiento es el que establece la normativa técnica.

CONCLUSION

Según el análisis anterior se determinó que un 48% aplica adecuadamente la combinación de los tratamientos fiscales y contables, en lo referente a las correcciones que deban hacerse cuando ocurran errores fundamentales como consecuencia de los cambios en las políticas contables, estimaciones y errores aritméticos, por lo que se comprueba que el 52% restante, refleja deficiencia en los conocimientos a aplicar cuando suceden este tipo de eventos, razón que se basa para respaldar que el tema desarrollado tendrá un aporte significativo.

PREGUNTA No 6

¿En la empresa para la cual usted trabaja, cumple los requisitos establecidos en materia tributaria o financiera, para realizar el registro contable y declararlos para efecto del Impuesto Sobre La Renta, referente a reconocer como gasto del periodo el valor de la depreciación sobre edificaciones, maquinarias, vehículos y otros bienes muebles, todos nuevos según detalle:

a. Tratamiento Fiscal

- De acuerdo a lo establecido en el artículo 30 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mediante la aplicación de un porcentaje fijo y constante y sobre el valor sujeto a depreciación; según tabla siguiente:

Método de línea recta

Tabla de años de vida útil

- Edificaciones 5%
- Maquinaria 20%
- Vehículos 25%
- Otros Bienes Muebles 50%

b. Tratamiento Contable

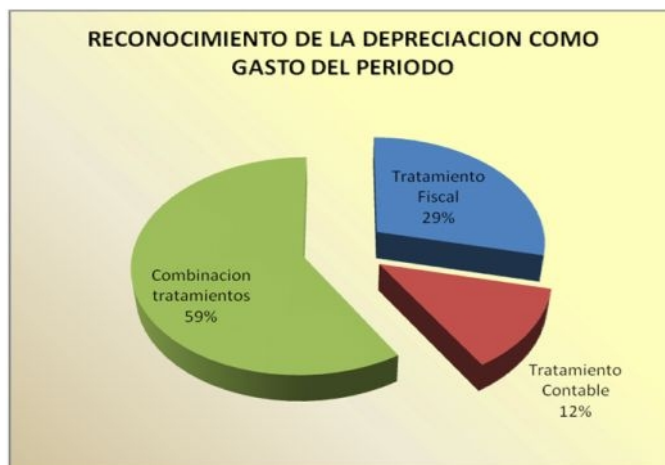
- En base a lo señalado en los párrafos 53, 57 y 62, de la Norma 16 “Propiedad, Planta y Equipo” que señala: “La vida útil de un activo se define por la utilidad que se espera rinda beneficios a la empresa, por tanto la vida útil del bien puede ser inferior a su vida económica”; “La base de depreciación de un activo se determinará deduciendo el valor residual del mismo”; “así como utilizar varios métodos de depreciación los cuales se aplicarán de forma sistemática”:

- Tiempo - Bajo términos de utilidad
 - Depreciación lineal
 - Método decreciente
 - Método de suma de unidades producidas

c. Aplica la combinación de los criterios mencionados en los literales a) y b)

TABULACION 6 DE LOS RESULTADOS DE LA ENCUESTA

OPCIONES	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA %
Tratamiento Fiscal	16	29%
Tratamiento Contable	7	12%
Combinación de tratamientos	33	59%
TOTALES	56	100%

GRAFICO 6 DE LOS RESULTADOS PORCENTUALES**ANALISIS**

De los resultados obtenidos de la muestra representativa un 59% contestó que reconocen la cuota de depreciación sobre los bienes muebles e inmuebles, utilizando la combinación de los tratamientos técnicos y fiscales. Existe un 29% que respondió que solo utiliza lo que la administración tributaria permite y tan solo un 12% respondió que lo reconocen de acuerdo a lo establecido en la normativa técnica.

CONCLUSION

El análisis anterior muestra que un 59% aplican correctamente el tratamiento técnico contable y los procedimientos establecidos en la legislación fiscal, sobre la depreciación de edificaciones, Maquinaria, Vehículos y otros bienes muebles. Lo que viene a confirmar que el 49% restante no posee el conocimiento suficiente sobre el tema investigado, con respecto de la correcta aplicabilidad de ambas normativas. Concluyendo entonces que el tema investigado será de suma importancia a los interesados.

PREGUNTA No 7

¿Qué procedimiento utiliza la empresa para reconocer el valor de la depreciación sobre los bienes revaluados en materia tributaria y contable, que información considera de la que planteamos a continuación:

- a. **Tratamiento Fiscal**
- De acuerdo a lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para los efectos de esta deducción no es aplicable la valuación o revaluación de los bienes en uso.
- b. **Tratamiento Contable**
- De acuerdo al tratamiento señalado en el párrafo 48 y 49 de la Norma 16 “Propiedad Planta y Equipo” que considera “ El cargo por depreciación de cada periodo debe ser reconocido como un gasto”
- c. **Aplica la combinación de los criterios mencionados en los literales a) y b)**

TABULACION 7 DE LOS RESULTADOS DE LA ENCUESTA

OPCIONES	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA %
Tratamiento Fiscal	19	34%
Tratamiento Contable	15	27%
Combinación de tratamientos	22	39%
TOTALES	56	100%

GRAFICA 7 DE LOS RESULTADOS PORCENTUALES**ANALISIS**

De la tabulación anterior, se aprecia que el 39% de las personas encuestadas respondieron que para el reconocimiento de la cuota de depreciación sobre los bienes revaluados utilizan lo estipulado en la NIC 16 y lo permitido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 30, sin embargo existe un 34% que solo lo reconoce de acuerdo a la normativa fiscal, quedando un 27% respondió que solo aplica la normativa técnica.

CONCLUSION

Según el análisis de la gráfica muestra que un 39 % de los encuestados aplica la combinación de la normativa técnica contable y la normativa fiscal con respecto del reconocimiento de la cuota de depreciación de los bienes revaluados correctamente, lo que deja un 61% que aplica solo uno de los tratamientos, situación que demuestra que existe desconocimiento del procedimiento correcto, lo que viene a sustentar que al desarrollar este tema en el trabajo, será de suma importancia para el potencial usuario, porque aportara información de cómo deberá hacerlo para no incurrir en incumplimiento.

