

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
Facultad Multidisciplinaria Paracentral
Departamento de Ciencias Económicas



"GUÍA TEÓRICO - PRACTICA QUE PROPICIE LA MEJORA DE LA CALIDAD EN EL PROCESO DE ENSEÑANZA APRENDIZAJE DE LA UNIDAD II IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO INCLUIDO EN EL PROGRAMA DE LA ASIGNATURA CONTABILIDAD FINANCIERA IV, DE LA UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR."

Trabajo de investigación presentado por:

LÓPEZ RAMOS, JUAN CARLOS

NAVARRO RODRÍGUEZ, ERWIN LEODES

Para optar al grado de:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

SEPTIEMBRE DE 2005.

San Vicente, El Salvador, Centro América

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rectora : Dra. María Isabel Rodríguez

Secretaría : Licda. Alicia Margarita Rivas
de Recinos.

Decana de la Facultad
Multidisciplinaria Paracentral : Licda. Berta Alicia Henríquez
de Arévalo.

Secretaría de la Facultad
Multidisciplinaria Paracentral : Ing. José Isidro Vargas
Cañas.

Jefe del Departamento de
Ciencias Económicas : Lic. Luis Alonso Rivas
Ramírez.

Docente Director : Lic. Nelson Wilfredo Escoto
Carrillo.

Coordinador de procesos de
Graduación : Lic. Jose Noel Argueta
Iglesias

Asesores Metodológicos : Msc. Tito Alfredo Jacinto
Montoya.
Lic. Miguel Angel Molina.

San Vicente, El Salvador, Centro América

DEDICO MI TRIUNFO A:

Dios Todopoderoso, señor de los ejércitos y de mi vida por ser quien permite que todas las cosas sean posibles.

Carlos Alfredo López Pérez, mi padre, quien siempre me apoyó y estuvo presente a lo largo de toda mi carrera cuando lo necesité.

Lucía de Jesús Ramos Munguía, mi madre, por ser la persona que siempre me ayudó y brindó su amor, comprensión y consejos.

Evelin Antonia Galindo Rivera, mi novia, por su amor, comprensión y apoyo incondicional.

Saúl Alfredo, Sonia Elizabeth, Guillermo de Jesús y Fernando Abelino, mis hermanos, por su apoyo y comprensión.

Nelson Wilfredo Escoto Carrillo, asesor de trabajo de graduación, por su amistad y porque siempre estuvo presente para auxiliarme y animarme para seguir adelante y poder culminar mi carrera.

Gladis del Carmen Henríquez Ramírez, mi amiga, por su amistad y consejos brindados.

Erwin Leodes Navarro Rodríguez, compañero de trabajo de graduación, por su comprensión y esmero a lo largo del proceso de graduación.

Maria Isaura, Raquel, Santos David, José Ernesto, mis compañeros de estudio, por su amistad.

Lic. Noel Argueta, Msc. Tito Montoya, Ing. Jhony Ventura, Lic. Yolanda Jovel, Licda. Elida Figueroa, Lic. Oscar Ayala, Lic. Luis Alonso, Lic. Miguel Molina, Esmeralda, José, Margarita, Lic. Ángel, Lorena, Licda. Rosalba, Max, Marlene, Karina, René, por haberme ayudado a culminar este trabajo.

Todas las personas que de una u otra manera me ayudaron a seguir adelante y a culminar mi carrera.

JUAN CARLOS LÓPEZ RAMOS.

DEDICO MI TRIUNFO A:

Dios Todopoderoso y a la Virgen de Guadalupe por emanarme esa fuerza divina y espiritual constantemente en el transcurso de mi carrera y en el desarrollo de nuestra obra.-

En especial a mis padres Ascención Navarro y Candelaria Rodríguez por brindarme ese apoyo económico y moral de manera incondicional desde el inicio de mi carrera hasta culminarla, también por ser quienes me animaron y me dieron confianza en mí en los momentos más difíciles que experimenté.-

Con cariño a mis hermanos Ascención, Marvin, Damaris, Elvis, Ronald, Alejandro y a mis sobrinas Evelin y Odalis, por su apoyo y comprensión por darme ánimos para que yo pudiera alcanzar mi objetivo.-

Nuestro asesor de trabajo de graduación Lic. Nelson Wilfredo Escoto Carrillo por guiarnos de la manera mas acertada posible y por haberme motivado durante el desarrollo de nuestro trabajo.-

Mi compañero de trabajo de graduación Juan Carlos López Ramos por comprenderme y ayudarme moralmente para poder continuar en el desarrollo de esta difícil tarea; a todos mis compañeros de estudio: Raquel Sibrián, Ernesto Cornejo, David Alvarado, Isaura Guardado y en especial Gladis Del Carmen Henríquez Ramirez por proporcionarme su amistad y apoyo en toda la carrera y a los docentes: Lic. Noel Argueta, Msc. Tito Montoya, Lic. Miguel Molina, Lic. Luis Rivas, Lic. Luis Martínez, Lic. Tomás Galdámez, Lic. Adalberto Merino, Lic. René Menjivar, Ing. Jhony Ventura, Licda. Yolanda Jovel, Licda. Elida Figueroa, y Licda. Yanira Guardado por proporcionarme sus buenos conocimientos.

Agradezco de manera especial a las siguientes personas por estar presto a colaborarme; Esmeralda Quintanilla, José Rigoberto y Margarita.

También agradezco a mis demás familiares y a todas aquellas personas que reconocen mi esfuerzo y que de una u otra forma me motivaron en el transcurso de mi carrera.-

ERWIN LEODES NAVARRO RODRÍGUEZ.

ÍNDICE

CONTENIDO	PÁG. NÚM.
INTRODUCCIÓN.....	i
CAPÍTULO I	
MARCO TEÓRICO.....	1
A. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.....	1
1. Generalidades.....	1
2. Antecedentes.....	2
a) Instituto Americano de Contadores Públicos.....	3
b) Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.....	3
c) Normas Internacionales de Contabilidad y su Compleja Aplicación.....	4
d) Norma Internacional de Contabilidad No. 12 "Impuesto a las Ganancias".....	5
B. CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (IASB).....	6
1. Antecedentes.....	6
2. Normativa Emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.....	6
C. EL CONSEJO DE VIGILANCIA DE LA PROFESIÓN DE LA CONTADURÍA PÚBLICA Y AUDITORIA DE EL SALVADOR.....	8
1. Aspectos Generales.....	8
2. Atribuciones en Materia Contable del Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoria.....	9
3. Obligación de Aplicar Normas Internacionales de Contabilidad en El Salvador.....	10
D. EL PROCESO DE ENSEÑANZA APRENDIZAJE Y APRENDIZAJE SIGNIFICATIVO.....	11
1. El Proceso de Enseñanza Aprendizaje.....	11
a) Concepto.....	11
b) Características.	12
2. El Aprendizaje Significativo.	13
a) Concepto.....	13
b) Características.....	13
3. El Papel del Docente, en el Logro de Aprendizaje Significativo.....	14
4. Programa de Estudio de la Asignatura Contabilidad	

Financiera IV, Como Herramienta Para Facilitar el Proceso de Enseñanza Aprendizaje.....	14
a) Contenido del Programa de Estudios.....	15
b) Importancia y objetivo de la asignatura.....	16
c) Contenido de la Unidad II "Impuesto Sobre la Renta Diferido".....	16
d) Importancia y objetivo de la unidad.....	17
5. Importancia de la Elaboración de Una Guía Teórico - Práctica para el Desarrollo de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido.....	17

CAPITULO II

METODOLOGÍA, ANÁLISIS DE RESULTADOS Y DIAGNÓSTICO DE LA INVESTIGACIÓN.....	19
A. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.....	19
1. Tipo de Estudio.....	19
2. Determinación de la Población.....	20
a) Estudiantes de la Universidad de El Salvador.....	20
i) Determinación de la Muestra de los Estudiantes de la Universidad de El Salvador.....	21
b) Docentes de la Universidad de El Salvador.....	23
i) Determinación de los Docentes a Encuestar de la Universidad de El Salvador.....	24
3. Unidades de Análisis.....	24
4. Recopilación de Datos.....	25
5. Procesamiento de la Información.....	26
B. ANÁLISIS DE RESULTADOS.....	26
C. DIAGNÓSTICO DE LA INVESTIGACIÓN.....	42

CAPÍTULO III

PROPUESTA DE GUÍA TEÓRICO - PRÁCTICA: IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.....	46
A. IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	46
1. Antecedentes a Nivel Mundial.....	46
2. Antecedentes a Nivel Nacional.....	47
3. Definición.....	48
4. Características Generales del Impuesto Sobre la Renta.....	49
B. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.....	50
1. Definición.....	50
2. Naturaleza y Propósito.....	50
3. Métodos Para el Calculo del Impuesto Diferido.....	51
a) Método del Diferido.....	52
b) Método Neto de Impuestos.....	52
c) Método del Pasivo.....	53

C. CONCEPTUALIZACION BÁSICA RELACIONADA CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.....	54
1. Diferencias en el Tiempo.....	54
2. Diferencias Permanentes.....	55
3. Diferencias Temporales.....	56
4. Diferencias Temporarias.....	58
5. Diferencias Temporarias Imponibles.....	59
6. Diferencias Temporarias Deducibles.....	63
7. Valor en Libros.....	70
a) Valor en Libros de un Activo.....	70
b) Valor en Libros de un Pasivo.....	72
8. Base Fiscal.....	73
a) Base Fiscal de un Activo.....	73
b) Base Fiscal de un Pasivo.....	75
c) Comparación de la Base Fiscal y el Valor en libros (Cuadro de Decisiones).....	76
9. Utilidad Contable y Utilidad Gravable.....	77
10. Activos y Pasivos por Impuesto Sobre la Renta Diferido. Su Presentación en el Balance General.....	80
11. Reconocimiento y Registro de Activos por Impuesto Sobre la Renta Diferido.....	82
12. Reconocimiento y Registro de Pasivos por Impuesto Sobre la Renta Diferido.....	84
13. Gasto e Ingreso por Impuesto Sobre la Renta Diferido. Su Presentación en el Estado de Resultados.....	88
D. PRINCIPALES NORMAS E INTERPRETACIONES A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD RELACIONADAS CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO....	90
1. Normas Internacionales de Contabilidad.....	90
a) Norma Internacional de Contabilidad No. 1 (NIC 1) "Presentación de Estados Financieros".....	90
b) Norma Internacional de Contabilidad No. 2 (NIC 2) "Inventarios".....	92
c) Norma Internacional de Contabilidad No. 8 (NIC 8) "Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales Y Cambios en las Políticas Contables".....	94
d) Norma Internacional de Contabilidad No. 16 (NIC 16) "Propiedades, Planta y Equipo".....	97
e) Norma Internacional de Contabilidad No. 20 (NIC 20) "Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar Sobre las Ayudas Gubernamentales".....	99
f) Norma Internacional de Contabilidad No. 22 (NIC 22)	

"Combinaciones de Negocios".....	100
g) Norma Internacional de Contabilidad No. 27 (NIC 27)	
"Estados Financieros Consolidados y Contabilización de las Inversiones en Subsidiarias".....	101
h) Norma Internacional de Contabilidad No. 28 (NIC 28)	
"Contabilización de las Inversiones en Empresas Asociadas".....	104
i) Norma Internacional de Contabilidad No. 32 (NIC 32)	
"Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar".....	105
j) Norma Internacional de Contabilidad No. 39 (NIC 39)	
"Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición".....	106
2. Interpretaciones a las Normas Internacionales de Contabilidad	107
a) Interpretación SIC - 8	
"Aplicación por Primera Vez de las NIC como Base de Contabilización".....	107
b) Interpretación SIC - 18	
"Uniformidad - Métodos Alternativos".....	107
c) Interpretación SIC - 20	
"Método de Participación - Reconocimiento de Pérdidas".....	108
d) Interpretación SIC - 21	
"Impuesto a las Ganancias - Recuperación de Activos Revaluados no Depreciables".....	109
e) Interpretación SIC - 25	
"Impuesto a las Ganancias - Cambio en la Situación Fiscal De la Empresa o de sus Accionistas".....	109
E. LEGISLACION TRIBUTARIA APLICABLE AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	
DIFERIDO.....	110
1. Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.....	110
2. Código Tributario y su Reglamento de Aplicación.....	113
F. CASOS PRACTICOS.....	114
1. Estimación para cuentas incobrables.....	114
2. Inventarios.....	120
3. Terrenos.....	131
4. Edificios.....	140
5. Maquinaria Usada.....	146
6. Maquinaria importada que gozo de exención al Impuesto al Valor Agregado IVA, al momento de su importación.....	153
7. Vehículos.....	161
8. Provisión por garantías por venta de productos.....	171

9.	Estimación para obligaciones laborales.....	176
10.	Ventas a plazo menores a 24 meses.....	182
11.	Ventas a plazo mayores a 24 meses.....	193
12.	Caso integral.....	206
G.	PROPUESTA DE CONTROL INTERNO PARA LA CUENTA IMPUESTO SOBRE LA RENTA	
	DIFERIDO.....	231
1.	Generalidades.....	231
2.	Propuesta de Control Interno.....	233
	a) Políticas de Control Interno.....	234
	b) Procedimientos de Control Interno.....	236
CAPÍTULO IV		
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....		238
A.	CONCLUSIONES.....	238
B.	RECOMENDACIONES.....	240
BIBLIOGRAFÍA		
ANEXOS		
1	- Acuerdos emitidos por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría de El Salvador.	
2	- Plan de Estudios 1994, de la Carrera de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador.	
3	- Tabla de Números Aleatorios.	
4	- Instrumentos Utilizados para la Ejecución de la Investigación de Campo.	
5	- Tabulación de Datos obtenidos en la Investigación de Campo Realizada.	
6	- Legislación Tributaria relacionada con el impuesto sobre la renta diferido.	

I N T R O D U C C I Ó N

La utilidad y comparabilidad de la información contenida en los estados financieros depende, de la aplicación correcta y uniforme de los lineamientos que sirvan de base para su elaboración.

En la actualidad, los estados financieros de las empresas que operan en el país deben ser preparados utilizando las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), según acuerdos emitidos por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría de El Salvador.

Lo antes mencionado es producto de la internacionalización contable, exigencia impuesta por la globalización, lo cual crea la necesidad que los profesionales en contaduría pública conozcan y comprendan la normativa contable internacional vigente y les permita participar y contribuir al desarrollo económico y social del país.

Con el propósito de contribuir a la formación académica de los profesionales de contaduría pública se realizó el presente trabajo de investigación titulado: "Guía Teórico - Práctica que Propicie la Mejora de la Calidad en el Proceso de Enseñanza Aprendizaje de la Unidad II, Impuesto Sobre La Renta Diferido incluido en el Programa de la Asignatura Contabilidad Financiera IV, de la Universidad de El Salvador", el cual está dividido en cuatro capítulos como sigue:

El primero contiene el marco teórico, en el cual se abordan los antecedentes y generalidades del impuesto sobre la renta diferido, normativa emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, aspectos generales y atribuciones contables del Consejo de Vigilancia de la Profesión

de la Contaduría Pública y Auditoría de El Salvador, entre otros.

En el segundo capítulo se describe la metodología empleada en la ejecución de la investigación bibliográfica y de campo, detallando, el tipo de estudio realizado, la forma de como se determinó el tamaño de la muestra, unidades de análisis, técnicas e instrumentos empleados; así como también, el análisis y diagnóstico de los resultados obtenidos.

El capítulo tres contiene la teoría básica del impuesto sobre la renta diferido en relación a su forma de determinación, registro y presentación en los estados financieros, así mismo, se incluyen ejemplos para facilitar la comprensión de conceptos tales como: diferencias temporarias imponibles y deducibles, activos y pasivos por impuesto sobre la renta diferido, base fiscal y valor en libros de activos y pasivos, entre otros.

Además se plantean y resuelven ejercicios prácticos de cuentas en particular que generan diferencias temporarias por ejemplo: estimación para cuentas incobrables, Estimación para obligaciones laborales, garantías por venta de productos, maquinaria, edificios y otras. En el mismo capítulo se presenta una propuesta de control interno para la cuenta, tanto de activo como de pasivo, por impuesto sobre la renta diferido.

En el último capítulo se exponen las conclusiones y recomendaciones a que se llegó después de recopilar y procesar los datos y analizar la información obtenida, tanto en la investigación bibliográfica como en la de campo.

Posteriormente se presenta la bibliografía consultada para la sustentación teórica de la investigación; así como también, los anexos a que se hace referencia en el documento.

CAPITULO I

MARCO TEÓRICO

A. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

1. Generalidades.

Una de las fuentes de información que sirve de base para la toma de decisiones administrativas y financieras, en toda empresa, es la contenida en los estados financieros.

La razonabilidad, confiabilidad y utilidad, de dicha información depende básicamente, de la normativa y criterios contables empleados por el contador al momento de determinar, valorar, registrar y presentar las transacciones o sucesos económicos realizados en el ejercicio contable, entre las cuales se encuentra el impuesto sobre la renta diferido.

Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad formal, el gasto en concepto de impuesto sobre la renta, por lo general se calcula tomando como base la información financiera contenida en los registros contables; y el cálculo del valor del gasto por impuesto sobre la renta corriente, se determina mediante la aplicación de las respectivas tarifas impositivas a la renta gravable obtenida en un ejercicio contable.

La normativa contable se elabora con el objetivo de presentar razonablemente la información financiera de los entes económicos, por otra parte, la normativa tributaria se implementa con el objetivo principal de obtener ingresos por la vía de los tributos que sirvan para la financiación de los gastos del Estado.

Los objetivos que persiguen cada una de las normativas difieren entre sí y normalmente se elige un procedimiento para propósitos fiscales y uno alternativo, establecido por las normas contables, para la elaboración de los registros contables, difiriendo estos dos procedimientos únicamente, por lo general, en cuanto al momento en que son reconocidos los gastos o ingresos, en cada uno de ellos, dando como resultado una diferencia entre la utilidad contable y la utilidad gravable, esta última conocida en nuestra legislación como renta imponible. Cabe señalar que la razón por la que los empresarios, que son contribuyentes, eligen procedimientos que difieren de los aceptados por la teoría contable es que esto les permite disminuir el gasto en concepto de impuesto sobre la renta corriente.

De la utilización de procedimientos alternativos para el reconocimiento de los ingresos y gastos, uno para efectos fiscales y otro para propósitos financieros, surge lo que se conoce como Impuesto Sobre la Renta Diferido.

2. Antecedentes.

A lo largo de la historia, ha sido de discusión entre los profesionales de la contaduría pública, y entre los administradores también, que monto en concepto de impuesto sobre la renta debe de incluirse como gasto en el estado de resultado, con el fin de determinar la ganancia o pérdida neta del periodo.

Las instituciones encargadas de la elaboración de la normativa contable, por ejemplo el Instituto Americano de Contadores Públicos, Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, entre otras, han emitido una serie de pronunciamientos para establecer el tratamiento contable aplicable al impuesto sobre la renta, y así presentar en los estados financieros información que sea razonable.

a) Instituto Americano de Contadores Públicos.

Entre los pronunciamientos emitidos por el Instituto Americano de Contadores Públicos Autorizados para darle tratamiento contable al impuesto de renta se encuentran¹: El APB-10 (Opiniones sobre las Normas de Contabilidad Financiera), párrafo 6 - Cuentas de Distribución Impositiva - Descuentos, después del cual emitió otros ocho pronunciamientos, entre los que se encuentra la APB-11 - "Accounting for Income Taxes" (Contabilidad del Impuesto a la Utilidad), emitida en 1967, que para los norteamericanos constituye la fuente principal de principios de contabilidad para el tratamiento del impuesto a las ganancias.

En la actualidad, el tratamiento contable que debe dársele al impuesto de renta de acuerdo a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, está contenido en la FASB-109 (Normas de Contabilidad Financiera) "Tratamiento de Impuesto Sobre Ingresos", la cual reemplazó al FASB - 96 (Contabilización del Impuesto a la Renta) y al APB - 11 antes mencionado.

b) Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Por su parte, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), hoy Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), también ha emitido una serie de Normas e Interpretaciones para darle tratamiento contable al impuesto sobre la renta.

El primer proyecto de la Norma Internacional de Contabilidad No. 12, conocido como E13 "Contabilización del Impuesto Sobre las Ganancias", fue elaborado por un comité especial, creado por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, en abril de 1978 y aprobado como norma en julio de 1979.

¹ MILLER, Martin A., "Guía de PCGA. Un Análisis de Todos los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados que se Encuentran en Vigencia", Estados Unidos de América, Harcourt Brace Jovanovich, Publishers, 2ª Edición en Español, 1984, Pág. 19.01.

En enero de 1989 se elaboró un nuevo proyecto de Norma Internacional de Contabilidad No 12, el E33 "Contabilización de los Impuestos Sobre las Ganancias". Dicho proyecto no fue aprobado sino que se reescribió y reconsideró de nuevo en Octubre de 1994 bajo el nombre de E49 "Impuesto Sobre las Ganancias", el cual fue aprobado como norma, y sustituyó a la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 de 1979, en octubre de 1996.

Posteriormente en Octubre de 2000, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) "aprobó ciertas modificaciones de la Norma Internacional de Contabilidad No. 12, añadiendo los párrafos 52 A, 52 B, 65 A, 81(i), 82 A, 87 A, 87 B, 87 C, y 91, a la vez que eliminaba los párrafos 3 y 50"² y se le tituló "Impuesto a las Ganancias", la cual está vigente en la actualidad. Esto se realizó con el propósito de normar el tratamiento contable de los efectos que tienen los dividendos sobre el impuesto a las ganancias; dichas modificaciones entraron en vigencia a partir de los períodos contables comenzados el 1 de enero de 2001.

c) Normas Internacionales de Contabilidad y su Compleja Aplicación.

La aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, para realizar el proceso contable en las empresas, tal como lo han expresado reconocidos profesionales de la contaduría en diferentes eventos es sumamente complejo, debido al lenguaje técnico empleado en su redacción; así como también, porque abordan temas que no tienen aplicación en todos los países en los cuales estas normas son utilizadas como base para la preparación de la información financiera.

² Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, "Normas Internacionales de Información Financiera", España, Norma No. 12 "Impuesto a las Ganancias", 2001, Pág. (12 - 1).

La Norma Internacional de Contabilidad No. 12, es de difícil aplicación, debido a que en su redacción se ha utilizado un lenguaje muy técnico, el cual para alguien que no tiene las suficientes bases teóricas contables, es de difícil comprensión; otra causa que incrementa la dificultad de esta norma, es que ha cambiado el método para la determinación del impuesto sobre la renta diferido; es decir, se ha pasado de la utilización del método del pasivo basado en el estado de resultados al método del pasivo basado en el balance general. Para este método por su reciente entrada vigencia no se dispone de bibliografía suficiente y redactada en forma didáctica que permita profundizar en su estudio.

d) Norma Internacional de Contabilidad No. 12 "Impuesto a las Ganancias".

En términos generales, entre los lineamientos contables establecidos por la Norma Internacional No. 12 vigente, en relación al tratamiento contable del impuesto sobre la renta diferido, se encuentran: Método para contabilizar el impuesto diferido, operaciones en que se deben reconocer activos y pasivos por impuesto sobre la renta diferido, presentación del impuesto diferido dentro de los estados financieros, cálculo de las diferencias temporarias, reversión de las diferencias temporarias, reconocimiento de ingresos y gastos por Impuesto Sobre la Renta Diferido, entre otros.

Merece especial atención, el método para la contabilización del impuesto diferido, ya que como anteriormente se dijo, éste ha cambiado, es decir, la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 anterior, establecía que el impuesto sobre la renta diferido se registrara con base al método del pasivo basado en el estado de resultados; pero la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 vigente, exige se contabilice utilizando el método del

pasivo basado en el balance general, lo que significa la aplicación de nuevos procedimientos.

B. EL CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (IASB).

1. Antecedentes.

El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad conocido como IASC (por sus siglas en inglés), "fue creado el 29 de junio de 1973 como resultado de diversos acuerdos tomados por las distintas organizaciones de profesionales de contaduría pública de los siguientes países: Australia, Alemania, Canadá, Reino Unido, Estados Unidos, Francia, México, Holanda e Irlanda".³

En el año 2001, el IASC fue sustituido por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés).

Esta institución se renueva como respuesta a la necesidad, que experimentaron las organizaciones contables de los países antes mencionados de estandarizar a nivel internacional los lineamientos técnicos - contables a utilizar en la preparación de la información financiera.

El IASB, está comprometido con la elaboración y divulgación de un conjunto único de normas contables aplicables a nivel mundial, que conlleven a la preparación de estados financieros útiles, confiables, comparables y transparentes, los cuales contribuyan a la buena toma de decisiones por parte de los diversos usuarios.

2. Normativa Emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Las nuevas normas emitidas por el IASB antes IASC denominadas Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), término

³ COMITÉ DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD, "Normas Internacionales de Contabilidad", "Introducción a las Normas Internacionales de Contabilidad", 1999, Pág. 19.

que incluye tanto las Normas Internacionales de Contabilidad, como las Interpretaciones a las Normas Internacionales de Contabilidad (SIC); así como también las NIIF propiamente dichas.

Desde su constitución y hasta el año 2004, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), hoy Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), ha emitido 5 Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), todas se encuentran vigentes, 43 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), de las cuales 31 se encuentran vigentes, y 31 interpretaciones (SIC), de estas ultimas están vigentes 11.

Dicho Consejo permanece en un trabajo constante con el objetivo de actualizar y/o emitir, anualmente, nuevas normas e interpretaciones; por lo cual en el año 2004, se introdujo nuevas modificaciones y se emitieron las cinco NIIF que se mencionan a continuación:

- NIIF 1 "Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera"
- NIIF 2 "Pagos Basados en Acciones"
- NIIF 3 "Combinaciones de Negocios"
- NIIF 4 "Contratos de Seguros"
- NIIF 5 "Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas".

Además de la emisión de estas NIIF, se derogaron las siguientes Normas Internacionales de Contabilidad:

- No 15 "Información para reflejar los efectos de los cambios en los precios"
- NIC No 22 "Combinaciones de Negocios" (derogada por la NIIF 3)
- NIC No 35 "Operaciones en Discontinuación" (derogada por la NIIF 5).

Así como también, se derogaron ciertas SIC, entre las cuales se encuentran, la SIC 8 "Aplicación por Primera Vez de las NIC como base para la Contabilización" (derogada por la NIIF 1), SIC 9 "Combinaciones de negocios-Clasificación como Adquisiciones o como Unión de Intereses" (derogada por la NIIF 3), SIC 28 "Combinaciones de Negocios-Fecha de Intercambio" (derogada por la NIIF 3), entre otras.

Es importante señalar que las Normas Internacionales de Contabilidad constituyen reglas o lineamientos que guían y orientan la forma en que debe dársele tratamiento contable, en relación a la forma de registro, valuación y presentación en los estados financieros, de las diversas operaciones financieras que realizan los entes económicos.

Cabe aclarar que la elaboración del presente trabajo se hizo de acuerdo a la Normativa emitida por el IASB hasta el 2003, ya que tomando como base el acuerdo No 1 del Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría de El Salvador publicado en el Diario Oficial No 12, Tomo 366, del 18 de enero de 2005, son estas normas las que se han adoptado en el país (VER ANEXO 1-E).

**C. EL CONSEJO DE VIGILANCIA DE LA PROFESIÓN DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA Y AUDITORIA DE EL SALVADOR.**

1. Aspectos Generales.

El Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría⁴, es: "un organismo técnico, autónomo en lo administrativo, adscrito al Ministerio de Economía", y su propósito principal es: "vigilar el ejercicio de la Profesión de

⁴MENDOZA ORANTES, Ricardo, "Recopilación de Leyes Mercantiles". El Salvador, Editorial Jurídica Salvadoreña, Pág. 562, 2001.

la contaduría pública; de la función de la auditoría; regular los aspectos éticos y técnicos de dicha profesión...”

Dicho de otra manera, a quien le compete velar por que los profesionales de la contaduría pública cumplan con las disposiciones legales y técnicas que rigen la profesión es al Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría.

2. Atribuciones en Materia Contable del Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría.

A partir del uno de abril del año dos mil entra en vigencia la Ley Reguladora del Ejercicio de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, según Decreto Legislativo No. 828, en la cual se le faculta al Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, para que emita la normativa técnica contable que deben aplicar los contadores en la preparación de los estados financieros de las distintas empresas y, además, se le confiere la atribución de vigilar el cumplimiento de la normativa legal y las reglas de ética que deben observar los contadores en el ejercicio de su profesión, al respecto, en los literales h) e i) del Art.36.- de la referida ley, establece: “Son atribuciones del consejo: h) Fijar normas generales para la elaboración y presentación de los estados financieros e información suplementaria de los entes fiscalizados; i) Aprobar los Principios de Contabilidad y las Normas de Auditoría Internacionalmente Aceptadas, inclusive financieros, cuando la ley no haya dispuesto de manera expresa sobre ellas”.⁵

Complementando las disposiciones anteriores, El Código de Comercio de El Salvador, en el inciso primero del Art.443.- manda a que: “Todo balance general debe expresar con veracidad y con la

⁵ Ibid., Pág. 565.

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 la Contaduría Pública y Auditoría y en su defecto por las Normas Internacionales de Contabilidad".⁶ Así también el Art.444.- del mismo código establece que: "Para la estimación de los diversos elementos del activo se observarán las reglas que dicte el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, y en su defecto, por las Normas Internacionales de Contabilidad;..."⁷

Con base a los artículos citados es atribución del Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, resolver respecto de la normativa contable que se debe aplicar en la preparación de la información financiera por parte de las diversas empresas que operen en El Salvador y se le faculta para emitir los lineamientos técnicos a seguir en la preparación de los estados financieros.

3. Obligación de Aplicar Normas Internacionales de Contabilidad en El Salvador.

El Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, Haciendo uso de las atribuciones que la Ley del Ejercicio de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría le confiere, emitió el 2 de septiembre de 1999⁸ un acuerdo en el que se establece que los estados financieros debían ser preparados obligatoriamente con base a los lineamientos establecidos en las Normas Internacionales de Contabilidad. Posteriormente, el 15 de diciembre de 2000, el referido Consejo acordó que la utilización

⁶ VÁSQUEZ LÓPEZ, Luis, "Código de Comercio", El Salvador, Editorial LIS, 2001, Pág. 90.

⁷ Ibid., Pág. 90.

⁸ LA PRENSA GRÁFICA, Edición del 17 de Septiembre de 1999, Pág. 85.

de dicha normativa contable se haría a partir del 1 de enero de 2002.

Ante la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Contabilidad en el país, el gremio de contadores consideró que no estaba preparado para aplicarlas, razón por la cual solicitó al Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría su postergación.

Por ello, el 31 de octubre de 2003, el Consejo, por acuerdo emitido, amplió el plazo para la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Contabilidad, hasta el 1 de enero de 2004. Cabe aclarar que la aplicación se hará de forma gradual, según acuerdo publicado en La Prensa Grafica el 12 de Diciembre de 2003. Este último fue ratificado mediante acuerdo No. 1 de acta No. 29 de fecha 22 de diciembre de 2004, publicado en el Diario Oficial No. 12, tomo No. 366 del 18 de enero de 2005 (FAVOR REMITIRSE AL ANEXO No. 1 PARA VER ACUERDOS EMITIDOS POR EL CONSEJO).

D. EL PROCESO DE ENSEÑANZA APRENDIZAJE Y APRENDIZAJE SIGNIFICATIVO.

1. El Proceso de Enseñanza Aprendizaje.

La generación de aprendizaje significativo, esta en función directa de la interacción y afectación mutua que se dé entre el estudiante, un contenido o materia y el docente, cuando esta interacción se logra, entonces es que se está llevando a cabo el proceso de enseñanza aprendizaje.

a) Concepto.

Ezequiel Ander en su Diccionario de Pedagogía dice que el proceso de enseñanza aprendizaje es: "Un conjunto de fases sucesivas,

tendientes a desarrollar y perfeccionar hábitos, actitudes, aptitudes y conocimientos de las personas”⁹.

Se debe tener presente que dicho proceso está condicionado, principalmente, por las características individuales de los estudiantes, del docente; así como también, por las características y objetivos particulares de la materia o tema que se está desarrollando, las condiciones ambientales e incluso la coyuntura política y económica imperante en un país.

b) Características.

El proceso de enseñanza aprendizaje, menciona el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en el “Manual de Didáctica Para las Áreas Básicas de la Contaduría Pública”, se caracteriza por ser intencionado, sistemático y por tener un propósito definido.¹⁰

Partiendo de la definición anterior, se puede decir que, las características antes mencionadas se refieren a:

- **Intencionado:** Todo acto o actividad didáctica debe ser planificada con antelación, no debe surgir de la espontaneidad o de la improvisación.
- **Sistemático:** Los actos o actividades que se realicen, deben estar organizados de una forma lógica y coherente.
- **Propósito definido:** La planeación del proceso y la coherencia de sus actividades, contribuyen a crear en el estudiante un cambio en su modo de pensar y actuar, producto de la adquisición de conocimientos, habilidades, prácticas o aptitudes por medio del estudio, el cual constituye el fin principal del proceso de enseñanza aprendizaje.

⁹ANDER EGG, Ezequiel, “Diccionario de Pedagogía”, Argentina, Editorial Magisterio del Río de la Plata, 2ª edición, 1999, Pág. 231.

¹⁰INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, “Manual de Didáctica Para las Áreas Básicas de la Contaduría Pública”, México, Equus Impresores S. A. de C. V., Pág. 13, 1993.

2. El Aprendizaje Significativo.

El nivel de comprensión alcanzado del contenido de una materia, unidad o tema, depende en gran medida de las estrategias metodológicas empleadas por el docente cuando imparte el tema, la capacidad de análisis, síntesis y abstracción, que poseen tanto los estudiantes, como los docentes, la disponibilidad de información oportuna, adecuada y necesaria, entre otras razones.

En el proceso de enseñanza aprendizaje deben utilizarse estrategias metodológicas apropiadas al tema que se está desarrollando, para propiciar la generación de aprendizaje significativo.

Las estrategias metodológicas constituyen un conjunto de procedimientos o habilidades, utilizados por los docentes, tendientes a facilitar la comprensión y análisis del contenido de una materia, un tema, etc., por parte de los estudiantes.

a) Concepto.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, menciona que debe entenderse por aprendizaje significativo: "El proceso mediante el cual un individuo modifica su conducta como consecuencia de una experiencia, pero no solo un cambio de conducta meramente mecánico, sino que éste deberá poseer ciertas características de calidad".¹¹

b) Características.

Cuando se desarrolla un cambio de conducta en el estudiante y dicho cambio cumple con las características que se mencionan a continuación, entonces es cuando se ha logrado generar un aprendizaje significativo.

Las características de calidad en el cambio de conducta en el estudiante se logran¹² cuando:

¹¹ Ibid., Pág. 13.

¹² Ibid., Pág. 13.

- Se auto asimila la información como resultado de un acto consciente y un esfuerzo propio.
- Lo aprendido tiene significado para la persona que lo adquiere, le es útil y práctico en su vida.
- Se involucra integralmente al individuo, en pensamiento, actitudes y valores.

3. El Papel del Docente, en el Logro de Aprendizaje Significativo.

Para lograr una mejor comprensión de la Norma Internacional de Contabilidad No. 12, el docente, debe procurar que el estudiante conozca todos los conceptos básicos que contiene dicha norma como son: impuesto a las ganancias, impuesto corriente, impuesto diferido, diferencias temporarias imponibles y deducibles, base fiscal de un activo y de un pasivo, valor en libros, activos y pasivos por impuesto sobre la renta diferido, utilidad contable, utilidad gravable, gasto e ingreso por impuesto sobre la renta diferido, gasto e ingreso por impuesto sobre la renta corriente; para que estos conceptos se conviertan en un aprendizaje significativo para el estudiante, ya que si esto se logra, le será más fácil aplicarlos en una empresa en particular.

Además, el docente debe adoptar el papel de orientador del proceso de enseñanza aprendizaje, debe procurar organizar de una manera didáctica la información de que dispone, validar la información obtenida por los estudiantes y explicarla con base a su experiencia, tanto académica como laboral.

4. Programa de Estudio de la Asignatura Contabilidad Financiera IV, Como Herramienta Para Facilitar el Proceso de Enseñanza Aprendizaje.

La asignatura Contabilidad Financiera IV, forma parte del plan de estudios de la Carrera de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador.

El primer plan de estudios implementado en esta carrera "fue el de 1967, pero a raíz de la necesidad de cumplir con el objetivo de formar profesionales con alto nivel competitivo a nivel internacional, las autoridades de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de El Salvador elaboraron e implementaron otros planes de estudios denominados Año 1970 y 1970 reformado. Con el transcurso del tiempo, dichos planes se cambiarían por el Plan de 1973, este último estuvo vigente hasta el año de 1993, ya que en el año 1994 se implementa un nuevo plan de estudios"¹³. Este plan de estudios, fue elaborado por personal docente de la Escuela de Contaduría Pública de la Facultad de Ciencias Económicas y aprobado por el Consejo Superior Universitario (CSU), según acuerdo No 65-95-99 (VI-2) de fecha 6 de marzo de 1997.¹⁴ (FAVOR REMITIRSE AL ANEXO No.2 PARA VER PLAN DE ESTUDIOS VIGENTE).

a) Contenido del Programa de Estudios.

El programa de estudios de la materia Contabilidad Financiera IV, comprende el estudio de las unidades siguientes:

UNIDAD No. I VENTAS A PLAZO
UNIDAD No. II IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO
UNIDAD No. III ARRENDAMIENTO FINANCIERO
UNIDAD No. IV ESTADOS FINANCIEROS COMBINADOS

Según el programa, todos los temas deben abordarse de acuerdo a la normativa técnica contable y tributaria vigente, entre las cuales se encuentran: Normas Internacionales de Contabilidad y sus respectivas interpretaciones, Ley de Impuesto Sobre la Renta, Código Tributario y sus respectivos Reglamentos; así como también

¹³ JOVEL JOVEL, Roberto Carlos, "Guía de Consulta para el Registro, Valuación y Presentación de las Inversiones Permanentes en Acciones Comunes, Para Contribuir al Aprendizaje de los Temas Contenidos en la Contabilidad Financiera V de la Universidad de El Salvador", Tesis para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública, Universidad de El Salvador, 2004, Pág. 1.

¹⁴ UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR, "Catálogo Académico 1998 - 1999", El Salvador, 1998, Pág. 269.

aquellos aspectos de control interno relacionados con cada uno de los temas.

b) Importancia y objetivo de la asignatura.

La importancia de la asignatura radica en que cada una de las unidades de estudio que contiene, abordan temáticas relacionadas con eventos económicos de actualidad, a excepción de las ventas a plazo, figura que está siendo sustituida por la del arrendamiento financiero. Por tanto, constituyen conocimientos esenciales y necesarios para que el estudiante cuando ejerza su profesión lo haga aplicando criterios apegados a la teoría contable vigente.

Según el programa de la asignatura, el objetivo que se pretende alcanzar es el siguiente: "Que el estudiante aplique las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas de Contabilidad Financiera relacionadas con las Ventas a Plazo, Impuesto Sobre la Renta Diferido, Arrendamiento Financiero y con los Estados Financieros Combinados; sus métodos de registro y valuación, así como también las aplicaciones mercantiles y tributarias y el Control Interno relacionado con cada uno de los temas".

c) Contenido de la Unidad II "Impuesto Sobre la Renta Diferido".

La unidad está estructurada de la siguiente manera:

UNIDAD II IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

1.1 Definición, Naturaleza y Propósito del Impuesto Sobre la Renta Diferido.

1.2 Registro de las operaciones del Impuesto Sobre la Renta Diferido.

1.3 Aspectos Legales y Fiscales.

1.4 Análisis de la NIC 12.

1.5 Impuesto Sobre la Renta Diferido.

- 1.6 Control Interno Aplicado al Impuesto Sobre la Renta Diferido.
- 1.7 Definición de Control Interno.
- 1.8 Normas Internacionales de Contabilidad Aplicables.
- 1.9 Objetivos de Aplicación del Control Interno.
- 1.10 Normas de Control Interno.
- 1.11 Procedimientos de Control Interno.

d) Importancia y objetivo de la unidad.

Con el desarrollo de esta unidad se le provee al estudiante los conocimientos necesarios, en relación a la forma de determinar, valorar, contabilizar y presentar la cuenta Impuesto Sobre la Renta Diferido en los Estados Financieros. Otro aspecto fundamental es que el tema está relacionado con la mayoría de Normas Internacionales de Contabilidad; razón por la cual induce al educando al estudio de la normativa contable que le permita obtener una formación actualizada y le ayude a tener un nivel de comprensión adecuado.

El objetivo de aprendizaje, establecido para esta unidad en el programa de estudio de la asignatura es el siguiente: "Lograr que el estudiante conozca el tratamiento contable de las Normas Internacionales de Contabilidad, el manejo de los principales elementos que intervienen, el control interno y el Registro contable de las operaciones financieras relacionadas con el Impuesto Sobre la Renta Diferido".

5. Importancia de la Elaboración de Una Guía Teórico - Práctica para el Desarrollo de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido.

El contenido de la Unidad II "Impuesto Sobre la Renta Diferido", es complejo ya que para su comprensión se necesita tener un nivel de conocimientos adecuado de la Norma Internacional de

Contabilidad No. 12 "Impuesto a las Ganancias", las Interpretaciones SIC-21 "Impuesto a las Ganancias - Recuperación de Activos no Depreciables Revaluados" y la SIC-25 "Impuesto a las Ganancias - Cambios en la Situación Fiscal de la Empresa o de sus Accionistas". Además, también se vuelve necesario conocer y comprender la mayoría de normas e interpretaciones, así como también de la normativa tributaria relacionada, en nuestro caso en particular la Ley de Impuesto Sobre la Renta, el Código Tributario y sus respectivos reglamentos.

Para contribuir a la mejora del proceso de enseñanza aprendizaje, y poder de esta manera alcanzar el objetivo de aprendizaje de la Unidad II, planteado en el programa de la asignatura, es necesario que el docente utilice las estrategias metodológicas más adecuadas y además, cuente con los recursos metodológicos necesarios que le ayuden a generar en el estudiante un aprendizaje significativo.

Uno de esos recursos didácticos indispensables para el docente del área contable lo constituye la guía teórico - práctica, la cual tiene como objetivo facilitar el abordaje y mejorar el proceso enseñanza aprendizaje respecto de algún concepto, categoría, tema, asignatura, etc., en la cual se incluyen las diversas teorías escritas relacionadas con el tema tratado, así como también, ejercicios de aplicación planteados y resueltos.

La guía teórico - práctica es de utilidad para los docentes, y especialmente para los estudiantes, ya que vuelve más comprensible el contenido de la norma, lo que contribuye a una mejor formación profesional.

CAPITULO II**METODOLOGÍA, ANÁLISIS DE RESULTADOS Y DIAGNÓSTICO
DE LA INVESTIGACIÓN.****A. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.****1. Tipo de Estudio.**

La investigación realizada es de tipo descriptivo-explicativo, puesto que se han expuesto los diversos aspectos técnico contables relacionados con el impuesto sobre la renta diferido, contenidos en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's) e Interpretaciones a las Normas Internacionales de Contabilidad (SIC's) vigentes, en relación a su determinación, valuación, registro y presentación en los estados financieros; así como también se aborda la normativa legal relacionada con el tema, estos elementos están contemplados en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, Código Tributario y su Reglamento de Aplicación.