PREGUNTA No 8

En la empresa para la cual usted labora, han adoptado un método de depreciación y estimado un período de vida útil diferente al permitido por la Administración Tributaria; en caso de haberlo realizado, ¿Efectúan ajustes entre los valores reconocidos como gastos del período y el valor permitido deprecia de acuerdo a lo regulado en el art 30 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta?

a. Tratamiento Fiscal

- Considera los criterios establecidos en el Art 30 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, “aplicará un porcentaje fijo y constante sobre el valor sujeto a depreciación. Los porcentajes máximos de depreciación permitidos serán:

Edificaciones	5%
Maquinaria	20%
Vehículos	25%
Otros Bienes Muebles	50%

b. Tratamiento Contable

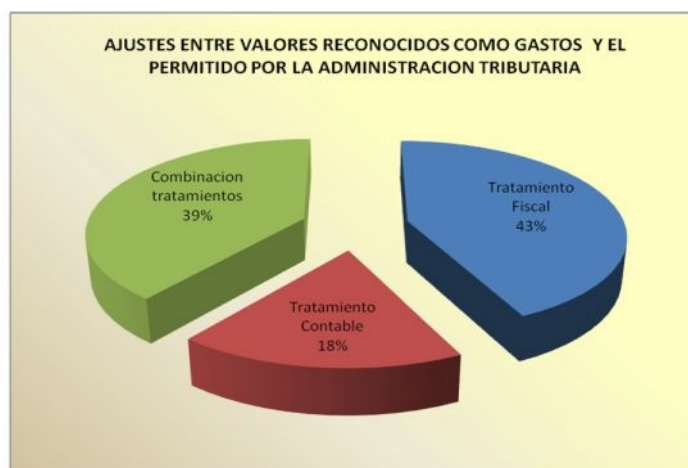
- Considera el criterio señalado en el párrafo 17 literal b) de la Norma 12 “Impuesto a las Ganancias”

Las cuotas de depreciación utilizadas para determinar la ganancia (pérdida) fiscal, pueden ser diferentes que las calculadas para efectos contables. La diferencia temporaria es la diferencia entre el valor en libros del activo y su base fiscal, que será igual al costo original menos todas las deducciones respecto del citado activo que hayan sido permitidas por las normas fiscales, para determinar la ganancia fiscal del período actual y de los anteriores. En estas condiciones surgirá una diferencia temporaria imponible, que producirá un pasivo por impuestos diferidos, cuando la depreciación a efectos fiscales sea acelerada. Por otra parte, surgirá una diferencia temporaria deducible, que producirá un activo por impuestos diferidos, cuando la depreciación a efectos fiscales sea menor que la registrada contablemente

c. Aplica la combinación de los criterios mencionados en los literales a) y b)

TABULACION 8 DE LOS RESULTADOS DE LA ENCUESTA

OPCIONES	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA %
Tratamiento Fiscal	24	43%
Tratamiento Contable	10	18%
Combinación de tratamientos	22	39%
TOTALES	56	100%

GRAFICA 8 DE LOS RESULTADOS PORCENTUALES

ANALISIS

De acuerdo a la tabulación anterior, el 39% realiza el ajuste entre los valores permitidos como gasto deducible de los bienes muebles e inmuebles que difiere, ya sea porque utilizan diferentes métodos, o asignan tiempo de vida útil distintos, como lo establece la normativa técnica y la fiscal, un 49% sólo adoptan métodos y determinan la vida útil de los bienes, tal como lo permite la Ley del Impuesto Sobre La Renta, y tan solo un 18% lo reconoce según la normativa técnica contable.

CONCLUSION

De acuerdo al análisis anterior se determinó que un 39% considera adecuadamente la combinación de los tratamientos fiscales y contables en lo referente a los métodos de depreciación diferentes a los permitidos por la administración tributaria para los bienes depreciables, lo que comprueba que el 61% restante no maneja el criterio adecuado, por lo que el tema en cuestión será de gran aporte a los involucrados en la aplicación de los métodos de depreciación.

PREGUNTA No 9

¿En la empresa en la cual labora, qué tratamiento considera al momento de efectuar el cálculo de la cuota de depreciación de una maquinaria que va a generarle a la empresa ingresos gravados, exentos y no sujetos?

a. Tratamiento Fiscal

- Calcula de acuerdo a lo establecido en el artículo 28 en legislación fiscal, cuando el bien se utilice al mismo tiempo en la producción de ingresos gravables, exentos y no sujetos, la deducción de la depreciación se admitirá únicamente en la proporción que corresponda a los ingresos gravables.

b. Tratamiento Contable

- Aplicar lo establecido en el párrafo 62 de la Norma 16 "Propiedad, Planta y Equipo, "el método de depreciación usado debe reflejar el patrón de consumo, por parte de la empresa, de los beneficios económicos que el activo incorpora".

- c. Aplica la combinación de los criterios mencionados en los literales a) y b)



TABULACION 9 DE LOS RESULTADOS DE LA ENCUESTA

OPCIONES	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA %
Tratamiento Fiscal	24	43%
Tratamiento Contable	11	20%
Combinación de tratamientos	21	37%
TOTALES	56	100%

GRAFICA 9 DE LOS RESULTADOS PORCENTUALES



ANALISIS

De la tabulación anterior, el 37% aplican la cuota de depreciación para las maquinarias nuevas que generan ingresos gravados, exentos y no sujetos como lo establecen tanto la normativa fiscal y la contable, un 43% solamente lo reconoce de acuerdo a lo que permite la normativa fiscal, y un 20% emplea un tratamiento de acuerdo a lo determinado en la normativa contable.

CONCLUSION

Al realizar un estudio de los datos tabulados y analizando el gráfico obtenido, se observa que sólo un 37% consideran adecuadamente los tratamientos fiscal y contable en lo referente al reconocimiento de la cuota del gasto por depreciación de la maquinaria nueva que produce bienes gravados, exentos y no sujetos, determinándose que para el 63% este trabajo le servirá como un insumo de orientación para la aplicación correcta en la combinación de los métodos.