Se adoptó el método hipotético deductivo, ya que a través de éste se obtienen, proposiciones particulares partiendo de datos generales aceptados como válidos, por lo cual se considera que es el apropiado, puesto que al obtener suposiciones o datos de los estudiantes y docentes, se pueden inferir para toda la población.

Para efectos de identificar los elementos a desarrollar dentro de la propuesta de trabajo y de esta manera cubrir una necesidad, contribuir a mejorar el proceso de enseñanza aprendizaje; la investigación se realizó en dos etapas, siendo la primera bibliográfica y la otra de campo.

La investigación bibliográfica realizada se enfocó básicamente en la sustentación teórica del trabajo, revisando la normativa

técnica contable y legal vigente relacionada con la aplicación del impuesto diferido.

La investigación de campo se desarrolló en las diferentes facultades de la Universidad de El Salvador, en las que se imparte la Carrera de Licenciatura en Contaduría Pública, siendo estas la Facultad de Ciencias Económicas, la Facultad Multidisciplinaria de Oriente, la Facultad Multidisciplinaria de Occidente y la Facultad Multidisciplinaria Paracentral. Hemos obtenido la información de los estudiantes de Contaduría Pública que egresaron de la Carrera en el ciclo académico II - 2003 y de los docentes que imparten la asignatura Contabilidad Financiera IV. Esta información se obtuvo a través de cuestionarios preelaborados que contienen tanto preguntas cerradas como abiertas.

2. Determinación de la Población.

a) Estudiantes de la Universidad de El Salvador.

Para la investigación de campo se estableció como parte de la población a los estudiantes de la Universidad de El Salvador de la carrera Licenciatura en Contaduría Pública egresados en el ciclo académico II - 2003.

De acuerdo a la información proporcionada por los Coordinadores de Procesos de Graduación de las distintas Facultades en donde se imparte la carrera Licenciatura en Contaduría Pública se determinó que el número de estudiantes que cumplen con las características antes mencionadas son los siguientes:

CUADRO A - 1

**ESTUDIANTES POR FACULTAD DE LA CARRERA LICENCIATURA EN CONTADURÍA
PÚBLICA QUE EGRESARON EN EL CICLO ACADÉMICO II - 2003, DE LA
UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

FACULTAD	ESTUDIANTES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS	161
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA DE OCCIDENTE	45
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA DE ORIENTE	31
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA PARACENTRAL	6
TOTAL	243

FUENTE: Listados proporcionados por los Coordinadores de Procesos de Graduación de las diferentes Facultades donde se imparte la Carrera de Licenciatura en Contaduría Pública.

Se seleccionó una población de 243 estudiantes, por considerar que éstos cuentan con criterios contables similares y, como consecuencia de ello, podrían externar una opinión valedera y útil para los fines del trabajo de investigación.

i) Determinación de la muestra de los estudiantes de la Universidad de El Salvador.

Tomando en cuenta el número de estudiantes egresados en cada Facultad, se consideró necesario, y específicamente en el caso de la Facultad Multidisciplinaria Paracentral, realizar un censo, ya que solamente son seis estudiantes egresados.

Para la población de estudiantes de la Facultad de Ciencias Económicas, Facultad Multidisciplinaria de Oriente y de Occidente, y tomando en cuenta su tamaño se determinó una muestra; la fórmula estadística que se utilizó es la siguiente¹⁵:

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

Donde:

n = Tamaño de la muestra.

¹⁵ PEREZ, Cesar, "Técnicas de Muestreo Estadístico", México, Editorial Alfaomega, 1ª Edición, Pág. 176, 2000.

N = Total de la población o universo.

E = Error muestral.

P = Probabilidad de que los encuestados opinen que la Guía teórico - práctica sería de utilidad.

q = Probabilidad de que los encuestados opinen que no sería de utilidad.

Sustituyendo en la fórmula:

$$N = 237$$

$$E = 0.05$$

$$p = 0.50$$

$$q = 0.50$$

$$\begin{aligned} n &= (237) (0.50) (0.50) / [(0.05)^2 (236) + (0.50) (0.50)] \\ &= 59.25 / (0.59 + 0.25) \\ &= 59.25 / 0.84 \\ &= 70.5357 \end{aligned}$$

$$n = 71.00 \text{ Aproximado.}$$

Se utilizaron los valores $p = 0.50$ y $q = 0.50$, ya que no se cuenta a la fecha con estudios que sirvan de base para la determinación de dichos valores.

Determinando las sub - muestras para cada facultad:

$$\text{Facultad de Ciencias Económicas} = (161 \times 71) / 237 = \mathbf{48}$$

$$\text{Facultad Multidisciplinaria de Occidente} = (45 \times 71) / 237 = \mathbf{14}$$

$$\text{Facultad Multidisciplinaria de Oriente} = (31 \times 71) / 237 = \mathbf{9}$$

A partir de los cálculos anteriores, se estableció que el tamaño de la muestra por cada Facultad, queda distribuida según detalle siguiente:

CUADRO A - 2

NÚMERO DE ESTUDIANTES EGRESADOS EN EL CICLO ACADÉMICO II - 2003, ENCUESTADOS EN LAS DIFERENTES FACULTADES DE LA UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR, DONDE SE IMPARTE LA CARRERA LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA.

FACULTAD	ESTUDIANTES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS	48
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA DE OCCIDENTE	14
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA DE ORIENTE	9
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA PARACENTRAL	6
TOTAL	77

FUENTE: información obtenida por el equipo investigador.

Con respecto a la selección de los elementos de la muestra se utilizó el muestreo aleatorio simple, ya que la población es homogénea; es decir, los estudiantes que forman parte de la población en estudio tienen las mismas características.

Se utilizó este procedimiento con el fin de obtener una muestra representativa de la población y así realizar inferencias fiables con respecto al universo en estudio.

Para seleccionar cada uno de los elementos de la muestra, se utilizó la tabla de números aleatorios¹⁶ (FAVOR REMITIRSE AL ANEXO No. 3 PARA VER TABLA DE NÚMEROS ALEATORIOS), tomando solo los primeros tres dígitos de cada valor.

b) Docentes de la Universidad de El Salvador.

La otra parte de la población en estudio la conformaron los docentes de la Universidad de El Salvador que imparten la asignatura Contabilidad Financiera IV, en la cual se desarrolla el tema Impuesto Sobre la Renta Diferido.

Basados en información proporcionada por los distintos jefes de las escuelas y departamentos de ciencias económicas y contaduría pública, de la Universidad de El Salvador, se tiene que en la

¹⁶ D. MASON, Robert, y otros, "Estadística Para Administración y Economía", México, AlfaOmega, 1ª Edición, 1992, Pág. 857.

Facultad de Ciencias Económicas son tres los docentes responsables de impartir la asignatura Contabilidad Financiera IV, en la Facultad Multidisciplinaria Paracentral, al igual que en las otras Facultades Multidisciplinarias, solamente es un docente el encargado de dicha asignatura; sumando un total de seis catedráticos los que la imparten.

Para la presente investigación, se consideró que estos docentes son los más indicados para proporcionar la información necesaria y así cumplir con los objetivos propuestos, ya que ellos conocen de cerca la problemática, y considerando además el interés que existe por su parte de mejorar el proceso de enseñanza aprendizaje.

i) Determinación de los Docentes a Encuestar de la Universidad de El Salvador.

Debido a que la población de docentes que imparten la asignatura Contabilidad Financiera IV, en la Universidad de El Salvador es pequeña se realizó un censo, con el propósito de obtener información confiable que ayude a establecer los aspectos o elementos relevantes que deben ser abordados en el desarrollo del tema en estudio.

3. Unidades de Análisis.

Las unidades de análisis u observación están constituidas por cada uno de los estudiantes que egresaron en el ciclo académico II - 2003 de Licenciatura en Contaduría Pública y docentes que imparten la asignatura Contabilidad Financiera IV, en la Facultad de Ciencias Económicas, Facultad Multidisciplinaria de Occidente, Facultad Multidisciplinaria de Oriente y la Facultad Multidisciplinaria Paracentral de la Universidad de El Salvador, de los cuales se obtuvo la información necesaria para el cumplimiento de los objetivos propuestos de la investigación.

4. Recopilación de Datos.

La investigación se realizó en dos etapas, la primera fue la investigación bibliográfica y la segunda de campo.

En la investigación bibliográfica, se recopiló toda la información teórica referente a la determinación, valuación, registro y presentación del impuesto diferido, así como también la teoría relacionada con el control interno. Esta información fue obtenida de libros de texto, trabajos de graduación, revistas, boletines y direcciones de internet relacionadas con el tema en estudio.

Posteriormente, ésta información se analizó y clasificó para luego ser incluida en el documento.

En la etapa de investigación de campo, al momento de recopilar los datos se utilizó la técnica de la encuesta, para lo cual se elaboraron dos cuestionarios, uno dirigido a los estudiantes, y otro a los docentes (FAVOR REMITIRSE AL ANEXO No. 4 PARA VER INSTRUMENTOS).

En los cuestionarios se incluyeron tanto preguntas abiertas como cerradas; las primeras con el objetivo de no orientar al encuestado a la respuesta, sino más bien, obtener su opinión personal en relación a dichas interrogantes; y el segundo tipo de preguntas se utilizaron en los casos en que se requería obtener información específica. Todas las preguntas se ordenaron de forma coherente y lógica con el propósito de obtener la información necesaria para alcanzar los objetivos de la investigación y determinar los principales elementos que se deben incluir en la propuesta de guía teórico - práctica que propicie la mejora de la calidad en el proceso de enseñanza aprendizaje de la unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido incluida en el programa de la asignatura Contabilidad Financiera IV.

5. Procesamiento de la Información.

Después de recopilada toda la información, esta se ordenó y presentó mediante tablas y gráficos cuando se consideró necesario. En el anexo No. 5 se presenta en forma tabular la información obtenida en cada una de las preguntas de las respectivas encuestas.

B. ANÁLISIS DE RESULTADOS.

Del estudio realizado para determinar la necesidad de elaborar una Guía teórico - práctica que facilite el desarrollo de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido, de la asignatura Contabilidad Financiera IV, impartida a los estudiantes de la Carrera de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador, se encontró que las estrategias metodológicas utilizadas por los docentes para el desarrollo de dicha unidad, no son las mismas para todas las facultades en las que se imparte la carrera en mención; del anexo No. 5, cuadro No. 1; se puede observar que en la Facultad de Ciencias Económicas, de 48 estudiantes encuestados el 73% opinó que el docente que impartió la referida asignatura, la estrategia metodológica que más utilizó fueron las guías de ejercicios, un 63% opinó que el desarrollo de casos prácticos y trabajos grupales, el 60% respondió que trabajos ex - aulas y el 4% manifestó que mapas conceptuales, siendo esta última estrategia la que menos se utilizó en esta Facultad; sin embargo, en las Facultades Multidisciplinarias de Occidente, Oriente y Paracentral, ésta no fue utilizada.

En la Facultad Multidisciplinaria de Occidente de 14 estudiantes encuestados el 57% opinó que la estrategias metodológicas que más utilizó el docente son las clases participativas y el 43% expresó que fueron las discusiones grupales y solo un 7% señaló la estrategia de aprendizaje basado en problemas. Con respecto a

la Facultad Multidisciplinaria de Oriente, de 9 estudiantes encuestados el 56% manifestó que la estrategia metodológica que más utilizó el docente fueron las clases participativas y un 44% opinó que el desarrollo de casos prácticos y lecturas previas; el 11% contestó que guías de ejercicios, trabajos ex - aulas y exposiciones grupales, éstas últimas son las menos utilizadas por el docente que impartió la asignatura Contabilidad Financiera IV.

De 6 estudiantes encuestados en la Facultad Multidisciplinaria Paracentral, el 100% de ellos opinó que las estrategias metodológicas que más utilizó el docente fueron las guías de ejercicios y clases magistrales seguido de un 67% que opinó trabajos grupales y lecturas previas; y un 33% opinó trabajos ex - aulas, clases participativas y aprendizaje basado en problemas; y ninguno señaló que el docente utilizó las estrategias discusiones y exposiciones grupales y ésta última también no fue utilizada en la Facultad Multidisciplinaria de Occidente.

Por otra parte, las encuestas realizadas a docentes que imparten la asignatura Contabilidad Financiera IV en la Carrera de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador, reflejan que tanto en la Facultad de Ciencias Económicas, como en las Facultades Multidisciplinarias de Occidente, Oriente y Paracentral, los docentes utilizan diferentes estrategias metodológicas tal como se muestra en el anexo No. 5, cuadro No. 26. De 3 docentes encuestados en la Facultad de Ciencias Económicas, el 100% opinó que utilizó clases magistrales, el 67% utilizó guías de ejercicios, aprendizaje basado en problemas, lecturas previas, trabajos ex - aulas y desarrollo de casos prácticos; un 33% utilizó trabajos grupales, clases participativas y discusiones grupales.

En las Facultades Multidisciplinarias de Occidente, Oriente y Paracentral, la asignatura Contabilidad Financiera IV, fue impartida por un docente en cada Facultad, a los cuales se encuestaron y se determinó que en la Facultad Multidisciplinaria de Occidente, las estrategias metodológicas que más utilizó el docente son trabajos grupales, clases participativas, exposiciones y discusiones grupales; en tanto que en la Facultad Multidisciplinaria de Oriente las estrategias que más utilizó el docente fueron las guías de ejercicios, trabajos grupales, clases magistrales, clases participativas, lecturas previas, trabajos ex - aulas y desarrollo de casos prácticos.

En la Facultad Multidisciplinaria Paracentral, el docente manifestó que utilizó las estrategias; trabajos grupales, clases participativas, coincidiendo éstas con las utilizadas por los docentes de las otras Facultades Multidisciplinarias; asimismo el docente indicó que otras de las estrategias metodológicas que utilizó fueron, guías de ejercicios, clases magistrales, lecturas previas, trabajos ex - aulas y desarrollo de casos prácticos. Es de aclarar que en lo referente a las estrategias metodológicas, tanto los estudiantes como los docentes, cada uno de ellos señaló más de una estrategia de las presentadas en el respectivo cuestionario.

Con relación a la opinión proporcionada por los estudiantes sobre las estrategias metodológicas que utilizan los docentes para propiciar un aprendizaje significativo en el desarrollo del tema Impuesto Sobre la Renta Diferido; del anexo No. 5, cuadro No. 2, se observa que de 48 estudiantes encuestados de la Facultad de Ciencias Económicas, el 64% consideran que no son las más adecuadas, opinión similar reflejan el 88% de 9 estudiantes encuestados en la Facultad Multidisciplinaria de Oriente. Con respecto a la Facultad Multidisciplinaria de Occidente, de 14 encuestados el 50% consideran que las estrategias metodológicas utilizadas por los docentes para el

desarrollo del tema antes mencionado, son las más adecuadas para propiciar un aprendizaje significativo; porcentaje similar se refleja en la Facultad Multidisciplinaria Paracentral, de 6 estudiantes encuestados.

De 77 estudiantes encuestados de las diferentes facultades, 39 de ellos consideran que las estrategias metodológicas utilizadas por el docente que impartió el tema Impuesto Sobre la Renta Diferido, no son las más adecuadas y señalaron que las estrategias que ellos consideran más convenientes para propiciar un aprendizaje significativo de dicho tema; según anexo No. 5, cuadro No. 3; de 26 estudiantes de la Facultad de Ciencias Económicas, el 46% señaló las estrategias, discusiones grupales y aprendizaje basado en problemas; el 31% desarrollo de casos prácticos y el 27% indicó las clases magistrales y participativas.

En la Facultad Multidisciplinaria de Oriente, de 7 estudiantes el 71% señaló las estrategias, desarrollo de casos prácticos y guías de ejercicios; el 43% indicó que discusiones grupales, exposiciones grupales y aprendizaje basado en problemas. De 3 estudiantes de la Facultad Multidisciplinaria de Occidente, el 100% expresó la estrategia metodológica desarrollo de casos prácticos; el 67% opinó que clases magistrales y guías de ejercicios; mientras que un 33% señaló discusiones grupales, aprendizaje basado en problemas y lecturas previas. En la Facultad Multidisciplinaria Paracentral, de 3 estudiantes el 100% indicó las estrategias, desarrollo de casos prácticos y clases participativas; el 67% señaló las clases magistrales, lecturas previas y trabajos grupales, como las estrategias más adecuadas que deben utilizar los docentes para propiciar un aprendizaje significativo respecto del tema Impuesto Sobre la Renta Diferido.

De acuerdo con la opinión proporcionada por los docentes sobre las estrategias metodológicas que ellos deben utilizar para el desarrollo del tema en cuestión, consideran que las más adecuadas para propiciar un aprendizaje significativo son las que se muestran en el anexo No. 5, cuadro No. 27, y que se detallan a continuación:

De 3 docentes encuestados en la Facultad de Ciencias Económicas, el 67% indicó las estrategias, aprendizaje basado en problemas y desarrollo de casos prácticos, el 33% señaló clases magistrales y participativas, lecturas previas. El docente de la Facultad Multidisciplinaria Paracentral indicó las estrategias: lecturas previas, guías de ejercicios, clases magistrales, trabajos grupales y trabajos ex - aula; estas últimas tres estrategias, también son consideradas por el docente de la Facultad Multidisciplinaria de Occidente. En el caso de la Facultad Multidisciplinaria de Oriente el docente señaló la estrategia desarrollo de casos prácticos como la más adecuada para propiciar un aprendizaje significativo.

En resumen, es importante destacar que el criterio expresado por los estudiantes en relación a cuáles estrategias metodológicas consideran más adecuadas para propiciar un aprendizaje significativo del tema Impuesto Sobre la Renta Diferido, con el expresado por los docentes que imparten dicho tema difieren en parte, aunque no se contradicen, mas bien se complementan, ya que la mayoría de los estudiantes manifestaron que entre las estrategias más adecuadas se encuentran: desarrollo de casos prácticos, aprendizaje basado en problemas y discusiones grupales, mientras que los docentes indicaron en su mayoría las siguientes: clases magistrales, desarrollo de casos prácticos y lecturas previas.

En los resultados obtenidos referentes al nivel de conocimientos adquiridos por parte de los estudiantes respecto del tema impuesto sobre la renta diferido en relación a su determinación,

valuación, registro y presentación en los estados financieros, según anexo No. 5, cuadros No. 4 y No. 34; muestran que de 48 estudiantes encuestados en la Facultad de Ciencias Económicas, el 48% considera que es regular; y un 35% lo considera bueno; mientras que por parte de los docentes, de los 3 encuestados, el 67% los califica como regular y el 33% como bueno. En la Facultad Multidisciplinaria de Occidente de 14 estudiantes encuestados el 43% los consideran regular y el 22% bueno; sin embargo, el docente de dicha facultad los considera regular. De 9 estudiantes encuestados en la Facultad Multidisciplinaria de Oriente, el 67% calificaron de regular los conocimientos adquiridos sobre el tema en mención; mientras que el docente de esta facultad los califica como deficientes; y en la Facultad Multidisciplinaria Paracentral, de 6 estudiantes encuestados, el 50% señaló que los conocimientos adquiridos los califican como regular, el 33% indicó la categoría bueno y el 17% la categoría deficiente; en tanto que el docente que imparte el tema los califica como bueno.

Concluyendo en esta parte referente a cómo califican los conocimientos adquiridos por los estudiantes, sobre el tema en cuestión; el resultado obtenido muestra que a nivel de todas las facultades, tanto docentes como estudiantes, el mayor porcentaje de los encuestados los califica como regular.

De 77 estudiantes encuestados en la Universidad de El Salvador, el 78% tuvo dificultad en la comprensión y análisis del contenido de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido (ver anexo No. 5, cuadro No. 5), dicha dificultad fue calificada como bastante por los estudiantes de las diferentes Facultades Multidisciplinarias; mientras que los de la Facultad de Ciencias Económicas manifestaron que la dificultad fue poca; según muestra el anexo No. 5, cuadro No. 6.

Entre las causas que dificultan la comprensión y análisis de dicha Unidad, y consideradas de mayor influencia por los estudiantes están: material bibliográfico disponible y las estrategias metodológicas utilizadas por el docente; seguidas de la falta de investigación por parte de los estudiantes, y se consideran causas de menor influencia, el poco interés mostrado por los estudiantes, el tiempo asignado para el desarrollo de la unidad de estudio y otras como son, el horario en que se impartió la asignatura, la falta de asesorías, etc., según información del anexo No. 5, cuadro No. 7.

De los 6 docentes encuestados, el 100% considera que existe bastante dificultad por parte de los estudiantes en el aprendizaje del contenido de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido; según lo muestra el anexo No. 5, cuadro No. 28 y No. 29. Además consideran que las causas que más influyen en dicha dificultad son: el material bibliográfico disponible, la falta de investigación y el poco interés mostrado por parte del estudiante; y consideran de menor influencia las estrategias metodológicas que ellos utilizaron y el tiempo asignado para el desarrollo de la unidad antes mencionada, tal como se muestra en el anexo No. 5, cuadro No. 30.

Según lo indicado en los párrafos anteriores, tanto los docentes como los estudiantes consideran que existe bastante dificultad en la comprensión y análisis del contenido de la unidad antes citada; y que una de las causas que más influye es la poca disponibilidad de material bibliográfico.

El 52% de 48 estudiantes encuestados en la Facultad de Ciencias Económicas, consideran que después de haber cursado las contabilidades previas a la Contabilidad Financiera IV, no contaban con los criterios contables que les facilitarían el aprendizaje del tema impuesto sobre la renta diferido; mientras que de los 3 docentes que imparten el tema, el 100% manifestó

que los estudiantes poseen los criterios contables suficientes. El 71% de los estudiantes encuestados en la Facultad Multidisciplinaria de Occidente señalaron que poseían los criterios contables suficientes que les facilitarían el aprendizaje del tema; opinión similar proporcionó el docente que imparte la asignatura en dicha Facultad.

En el caso de la Facultad Multidisciplinaria de Oriente, el 56% de los estudiantes encuestados opinó que poseían los criterios contables necesarios, pero el docente considera que no los poseían; al igual que el docente de la Facultad Multidisciplinaria Paracentral y el 50% de los estudiantes de la misma, según información presentada en el anexo No. 5, cuadros No. 8 y No. 31.

Un 68% de los 77 estudiantes opinaron estar de acuerdo con que el tema Impuesto Sobre la Renta Diferido sea desarrollado en el ciclo VI del plan de estudios de la Carrera Licenciatura en Contaduría Pública. Por otra parte, el 32% señaló que no están de acuerdo con ello. (Ver anexo No. 5, cuadro No. 9).

El 67% de los 6 docentes, consideran que el tema Impuesto Sobre la Renta Diferido se debe desarrollar en el ciclo VI, mientras que el 33% de éstos opinan que debe impartirse en otro ciclo (según muestra el anexo No. 5, cuadro No. 32).

De los veinticinco estudiantes que manifestaron no estar de acuerdo con el ciclo en que se imparte el tema, el 28% señaló que debe ser impartido en el ciclo VIII, seguido de un 16% que considera que debe impartirse en el ciclo IV, un 12% dijo que en el ciclo V, el 8% indicaron los ciclos II y IX; y el 4% señaló que se debe impartir en el ciclo X (ver en anexo No. 5, cuadro No. 10); mientras que los dos docentes que opinaron estar en desacuerdo, el 100% manifestó que el tema se debe impartir en el ciclo VIII, según se muestra en el anexo No. 5, cuadro No. 33.

Con respecto a la normativa técnica contable y legal que aplicarían los estudiantes para la determinación, valuación, registro y presentación del impuesto sobre la renta diferido, en los estados financieros básicos, de los 77 estudiantes encuestados la mayor parte de éstos opinó que utilizarían las Normas Internacionales de Contabilidad, Ley de Impuesto Sobre la Renta y el Código Tributario con sus respectivos Reglamentos, según se muestran los resultados en el anexo No. 5, cuadro No. 11.

El siguiente cuadro muestra que el 66% de los 77 estudiantes encuestados señalaron que tienen dificultad para identificar y describir las Normas Internacionales de Contabilidad relacionadas con el impuesto sobre la renta diferido. Igual opinión manifiestan el 100% de los docentes al ser encuestados sobre la misma situación.

CUADRO B - 1

OPINIÓN DE ESTUDIANTES Y DOCENTES CON RESPECTO A LA DIFICULTAD QUE TIENEN LOS ESTUDIANTES PARA IDENTIFICAR Y DESCRIBIR LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD RELACIONADAS CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

ENCUESTADOS RESPUESTAS	ESTUDIANTES		DOCENTES	
	F	Fr %	F	Fr %
SI	51	66 %	6	100 %
NO	26	34 %	0	0 %
TOTAL	77	100 %	6	100 %

* Estudiantes egresados en el ciclo II - 2003 de la Carrera Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador.

** Docentes que imparten la asignatura Contabilidad Financiera IV a estudiantes de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador.

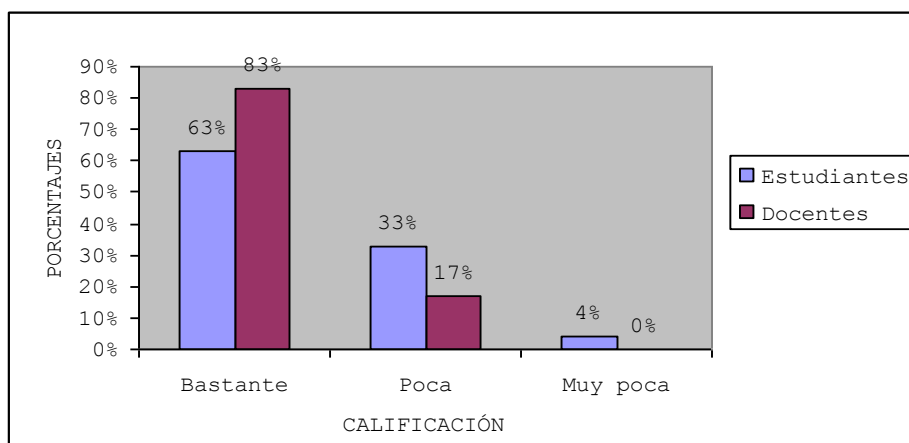
FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

Por otra parte, la siguiente gráfica muestra que de los 51 estudiantes que manifestaron tener dificultad, el 63% la calificaron como bastante, el 33% como poca y el resto como muy poca. Como anteriormente se mencionó, el 100% de los docentes consideran que existe dificultad por parte de los estudiantes para identificar y describir las Normas Internacionales de Contabilidad relacionadas con el Impuesto Sobre la Renta

Diferido; de los cuales el 83% la calificó como bastante y el 17% como de poca dificultad.

GRAFICA B - 1

OPINIÓN DE ESTUDIANTES Y DOCENTES CON RESPECTO A COMO CALIFICAN LA DIFICULTAD DE LA IDENTIFICACIÓN Y DESCRIPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD RELACIONADAS CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO, POR PARTE DE LOS ESTUDIANTES.



FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

El lenguaje utilizado en la redacción de la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 "Impuesto a las Ganancias", la cual está relacionada directamente con el tema impuesto sobre la renta diferido; es considerada por un 70% de los 77 estudiantes encuestados y por el 83% de los 6 docentes encuestados de la Universidad de El Salvador como comprensible con mucho esfuerzo; mientras que el restante 17% de estos últimos la consideran como comprensible con poco esfuerzo. Ver anexo No. 5, cuadros No. 14 y No. 37.

Por otra parte, con respecto a los conceptos contenidos en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento, que están relacionados con el impuesto sobre la renta diferido de acuerdo a Normas Internacionales de Contabilidad, los estudiantes egresados en el ciclo II - 2003 de la carrera Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador, de los cuales 77 fueron encuestados, el 75% de sus respuestas obtenidas fueron las Ventas a Plazo Mayores a 24 Meses, el 47%

Depreciación, 39% Arrendamiento, el 34% Estimación para cuentas incobrables, el 30% Ganancia de Capital y el 17% Pérdidas de Capital.

El concepto Estimación Para Cuentas Incobrables no fue señalado por los estudiantes encuestados de la Facultad Multidisciplinaria de Oriente; al igual que los conceptos; Ingresos no Gravados en el Presente Ejercicio ni en Posteriores, Ventas a Plazo Menores a 24 Meses y la Estimación para obligaciones laborales; siendo estos últimos tres conceptos los menos señalados por los estudiantes de las otras facultades; según anexo No. 5, cuadro No. 15.

Cabe aclarar que en este caso cada encuestado tuvo la opción de señalar uno o más de los conceptos presentados en los cuestionarios.

De las respuestas proporcionadas por los estudiantes, se observa que no todos tienen claridad de los conceptos que están relacionados con el impuesto sobre la renta diferido de acuerdo a Normas Internacionales de Contabilidad, ya que del listado de conceptos presentado a los estudiantes, los que se relacionan son: Depreciación, Ganancia de Capital, Ventas a Plazo Menores a 24 Meses, Estimación para obligaciones laborales y Estimación Para Cuentas Incobrables.

Con respecto a las cuentas de mayor que generan diferencias temporarias y consecuentemente impuesto sobre la renta diferido señaladas por los 77 estudiantes encuestados y según porcentajes mostrados en el anexo No. 5, cuadro No. 16; el 44% indicaron la cuenta Estimación Para Cuentas Incobrables, el 38% la cuenta Inventarios, 32% Plusvalía Adquirida, 30% Maquinaria, el 26% Inversiones, 22% Superávit Por Revaluación y el 21% Edificios; y menos del 20% fueron referidas a las cuentas, Efectivo, Terrenos, Proveedores, Estimación para obligaciones laborales,

Préstamos Bancarios, Garantías Otorgadas a Terceros y la Reserva Legal.

De lo anterior también se observa que algunos de los estudiantes encuestados no poseen las bases teóricas suficientes en relación a las cuentas de mayor que generan diferencias temporarias; ya que el 30% indicó la cuenta Plusvalía Adquirida; un 22% el Superávit por Revaluación; el 12% señaló la Reserva Legal; un 10% la cuenta Prestamos Bancarios y el 8% la cuenta Efectivo; siendo las cuentas que generan diferencias las siguientes: Inventarios, Inversiones Permanentes, Maquinaria, Edificios, Inversiones Temporales, Terrenos, Estimación para obligaciones laborales, Garantías Otorgadas a Terceros y Estimación Para Cuentas Incobrables.

El 99% de los 77 estudiantes encuestados manifestaron que no han aplicado el método de impuesto sobre la renta diferido en alguna empresa de acuerdo a Normas Internacionales de Contabilidad; y como se observa en el anexo No. 5, cuadro No. 17, solo el 1% (un estudiante), de estos señaló que ha aplicado dicho método, e indicó que no se le presentaron dificultades al momento de aplicarlo. (Ver anexo No. 5, cuadro No. 18).

Tanto los docentes como los estudiantes, consideran que a éstos últimos se les dificulta o se les dificultaría la elaboración e implementación de medidas de control interno para la cuenta de impuesto sobre la renta diferido en una empresa, tal como lo muestra el siguiente cuadro: el 100% de los docentes opinaron que sí; similar opinión señaló el 73% de los estudiantes encuestados, argumentando que no poseen las bases teóricas y prácticas suficientes para implementarlas; el 25% indicó que no se les dificultaría y el 2% se abstuvo de opinar.

CUADRO B - 2

OPINIÓN DE ESTUDIANTES Y DOCENTES CON RESPECTO A LA DIFICULTAD PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE MEDIDAS DE CONTROL INTERNO PARA LA CUENTA IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO EN UNA EMPRESA, POR PARTE DE LOS ESTUDIANTES.

ENCUESTADOS RESPUESTAS	*ESTUDIANTES		**DOCENTES	
	F	Fr %	F	Fr %
SI	56	73 %	6	100 %
NO	19	25 %	0	0 %
NO OPINÓ	2	2 %	0	0 %
TOTAL	77	100 %	6	100 %

* Estudiantes egresados en el ciclo II - 2003 de la Carrera Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador.

** Docentes que imparten la asignatura Contabilidad Financiera IV a estudiantes de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador.

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

Del siguiente cuadro, se observa que el 100% de los docentes encuestados opinó que a los estudiantes egresados de la carrera Licenciatura en Contaduría Pública se les dificulta determinar los efectos en los estados financieros básicos, cuando en éstos se incluye la cuenta impuesto sobre la renta diferido; opinión similar manifestaron los estudiantes encuestados, ya que de éstos el 71% señalaron que si; mientras que el 26% indicaron que no, y el 3% no opinaron al respecto.

CUADRO B - 3

OPINIÓN DE ESTUDIANTES Y DOCENTES CON RESPECTO A LA DIFICULTAD PARA DETERMINAR LOS EFECTOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS, CUANDO EN ESTOS SE INCLUYE EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO, POR PARTE DE LOS ESTUDIANTES.

ENCUESTADOS RESPUESTAS	*ESTUDIANTES		**DOCENTES	
	F	Fr %	F	Fr %
SI	55	71 %	6	100 %
NO	20	26 %	0	0 %
NO OPINÓ	2	3 %	0	0 %
TOTAL	77	100 %	6	100 %

* Estudiantes egresados en el ciclo II - 2003 de la Carrera Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador.

** Docentes que imparten la asignatura Contabilidad Financiera IV a estudiantes de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador.

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

Por otra parte, el 82% de los 77 estudiantes encuestados manifestaron que no están en la capacidad de brindar una asesoría profesional en cuanto a la aplicación del método de Impuesto Sobre la Renta Diferido de acuerdo a Normas Internacionales de Contabilidad; sin embargo el 17% indicaron que sí, y el 1% no contestó al respecto (ver anexo No. 5, cuadro No. 21).

Con respecto a la bibliografía existente que aborde el tema impuesto sobre la renta diferido, según datos mostrados en el siguiente cuadro, el 67% de los docentes encuestados, señalaron que no hay bibliografía suficiente y el 33% de ellos indicó que la bibliografía existente es poca; mientras que por parte de los estudiantes, el 30% opinaron que no hay bibliografía suficiente, el 64% manifestó que hay poca bibliografía, el 5% señaló que hay bibliografía suficiente y el 1% no opinó al respecto.

CUADRO B - 4

**OPINIÓN DE ESTUDIANTES Y DOCENTES RESPECTO A LA BIBLIOGRAFÍA EXISTENTE
RELACIONADA CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO**

ENCUESTADOS ALTERNATIVAS	*ESTUDIANTES		**DOCENTES	
	F	Fr %	F	Fr %
No hay bibliografía suficiente	23	30 %	4	67 %
Hay poca bibliografía	49	64 %	2	33 %
Sí hay bibliografía suficiente	4	5 %	0	0 %
No opinó	1	1 %	0	0 %
TOTAL	77	100 %	6	100 %

* Estudiantes egresados en el ciclo académico II - 2003 de la Carrera Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador.

** Docentes que imparten la asignatura Contabilidad Financiera IV a estudiantes de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador.

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

En el siguiente cuadro se muestra la bibliografía básica, que los estudiantes manifestaron haber consultado para el desarrollo del tema Impuesto Sobre la Renta Diferido.

CUADRO B - 5

**OPINIÓN DE LOS ESTUDIANTES CON RESPECTO A LA BIBLIOGRAFÍA BÁSICA
CONSULTADA PARA EL DESARROLLO DE LA UNIDAD II, IMPUESTO SOBRE LA RENTA
DIFERIDO.**

BIBLIOGRAFÍA BÁSICA MÁS UTILIZADA		* PORCENTAJE DE ESTUDIANTES QUE LA CONSULTARON	
AUTOR/EDITOR	TÍTULO	F	Fr %
		Comité de Normas Internacionales de Contabilidad	Normas Internacionales de Contabilidad, 1999.
Ricardo Mendoza Orantes	Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento; 2001.	34	44%
Ricardo Mendoza Orantes	Código Tributario y su Reglamento de Aplicación; 2001.	13	17%
Ricardo Mendoza Orantes	Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y su Reglamento; 2001.	11	14%
Martín A. Millar; Oscar J. Holzman	Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (Americanos)	6	8%
	Otras (Código de Comercio, Material de Seminarios, Material Proporcionado por el Docente)	17	22%
	No opinó	18	23%

* Los porcentajes han sido determinados tomando en cuenta las respuestas de los estudiantes, algunos de éstos señalaron más de una bibliografía.

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

La bibliografía básica, utilizada y recomendada a los estudiantes por parte de los docentes para el desarrollo de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido es la que se muestra en el siguiente cuadro:

CUADRO B - 6

**OPINIÓN DE LOS DOCENTES EN RELACIÓN A LA BIBLIOGRAFÍA BÁSICA QUE
UTILIZA Y RECOMIENDA A LOS ESTUDIANTES PARA EL DESARROLLO DE LA
UNIDAD II, IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.**

BIBLIOGRAFÍA BÁSICA MÁS UTILIZADA		* PORCENTAJE DE DOCENTES QUE LA CONSULTARON	
AUTOR / EDITOR	TÍTULO	F	Fr %
		Comité de Normas Internacionales de Contabilidad	Normas Internacionales de Contabilidad, 1999.
Ricardo Mendoza Orantes	Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento; 2001.	3	50%
Gilma Evelisa Cerén Cartagena; y otros	Guía de Procedimientos para la implantación del Impuesto Sobre la Renta Diferido; 2001.	2	33%
Donald E. Kieso	Contabilidad Intermedia; 1991	1	17%
	Otras (Ley de IVA, Código de Comercio, Material de Seminarios)	4	67%

* Los porcentajes han sido determinados tomando en cuenta las respuestas de los docentes; algunos de estos señalaron más de una bibliografía.

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

De acuerdo a los cuadros B-5 y B-6 presentados anteriormente, se observa que tanto los estudiantes como los docentes señalaron que la bibliografía más consultada son las Normas Internacionales de Contabilidad y la Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.

Considerando la opinión proporcionada por los estudiantes encuestados, con respecto a la elaboración de un documento diseñado en forma de guía teórico - práctica que desarrolle la unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido de la asignatura Contabilidad Financiera IV, el 95% consideran que sería muy útil, el 1% que sería poco útil y mientras que el 4% se abstuvo de opinar. Y de acuerdo a la opinión proporcionada por los docentes encuestados el 100% consideran que sería muy útil; según se muestra en el cuadro siguiente:

CUADRO B - 7

OPINIÓN DE LOS ESTUDIANTES Y DOCENTES, CON RESPECTO A LA UTILIDAD DE LA ELABORACIÓN DE UNA GUÍA TEÓRICO - PRÁCTICA DEL TEMA IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

ENCUESTADOS ALTERNATIVAS	* ESTUDIANTES		** DOCENTES	
	F	Fr %	F	Fr %
Sería muy útil	73	95 %	6	100 %
Sería poco útil	1	1 %	0	0 %
No sería útil	0	0 %	0	0 %
No opinó	3	4 %	0	0 %
TOTAL	77	100 %	6	100 %

* Estudiantes egresados en el ciclo II - 2003 de la Carrera Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador.

** Docentes que imparten la asignatura Contabilidad Financiera IV a estudiantes de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador.

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

El cuadro siguiente muestra los elementos más relevantes que, según la opinión proporcionada por los estudiantes y docentes encuestados, la guía teórico - práctica debería incluir.

CUADRO B - 8

OPINIÓN DE ESTUDIANTES Y DOCENTES, RESPECTO A LOS ELEMENTOS QUE DEBERÍA INCLUIR LA GUÍA TEÓRICO - PRÁCTICA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

ELEMENTOS A INCLUIR	ENCUESTADOS		* ESTUDIANTES		** DOCENTES	
	F	Fr %	F	Fr %	F	Fr %
Teoría básica, detallada de los aspectos relacionados con el Impuesto Sobre la Renta Diferido	3	4 %	0	0 %	0	0 %
Casos Prácticos apegados a la realidad de nuestro país	6	8 %	0	0 %	0	0 %
Teoría básica y ejercicios prácticos del Impuesto Sobre la Renta Diferido, apegados a la realidad de nuestro país.	45	58 %	6	100 %	6	100 %
No opinó	23	30 %	0	0 %	0	0 %
TOTAL	77	100 %	6	100 %	6	100 %

* Estudiantes egresados en el ciclo II - 2003 de la Carrera Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador.

** Docentes que imparten la asignatura Contabilidad Financiera IV a estudiantes de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador.

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

Del cuadro anterior se observa que los elementos que se deben incluir en la guía según la opinión del 58% de estudiantes y el 100% de docentes son: la teoría básica y ejercicios prácticos de impuesto sobre la renta diferido apegados a la realidad tributaria del país; mientras que el 4% de los estudiantes opinó que se debería incluir solo la teoría básica detallada de los aspectos relacionados con el tema, el 8% de éstos indicó que solo casos prácticos y el 30% no opino al respecto.

C. DIAGNÓSTICO DE LA INVESTIGACIÓN.

A partir del análisis e interpretación de los resultados de la investigación realizada para determinar la necesidad de elaborar una guía teórico - práctica para el impuesto sobre la renta diferido, que contribuya a facilitar el proceso de enseñanza - aprendizaje, se identificó que las estrategias metodológicas que utilizan los docentes para el desarrollo de la unidad en estudio difieren en parte de una facultad a otra en las cuales se imparte la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública. Así mismo el criterio expresado por los estudiantes encuestados en cada una de las Facultades con respecto a las estrategias

metodológicas que consideran más adecuadas para propiciar un aprendizaje significativo respecto del Impuesto Sobre la Renta Diferido, manifiestan que son las siguientes: Desarrollo de casos prácticos, aprendizaje basado en problemas y discusiones grupales; mientras que por parte de los docentes consideran que las más adecuadas son: clases magistrales, desarrollo de casos prácticos y lecturas previas.

Por otra parte, se constató que los estudiantes tienen dificultades para identificar los conceptos incluidos en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento relacionados con el impuesto sobre la renta diferido de acuerdo a Normas Internacionales de Contabilidad, ya que al encuestarlos al respecto, muchos de los conceptos presentados a los estudiantes fueron respondidos de forma incorrecta. Situación de la que están concientes la mayoría de los estudiantes y docentes, al admitir que existe bastante dificultad en el proceso de enseñanza aprendizaje; así mismo califican en un nivel de regular los conocimientos adquiridos por los estudiantes en relación al tema.

Con respecto a la comprensión y análisis del contenido de la unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido, de los 77 estudiantes y seis docentes encuestados el 78% y el 100% respectivamente opinaron que los estudiantes tuvieron bastante dificultad.

Un 71% de los estudiantes afirma que se les dificulta la determinación de los efectos en los estados financieros básicos, cuando en éstos se incluye el Impuesto Sobre la Renta Diferido.

Un 66% indicó que tienen dificultad con respecto a la identificación y descripción de las Normas Internacionales de Contabilidad relacionadas con el tema en estudio; opinión que es compartida por todos los docentes encuestados.

El 73% de los estudiantes manifestaron que tienen dificultad en relación a la elaboración e implementación de medidas de control interno para la cuenta impuesto sobre la renta diferido; de igual forma opinaron todos los docentes, refiriéndose a la dificultad de los estudiantes.

El 70% de los estudiantes consideran que la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 "Impuesto a las Ganancias", es comprensible con mucho esfuerzo, y es en ésta en la cual se establece el tratamiento contable para el impuesto diferido; igual opinión indicó el 83% de los docentes.

Entre las principales causas que influyen en las dificultades antes expuestas, la mayor parte de los estudiantes manifiestan que son; el material bibliográfico disponible, las estrategias metodológicas utilizadas por el docente y la falta de investigación por su parte; mientras la mayoría de los docentes indican que son el material bibliográfico disponible, la falta de investigación y el poco interés mostrado por los estudiantes. Considerando la opinión tanto de los estudiantes y docentes, se concluye que la causa que más influye es el material bibliográfico disponible.