PREGUNTA No 10

¿La empresa para la cual labora, al adquirir bienes muebles, maquinaria o vehículos bajo la modalidad de arrendamiento financiero, incluye dentro de los gastos operativos del ejercicio la cuota de la depreciación así como los métodos y vida útil correspondiente?, en materia tributaria y contable que información considera de la que planteamos a continuación;

a. Tratamiento Fiscal

- De acuerdo a lo establecido en el art 30 numeral 5 inciso 2º y numeral 3) de Ley del Impuesto Sobre la Renta, que señala:

Cuando se trate de bienes en que una persona tenga el usufructo y otra la nuda propiedad, la depreciación la hará el usufructuario mientras dure el usufructo. Aplicará un porcentaje fijo y constante sobre el valor sujeto a depreciación. Los porcentajes máximos de depreciación permitidos serán:

Edificaciones	5%
Maquinaria	20%

Vehículos	25%
Otros Bienes Muebles	50%

b. Tratamiento Contable

- Considerando el criterio determinado en el párrafo 28 y 29 de la NIC 17 "Arrendamiento Financiero"

El arrendamiento financiero dará lugar a un cargo por depreciación.

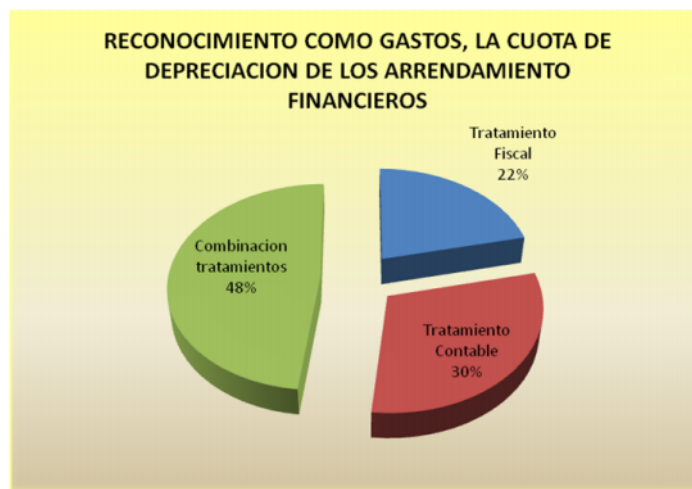
El importe depreciable del activo arrendado se distribuirá, entre cada uno de los periodos de uso esperado. En caso de que exista razonable certeza de que el arrendatario obtendrá la propiedad al finalizar el plazo del arrendamiento, el periodo de uso esperado es la vida útil del activo.

c. Aplica la combinación de los criterios mencionados en los literales a) y b)

TABULACION 10 DE LOS RESULTADO DE LA ENCUESTA

OPCIONES	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA %
Tratamiento Fiscal	12	22%
Tratamiento Contable	17	30%
Combinación de tratamientos	27	48%
TOTALES	56	100%

GRAFICO 10 DE LOS RESULTADOS PORCENTUALES



ANALISIS

El 48% de los encuestados expresa que cuando existe adquisición de bienes muebles, maquinarias o vehículos bajo la modalidad de arrendamiento financiero con opción de compra, la cuota de depreciación la consideran dentro de los gastos operativos de la empresa, sin embargo el 22% considera las cuota de depreciación sobre dicha modalidad, según lo establece el artículo 30 en el numeral 5 inciso 2 de la Ley del Impuesto Sobre La Renta, y un 30% le da el tratamiento de acuerdo a lo establecido en la normativa contable.

CONCLUSION

Cuando se hable de los procedimientos que se realizan en las empresas en lo relativo al tratamiento contable y fiscal, específicamente a las cuotas de arrendamiento financiero con opción de compra, se observa que un 48% de los encuestados aplica congruentemente lo establecido tanto en la normativa técnica y la legislación fiscal, por lo que se considera que para el 52% restante sería de utilidad la información del presente documento de investigación respecto a dichos tratamientos.

PREGUNTA No 11

¿Qué tratamiento aplican en la empresa para la cual labora, a la cancelación de la cuotas que se originan por un arrendamiento financiero con opción de compra u operativo, ya sea de bienes o maquinarias adquiridas con el fin de generar ingresos gravados, o cuando éste bien produce bienes gravados, exentos y no sujetos.

a. Tratamiento Fiscal.

De acuerdo a lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta que lo considera como un gasto deducible según el artículo 29 numeral 4), así como la Ley de Arrendamiento Financiero que considera los cánones o cuotas causadas por el arrendamiento, deducible en la parte gravada según lo establecido en el Art. 14.

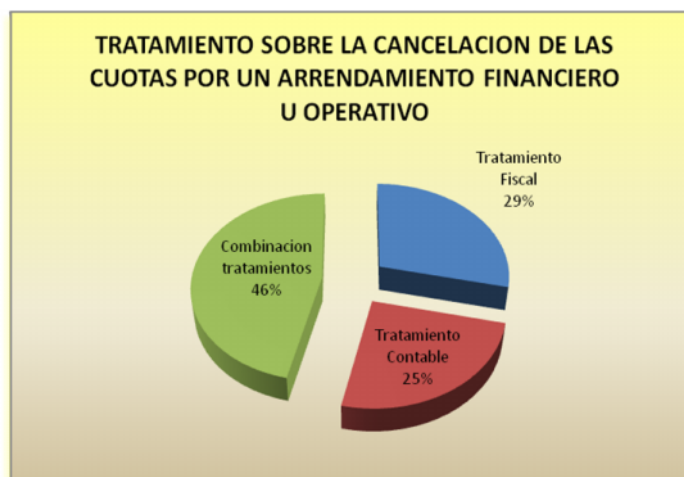
b. Tratamiento Contable.