En relación a la bibliografía básica consultada para el desarrollo de la unidad en mención, el mayor porcentaje de los encuestados, tanto estudiantes como docentes, señalaron que utilizaron las Normas Internacionales de Contabilidad y la Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento; lo que significa que no existe suficiente material bibliográfico que aborde, de manera didáctica, los pormenores del impuesto sobre la renta diferido. En ninguno de los documentos antes señalados se desarrollan casos de aplicación práctica.

Ante esta situación el 95% y 100% de los estudiantes y docentes encuestados respectivamente consideran que es necesaria la elaboración de un documento diseñado en forma de guía teórico -

práctica que desarrolle la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido, de la asignatura Contabilidad Financiera IV, en la cual, la mayor parte de los encuestados opinan que se deben incluir los siguientes elementos: teoría básica detallada de los aspectos relacionados con el tema y casos prácticos apegados a la realidad de nuestro país.

CAPÍTULO III

PROPUESTA DE GUÍA TEÓRICO - PRÁCTICA: IMPUESTO SOBRE
LA RENTA DIFERIDO.

A. IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

1. Antecedentes a Nivel Mundial.

El tratadista argentino Héctor Villegas¹⁷ manifiesta que: "A inicios del siglo XVII, específicamente en el año de 1798, se implementa en Inglaterra el Impuesto Sobre la Renta, pero fue derogado dos veces y reapareció de forma definitiva en 1842".

Por su parte, el tratadista mexicano Flores Zavala¹⁸ manifiesta que: "En Prusia, Alemania, se estableció en 1891, como un impuesto global. En Francia este impuesto se sanciona el 26 de diciembre de 1914".

En América, el impuesto sobre la renta se establece en los "Estados Unidos de manera temporal en dos circunstancias bélicas en 1815 y 1862; en el año de 1893, este impuesto se trata de implantar nuevamente pero la Suprema Corte de Justicia lo declaró inconstitucional; en 1908 se reforma la Constitución para poder implementarlo lo cual se hace en 1913. En Argentina fue implantado en 1974"¹⁹.

En México Ernesto Flores Zavala sostiene que: "El 20 de julio de 1921, mediante la emisión de una Ley se establece el llamado "Impuesto del Centenario y la primera Ley de Impuesto Sobre la Renta se emite el 18 de marzo de 1925 y sus reglamentos de 28 de abril de 1925 y 18 de febrero de 1935"²⁰.

¹⁷ VILLEGAS, B. Héctor, "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Argentina, Ediciones Depalma Buenos Aires, 5ª Edición, Pág. 540, 1992.

FLORES ZAVALA, Ernesto, "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", México, Editorial Porrúa S. A., 22ª Edición, Pág. 432, 1980.

¹⁹ VILLEGAS, B. Héctor, Op. Cit. Pág. 540.

²⁰ FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit. Pág. 432.

2. Antecedentes a Nivel Nacional.

La primera Ley de Impuesto Sobre la Renta promulgada en El Salvador fue la de 1915, se publicó en el Diario Oficial No. 118, Tomo 78, del día 22 de mayo del mismo año²¹.

Después de la emisión de ésta primera ley, hubieron reformas, modificaciones y emisiones de nuevas Leyes de Impuesto Sobre la Renta, con el objetivo de reglamentar hechos o actividades que no se habían incluido en los decretos anteriores.

Dentro de las modificaciones más importantes realizadas a esta Ley a lo largo de la historia se encuentran²²: "El 21 de junio de 1916 se publica una nueva ley en el Diario Oficial No. 140, Tomo 80; el 10 de diciembre de 1951 se promulga el Decreto No. 520, que viene a sustituir formal y materialmente la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 1916; en Diciembre de 1963 se promulgó el Decreto No. 472, publicado en el Diario Oficial No. 241, Tomo 201 del 21 del mismo mes y año; el Decreto 609 fue promulgado el 20 de mayo de 1966 y publicado en el Diario Oficial No. 91, Tomo 211.

Los Decretos Nos. 554 y 556 se publicaron en Diciembre de 1986 (el primero derogó al Decreto Legislativo No. 609) y en Febrero de 1987 se publica el Decreto No. 597; en Diciembre de 1989 se aprueban los Decretos Nos. 387 y 399, publicados en el Diario Oficial Tomo 305, número 232 del 14 de Diciembre de 1989"²³.

La actual Ley de Impuesto Sobre la Renta, fue aprobada por Decreto Legislativo No. 134, de fecha 18 de diciembre de 1991,

²¹ MORENO PORTILLO, José Rubén, "El Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta Diferido y Presentación de su Importe en los Estados Financieros", Tesis para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública, Universidad de El Salvador, Pág. 18, 1982.

²² *Ibíd.* Págs. 18 - 25.

²³ MENDOZA BOJORGUEZ, José Nelson y otros "Guía Teórico Practico de Aplicación Contable de las Leyes de Impuesto Sobre la Renta y el Patrimonio en El Salvador", Trabajo de Graduación Presentado Para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador, Pág. 39, 1992.

publicado en el Diario Oficial No. 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991, y entró en vigencia a partir del primero de enero de 1992.

Las más recientes reformas realizadas a esta Ley, fueron aprobadas por Decreto Legislativo No. 496, del 28 de octubre de 2004, Diario Oficial 231, Tomo 365 del 10 de diciembre de 2004; impulsadas con el objetivo, según los considerandos del Decreto, de actualizar la legislación tributaria nacional y lograr un mejor control, por parte de la Administración Tributaria, del cumplimiento de las diversas obligaciones que tienen los contribuyentes. Las reformas antes mencionadas, entraron en vigencia a partir del 1 de enero del 2005. En marzo de 2005 se realizaron nuevas reformas mediante Decreto Legislativo No. 646 del 17 de marzo de 2005 y fueron publicadas en el Diario Oficial 55 Tomo 366 del 18 de marzo del mismo año, las cuales entraron en vigencia el 1° de junio de 2005.

3. Definición.

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 de su poder de imperio, cuyo hecho generador lo constituye la obtención de renta mediante la realización de actos, hechos o negocios de naturaleza jurídica o económica, los cuales ponen de manifiesto la capacidad contributiva de quien los ejecuta.

4. Características Generales del Impuesto Sobre la Renta.

El impuesto sobre la renta tiene como características generales las siguientes²⁴:

- 1- Su carácter de no trasladable,
- 2- El contemplar la equidad a través del principio de capacidad contributiva, y
- 3- Su efecto estabilizador.

De acuerdo con la primera característica este impuesto grava directamente al sujeto pasivo, el cual no puede trasladarlo a ninguna otra persona, a través de los precios, como sucede en los impuestos indirectos; por ejemplo el Impuesto a la Transferencia de Bienes Mueble y a la Prestación de Servicios.

La segunda característica, la equidad, se puede observar desde dos puntos de vista, equidad en sentido horizontal y equidad en sentido vertical; la primera se refiere a que todos los sujetos que estén en iguales condiciones económicas deben soportar la misma cuantía de gravamen; la equidad vertical hace referencia a que los sujetos que se encuentran en diferente nivel, en relación a la renta obtenida, deben sufrir imposiciones diferentes, esto se logra a través del establecimiento de tasas progresivas. Esta característica se cumple, en nuestro país, para los contribuyentes que son personas naturales (Favor ver Art.37.- de la Ley de Impuesto Sobre la Renta).

La última característica se logra mediante la aplicación de tasas progresivas, para determinar el impuesto sobre la renta, lo que le otorga flexibilidad, por cuanto en situaciones de alza de precios, el impuesto, operando a tasas altas, congela mayores fondos de los particulares, y contrariamente, en

²⁴ INSTITUTO CENTROAMERICANO DE ADMINISTRACION PUBLICA (ICAP). UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR, FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES, SEPARATA: "Impuesto a la Renta", Costa Rica, Pág. 2, 1978.

épocas de recesión económica, decreciendo el nivel de ingresos, la tasa baja más rápidamente que la disminución de la base, liberando de esta manera una mayor cantidad de recursos.

B. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

1. Definición.

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"²⁵.

Con la inclusión del impuesto sobre la renta diferido en los estados financieros se busca no afectar los resultados del presente período, por concepto de ingresos o gastos que de antemano se sabe que afectarán no solamente al período corriente, sino que también lo harán a ejercicios futuros, ya sea aumentando o disminuyendo los ingresos, costos o gastos.

2. Naturaleza y Propósito.

La naturaleza de la cuenta impuesto sobre la renta diferido dependerá específicamente del tipo de diferencia temporaria que le dio origen; es decir, que será un activo cuando se origine por diferencias temporarias deducibles y un pasivo si es originado por diferencias temporarias imponibles.

La cuenta activo por impuesto diferido, tiene saldo deudor y representa el monto a recuperar, en concepto de impuesto, en

²⁵ CERÉN CARTAGENA, Gilma Evelisa y otros, "Guía de Procedimientos para la Implementación del Impuesto Sobre la Renta Diferido de Acuerdo a Normas Internacionales de Contabilidad en El Salvador", Trabajo de Graduación para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública, Universidad José Simeón Cañas, Pág. 55, 2001.

períodos futuros a medida que las diferencias temporarias deducibles se revierten.

La cuenta pasivo por impuesto diferido, tiene saldo acreedor y representa el monto a liquidar, por el mismo concepto, en períodos futuros a medida que las diferencias temporarias imponibles que lo originaron se reviertan.

El propósito principal por el que se reconoce, registra y presenta en los estados financieros la cuenta de impuesto sobre la renta diferido es el de reflejar los efectos fiscales originados por:

- La recuperación en períodos futuros del valor en libros de los activos reconocidos en el balance general;
- El pago en períodos posteriores del valor en libros de los pasivos reconocidos en el balance general; y
- Las transacciones y otros hechos del periodo corriente reconocidos en los estados financieros.

Lo anterior quiere decir que, cuando sea probable que los valores registrados o reconocidos en los estados financieros, ya sean estos activos, pasivo, ingresos, costos o gastos, vayan a generar pagos en concepto de impuesto sobre la renta mayores o menores a los que tendrían lugar si tales transacciones no tuvieran consecuencias fiscales; entonces es cuando la empresa debe proceder a registrar un activo o pasivo por impuesto diferido, para reflejar dichas consecuencias y, además, que la información presentada en los estados financieros refleje razonablemente la situación económica y los resultados de la empresa.

3. Métodos Para el Cálculo del Impuesto Diferido.

El cálculo del monto de impuesto diferido que se presenta en los estados financieros, puede realizarse de acuerdo a tres

métodos, estos son: El método del Diferido, el método neto de impuestos y el método del pasivo.

a) Método del Diferido.

Según el Instituto Americano de Contadores Públicos Autorizados (IACP), el método del diferido es: "El procedimiento mediante el cual, el efecto impositivo de las diferencias es diferido para períodos futuros, cuando tales diferencias se reversan. El impuesto diferido es calculado sobre la base de las tarifas impositivas vigentes en el período cuando tales diferencias se originan, el cual no es ajustado por cambios subsiguientes en dichas tarifas o tasas de impuesto para reflejar impuestos nuevos"²⁶. Las diferencias a que hace referencia este método son las diferencias temporales. El propósito principal de este método es, correlacionar el gasto de impuesto sobre la renta con la utilidad que realmente lo genera.

b) Método Neto de Impuestos.

Basándose en este método, los activos, pasivos, ingresos y/o gastos, reconocidos en los estados financieros representan cantidades netas de impuestos diferidos, ajustando el efecto del impuesto sobre la renta directamente a la partida que le dio origen a la diferencia en el tiempo.

En otras palabras: "Los activos y pasivos que motivaron las diferencias temporarias se presentan con la parte del impuesto diferido que les corresponde"²⁷.

²⁶ MORENO PORTILLO, José Rubén. Op. Cit., Pág. 54

²⁷ Flores Gutiérrez, Heidi Karina. "Tratamiento Contable del Impuesto Diferido y su Presentación y Revelación en los Estados Financieros", Trabajo de Graduación para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador, Pág. 41, 2003.

c) Método del Pasivo.

A este método se le conoce también como método de Obligación o Pago Anticipado: "Este método considera la diferencia que surge entre el cargo contable por el impuesto a las ganancias y el impuesto a pagar determinado según la normativa impositiva de la siguiente manera: un pasivo (por deuda a pagar) y un crédito (por el impuesto adelantado), tomando en consideración que éstas cantidades son estimadas y calculadas a las tasas de impuesto que se esperan estén vigentes en los períodos en los cuales se reversarán las diferencias de tiempo"²⁸.

El método del pasivo, según las Normas Internacionales de Contabilidad, tiene dos variantes; la primera es conocida como el método del pasivo basado en el estado de resultados y la segunda como método del pasivo basado en el balance general.

Para la primera variante, lo que origina el impuesto diferido son las diferencias temporales de los ingresos y gastos. Las diferencias temporales: "Son diferencias entre la ganancia fiscal y contable, que se originan en un período y se revierten en otro u otros posteriores"²⁹.

Para el método del pasivo basado en el Balance General lo que da origen al impuesto diferido son las diferencias entre el valor en libros y la base fiscal de los activos y pasivos de una empresa; a dichas diferencias se les denomina diferencias temporarias ya sea imponibles o deducibles.

Es necesario señalar que, según el párrafo 17 de la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 "Impuesto a las Ganancias", de acuerdo a la segunda variante del método del pasivo, las diferencias temporales son consideradas también como diferencias temporarias.

²⁸ Ibid, Pág. 37.

²⁹ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD, Op. Cit., NIC 12, Introducción, Párrafo 1.

En la actualidad, el párrafo 1 de la introducción de la Norma antes referida, menciona que se debe aplicar el método del pasivo basado en el balance general para el reconocimiento del Impuesto Sobre la Renta Diferido.

C. CONCEPTUALIZACIÓN BÁSICA RELACIONADA CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

1. Diferencias en el Tiempo.

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

Estas divergencias: "Son causadas por transacciones que afectan en períodos distintos a la contabilidad financiera y a la contabilidad para propósitos impositivos"³⁰. Es decir, la utilidad gravable es distinta a la utilidad contable porque para el reconocimiento financiero de los ingresos, costos o gasto se aplica un procedimiento y se utiliza otro para efectos de impuesto sobre la renta.

El impuesto sobre la renta constituye un gasto que está fuera del ámbito de influencia de la administración, ya que no lo puede evitar, pero en algunos casos lo puede diferir; por tanto al ser presentado en el estado de resultados se deberá procurar que éste represente razonablemente la obligación tributaria sustantiva que tiene la empresa para con el Estado.

³⁰ MILLER, Martin A., "GUÍA DE PCGA. Un Análisis de todos los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados que se encuentran vigentes", Estados Unidos de América, Harcourt Brace Jovanovich, Publishers, Traducida de la 1984 GAAO Guide, Pág. 19.02, 1984.

2. Diferencias Permanentes.

Conocidas también como diferencias definitivas, se caracterizan principalmente porque no se revierten, ni en el período en que se originan, ni en posteriores, estas, son causadas por disposiciones legales que declaran como no gravables o exentos a ciertos ingresos y declaran como no deducibles a ciertos gastos; es decir, estas diferencias se derivan de discrepancias existentes entre los criterios contables y fiscales para el reconocimiento de ingresos y gastos, los cuales no compatibilizarán en ningún período.

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

En referencia a la exención, el Dr. Delgadillo Gutiérrez³¹, sostiene que la exención: "En sentido jurídico es la liberación del cumplimiento de una obligación a cargo de una persona, establecida en la ley".

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

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

- Los gastos que contribuyan a la generación de ingresos gravables,
- Los gastos que sirvan para la conservación de la fuente generadora de ingresos gravables, o

³¹ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, "Principios de Derecho Tributario", México, LIM USA, 3ª Edición, 3ª Reimpresión, Pág. 137, 1992.

➤ Aquellos gastos que el legislador les confiera dicha calidad en la ley, a pesar que no cumpla con los requisitos antes apuntados.

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

Ingresos que Generan Diferencias Permanentes.

Para el caso de El Salvador, los ingresos que generan diferencias permanentes son los que están contemplados en el Art.4.- de la Ley de Impuesto Sobre la Renta³², ya que en éste se establecen los ingresos que dicha ley declara como no gravables.

Gastos que Generan Diferencias Permanentes.

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

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

3. Diferencias Temporales.

Las diferencias temporales en el estado de resultados: "Son diferencias entre la ganancia fiscal y la contable, que se

³² VÁSQUEZ LÓPEZ, Luis, "Recopilación de Leyes en Materia Tributaria", El Salvador, Editorial LIS, 4ª Edición, Pág. 158, 2001.

originan en un periodo y se revierten en otro u otros posteriores”³³.

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

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

En relación a esto el párrafo 17 de la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 “Impuesto a las Ganancias” menciona que: “ciertas diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los ingresos ordinarios se registran contablemente en un periodo, mientras que se computan fiscalmente en otro. Tales diferencias temporarias son conocidas con el nombre de diferencias temporales...”³⁴. Estas diferencias, según la NIC mencionada, pueden originarse en las siguientes situaciones:

- a) Gastos que no son deducibles en el presente ejercicio pero si lo serán en el futuro. Por ejemplo el gasto originado por el establecimiento de la estimación para cuentas incobrables, ya que éste no es un gasto deducible en el mismo ejercicio en que se establece, sino que lo será hasta cuando se cumplan los requisitos que el

³³ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD, “Norma Internacional de Contabilidad No. 12”, Introducción, párrafo 1, Pág. (12 - 2)

³⁴ Ibid., Párrafo 17 de la Norma, Pág. (12 - 19).

artículo 31 numeral 2) de la Ley de Impuesto Sobre la Renta menciona, además de los contenidos en el Art.37.- del reglamento de dicha ley.

- b) Gastos que son deducibles para el presente ejercicio, y se difieren para efectos contables. Por ejemplo, el gasto por depreciación, cuando para efectos fiscales se utiliza un método de depreciación acelerada y uno lineal para efectos contables.
- c) Ingresos que no son gravados en el presente ejercicio, pero si lo serán en el futuro. Un ejemplo de este tipo ingresos lo constituyen las ventas a plazos mayores a veinticuatro meses, donde la contraprestación se recibe fraccionada en varios pagos, ya que según el Art.12.- del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, éstas pueden ser diferidas para efectos impositivos, pero de acuerdo al párrafo 8 del Apéndice "A" de la Norma Internacional de Contabilidad No. 18 "Ingresos Ordinarios", dichos ingresos, excluyendo los ingresos por intereses generados por la venta, deben ser reconocidos en su totalidad en el ejercicio en que la venta se realiza.

4. Diferencias Temporarias.

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"³⁵.

En otras palabras, estas diferencias surgen cuando la base fiscal, es decir; el importe que será deducible fiscalmente, ya sea de un activo o pasivo, no es igual a su valor en libros.

³⁵ Ibid. Párrafo 5 de la Norma, Pág. (12- 13).

Cabe recalcar que, para el método del pasivo basado en el balance general, la definición de diferencias temporarias incluye también las diferencias temporales.

Las diferencias temporarias son de dos tipos: Diferencias Temporarias Imponibles y Diferencias Temporarias Deducibles.

5. Diferencias Temporarias Imponibles.

Las diferencias temporarias imponibles, son las que darán como resultado una utilidad gravable mayor en ejercicios futuros, cuando el importe en libros del activo se realice o el del pasivo se liquide; dicho en otras palabras, cuando la diferencia temporaria se revierta.

Este tipo de diferencias dará lugar a un pago mayor en concepto de impuesto sobre la renta corriente en períodos futuros, producto de gastos no deducibles o ingresos gravables.

Siempre que se genere una diferencia temporaria imponible, se debe proceder a reconocer un pasivo por impuesto diferido y el registro contable que se debe elaborar es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/200X	<p style="text-align: center;">PDA. No. X1</p> <p>GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO</p> <p>PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO</p> <p>(Depreciación de maquinaria, edificios, otras)</p> <p>v/ Reconocer el gasto y registrar el pasivo por impuesto sobre la renta diferido originado por diferencias temporarias imponibles.</p>	<u>\$ xxxx.xx</u>	\$ xxxx.xx	\$ xxxx.xx

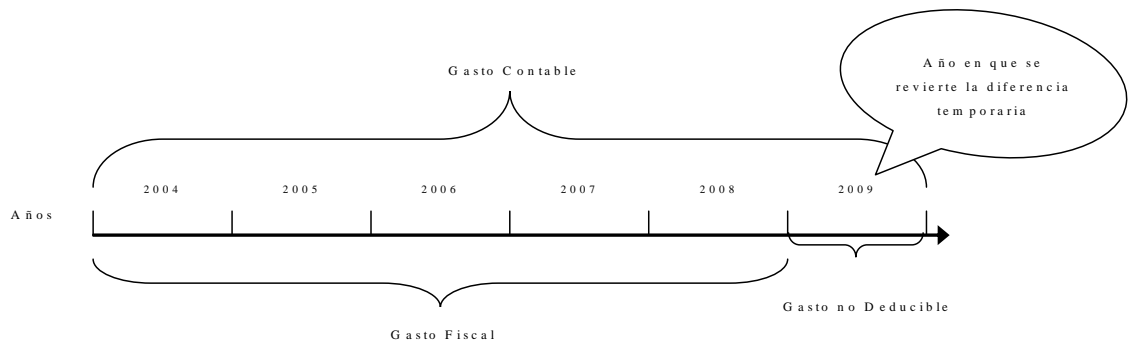
El pasivo por impuesto sobre la renta diferido se liquidará en el o los períodos en que la diferencia temporaria imponible que lo originó se revierta y se registrará contablemente como sigue:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/200X	<p style="text-align: center;">PDA. No. X2</p> <p>PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO (Depreciación de maquinaria, edificios, otras)</p> <p>INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO v/ Registro de la liquidación del pasivo por impuesto sobre la renta diferido, por la reversión de las diferencias temporarias imponibles.</p>	<u>\$ xxxx.xx</u>	\$ xxxx.xx	\$ xxxx.xx

De acuerdo con el párrafo 15 de la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 "Impuesto a las Ganancias", no se debe reconocer un pasivo por impuesto sobre la renta diferido cuando haya surgido por:

- a) Una plusvalía comprada cuya amortización no sea fiscalmente deducible; o bien
- b) El reconocimiento inicial de un activo o un 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.