Aplicando los criterios señalados en la Norma 17 “Arrendamientos” en lo referente al arrendamiento financiero con opción de compra de acuerdo al párrafo 20, “éste debe reconocerse en el balance de situación general del arrendatario, registrando un activo y un pasivo del mismo importe, igual al valor razonable del bien alquilado, o bien al valor presente de los pagos mínimos del arrendamiento, donde el valor de la cuota se divide en gasto financiero y reducción o amortización de la deuda”, o de acuerdo al tratamiento establecido en el párrafo 33 que dice: “Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos deben ser reconocidas como gastos en el estado de resultados de forma lineal, en el transcurso del plazo del arrendamiento.

c. Aplica la combinación de los criterios mencionados en los literales a) y b)

TABULACION 11 DE LOS RESULTADOS DE LA ENCUESTA

OPCIONES	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA %
Tratamiento Fiscal	16	29%
Tratamiento Contable	14	25%
Combinación de tratamientos	26	46%
TOTALES	56	100%

GRAFICA 11 DE LOS RESULTADOS PORCENTUALES

ANALISIS

El 46% de los encuestados expresa que cuando realiza los pagos o cuotas bajo la modalidad de arrendamiento financiero con opción de compra, aplica el criterio fiscal contable, como una disminución al pasivo contraído, sin embargo el 29% considera la normativa fiscal para el tratamiento de dichas cuotas y tan solo un 25% le da el tratamiento de acuerdo a lo establecido en la normativa contable.

CONCLUSION

El examen al tema relacionado con el tratamiento contable y fiscal sobre los pagos de pasivos del arrendamiento financiero y la disminución de los mismos, arrojo como resultado que un 46% de la población investigada aplica correctamente lo relacionado al tema, sin embargo el 54% restante carece de los conocimientos necesarios para aplicar estos tratamientos, por lo que se considera beneficioso el presente documento.

PREGUNTA No 12

¿Para la empresa en la cual usted labora cumple con los requisitos establecidos en el art 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o con lo señalado en los párrafos 18 y 22 de la Norma No. 18 “Ingresos”, para considerar como un gasto un saldo incobrable?, los cuales mencionamos a continuación:

a. Tratamiento Fiscal

De acuerdo a lo establecido en el artículo 31 numeral 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

- Presumir la incobrabilidad de la deuda, cuando hayan transcurrido más de 12 meses desde su vencimiento, sin haber recibido abono alguno.
- Que haya sido considerado como ingreso gravable, y haberse efectuado el registro en contabilidad.

b. Tratamiento Contable

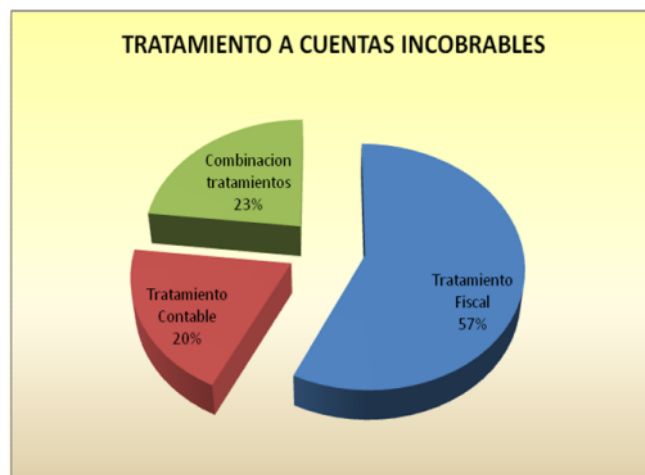
Según lo establecido en los párrafos 18 y 22 de la NIC 18 “Ingresos Ordinarios”

- La cantidad incobrable o la cantidad respecto a la cual ha dejado de ser probable se procede a reconocerla como un gasto, en lugar de ajustar el importe del ingreso originalmente reconocido.
- c. **Aplica la combinación de los criterios mencionados en los literales a) y b)**

TABULACION 12 DE LOS RESULTADOS DE LA ENCUESTA

OPCIONES	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA %
Tratamiento Fiscal	32	57%
Tratamiento Contable	11	20%
Combinación de tratamientos	13	23%
TOTALES	56	100%

GRAFICA 12 DE LOS RESULTADOS PORCENTUALES



ANALISIS

El 23% de los encuestados expresa que realiza una provisión para cuentas incobrables dándole el tratamiento fiscal cuando este cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre La Renta. Asimismo el 29% considera solo la normativa fiscal cuando estas cuentas incobrables cumplen con los requisitos, y tan solo un 25% de los encuestados aplica el tratamiento de acuerdo a lo establecido en la normativa contable.

CONCLUSION

El análisis estadístico obtenido en lo concerniente al reconocimiento de las cuentas incobrables demuestra que tan solo un 23% aplica los criterios contables y fiscales, sin embargo el 77% sobrante conoce muy poco de ambas técnicas, por lo que se considera que el contenido del documento de investigación, será útil para la adecuada contabilización y su respectiva deducción, y así poder disminuir el riesgo de incurrir en infracciones.

PREGUNTA No 13

Si su política no es indemnizar al personal al final de cada ejercicio fiscal, considera lo siguiente:

a. Tratamiento Fiscal

Reconoce como gasto normal del periodo, el pasivo laboral de conformidad a lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el artículo 13 literal d), que dice “cada ejercicio de imposición se liquidará de manera independiente del que le precede y del que le siga, a fin de que los resultados no puedan afectarse por eventos anteriores, artículo 24 que mencionan “que las personas jurídicas deben de reconocer los costos o gastos incurridos aunque no hayan sido pagados, con el cual se cumple el principio de acumulación, Art. 29 numeral 2 literal b) que considera las cantidades de indemnización como gasto deducible, al momento de ocurrir el evento.

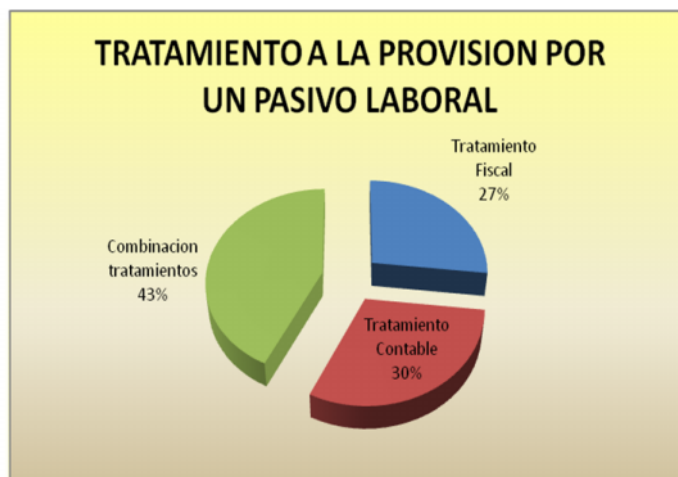
b. Tratamiento Contable

Elabora una provisión, de acuerdo a lo establecido en el artículo 447 del Código de Comercio, que establece “debe de constituirse una provisión para proveer al cumplimiento de las obligaciones que respecto a su personal tenga”, artículo 58 del Código de Trabajo que menciona “cuando un trabajador es despedido sin causa justificada tiene derecho a que reciba una indemnización”, artículo 43 de la Constitución de la República, que establece “Los patronos están obligados a pagar indemnización y contable de acuerdo a la NIC 19 “Beneficios Post Empleo” en los párrafos 132 y 133, que debe reconocer el gasto y un pasivo en cada período por los años de servicio del empleado.

c. Aplica la combinación de los criterios mencionados en los literales a) y b) **TABULACION 13 DE LOS RESULTADOS DE LA ENCUESTA**

OPCIONES	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA %
Tratamiento Fiscal	15	27%
Tratamiento Contable	17	30%
Combinación de tratamientos	24	43%
TOTALES	56	100%

GRAFICA 13 DE LOS RESULTADOS PORCENTUALES



ANALISIS

El 43% de los encuestados expresa que realiza una provisión para obligaciones laborales según lo establece la legislación salvadoreña y la norma 19, mientras que el 27% considera solo la normativa fiscal, y tan solo un 30% de los encuestados aplica el tratamiento de acuerdo a lo establecido en la normativa contable.

CONCLUSION

De acuerdo a la Constitución de la República, la legislación laboral y de comercio, además las Normas Internacionales de Información Financiera determina que se debe reconocer la provisión laboral a efecto de proteger al trabajador en caso de despidos, por lo que se consideró necesario hacer un análisis en esta área, la cual arrojó como resultado un 43% de la población investigada realizó la provisión correctamente de dichos pasivos, sin embargo, un 57% no reconoció el gasto de dichas cuotas por desconocimiento de la normativa legal y técnica, generando así discrepancias que harían caer en incumplimientos, en tal

sentido se considera que la información proporcionada en este documento será de gran aporte a los involucrados en este proceso.

PREGUNTA No 14

Los costos por intereses originados por la adquisición, construcción o producción de un bien, que será utilizado para generar beneficios económicos, en materia tributaria y contable, que información considera de la que se detalla a continuación:

a. Tratamiento Fiscal

Los reconoce según lo establecido en el artículo 29 numeral 10) de la Ley del Impuesto Sobre La Renta que establece:

- Los intereses pagados o incurridos, según sea el caso, por las cantidades tomadas en préstamo toda vez que sean invertidas en la fuente generadora de la renta gravable, así como los gastos incurridos en la constitución, renovación o cancelación de dichos préstamos, los cuales deberán deducirse en proporción al plazo convenido para el pago del financiamiento.
- Tampoco serán deducibles los intereses en tanto el activo con el que se vinculan no sea productor de renta gravable, caso en el cual, los intereses incurridos en ese lapso deberán ser capitalizados como parte del costo de adquisición de los activos y ser deducidos únicamente vía depreciación.

b. Tratamiento Contable

- Tratamiento por Punto de Referencia

Los costos por intereses deben ser reconocidos como gastos del periodo en que se incurre en ellos, con independencia de los activos a los que fuesen aplicables.

- Tratamiento Alternativo Permitido

Los costos por intereses deben ser reconocidos como gastos del periodo en que se incurre en ellos, salvo si fueran capitalizados. Los costos por intereses que sean directamente atribuibles a

la adquisición, construcción o producción de activos que cumplan las condiciones para su cualificación, deben ser capitalizados, formando parte del costo de dichos activos.

- c. **Aplica la combinación de los criterios mencionados en los literales a) y b)**

TABULACION 14 DE LOS RESULTADOS DE LA ENCUESTA

OPCIONES	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA %
Tratamiento Fiscal	19	34%
Tratamiento Contable	17	30%
Combinación de tratamientos	20	36%
TOTALES	56	100%

GRAFICA 14 DE LOS RESULTADOS PORCENTUALES



ANALISIS

El 36% de los encuestados expresa que reconoce bajo uno de los tratamientos permitidos por la norma en combinación con lo establecido en la normativa tributaria, de manera que un 34% considera solo la normativa fiscal , y tan solo un 30% de los encuestados aplica el tratamiento de acuerdo a lo establecido en la normativa contable.

CONCLUSION

Los intereses originados por la adquisición, construcción o producción de un bien, fiscal y técnicamente se deben de reconocer como parte del costo o gasto del periodo. Este tema conlleva a realizar un análisis, el cual reveló que el 30% de la muestra aplicó la combinación de ambos tratamientos correctamente, más sin embargo un 70% no empleó apropiadamente el reconocimiento de los intereses, en tal sentido los resultados de esta investigación serán de gran aporte para la ampliación de criterios oportunos para la aplicación de dichos costos.

PREGUNTA No 15

Que tratamiento aplica la empresa para la cual usted labora sobre cualquier pérdida de valor o deterioro de un activo?

a. Tratamiento Fiscal

De acuerdo a lo que establece el artículo 29A numeral 10) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que dice: “Las pérdidas de capital, sea que éstas provengan de las transacciones a que se refieren los artículos 14 y 42 de esta ley, así como todas aquellas que provengan de transacciones distintas a las antes citadas.