Anteriormente se dijo, que las diferencias temporarias imponibles incrementarán el pago de impuesto sobre la renta en periodos futuros, gráficamente se puede observar así:



La situación presentada en el gráfico se origina, por ejemplo, cuando una empresa decide depreciar financieramente una máquina en seis años por considerar que en ese período ayudará a la generación de ingresos; pero fiscalmente, según el Art.30.- de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, la máquina debe de ser depreciada en cinco años, es decir, al 20% anual,

por lo que la depreciación contable del año 2009 constituirá un gasto no deducible, Ejemplo:

EJEMPLO No. 1 - Determinación de Diferencias Temporarias Imponibles.

La empresa "IDEAS" S.A. el 12 de enero de 2004, adquiere un equipo informático en \$ 2,000.00. Este equipo será utilizado en actividades propias del negocio. Para efectos contables la depreciación de este activo se hará en cuatro años y fiscalmente se le dará cumplimiento a lo establecido en el Art.30.- de la Ley de Impuesto Sobre la Renta vigente.

En los años 2004, 2005, 2006 y 2007, la empresa obtuvo utilidades antes de impuesto sobre la renta por valor de \$ 45,000.00, \$ 40,000.00, \$ 30,000.00 y \$ 50,000.00 respectivamente.

Calculando la depreciación, financiera y fiscal, se tiene:

DEPRECIACIÓN FINANCIERA ANUAL: \$ 2,000.00 / 4 años = \$ 500.00

DEPRECIACIÓN FISCAL ANUAL: \$ 2,000.00 x 50% = \$ 1,000.00

CÁLCULO DEL VALOR EN LIBROS

FECHA	CONCEPTO	VALOR EN LIBROS
12/01/2004	Costo de Adquisición	\$ 2,000.00
	- Depreciación Financiera	<u>(\$ 500.00)</u>
31/12/2004	= Valor en Libros	\$ 1,500.00
	- Depreciación Financiera	<u>(\$ 500.00)</u>
31/12/2005	= Valor en Libros	\$ 1,000.00
	- Depreciación Financiera	<u>(\$ 500.00)</u>
31/12/2006	= Valor en Libros	\$ 500.00
	- Depreciación Financiera	<u>(\$ 500.00)</u>
31/12/2007	= Valor en Libros	\$ 0.00

CÁLCULO DE LA BASE FISCAL

FECHA	CONCEPTO	BASE FISCAL
12/01/2004	Costo de Adquisición	\$ 2,000.00
	- Depreciación Fiscal	<u>(\$ 1,000.00)</u>
31/12/2004	= Base Fiscal	\$ 1,000.00
	- Depreciación Fiscal	<u>(\$ 1,000.00)</u>
31/12/2005	= Base Fiscal	\$ 0.00

CÁLCULO DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE

AÑO	VALOR EN LIBROS	BASE FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA
2004	\$ 1,500.00	\$ 1,000.00	\$ 500.00
2005	\$ 1,000.00	\$ 0.00	\$ 1,000.00
2006	\$ 500.00	\$ 0.00	(\$ 500.00)
2007	\$ 0.00	\$ 0.00	\$ 0.00

} Reversión de la Diferencia temporaria

Este activo, el equipo de cómputo, generará una diferencia temporaria imponible, debido a que su valor su libros es mayor a su base fiscal (ver cuadro de decisiones, para la determinación de la naturaleza de la diferencia temporaria, en la página 77 de éste capítulo); en los años 2006 y 2007 dicha diferencia se revierte en su totalidad.

Para el cálculo del impuesto sobre la renta corriente, de los obligados a llevar contabilidad formal, es necesario elaborar una cédula de conciliación de la utilidad contable con la utilidad gravable, según lo establece el Art.32.- del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE

	AÑOS	2004	2005
	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta	\$ 45,000.00	\$ 40,000.00
(-)	Gastos Deducibles (Depreciación fiscal no incluida)	<u>(\$ 500.00)</u>	<u>(\$ 500.00)</u>
(=)	Renta Imponible	<u>\$ 44,500.00</u>	<u>\$ 39,500.00</u>
	Impuesto Sobre la Renta Corriente	\$ 11,125.00	\$ 9,875.00

CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE

	AÑOS	2006	2007
	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta	\$ 30,000.00	\$ 40,000.00
(+)	Gastos no Deducibles (Depreciación financiera incluida de más)	<u>\$ 500.00</u>	<u>\$ 500.00</u>
(=)	Renta Imponible	<u>\$ 30,500.00</u>	<u>\$ 40,500.00</u>
	Impuesto Sobre la Renta Corriente	\$ 7,625.00	\$ 10,125.00

Para los años 2004 y 2005 el gasto por depreciación financiera (\$ 500.00) es menor al considerado fiscalmente (\$ 1,000.00), razón por la cual al momento de determinar el impuesto sobre la renta corriente se tiene que deducir la diferencia entre dichos gastos (\$ 1,000.00 - \$ 500.00 = \$ 500.00), a la utilidad antes de impuesto sobre la renta, para obtener la renta imponible, dando como resultado un impuesto menor.

Para el 2006 y 2007, años en que la diferencia temporaria imponible se revierte, se tiene un incremento en la renta imponible y consecuentemente un mayor impuesto sobre la renta corriente; debido a que el gasto en concepto de depreciación financiera del equipo de cómputo constituye un gasto no deducible de impuestos.

Como puede observarse que la diferencia temporaria imponible, dio como resultado un mayor impuesto sobre la renta corriente en los ejercicios en que se revirtió, ya que de no haberse reconocido tal diferencia, el impuesto corriente para el año 2006 hubiera sido de \$ 30,000.00 X 25%) = \$ 7,500.00 y para el 2007 de \$ 40,000.00 X 25% = \$ 10,000.00; pero como se reconoció la diferencia temporaria, el valor del impuesto es de \$ 7,625.00 y \$ 10,125.00 respectivamente. La discrepancia en el impuesto en cada uno de los años es igual al valor de la diferencia temporaria multiplicado por la tasa impositiva (25%).

6. Diferencias Temporarias Deducibles.

Las diferencias temporarias deducibles son las que dan como resultado mayores cantidades, ya sea de costos o gastos deducibles, al determinar la utilidad gravable en ejercicios futuros cuando la diferencia temporaria se revierte; es decir, cuando el valor en libros del activo o pasivo que originó la diferencia temporaria se realice o se cancele respectivamente.

Estas diferencias generarán al momento de revertirse un pago menor en concepto de impuesto sobre la renta corriente, puesto que disminuirán la renta imponible, ya sea aumentando los costos o gastos deducibles o disminuyendo los ingresos gravables.

Se debe proceder a registrar un activo por impuesto sobre la renta diferido si y solo si, se cumple una, o ambas, de las siguientes condiciones:

- 1) Se tiene una seguridad razonable que la empresa obtendrá suficiente renta imponible en el futuro; es decir, en los periodos en que las diferencias temporarias deducibles se reviertan. Se tiene esta seguridad razonable cuando:

- La empresa ha sido razonablemente rentable a lo largo de un periodo extenso o sólo ha tenido pérdidas

ocasionales, originadas por sucesos extraordinarios que se espera no vuelvan a ocurrir en un futuro previsible, y dichas pérdidas han sido compensadas posteriormente con utilidades gravables,

➤ Las rentas gravables esperadas en el futuro son suficientes para realizar el activo, y dichas utilidades se obtendrán en los ejercicios en que se revertirán las diferencias temporarias deducibles.

2) Se tienen suficientes diferencias temporarias imponibles, contra las cuales enfrentar las diferencias temporarias deducibles, cuando se reviertan.

Siempre que se genere una diferencia temporaria deducible, se debe proceder a reconocer un activo por impuesto diferido y el registro contable que se debe elaborar es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/200X	<p style="text-align: center;">PDA. No. X3</p> <p>ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO (Estimación para obligaciones laborales, Estimación P/ ctas. Incobrables, depreciación, otras)</p> <p style="text-align: center;">INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO</p> <p>v/ Reconocer el ingreso y registrar el activo por impuesto sobre la renta diferido originado por las diferencias temporarias deducibles.</p>	\$ <u>xxxx.xx</u>	\$ xxxx.xx	\$ xxxx.xx

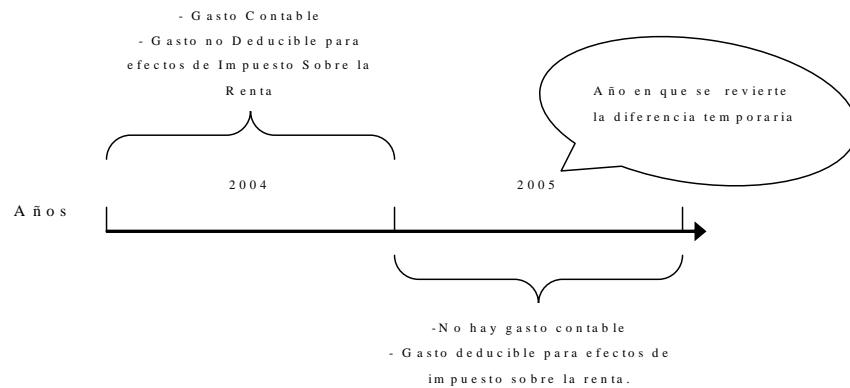
En el o los períodos en que las diferencias temporarias deducibles se reviertan, y para reconocer la recuperación del activo por impuesto diferido, se debe elaborar la siguiente partida contable:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/200X	<p style="text-align: center;">PDA. No. X4</p> <p>GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO</p> <p>ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO (Estimación para obligaciones laborales, Estimación P/ ctas. Incobrables, depreciación, otras)</p> <p>v/ Registro de la recuperación del activo por impuesto sobre la renta diferido, por la reversión de las diferencias temporarias deducibles.</p>	\$ <u>xxxx.xx</u>	\$ xxxx.xx	\$ xxxx.xx

Los casos en los cuales no se debe proceder a registrar un activo por impuesto sobre la renta diferido están contenidos en el párrafo 24 de la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 "Impuesto a las Ganancias", y son cuando dicho activo sea causado por:

- a) Una minusvalía comprada que reciba el tratamiento de ingreso diferido, de acuerdo con la NIC 22 Combinaciones de Negocios; o bien;
- b) El reconocimiento inicial de un activo o un pasivo en una transacción que:
- (i) no sea una combinación de negocios; y que
 - (ii) en el momento de realizarla, no haya afectado ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

Para facilitar la comprensión de la razón por la que a este tipo de diferencias temporarias se les denomina deducible, véase el siguiente gráfico:



Puede darse el caso que el gasto contable sea mayor, en los primeros años, que el gasto fiscal, por ejemplo el gasto originado por la provisión para obligaciones laborales, ya que según el Art.29.-, numeral 2) inciso segundo de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, las indemnizaciones serán deducibles de impuesto sobre la renta en el periodo en que efectivamente sean pagadas, por lo que constituirán un gasto no deducible en el ejercicio en que se provisionen; numéricamente se tiene:

EJEMPLO No. 2 - Determinación de Diferencia Temporal Deducible.

La empresa "IDEAS", S.A. al 31 de diciembre de 2004, establece una estimación para obligaciones laborales por valor de \$ 5,000.00, previendo los posibles pagos de indemnizaciones que se le puedan presentar en el o los siguientes años.

El 13 de junio del 2005, la empresa despide a un empleado del departamento de administración sin causa justificada, la indemnización asciende a \$4,000.00. En los años 2004 y 2005 la empresa obtuvo utilidades antes de impuesto sobre la renta por valor de \$ 45,000.00 y \$ 40,000.00 respectivamente.

Esta diferencia temporaria se revertirá en el o los periodos en que las indemnizaciones laborales se paguen de forma efectiva. El cálculo de la diferencia temporaria deducible es el siguiente:

AÑO	VALOR EN LIBROS	BASE FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA DEDUCIBLE
2004	\$ 5,000.00	\$ 0.00	\$ 5,000.00
2005	\$ 1,000.00	\$ 0.00	\$ 1,000.00

El gasto originado por concepto de la estimación para obligaciones laborales, tanto contable como fiscal, para los años 2004 y 2005, es:

FECHA	GASTO DE ADMINISTRACIÓN	GASTO DEDUCIBLE	DIFERENCIA
31/12/2004	\$ 5,000.00	\$ 0.00	\$ 5,000.00
31/12/2005	\$ 0.00	\$ 4,000.00	(\$ 4,000.00)

Este pasivo, generará una diferencia temporaria deducible, debido a que su valor su libros, es mayor a su base fiscal, la base fiscal de un pasivo es igual a su valor en libros menos cualquier importe eventualmente deducible en el futuro, (ver cuadro de decisiones, para la determinación de la naturaleza de la diferencia temporaria, en la página 77 de éste capítulo).

El cálculo de impuesto sobre la renta corriente para cada uno de los años es:

CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE - AÑO 2004

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 50,000.00
(+)	Gastos no Deducibles		<u>\$ 5,000.00</u>
	Provisión para Obligaciones Laborales	<u>\$ 5,000.00</u>	
(=)	Renta Imponible		<u>\$ 55,000.00</u>
	Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 13,750.00

**CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE
LA RENTA CORRIENTE - AÑO 2005**

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 45,000.00
(-)	Gastos Deducibles		(\$ 4,000.00)
	Provisión para Obligaciones Laborales	\$ 4,000.00	
(=)	Renta Imponible		\$ 41,000.00
	Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 10,250.00

Para el año 2004, habrá un gasto no deducible de \$ 5,000.00 que incrementa la renta imponible y por consiguiente el gasto por impuesto sobre la renta corriente para ese año.

Para el año 2005, comienza el proceso de reversión de la diferencia temporaria, ya que las indemnizaciones laborales pagadas constituirán un gasto deducible, pues cumplen con lo establecido en el Art.29.- numeral 2) de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, lo que originará una disminución en el activo por impuesto sobre la renta diferido y en el monto de impuesto sobre la renta corriente, puesto que dicho valor se le debe restar a la utilidad antes de impuesto sobre la renta para establecer la renta imponible e impuesto sobre la renta corriente.

EJEMPLO No. 3 - Casos en que se deben reconocer Activos por Impuesto Sobre la Renta Diferido.

La empresa "IDEAS" S.A., al 31 de diciembre de 2004, al analizar sus registros contables, determina que la base fiscal y el valor en libros de algunos de sus activos y pasivos le generan diferencias temporarias deducibles por valor de \$ 45,000.00, las cuales se revertirán en \$ 15,000.00 en cada uno de los próximos tres años.

3-a) La empresa obtendrá suficiente renta imponible en periodos futuros.

Para los próximos tres años se prevé que se obtendrán utilidades antes de impuesto sobre la renta por \$ 30,000.00, \$ 35,000.00 y \$ 40,000.00 respectivamente.

En este caso se debe reconocer, registrar y presentar un activo por impuesto sobre la renta diferido porque la empresa dispondrá de suficientes utilidades gravables contra las cuales enfrentar las

diferencias temporarias deducibles que constituirán gastos deducibles para los años en que tales diferencias se revertan. Los efectos en la renta imponible originados por las diferencias temporarias, para cada uno de los años relacionados son:

CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE.

AÑOS		2005	2006	2007
	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta	\$ 30,000.00	\$ 35,000.00	\$ 40,000.00
(-)	Gastos Deducibles (Dif. Temp. Deducibles)	<u>(\$ 15,000.00)</u>	<u>(\$ 15,000.00)</u>	<u>(\$ 15,000.00)</u>
(=)	Renta Imponible	\$ 15,000.00	\$ 20,000.00	\$ 25,000.00
	Impuesto Sobre la Renta Corriente	\$ 3,750.00	\$ 5,000.00	\$ 6,250.00

Como puede observarse, la recuperación del activo por impuesto sobre la renta diferido registrado fue posible debido a que la empresa fue capaz de generar suficientes utilidades gravables contra las cuales enfrentar los gastos deducibles relacionados con las diferencias temporarias deducibles.

3-b) La empresa no obtendrá suficiente renta imponible en periodos futuros, pero dispone de suficientes diferencias temporaria imponibles.

Para los años 2005, 2006 y 2007 la empresa obtendrá utilidades antes de impuesto sobre la renta por \$ 10,000.00, \$ 12,000.00 y \$ 7,000.00; pero tiene reconocidas diferencias temporarias imponibles por \$ 24,000.00, las cuales se revertirán, en los años antes mencionados a razón de \$ 8,000.00 por año.

CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE

AÑOS		2005	2006	2007
	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta	\$ 10,000.00	\$ 12,000.00	\$ 7,000.00
(+)	Gastos no Deducibles (Dif. Temp. Imponibles)	<u>\$ 8,000.00</u>	<u>\$ 8,000.00</u>	<u>\$ 8,000.00</u>
		\$ 18,000.00	\$ 20,000.00	\$ 15,000.00
(-)	Gastos Deducibles (Dif. Temp. Deducibles)	<u>(\$ 15,000.00)</u>	<u>(\$ 15,000.00)</u>	<u>(\$ 15,000.00)</u>
(=)	Renta Imponible	\$ 3,000.00	\$ 5,000.00	\$ 0.00
	Impuesto Sobre la Renta Corriente	\$ 750.00	\$ 1,250.00	\$ 0.00

Bajo este supuesto, también se debe reconocer el activo por impuesto diferido originado por las diferencias temporarias deducibles porque los beneficios económicos que éstos aportarán a la empresa podrán ser aprovechados, ya que las diferencias temporarias imponibles que se tienen reconocidas, son suficientes como para cubrir el valor de las diferencias temporarias deducibles.

Las diferencias temporarias imponibles constituyen ya sea, gastos no deducibles o ingresos no gravables, para efectos de impuesto sobre la renta, por lo que deben ser sumados a la utilidad antes de impuesto sobre la renta lo cual hace posible que el beneficio económico generado por las diferencias temporarias deducibles sea aprovechado por la empresa, es decir, los gastos deducibles son utilizados. En el ejercicio 2005 y 2006. El beneficio económico para la empresa llega por la vía de que al contribuyente le corresponde pagar menos impuesto sobre la renta ya que ha aprovechado los gastos deducibles generados por las diferencias temporarias deducibles y en el 2007 no pagará impuesto alguno por la misma razón.

3- c) La empresa obtendrá pérdidas fiscales en periodos futuros, pero tiene suficientes diferencias temporarias imponibles.

La empresa "IDEAS" S.A. obtendrá pérdidas fiscales por valor de (\$ 2,000.00), (\$ 1,500) y (\$ 3,000.00) para los años 2005, 2006 y 2007. Además se tienen registradas diferencias temporarias imponibles por \$ 60,000.00 las cuales se revertirán a razón de \$ 20,000.00 por año en los ejercicios antes mencionados.

En esta situación, la empresa debe proceder a reconocer el activo por impuesto diferido generado por las diferencias temporarias deducibles, ya que cumple con una de las condiciones para su reconocimiento, tiene suficientes diferencias temporarias imponibles contra las cuales enfrentarlas.

CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE

AÑOS		2005	2006	2007
	Pérdida Antes de Impuesto Sobre la Renta	(\$ 2,000.00)	(\$ 1,500.00)	(\$ 3,000.00)
(+)	Gastos no Deducibles (Dif. Temp. Imponibles)	\$ 20,000.00	\$ 20,000.00	\$ 20,000.00
		\$ 18,000.00	\$ 18,500.00	\$ 17,000.00
(-)	Gastos Deducibles (Dif. Temp. Deducibles)	(\$ 15,000.00)	(\$ 15,000.00)	(\$ 15,000.00)
(=)	Renta Imponible	\$ 3,000.00	\$ 3,500.00	\$ 2,000.00
	Impuesto Sobre la Renta Corriente	\$ 750.00	\$ 875.00	\$ 500.00

En la cédula anterior se observa que aunque la empresa haya obtenido pérdidas, puede utilizar los gastos deducibles originados por las diferencias temporarias debido a que también posee gastos no deducibles causados por las diferencias temporarias imponibles.

3-d) La empresa obtendrá pérdidas fiscales en periodos futuros y no tiene registradas diferencias temporarias imponibles.

Para los años 2005, 2006 y 2007 la empresa "IDEAS" S.A. obtendrá pérdidas fiscales por valor de (\$ 2,000.00), (\$ 1,500) y (\$ 3,000.00) respectivamente. Además no tienen registradas diferencias temporarias imponibles.

Bajo este supuesto, no se debe proceder a reconocer ningún activo por impuesto sobre la renta diferido debido a que no será posible realizarlo, pues la empresa no será capaz de obtener renta imponible contra la cual enfrentar los gastos deducibles generados por las diferencias temporarias deducibles.

7. Valor en Libros.

El valor en libros, es el importe al cual aparecen registrados en el balance general los diversos activos y pasivos que son propiedad de la empresa; dicho valor debe ser determinado de acuerdo a Normas Internacionales de Información Financiera.

a) Valor en Libros de un Activo.

Al valor en libros también se le denomina como importe en libros, un ejemplo de tal definición se encuentra en el párrafo 6 de la Norma Internacional de Contabilidad No. 16 "Propiedades, Planta y Equipo", el cual establece que es: "el importe por el que tal elemento aparece en el balance de situación general, una vez deducida la depreciación acumulada y las pérdidas de valor por deterioro que eventualmente corresponda"³⁶.

Generalmente, los activos que son adquiridos se registran a su costo de adquisición, es decir, adicionándole al precio pagado, todos aquellos costos y gastos necesarios para poner

³⁶ Ibid. "Norma Internacional de Contabilidad No. 16 Propiedades, Planta y Equipo", Pág. (16 - 6)

el activo en el lugar y condiciones que permitan su uso o funcionamiento.