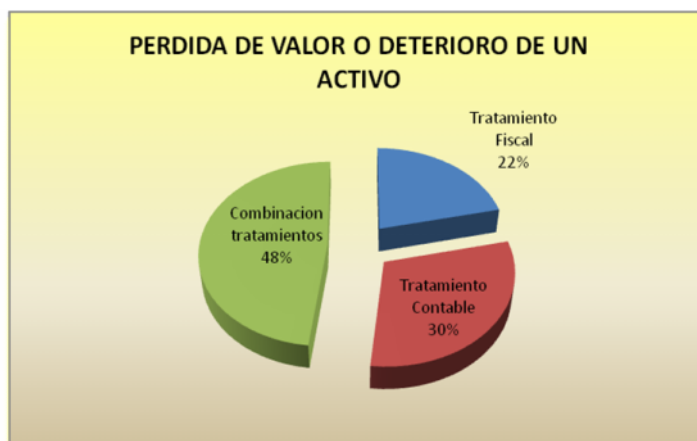
b. Tratamiento Contable

El tratamiento que prescribe la Norma 36 “Deterioro del Valor de los Activos en el párrafo 60 el cual establece “La pérdida por deterioro del valor se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo”.

c. Aplica la combinación de los criterios mencionados en los literales a) y b)

TABULACION 15 DE LOS RESULTADOS DE LA ENCUESTA

OPCIONES	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA %
Tratamiento Fiscal	12	21%
Tratamiento Contable	17	30%
Combinación de tratamientos	27	48%
TOTALES	56	100%

GRAFICA 15 DE LOS RESULTADOS PORCENTUALES

ANALISIS

De acuerdo a los resultados un 48% de los encuestados expresa que reconoce la pérdida de valor por deterioro de un activo de acuerdo a lo establecido en la normativa técnica y que para efectos de deducibilidad lo reconoce de acuerdo a lo normativa fiscal, un 22% considera su tratamiento según lo establece la normativa fiscal, y tan solo un 30% de los encuestados aplica el tratamiento según la normativa contable.

CONCLUSION

Las pérdidas de valor por deterioro de un activo, fiscal y financieramente son objeto de estudio de una minuciosa aplicación de dichas pérdidas, esto conllevó a realizar una investigación en el tema, descubriendo que un 52% de la población aplicó correctamente la combinación de dichas normativas, sin embargo un 48% no efectuó el reconocimiento, de lo que se deduce que existe desconocimiento técnico y legal en el tema abordado, considerando que el presente documento de investigación tendrá un aporte significativo a los usuarios.

PREGUNTA No 16

Con respecto a las provisiones realizadas en exceso, en materia tributaria y contable que información considera de la que planteamos a continuación:

a. Tratamiento Fiscal

De acuerdo a lo establecido en el artículo 2 literal d) inciso segundo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que menciona: “en el caso de pasivos no documentados y provisiones de pasivos en exceso, la renta obtenida se imputará en el periodo o ejercicio de imposición respectivo.

b. Tratamiento Contable

El efecto de un cambio en una estimación contable, diferente de aquellos cambios a los que se aplique el párrafo 37, se reconocerá de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado del:

- Periodo en que tiene lugar el cambio, si éste afecta a un solo periodo;
 - Periodo en que tiene lugar el cambio y los futuros, si afectase a varios periodos.
- c. **Aplica la combinación de los criterios mencionados en los literales a) y b)**

TABULACION 16 DE LOS RESULTADOS DE LA ENCUESTA

OPCIONES	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA %
Tratamiento Fiscal	19	34%
Tratamiento Contable	16	29%
Combinación de tratamientos	21	38%
TOTALES	56	100%

GRAFICO 16 DE LOS RESULTADOS PORCENTUALES



ANALISIS

De acuerdo a los resultados un 37% de los encuestados, expresa que el tratamiento aplicado para las provisiones efectuadas considera la información que está establecida en la normativa técnica contable y la fiscal, es decir aplica la correcta combinación de ambas normativas, un 34% aplica el tratamiento recomendado en la normativa fiscal, y tan solo un 29% de los encuestados aplica el criterio establecido en la normativa contable.

CONCLUSION

Las provisiones realizadas en exceso según la administración tributaria y la normativa técnica contable, exigen y advierten sobre dichos pasivos claridad y transparencia en el reconocimiento, es por eso que este tema fue objeto de investigación, dando como resultado que el 37% conoce y aplica correctamente ambos procedimientos, sin embargo el 63% de los encuestados, desconoce la aplicabilidad de ambas normativas, considerando por ello que el tema analizado será de suma importancia a dicha población.

PREGUNTA No 17

Al momento de efectuar el cálculo de la amortización a un sistema informático clasificado como un activo intangible, en materia tributaria y contable que información considera de la que planteamos a continuación:

a. Tratamiento Fiscal

Utiliza los criterios establecidos en el artículo 30A del la Ley del Impuesto sobre la Renta

- Es deducible de la renta obtenida mediante amortización, el costo de adquisición o de producción de programas informáticos utilizados para la producción de la renta gravable o conservación de su fuente, aplicando un porcentaje fijo y constante de un máximo del 25% anual sobre el costo de producción o adquisición.
- En el caso de los programas o software cuyo uso o empleo en la producción de la renta gravada no comprenda un ejercicio de imposición completo, será deducible únicamente la parte de la cuota

anual que proporcionalmente corresponda en función del tiempo en que el bien ha estado en uso de la generación de la renta o conservación de la fuente en el período o ejercicio de imposición.

b. Tratamiento Contable

De acuerdo a los planteado en el párrafo 97 y 98 de la Norma 38 “Activos Intangibles”

- El importe amortizable de un activo intangible con una vida útil finita, se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil. La amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.
- Pueden utilizarse diferentes métodos para distribuir el importe amortizable de un activo, de forma sistemática, a lo largo de su vida útil. Entre dichos métodos se encuentran el de amortización lineal, el de porcentaje constante sobre importe en libros o el de las unidades producidas.

c. Aplica la combinación de los criterios mencionados en los literales a) y b)

TABULACION 17 DE LOS RESULTADOS DE LA ENCUESTA

OPCIONES	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA %
Tratamiento Fiscal	19	34%
Tratamiento Contable	15	27%
Combinación de tratamientos	22	39%
TOTALES	56	100%

GRAFICA 17 DE LOS RESULTADOS PORCENTUALES**ANALISIS**

De acuerdo a los resultados un 39% de los encuestados, expresa que el reconocimiento como gasto deducible la cuota de amortización consideran los criterios y requisitos establecidos en las normativa técnica contable y en la fiscal, un 34% para efectos de que la cuota de amortización por un intangible sea deducible, solamente considera lo requerido por la administración tributaria, y tan solo un 27% de los encuestados aplica el criterio establecido en la normativa contable.