El valor en libros de un activo puede estar constituido también, por su costo de construcción, el cual incluye todos los costos directos e indirectos en que se incurre; así como también los gastos por intereses, o de otro tipo, originados por préstamos adquiridos específicamente para ese fin generados durante el período efectivo de la construcción, en los términos que señalan los párrafos 11 y 12 de la Norma Internacional de Contabilidad No. 23 "Costo por Intereses"

El valor en libros puede aumentar o disminuir producto de una revaluación; así como también por efecto del deterioro o la obsolescencia originada por cambios tecnológicos, económicos, el uso, el tiempo y otras causas.

EJEMPLO No. 4 - Determinación del Valor en Libros de un Activo.

La empresa "IDEAS" S.A. adquiere el 07 de junio de 2004, 500 acciones comunes de la empresa "EL CAFETALERO" S.A., a un costo de \$ 11.43 cada una. Además paga comisiones a la casa de corredores por \$ 200.00.

El valor en libros de las acciones es de \$ 5,915.00 que es la suma del total de acciones compradas multiplicado por su precio más las comisiones pagadas ($500 \times \$ 11.43 = \$ 5,715.00 + \$ 200.00 = \$ 5,915.00$).

EJEMPLO No. 5 - Determinación del Valor en Libros de un Activo Deteriorado.

Dentro de sus propiedades, planta y equipo, la empresa "IDEAS" S.A. tiene una máquina que la adquirió el 13 de enero de 2002, con un costo de adquisición de \$ 50,000.00, financieramente esta máquina se deprecia en 5 años, teniendo una depreciación acumulada al 31 de diciembre de 2004 de \$ 20,000.00.

El 07 de enero de 2005 se contrata un ingeniero industrial para que determine el estado en que se encuentra la máquina. Según el informe presentado por este profesional la máquina ha sufrido un desgaste por uso excesivo, por lo que considera que se ha deteriorado en \$ 7,500.00. La administración de la empresa, teniendo en cuenta la información anterior, procede a reconocer tal deterioro.

El valor en libros de la máquina es ahora:

COSTO DE ADQUISICIÓN	= \$ 50,000.00
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	= \$ 20,000.00
DETERIORO	= \$ <u>7,500.00</u>
VALOR EN LIBROS	= \$ <u><u>22,500.00</u></u>

EJEMPLO No. 6 - Determinación del Valor en Libros de un Activo Revaluado.

El edificio de la empresa "IDEAS" S.A. está construido en un terreno ubicado en la ciudad de Apastepeque. El costo de adquisición del terreno fue de \$ 125,000.00.

En el año 2003 las autoridades municipales de dicha ciudad realizaron obras para el mejoramiento de las vías de acceso. Así también, una empresa constructora adquirió un terreno ubicado a 150 metros de la empresa, en el cual se construyó una residencial habitacional.

Teniendo en cuenta lo anterior, "IDEAS" S.A. contrata los servicios de un perito valuador para que realice un estudio; el profesional contratado presenta un informe según el cual el terreno de la empresa se ha revaluado en \$ 35,000.00. Razón por la cual la administración procede a reconocer tal revaluación. El valor en libros del terreno es:

COSTO DE ADQUISICIÓN	= \$ 125,000.00
REVALUACIÓN	= \$ <u>35,000.00</u>
VALOR EN LIBROS	= \$ <u><u>160,000.00</u></u>

b) Valor en Libros de un Pasivo.

El valor en libros de un pasivo, estará determinado por el importe que debe cancelarse al momento en que éste se haga

exigible, y que aparece registrado en el balance general formando parte de las obligaciones contraídas para con terceros por la empresa, en el curso normal de sus operaciones.

EJEMPLO No. 7 - Determinación del Valor en Libros de un Pasivo.

La empresa "IDEAS" S.A., compra mercadería por valor de \$ 10,000.00 el 60% lo paga en efectivo y el resto lo queda a deber y lo cancelará dentro de un mes calendario.

La empresa debe reconocer un pasivo, cuentas por pagar comerciales, por valor de \$ 4,000.00 que es el monto adeudado por concepto del porcentaje de la compra efectuada al crédito.

8. Base Fiscal.

La base fiscal de un activo o pasivo es de gran importancia en el estudio del impuesto sobre la renta diferido, ya que es uno de los elementos que permite la correcta determinación de las diferencias temporarias, tanto imponibles como deducibles. La base fiscal de un activo o pasivo: "Es el importe atribuido para fines fiscales, a dicho activo o pasivo"³⁷.

Lo anterior significa básicamente, que la base fiscal es igual al total de ingresos, costos o gastos, originados por el activo o pasivo, que para efectos de la determinación de la renta imponible, las autoridades fiscales aceptarán como ingresos gravados o gastos deducibles tanto en el presente período como en posteriores.

a) Base Fiscal de un Activo.

La base fiscal de un activo es el importe que será deducible de los ingresos gravables que obtenga el sujeto pasivo en

³⁷ Ibid. "Norma Internacional de Contabilidad No. 12 Impuesto a las Ganancias", párrafo , Pág. (12 - 13)

períodos fiscales futuros, cuando recupere su valor en libros, ya sea mediante su uso en la empresa, arrendamiento o transfiriendo su propiedad.

EJEMPLO No. 8 - Determinación de la Base Fiscal de un Activo.

La empresa "IDEAS" S.A. el 13 de enero de 2004 importa una máquina industrial, la cual será empleada en el proceso productivo.

El precio pagado por la máquina es de \$ 20,500.00. Además se incurrió en los siguientes costos: transporte marítimo \$ 1,250.00, seguro \$1,000.00, transporte terrestre \$ 750.00, los costos de instalación ascendieron a \$ 1,000.00 así como también se pagaron trámites aduanales por \$ 500.00. Fiscalmente esta máquina será depreciada al 20% anual según lo establece el Art.30.- de la Ley de Impuesto Sobre la Renta vigente y el costo de adquisición de la máquina es de \$ 25,000.00, conformado así:

PRECIO PAGADO	= \$ 20,500.00
(+) TRANSPORTE	= \$ 2,000.00
MARÍTIMO \$ 1,250.00	
TERRESTRE \$ <u>750.00</u>	
(+) SEGURO	= \$ 1,000.00
(+) INSTALACIÓN	= \$ 1,000.00
(+) HONORARIOS ADUANALES	= \$ <u>500.00</u>
(=) COSTO DE ADQUISICIÓN	= \$ <u><u>25,000.00</u></u>

La base fiscal; es decir, el importe que será deducible fiscalmente en períodos futuros, para cada uno de los años de vida útil de la máquina es la siguiente:

BASE FISCAL DE LA MÁQUINA IMPORTADA, PARA CADA UNO DE LOS AÑOS DE SU VIDA ÚTIL

FECHA	COSTO DE ADQUISICIÓN	DEPRECIACIÓN FISCAL ANUAL	DEPRECIACIÓN ACUMULADA	BASE FISCAL
13/01/2004	\$ 25,000.00	\$ 0.00	\$ 0.00	\$ 25,000.00
31/12/2004	\$ 25,000.00	\$ 5,000.00	\$ 5,000.00	\$ 20,000.00
31/12/2005	\$ 25,000.00	\$ 5,000.00	\$ 10,000.00	\$ 15,000.00
31/12/2006	\$ 25,000.00	\$ 5,000.00	\$ 15,000.00	\$ 10,000.00
31/12/2007	\$ 25,000.00	\$ 5,000.00	\$ 20,000.00	\$ 5,000.00
31/12/2008	\$ 25,000.00	\$ 5,000.00	\$ 25,000.00	\$ 0.00

Como puede observarse para determinar la base fiscal de la máquina al final de cada año, se le resta al costo de adquisición la depreciación deducible calculada de conformidad con el Art.30.- de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Si la máquina hubiera gozado de exención de Impuesto de IVA, establecida en el Art.45.- de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, únicamente sería deducible de impuesto sobre la renta el valor registrado por la Dirección General de la Renta de Aduanas (Art.30.- de la Ley de Impuesto Sobre la Renta), el cual es el valor CIF (Costo, Seguro y Flete), que sería \$ 22,750.00

b) Base Fiscal de un Pasivo.

La base fiscal de un pasivo: "Es igual a su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible respecto de tal partida en períodos futuros. En el caso de ingresos ordinarios que se perciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier eventual importe que no resulte imponible en períodos futuros"³⁸.

De acuerdo con lo antes dicho, para determinar la base fiscal de un pasivo se le debe deducir a su valor en libros la cantidad que en ejercicios futuros las autoridades fiscales aceptarán como deducibles, ya sea como un costo o gasto para efectos de la determinación de la renta imponible, cuando el valor del pasivo se cancele.

EJEMPLO No. 9 - Determinación de la Base Fiscal de un Pasivo.

La empresa "IDEAS" S.A. al 31 de diciembre de 2004 establece de una provisión para obligaciones laborales por valor de \$ 30,000.00, para hacerle frente a los requerimientos legales de tipo laboral establecidos en los contratos individuales de trabajo y Reglamento Interno de Trabajo.

³⁸ Ibid. Párrafo 8. Pág. (12 - 15)

En el año 2005, la empresa paga indemnizaciones por un monto de \$ 27,000.00 a sus trabajadores y empleados. La base fiscal de la provisión para obligaciones laborales en los años 2004 y 2005 es:

**BASE FISCAL DE LA PROVISIÓN PARA OBLIGACIONES LABORALES
PARA LOS AÑOS 2004 Y 2005.**

AÑO	VALOR EN LIBROS	IMPORTE EVENTUALMENTE DEDUCIBLE EN EL FUTURO	BASE FISCAL
2004	\$ 30,000.00	\$ 30,000.00	\$ 0.00
2005	\$ 3,000.00	\$ 3,000.00	\$ 0.00

En el cuadro anterior se observa que la base fiscal de los pasivos, se calcula restándole a su valor en libros, el importe que la Administración Tributaria aceptará como deducible para efectos de la determinación de la renta imponible, cuando el valor del pasivo se liquide de forma efectiva.

El valor en libros de la provisión para el año 2005 disminuyó a \$ 3,000.00, debido a que la empresa pagó indemnizaciones por valor de \$ 27,000.00 en el transcurso de ese año.

c) Comparación de la Base Fiscal y el Valor en Libros.

(Cuadro de decisiones).

Las diferencias temporarias, tanto de las cuentas de activo como de pasivo, se determinan comparando el valor en libros con su base fiscal al final de cada ejercicio contable. Dependiendo de cual de estos dos conceptos, valor en libros o base fiscal, sea mayor se generará ya sea una diferencia temporaria imponible o deducible.

Para las cuentas de activo, si el valor en libros es mayor a su base fiscal, entonces será una diferencia temporaria imponible y si el valor en libros es menor a la base fiscal se generará una diferencia temporaria deducible.

Las cuentas de pasivo funcionan de manera inversa a las de activo, por lo anterior si su valor en libros de un pasivo es mayor a su base fiscal, dará como resultado una diferencia temporaria deducible; y si el valor en libros es menor a la base fiscal, entonces se generará una diferencia temporaria imponible.

Para efectos de facilitar la identificación de la naturaleza de las diferencias temporarias se presenta el siguiente cuadro de decisiones.

CUADRO DE DECISIONES PARA DETERMINAR LA NATURALEZA DE LAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS.

ORIGINADA POR CUENTAS DE	DIFERENCIA TEMPORARIA	
	IMPONIBLE	DEDUCIBLE
ACTIVO	VALOREN LIBROS > BASE FISCAL	VALOREN LIBROS < BASE FISCAL
PASIVO	VALOREN LIBROS < BASE FISCAL	VALOREN LIBROS > BASE FISCAL

Como puede observarse, cuando el valor en libros y la base fiscal, tanto de un activo como de un pasivo, sean iguales no se generan diferencias temporarias, pues su tratamiento contable y fiscal no serán entre sí disímiles.

9. Utilidad Contable y Utilidad Gravable.

Los lineamientos que se utilizan para la determinación de la utilidad contable y la utilidad gravable no son los mismos, la primera se calcula aplicando normas contables y la segunda cumpliendo, en nuestro caso, con las disposiciones contenidas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, su Reglamento y demás leyes conexas.

La utilidad contable es la que se presenta en los estados financieros y se obtiene, en la actualidad, aplicando a las

transacciones y operaciones del ejercicio las Normas Internacionales de Información Financiera y constituye: "La ganancia neta o pérdida neta del período antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias"³⁹.

La utilidad fiscal, utilidad gravable o renta imponible: "Es el importe de la utilidad (pérdida) en un período, determinada de acuerdo con las reglas establecidas por las autoridades fiscales, sobre la cual se determina la provisión por impuestos por pagar (o no recuperables)"⁴⁰.

Según la Ley de Impuesto Sobre la Renta vigente, la renta imponible o renta neta se determina restando de la renta obtenida los costos y gastos que sean necesarios para la generación de ingresos gravados y los que contribuyan a la conservación de la fuente generadora, así como también, los costos y gastos que la ley expresamente determine como deducibles, aunque no cumplan con los criterios de deducibilidad que en ella se establecen. Para ilustrar como se calcula la utilidad contable y la renta imponible considérese el ejemplo que a continuación se expone.

EJEMPLO No. 10 - Cálculo de la Utilidad Contable y la Utilidad Gravable.

La empresa "IDEAS" S.A., durante al año 2004 realizó ventas por valor de \$ 400,000.00, con un costo de venta de \$ 200,000.00. Los gastos de operación del período ascienden a \$ 70,000.00, dentro de estos gastos se encuentran gastos no deducibles por \$ 500.00 en concepto de multas por mora en el pago del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Además se recibieron dividendos por valor de \$ 50,000.00; estos dividendos ya tributaron en la sociedad que los distribuye.

³⁹ Ibid. párrafo 5: Pág (12 - 12)

⁴⁰ IV CONVENCION NACIONAL DE CONTADORES, "Normas de Información Financiera", El Salvador, Norma de Contabilidad Financiera No. 20 "Contabilización del Impuesto a la Renta", Párrafo 3 Pág. 253, 1996.

Financieramente para el cálculo de la utilidad contable o utilidad antes de impuesto sobre la renta se toman en cuenta el total de ingresos (tanto gravados como no gravables), y gastos (deducibles y no deducibles), por considerarlos parte de los resultados del ejercicio.

CÁLCULO DE LA UTILIDAD GRAVABLE PARA EL 2004.

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 166,935.00
(+)	Gastos no Deducibles		\$ 500.00
	Multas	\$ 500.00	
(+)	Reserva Legal no Deducible		\$ 1,382.00
(-)	Ingresos no Gravables		(\$ 50,000.00)
	Dividendos	\$ 50,000.00	
(=)	Utilidad Gravable (o Renta Imponible)		\$ 118,817.00
	Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 29,704.00

INGRESOS		MONTO	PORCENTAJE
	Gravados	\$ 400,000.00	89%
(+)	No Gravables	\$ 50,000.00	11%
(=)	Total de Ingresos	\$ 450,000.00	100%
PROPORCIONES			
	Reserva Legal Deducible	\$ 12,565.00 X 89% = \$ 11,183.00	
	Reserva Legal no Deducible	\$ 12,565.00 X 11% = \$ 1,382.00	

"IDEAS", S.A.						
ESTADO DE RESULTADOS						
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2004						
(Expresado en dolares de los Estados Unidos de Norteamérica)						
Ventas		\$ 400,000.00				
(-) Costo de Ventas		\$ 200,000.00				
(=) Utilidad Bruta			\$ 200,000.00			
(-) Gasto de Operación						
Gastos de Venta	\$ 40,000.00					
Gastos de Administración	\$ 30,000.00	\$ 70,000.00				
(=) Utilidad de Operación			\$ 130,000.00			
(+) Otros ingresos			\$ 50,000.00			
(-) Otros gastos			\$ 500.00			
(=) Utilidad Antes de Reserva e Impuesto			\$ 179,500.00			
(-) Reserva legal			\$ 12,565.00			
(=) Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta			\$ 166,935.00			
(-) Gasto por impuesto sobre la renta			\$ 29,704.00			
(=) Utilidad del Ejercicio			\$ 137,231.00			
<table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 33%; border: none;"> <hr/> Licda. Gladis Henriquez Representante Legal </td> <td style="width: 33%; border: none;"> <hr/> Lic. Nelson Wilfredo Escoto Representante Legal </td> <td style="width: 33%; border: none;"> <hr/> NAVARRO & RODRIGUEZ Auditor Externo </td> </tr> </table>				<hr/> Licda. Gladis Henriquez Representante Legal	<hr/> Lic. Nelson Wilfredo Escoto Representante Legal	<hr/> NAVARRO & RODRIGUEZ Auditor Externo
<hr/> Licda. Gladis Henriquez Representante Legal	<hr/> Lic. Nelson Wilfredo Escoto Representante Legal	<hr/> NAVARRO & RODRIGUEZ Auditor Externo				

De acuerdo al Art.32.- del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, para determinar la renta imponible es necesario agregarle a la Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta, el valor de los gastos no deducibles (las multas) y restarle los ingresos no gravables (dividendos recibidos), según lo establecido en el Art.4.- numeral 13,) Art.29.- numeral 6) inciso segundo y Art.31.- inciso segundo del numeral 1), todos de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

10. Activos y Pasivos por Impuesto Sobre la Renta Diferido.

Su Presentación en el Balance General.

Según la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 "Impuesto a las Ganancias", "Los activos y pasivos derivados del impuesto a las ganancias deben presentarse por separado de otros activos o pasivos en el balance. Las partidas de activos o pasivos por impuestos diferidos deben distinguirse de los activos y pasivos por impuesto corriente"⁴¹.

En otras palabras, los activos o pasivos corrientes relacionados con el impuesto sobre la renta deben presentarse, en el balance general, como un derecho u obligación a recuperar o liquidar dentro del ciclo normal de operaciones de la empresa, el que generalmente es de un año; y los activos o pasivos por impuesto sobre la renta diferido, deben presentarse dentro del rubro de activo o pasivo no corriente; así lo manda el párrafo 70 de la misma Norma al decir que: "Cuando una empresa realiza, en sus estados financieros, la distinción entre partidas corrientes y a largo plazo, no debe proceder a clasificar los activos (pasivos) por impuestos diferidos como activos (pasivos) corrientes"⁴².

Los activos por impuesto sobre la renta diferido, representan la cantidad de impuesto que se espera recuperar en períodos futuros, cuando su valor en libros sea realizado o el del

⁴¹ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD, Op. Cit. NIC 12, Párrafo 69, Pág. (12 - 46)

⁴² *Ibid.* Pág. (12 - 46)

pasivo sea liquidado, y se presenta en el balance general dentro del rubro de activos no corrientes (como se muestra en la página siguiente), dicha recuperación se dará en forma de disminución en el pago de impuesto sobre la renta corriente, cuando el valor de la diferencia temporaria deducible que le dio origen se revierta. Es de tener presente que el beneficio económico que este activo aportará a la empresa únicamente se recibirá, si ésta es capaz de generar suficiente utilidad gravable en los períodos en que la diferencia temporaria se revierta.

IDEAS S.A.		
BALANCE GENERAL		
AL 31 DE DICIEMBRE DE 200X.		
(Expresado en Dólares de Estados Unidos de Norteamérica)		
ACTIVO		
<u>Activo Corriente</u>		\$-----
<u>Activo no Corriente</u>		\$-----
Propiedad, Planta y Equipo	\$-----	
Depreciación Acumulada	\$-----	
Inversiones Permanentes	\$-----	
Activo por Impuesto Sobre la Renta Diferido	\$-----	
Diferencias Temporarias Deducibles		
TOTAL ACTIVO		

Presentación del Activo por Impuesto Sobre la Renta Diferido

Por otra parte, el impuesto sobre la renta por pagar en períodos futuros, es generado por las diferencias temporarias imponibles y se presenta en el balance general, dentro del pasivo no corriente, como un pasivo por impuesto sobre la renta diferido de la siguiente manera:

IDEAS S.A.		
BALANCE GENERAL		
AL 31 DE DICIEMBRE DE 200X.		
(Expresado en Dólares de Estados Unidos de Norteamérica)		
PASIVO		
<u>Pasivo Corriente</u>		\$-----
<u>Pasivo no Corriente</u>		\$-----
Porción no Corriente de Préstamos Bancarios	\$-----	
Obligaciones Laborales por Indemnizaciones	\$-----	
Pasivos Contingentes	\$-----	
Pasivo por Impuesto Sobre la Renta Diferido	\$-----	
Diferencias Temporarias Imponibles		
TOTAL PASIVO		

Presentación del Pasivo Por Impuesto Sobre la Renta Diferido

Todo pasivo por impuesto sobre la renta diferido debe ser reconocido y registrado, ya que en el futuro el activo, pasivo, ingreso o gasto que lo originó deberá tributar, ya sea como un ingreso gravado o un gasto no deducible.

11. Reconocimiento y Registro de Activos por Impuesto Sobre la Renta Diferido.

EJEMPLO No. 11

La empresa "IDEAS" S.A. al 31 de diciembre de 2004 establece de una provisión para obligaciones laborales por valor de \$ 25,000.00, para hacerle frente a las posibles contingencias laborales que se pudieran suscitar en el futuro.

En el año 2004 y 2005, la empresa obtuvo utilidades antes de impuesto sobre la renta por valor de \$ 40,000.00 y \$ 45,00.00 respectivamente y paga indemnizaciones a sus empleados en el 2005 por un monto de \$20,000.00. Además se prevé que la empresa obtendrá en el futuro suficientes utilidades gravables.