CONCLUSION

Al efectuar el reconocimiento de las cuotas de la amortización de un sistema informático clasificado como activo intangible, fiscal y técnicamente se deben considerar criterios establecidos en las normativas mencionadas anteriormente, situación que llevó a ser un breve análisis en el tema en cuestión, revelando que un 39% aplica adecuadamente ambos tratamientos, el resto de los encuestados no lo hizo por impericia en dichas normativas. En tal sentido se considera que el aporte de este documento será positivo para ampliar el conocimiento del usuario.

GLOSARIO

Activo intangible: es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.

Activos por impuestos diferidos: son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros, relacionadas con:

- (a) las diferencias temporarias deducibles;
- (b) la compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal, y
- (c) la compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores.

Amortización. Imputación del monto de una inversión como gasto durante varios años. Así se reconoce la pérdida de valor o depreciación de un activo a lo largo de su vida. Se llama también amortización al abono a capital que se hace de un préstamo.

Arrendador: La persona natural o jurídica que entrega bienes en arrendamiento financiero a uno o más arrendatarios.

Arrendamiento, según NIC 17 “Es un acuerdo en el que el arrendador conviene con el arrendatario en percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, por cederle el derecho a usar un activo durante un periodo de tiempo determinado”

Arrendamiento: según el Art. 1703 del Código Civil “Es un contrato en que las dos partes se obligan recíprocamente, una a conceder el goce de una cosa, o a ejecutar una obra o prestar un servicio, y la otra a pagar por este goce, obra o servicio a un precio determinado.”

Arrendamiento financiero: según la Norma Internacional de Contabilidad No. 17 “Arrendamientos”, “Es un tipo de alquiler en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo. La titularidad del mismo puede o no ser eventualmente transferida.”

Arrendatario: La persona natural o jurídica, nacional o extranjera que al celebrar contrato de arrendamiento financiero, obtiene derecho al uso, goce y explotación económica del bien, en los términos y condiciones contractuales respectivas.

Arrendamiento Financiero: según La Ley de Arrendamiento Financiero. Es el contrato mediante el cual el arrendador concede el uso y goce de determinados bienes, muebles e inmuebles, por un plazo de cumplimiento forzoso al arrendatario, obligándose este último a pagar un canon de arrendamiento y otros costos establecidos por el arrendador. Al final del plazo estipulado el arrendatario tendrá la opción de comprar el bien a un precio predefinido, devolverlo o prorrogar el plazo del contrato por períodos ulteriores.

Arrendamientos no cancelables: es un alquiler que solo es revocable en las siguientes circunstancias:

- Si ocurriese alguna remota contingencia.
- Con el permiso del Arrendador.
- Si el arrendatario realiza un nuevo arrendamiento, para el mismo activo u otro equivalente, con el mismo arrendador, o bien pagando el arrendatario una cantidad adicional de forma que, al inicio del contrato la continuación del arrendamiento quede asegurada con razonable certeza.

Arrendamiento Puro, Sigue los principios básicos del arrendamiento financiero con la salvedad de que otorga la posesión, pero no establece un mecanismo para otorgar la propiedad. En esta modalidad del arrendamiento, el arrendatario no tiene la opción de comprar el bien al término del contrato, por lo que la arrendadora le dará aviso de la terminación del contrato, en dicha notificación, se establecerá el valor de mercado del bien, ello a efecto de que en su caso, el arrendatario manifieste su deseo de adquirir el bien al valor indicado.

Arrendamiento operativo: es cualquier acuerdo de alquiler en el cual no se transfieren sustancialmente los riesgos y beneficios derivados de la propiedad del bien.

Base Fiscal: es el importe atribuido para fines fiscales a un activo o pasivo. La base fiscal de un activo es el importe que será deducible a efectos fiscales cuando la empresa realice el activo y obtenga los beneficios de este. Si estos beneficios no tributan la base fiscal será igual al valor de libros.

Beneficios a los empleados: De acuerdo al párrafo 7, establece el significado que comprenden todos los tipos de retribuciones que la entidad proporciona a los trabajadores a cambio de sus servicios.

Costos por intereses: son los intereses y otros costos, incurridos por una entidad, que estén relacionados con los fondos que ha tomado prestados.

Derecho tributario: (también conocido como derecho fiscal), es una rama del derecho público que estudia las normas jurídicas, a través de las cuales el estado ejerce su poder tributario, con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público, en aras de la constitución del bien común.

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

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

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

Depreciación: es la distribución del valor depreciable de un activo entre los años de su vida útil estimada, como producto de su uso o desgaste.

Gastos deducibles: Son aquellos gastos en que incurre la entidad para obtener ingresos y que la Ley Tributaria especifica que puede ser descontados de los ingresos obtenidos para calcular la utilidad imponible a los efectos del cálculo del impuesto.

Hecho generador: es el establecido por la ley cuya realización se origina en el nacimiento de la obligación tributaria.

Incertidumbre: se llama incertidumbre a la situación de desconocimiento de los hechos futuros. En un significado más especial y en el contexto del conocimiento que se tiene sobre los eventos futuros y sus probabilidades, se dice que hay una situación bajo incertidumbre cuando se pueden conocer los eventos futuros posibles, pero no se sabe nada acerca de la distribución de probabilidad de los eventos; esto es, que no se conocen las probabilidades asociadas a cada evento.

Ingresos financieros no devengados: no es más que la diferencia entre el valor de la inversión bruta del arrendador en el arrendamiento y su valor presente.

Interés: la suma que se paga o recibe por el uso del capital. Provecho, ganancia, utilidad. Lucro producido por el capital es la compensación que reciben los individuos, firmas o personas naturales, por el sacrificio en que incurren al ahorrar una suma capital.

Inversión: una inversión es cualquier sacrificio de recursos hoy con la esperanza de recibir algún beneficio en el futuro.

Impuesto: es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Impuestos Específicos: cuya base de medición consisten en números de unidades, peso, volumen u otra unidad de medida, también se menciona dentro de ellos los siguientes:

Impuestos Ad-valórem, que es aquel impuesto el cual utiliza como base el valor de un bien, servicio o propiedad. Un impuesto Ad Valorem es generalmente aplicado al momento de una transacción.

Ejemplo de estos impuestos son:

- ✓ Impuesto Específico a las Llamadas Telefónicas
- ✓ Impuesto Sobre las Bebidas Gaseosas, Simples o endulzadas
- ✓ Impuesto Sobre los Productos del Tabaco

Impuesto a la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas.

Impuesto Corriente: son las cantidades a pagar o a recuperar por el impuesto a la renta relativo al resultado fiscal corriente del período.

Interés simple e interés compuesto: El interés simple ocurre cuando éste se genera únicamente sobre la suma inicial, a diferencia del interés compuesto que genera intereses sobre la suma inicial y sobre aquellos intereses no cancelados que ingresan o se suman al capital inicial.

Legislación: es el conjunto de leyes que norman las actividades sociales de un estado, y que fisco, proviene de la palabra latina "ficus", que significa: tesoro público y, este lo conforman todos los bienes y el efectivo mismo, además de todos los ingresos públicos, lo que le sirve para cubrir todos los gastos públicos.

Legislación tributaria: es el conjunto de leyes en materia tributaria y que de acuerdo con preceptos constitucionales, permiten al Estado hacer efectivo el cobro de los diferentes tipos de impuestos vigentes en el país.

Método del Costo Promedio: Método de valuación del inventario. El costo promedio por unidad se calcula dividiendo el costo total de las mercancías disponibles para la venta, por el número de unidades idénticas disponibles para la venta.

Método del doble saldo decreciente (DSD): Un método acelerado de depreciación que calcula la depreciación anual mediante la multiplicación del valor en libros decreciente por un porcentaje constante, que es dos veces la tasa de la línea recta.

Proveedor: La persona natural o jurídica, salvadoreña o extranjera que transfiere al arrendador la propiedad del bien objeto del contrato. El proveedor puede ser una persona que se dedica habitual o profesionalmente a la venta de bienes, o una persona que ocasionalmente enajena un bien o el mismo arrendador, es decir El dador o proveedor debe ser una entidad financiera o una sociedad que tenga por objeto operaciones financieras.

Renta obtenida: según el artículo 2 de la Ley de Impuesto Sobre Renta. “Se entiende por renta obtenida, todos los productos o utilidades percibidos o devengados por los sujetos pasivos, ya sea en efectivo o en especie y provenientes de cualquier clase de fuente, tales como: el trabajo, los salarios, sueldos, honorarios, comisiones y toda clase de remuneraciones o compensaciones por servicios personales.”

Rentas no gravadas: según el Artículo 4(Ley de Impuesto Sobre la Renta), se debe entender por Rentas no gravables para este impuesto, y en consecuencia quedan excluidas del cómputo de la renta obtenida los siguientes términos.

Tasa de interés efectiva. Es la tasa de interés que resulta cuando se liquida una tasa de interés nominal en períodos menores al estipulado inicialmente para ella. Es una tasa de interés equivalente a la nominal liquidada en períodos inferiores (más cortos) que el estipulado para la tasa nominal.

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

Unidad generadora de efectivo: es el grupo identificable de activos más pequeño, que genera entradas de efectivo a favor de la entidad que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.

Valor razonable: es la cantidad por la cual puede intercambiarse un activo, o puede traspasarse una deuda, entre un comprador y un vendedor debidamente informados, en una transacción libre.

Valor de uso: es el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

Valor residual de un activo: es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por desapropiarse del elemento, después de deducir costos estimados por tal desapropiación, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

Vida económica es:

- El periodo durante el cual se espera sea utilizable económicamente, por parte de la empresa, el activo amortizable; o
- La cantidad de unidades de producción, de servicio o similares que se esperan obtener del activo por parte de uno o más eventuales usuarios.

Valor Presente Neto (VPN): el Valor Presente Neto mide el remanente en pesos de hoy, después de descontar la inversión o el "préstamo" que le hace el inversionista al proyecto) y el "interés" (calculado a la tasa de descuento) que debe "devolver" el proyecto al inversionista. En otras palabras, es el monto por el cual aumenta la riqueza del decidor (individuo o firma) después de haber llevado a cabo la alternativa que se estudia.

El VPN, por lo tanto, permite establecer mecanismos que aumenten o maximicen el valor de la firma. Todo esto implica que a mayor tasa de descuento, menor será el VPN.

Vida útil es:

- (a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo depreciable por parte de la entidad; o bien
- (b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

BIBLIOGRAFIA

LIBROS

- ✓ Mendicoa, Gloria E., "Sobre Tesis y Tesistas", Lecciones de Enseñanzas – Aprendizaje
- ✓ Rojas Soriano, Raúl, "Guía para Realizar Investigaciones Sociales", 42ª Edición, febrero de 2007, Editorial Jurídica Salvadoreña.
- ✓ Federación Internacional de Contadores (IFAC), "Normas Internacionales de Auditoría", Edición 2001.

NORMAS TECNICAS Y LEGALES

- ✓ Mendoza Orantes, Ricardo. Año 2007, vigésima novena edición// "Recopilación de Leyes Tributarias"
- ✓ Asamblea Legislativa de El Salvador, Año 2006, Código de Comercio. Editorial Jurídica Salvadoreña, San Salvador, El Salvador
- ✓ International Accounting Standards Board (IASB), Año 2003 Normas Internacionales de Información Financiera. IASB. Londres, Inglaterra.

TRABAJOS DE INVESTIGACION

- ✓ **Pérez García, Ezequiel, Guevara, Rosa María, Linares Márquez, Oscar Ovidio**, Año 2000, "El Profesional de la Contaduría Pública y su Especialización en la Legislación Fiscal Salvadoreña, Específicamente en las Leyes de Impuesto sobre la Renta e IVA – Sector Comercio". Trabajo de investigación para optar al grado de Licenciatura de Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador.

- ✓ **Arteaga Chávez, Itzel Aldemira, Hernández Benítez, Douglas Eugenio, Osorio Amaya, Víctor René, Año 2003**, "Análisis y Aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad sobre el Tratamiento de Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables, con el propósito de prever cuestionamientos financieros y fiscales. Caso práctico". Trabajo de investigación para optar al grado de Licenciatura de Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador.

DIRECCIONES ELECTRONICAS

- ✓ www.ief.es/publicaciones/azules/normasinternacionales_prólq
- ✓ www.ivaelsalvador.obolog.com
- ✓ www.ellobayeyo@123.com.sv
- ✓ www.e.legal@fusades.com.sv
- ✓ www.fusades.com.sv