El valor en libros y la base fiscal de la provisión para obligaciones laborales en los años 2004 y 2005 es:

BASE FISCAL DE LA PROVISIÓN PARA OBLIGACIONES LABORALES

AÑO	VALOR EN LIBROS	IMPORTE EVENTUALMENTE DEDUCIBLE EN EL FUTURO	BASE FISCAL
2004	\$ 25,000.00	\$ 25,000.00	\$ 0.00
2005	\$ 5,000.00	\$ 5,000.00	\$ 0.00

CÁLCULO DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA.

Año 2004

Valor en Libros = \$ 25,000.00

Base Fiscal = Valor en Libros - Importe Eventualmente Deducible en el Futuro

$$= \$ 25,000.00 - \$ 25,000.00 = \$ 0.00$$

Diferencia Temporal Deducible = Valor en Libros - Base Fiscal

$$= \$ 25,000.00 - \$ 0.00 = \$ 25,000.00$$

Año 2005

Valor en Libros = Saldo Inicial - Indemnizaciones Pagadas

$$= \$ 25,000.00 - \$ 20,000.00 = \$ 5,000.00$$

Base Fiscal = \$ 5,000.00 - \$ 5,000.00 = \$ 0.00

Diferencia Temporal Deducible = \$ 5,000.00 - \$ 0.00 = \$ 5,000.00

La diferencia temporal originada por la provisión para obligaciones laborales es deducible, debido a que el valor en libros del pasivo es mayor a su base fiscal (ver, para la determinación de la naturaleza de la diferencia temporal, en la página 77 de éste capítulo).

El activo por impuesto diferido que debe reconocerse en el año 2004 es de: \$ 25,000.00 X 25% = \$ 6,250.00 y el asiento contable es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2004	PDA.No.1 ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Provisión Para Obligaciones Laborales		\$ 6,250.00	
	INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO v/ Reconocer el ingreso y registrar el activo por impuesto sobre la renta diferido originado por las diferencias temporarias deducibles.	\$ 6,250.00		\$ 6,250.00

UTILIDAD CONTABLE PARA EL AÑO 2004

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 40,000.00
(-)	Gastos por Impuesto Sobre la Renta		(\$ 10,000.00)
(-)	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente	(\$ 16,250.00)	
(+)	Ingreso por Impuesto Sobre la Renta Diferido	\$ 6,250.00	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 30,000.00

**CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA CORRIENTE AÑO 2004**

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 40,000.00
(+)	Gastos no Deducibles		\$ 25,000.00
	Provisión para Obligaciones Laborales	\$ 25,000.00	
(=)	Renta Imponible		\$ 65,000.00
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 16,250.00

Para el año 2005 la diferencia temporal deducible se revierte en \$ 20,000.00 y se debe elaborar el siguiente asiento contable para disminuir el activo por impuesto sobre la renta diferido relacionado:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2005	PDA. No. 2 GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Provisión Para Obligaciones Laborales v/ Reconocer el gasto y registrar la disminución del activo por impuesto sobre la renta diferido originada por la reversión de la diferencia temporaria deducible.	<u>\$ 5,000.00</u>	\$ 5,000.00	\$ 5,000.00

Los efectos en los resultados del ejercicio de la reversión de la diferencia temporaria deducible son los siguientes:

UTILIDAD CONTABLE PARA EL AÑO 2005.

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 45,000.00
(-)	Gastos por Impuesto Sobre la Renta		<u>(\$ 11,250.00)</u>
(-)	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente	(\$ 6,250.00)	
(-)	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Diferido	<u>(\$ 5,000.00)</u>	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 33,750.00

CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE AÑO 2005.

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 45,000.00
(-)	Gastos Deducibles		<u>(\$ 20,000.00)</u>
	Provisión para Obligaciones Laborales	<u>(\$ 20,000.00)</u>	
(=)	Renta Imponible		<u>\$ 25,000.00</u>
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 6,250.00

Por la reversión de la diferencia temporaria deducible originada por el establecimiento de la provisión para obligaciones laborales, el gasto por impuesto sobre la renta corriente para el año 2005, presenta una disminución de \$ 5,000.00 ($\$ 20,000.00 \times 25\%$).

12. Reconocimiento y Registro de Pasivos por Impuesto Sobre la Renta Diferido.

EJEMPLO No. 12 -

La empresa "IDEAS" S.A. el 13 de enero de 2005 adquiere un equipo informático en \$ 18,000.00, el cual financieramente será depreciado en tres años y fiscalmente se hará de acuerdo a lo establecido en el Art.30.- de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Utilidades antes de impuesto sobre la renta por valor de \$ 10,000.00, \$ 15,000.00 y \$ 11,000.00 fueron obtenidas en los años 2005, 2006, y 2007, respectivamente.

La depreciación anual, fiscal y financiera, del equipo informático es:

DEPRECIACIÓN ANUAL FINANCIERA : \$ 18,000.00 / 3 años = \$ 6,000.00

DEPRECIACIÓN ANUAL FISCAL : \$ 18,000.00 X 50% = \$ 9,000.00

CÁLCULO DEL VALOR EN LIBROS

FECHA	CONCEPTO	VALOR EN LIBROS
12/01/2005	Costo de Adquisición	\$ 18,000.00
	- Depreciación Financiera	<u>(\$ 6,000.00)</u>
31/12/2005	= Valor en Libros	\$ 12,000.00
	- Depreciación Financiera	<u>(\$ 6,000.00)</u>
31/12/2006	= Valor en Libros	\$ 6,000.00
	- Depreciación Financiera	<u>(\$ 6,000.00)</u>
31/12/2007	= Valor en Libros	\$ 0.00

CÁLCULO DE LA BASE FISCAL

FECHA	CONCEPTO	BASE FISCAL
12/01/2005	Costo de Adquisición	\$ 18,000.00
	- Depreciación Fiscal	<u>(\$ 9,000.00)</u>
31/12/2005	= Base Fiscal	\$ 9,000.00
	- Depreciación Fiscal	<u>(\$ 9,000.00)</u>
31/12/2006	= Base Fiscal	\$ 0.00

CÁLCULO DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA

AÑO	VALOR EN LIBROS	BASE FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA
31/12/2005	\$ 12,000.00	\$ 9,000.00	\$ 3,000.00
31/12/2006	\$ 6,000.00	\$ 0.00	\$ 6,000.00
31/12/2007	\$ 0.00	\$ 0.00	\$ 0.00

La diferencia temporaria es de naturaleza imponible, ya que el valor en libros del activo es mayor a su base fiscal (ver cuadro de decisiones, para la determinación de la naturaleza de la diferencia temporaria, en la página 77 de éste capítulo). Para el primer año la diferencia asciende a \$ 3,000.00; en el segundo año dicha diferencia se incrementa en \$ 3,000.00 y en el tercer año (2006) la diferencia temporaria imponible se revierte en su totalidad.

El asiento contable en el año 2005, para el registro del pasivo por impuesto sobre la renta diferido, originado por la diferencia

temporaria imponible, es el siguiente: ($\$ 3,000.00 \times 25\% = \$ 750.00$, valor del pasivo diferido).

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2005	PDA. No. 1 GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Depreciación de Equipo Informático v/ reconocer el gasto registrar el pasivo por impuesto sobre la renta diferido originado por las diferencias temporarias imponibles.	<u>\$ 750.00</u>	\$ 750.00	\$ 750.00

El cálculo de la utilidad contable e impuesto sobre la renta corriente es el siguiente:

UTILIDAD CONTABLE - AÑO 2005

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 10,000.00
(-)	Gastos por Impuesto Sobre la Renta		<u>(\$ 2,500.00)</u>
	Impuesto Sobre la Renta Corriente	(\$ 1,750.00)	
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Diferido	<u>(\$ 750.00)</u>	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 7,500.00

CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE - AÑO 2005

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 10,000.00
(-)	Gastos Deducibles		<u>(\$ 3,000.00)</u>
	Depreciación Fiscal no Incluida	<u>(\$ 3,000.00)</u>	
(=)	Renta Imponible		<u>\$ 7,000.00</u>
	Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 1,750.00

Para el año 2006 se tiene que la diferencia temporaria es de \$ 6,000.00, pero en el 2005 se reconoció un pasivo por impuesto diferido por \$ 750.00, por lo que la diferencia a registrar en este ejercicio es:

Diferencia Temporaria al 31/12/2006 ($\$ 6,000.00 \times 25\%$)	=	\$ 1,500.00
(-) Valor acumulado al 31/12/2005	=	<u>\$ 750.00</u>
(=) Incremento en el pasivo por impuesto diferido	=	<u>\$ 750.00</u>

Registro contable:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2006	PDA. No. 2 GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Depreciación de Equipo Informático v/ Reconocer el gasto y registrar el incremento del pasivo por impuesto sobre la renta diferido originado por las diferencias temporarias imponibles.	<u>\$ 750.00</u>	\$ 750.00	\$ 750.00

UTILIDAD CONTABLE - AÑO 2006

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 15,000.00
(-)	Gastos por Impuesto Sobre la Renta		<u>(\$ 3,750.00)</u>
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente	(\$ 3,000.00)	
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Diferido	<u>(\$ 750.00)</u>	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 11,250.00

CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE - AÑO 2006

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 15,000.00
(-)	Gastos Deducibles		<u>(\$ 3,000.00)</u>
	Depreciación Fiscal no Incluida	<u>(\$ 3,000.00)</u>	
(=)	Renta Imponible		<u>\$ 12,000.00</u>
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 3,000.00

teniendo una depreciación de \$ 6,000.00 que constituye un gasto no deducible, por lo tanto el pasivo por impuesto diferido disminuye en \$ 1,500.00 ($\$ 6,000.00 \times 25\%$) y se debe elaborar el siguiente asiento contable:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2007	PDA. No. 3 PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Depreciación	<u>\$ 1,500.00</u>	\$ 1,500.00	
	INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO v/ Reconocer el ingreso y eliminar el pasivo por impuesto sobre la renta diferido originado por la reversión de la diferencia temporaria imponible.			\$ 1,500.00

En la cuenta de pasivos por impuesto sobre la renta diferido se encuentran acumulados un total de \$ 1,500.00 (\$ 750.00 del 2004 y \$ 750 del 2005). Los efectos en los resultados del período por la reversión de la diferencia temporaria imponible son los siguientes:

UTILIDAD CONTABLE - AÑO 2007

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 11,000.00
(-)	Gastos por Impuesto Sobre la Renta		<u>(\$ 2,750.00)</u>
(-)	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente	(\$ 4,250.00)	
(+)	Ingreso por Impuesto Sobre la Renta Diferido	<u>\$ 1,500.00</u>	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 8,250.00

CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE - AÑO 2007

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 11,000.00
(+)	Gastos no Deducibles		<u>\$ 6,000.00</u>
	Depreciación Incluida de más	<u>\$ 6,000.00</u>	
(=)	Renta Imponible		<u>\$ 17,000.00</u>
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 4,250.00

Por la reversión de la diferencia temporaria imponible, el gasto por impuesto sobre la renta corriente se incremento en \$ 1,500.00 debido a que a la utilidad antes de impuesto sobre la renta se le adicionaron \$ 6,000.00 en concepto de gastos no deducibles por la depreciación financiera del equipo informático.

13. Gasto e Ingreso por Impuesto Sobre la Renta. Su Presentación en el Estado de Resultados.

El gasto por impuesto sobre la renta corriente, es la cantidad a pagar que corresponde a la renta imponible obtenida en el presente ejercicio. En otras palabras, el gasto por impuesto corriente constituye el total de activo (efectivo o su equivalente), que la empresa debe sacrificar para darle cumplimiento a la deuda tributaria sustantiva.

El gasto por impuesto diferido, está relacionado con el reconocimiento inicial de las diferencias temporarias imposables y por el valor de la reversión de las diferencias temporarias deducibles. El reconocimiento de un gasto por impuesto diferido, originado por el primer tipo de diferencias, significa que la administración está previendo que en el futuro pagará más impuesto sobre la renta como consecuencia del aparecimiento de gastos no deducibles o aumento en los ingresos gravables.

Se debe reconocer un gasto por impuesto diferido generado por:

- El aparecimiento e Incremento de Diferencias Temporarias Imposables; y
- La reversión total o parcial de las Diferencias Temporarias Deducibles.

El importe registrado como gasto por impuesto sobre la renta, tanto corriente como diferido, se presentará en el cuerpo principal del estado de resultados (párrafo 77 de la Norma Internacional de Contabilidad nO. 12), disminuyendo la utilidad antes de impuesto sobre la renta, para obtener la utilidad o pérdida neta del período y debe distinguirse de los demás gastos presentados dicho estado.

Por otra parte, el ingreso por impuesto las ganancias, está constituido por el importe a recuperar por concepto de impuesto sobre la renta, el cual de acuerdo a Normas Internacionales de Información Financiera debe incluir tanto el ingreso por impuesto corriente y diferido.

El reconocimiento de un ingreso por impuesto diferido, por causa del aparecimiento de diferencias deducibles, significa que la administración está previendo que en el futuro pagará menos impuesto sobre la renta corriente, producto de un mayor monto de gastos deducibles o una disminución en los ingresos gravables.

Se debe reconocer un ingreso por impuesto diferido generado por:

- El aparecimiento e Incremento de las Diferencias Temporarias Deducibles, y
- La reversión total o parcial de las Diferencias Temporarias Imponibles.

El ingreso en concepto de impuesto sobre la renta diferido se debe presentar en el cuerpo principal del estado de resultados, formando parte del gasto por impuesto sobre la renta del ejercicio, y debe distinguirse de los demás tipos de ingresos incluidos en dicho estado. Tanto el gasto como el ingreso por impuesto sobre la renta, sea corriente o diferido,

deben presentarse en el estado de resultados de la siguiente manera:

IDEAS S.A.	
ESTADO DE RESULTADOS	
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 200X.	
(Expresado en Dólares de Estados Unidos de Norteamérica)	
Utilidad Contable (Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta)	\$-----
Gasto por Impuesto Sobre la Renta	(\$-----)
Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente (\$-----)	
Gasto por Impuesto Sobre la Renta Diferido (\$-----)	
Ingreso por Impuesto Sobre la Renta Diferido \$-----	
Utilidad del Ejercicio	\$-----

Presentación del Gasto e
Ingreso por Impuesto
Sobre la Renta Diferido

D. PRINCIPALES NORMAS E INTERPRETACIONES A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD RELACIONADAS CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

1. Normas Internacionales de Contabilidad.

Las Normas e Interpretaciones a las Normas Internacionales de Contabilidad citadas en este apartado se refieren a las emitidas en el año 2003 por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad; ya que según el acuerdo No. 1 de acta No. 29, emitido por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría de El Salvador y publicado en el Diario Oficial No. 12 Tomo 366 del 18 de enero de 2005, estas normas son las que se encuentran vigentes en el país.

a) Norma Internacional de Contabilidad No. 1 (NIC 1) "Presentación de Estados Financieros".

El objetivo de esta norma es el de establecer las bases para la presentación de los estados financieros con propósitos de

información general que sean elaborados y presentados de acuerdo a Normas Internacionales de Contabilidad con el fin de asegurar la comparabilidad de los mismos, ya sea con respecto a los estados publicados por la misma empresa en períodos anteriores; así como también con los estados financieros de otros entes económicos.

Esta norma en el párrafo 57 establece que un activo debe clasificarse como corriente cuando:

- a) Su saldo se espera realizar, o se tiene para la venta o consumo, en el transcurso del ciclo normal de operación de la empresa; o
- b) Se mantiene fundamentalmente por motivos comerciales o para un plazo corto de tiempo y se espera realizar dentro del período de doce meses tras la fecha del balance; o
- c) Se trata de efectivo u otro medio líquido equivalente cuya utilización no esté restringida.

También esta norma en su párrafo 60 especifica que se deben considerar como pasivos corrientes los siguientes:

- a) Los que se espera liquidar en el curso normal de la operación de la empresa; o bien
- b) Cuando debe liquidarse tal pasivo dentro del período de doce meses desde la fecha del balance.

Tomando en consideración lo dicho anteriormente, todos los activos y pasivos que no cumplan con los criterios mencionados deben ser clasificados como activos o pasivos no corrientes.

Es importante señalar que esta norma, en el párrafo 66 literal i), establece que dentro de la información a revelar dentro del cuerpo del balance general se encuentran aquellos activos y pasivos de naturaleza fiscal, igual como lo exige la Norma Internacional de Contabilidad No 12 "Impuesto a las Ganancias".

Esta norma se relaciona con el Impuesto Sobre la Renta Diferido en el sentido que, tanto los activos y pasivos por impuesto diferido, deben ser presentados dentro del balance general en el rubro de no corriente; y el gasto o ingreso por impuesto diferido también deben presentarse en el estado de resultados de cada ejercicio.

Por su parte, la Norma Internacional de Contabilidad No 12 "Impuesto a las Ganancias", prohíbe a las empresas que realizan la distinción entre partidas corrientes y no corrientes en sus estados financieros, proceder a clasificar como activos o pasivos corrientes, los activos o pasivos diferidos de naturaleza fiscal.

De acuerdo a esta Norma dentro de la información a revelar en el cuerpo del Estado de Resultados, según párrafo 75 literal e), se encuentra el gasto en concepto de impuesto a las ganancias. Es de tener en cuenta que según la Norma No. 12, el término impuesto a las ganancias incluye tanto el impuesto corriente como el diferido.

b) Norma Internacional de Contabilidad No. 2 (NIC 2)

"Inventarios"

Un tema fundamental en la contabilidad de los inventarios es la cantidad de costo que se debe acumular en un activo, para diferirlo hasta que los ingresos generados por éste sean reconocidos. En esta Norma se establece el tratamiento contable de los inventarios, dentro del sistema de medición del costo histórico y define los inventarios como aquellos activos:

- a) Poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;
- b) En proceso de producción de cara a tal venta; o

c) En la forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en el suministro de servicios.

Los inventarios deberán ser registrados al costo o al valor neto realizable, al que sea menor. El costo de los inventarios comprenderá todos aquellos costos derivados de la adquisición y conversión de los mismos, así como otros costos en los que se ha incurrido para darles su condición y ubicación actual.

Se entenderá como valor neto realizable aquel precio de venta estimado de un activo en el curso normal de la operación, menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta.

Para determinar el costo de los inventarios, con excepción de los inventarios que no son intercambiables entres sí, así como de los bienes y servicios producidos o segregados para proyectos específicos..., (párrafo 19 de la NIC 2), esta Norma establece dos tratamientos, el tratamiento por punto de referencia y el tratamiento alternativo. Según el primero, el costo del inventario debe de ser determinado usando las fórmulas de primeras entradas, primeras salidas (FIFO, por sus siglas en ingles); de acuerdo al segundo tratamiento, el costo de los inventarios se determinará usando la fórmula última entrada, primera salida (LIFO, por sus siglas en ingles).

Al ser vendidos los inventarios, el importe en libros de los mismos debe ser reconocido como un gasto del período, denominado costo de venta, en el que se registran los correspondientes ingresos ordinarios. La razón por la que tal importe debe reconocerse como gasto del período es para relacionar los ingresos y gastos.

El gasto reconocido en el período en concepto de inventarios vendidos, está compuesto por aquellos costos incluidos en la medición de los productos vendidos, más los costos indirectos no distribuidos y los importes anormales de los costos de producción de los inventarios, incurridos en el propio período.

Esta Norma se relaciona con el impuesto sobre la renta diferido, en el sentido que el empresario puede utilizar para la determinación del costo de venta del inventario un método aceptado por las autoridades fiscales; por ejemplo el método de Primeras Entradas Primeras Salidas, y aplique otro para efectos financieros; por ejemplo el método de Ultimas Entradas Primeras Salidas, en tal caso se generaran diferencias temporarias y consecuentemente un activo o pasivo por impuesto diferido, según si se trata de una economía inflacionaria o deflacionaria.

La Interpretación a las Normas Internacionales de Contabilidad No. 1 "Uniformidad - Diferentes formas de cálculo del costo de los Inventarios", está relacionada con la Norma No. 2 "Inventarios", ya que establece cuando la empresa puede utilizar más de un método para la valuación de sus inventarios.

**c) Norma Internacional de Contabilidad No. 8 (NIC 8)
"Ganancia o Pérdida Neta del Período, Errores
Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables".**

Esta Norma prescribe los criterios de clasificación, información a revelar y tratamiento contable de ciertas partidas del estado de resultados, de manera que todas las empresas preparen y presenten el mismo de manera uniforme. Con ello se mejora la comparabilidad de los estados financieros de la empresa, tanto con los emitidos por ella en períodos

anteriores, como con los elaborados por otras empresas. También especifica el tratamiento contable que se debe dar a los cambios en las estimaciones contables, y en la corrección de los errores fundamentales.

Las consecuencias fiscales de las partidas extraordinarias, de los errores fundamentales y de los cambios en las políticas contables deberán contabilizarse de acuerdo a lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 "Impuesto a las Ganancias".

Generalmente, todas las partidas de ingresos y gastos, reconocidas en un período, se incluyen en la determinación de la ganancia o pérdida neta de ese período. Esto incluye las partidas extraordinarias y los efectos de los cambios en las estimaciones contables. No obstante, pueden existir ocasiones en que algunas partidas no se incluyan al determinar la ganancia o pérdida neta del período corriente. En esta Norma se abordan dos de tales circunstancias: la corrección de errores fundamentales y el efecto de cambios en políticas contables.

Los errores fundamentales pueden ser producto de errores aritméticos, errores al aplicar las políticas contables, problemas de interpretación de los hechos, fraudes o negligencias. La corrección de esos errores se incluirá, normalmente, en la determinación del resultado del período corriente.

Para la corrección de errores fundamentales la NIC 8 permite los dos tratamientos siguientes:

Tratamiento por punto de referencia

En la corrección de errores fundamentales, el importe que se relacione con periodos anteriores debe constituir un ajuste

contra los saldos de ganancias retenidas al inicio del período. La información comparativa debe ser corregida, a menos que sea imposible llevar esto a cabo.

Tratamiento Alternativo Permitido

El importe de la corrección, referente a un error fundamental, debe ser incluido en la determinación del resultado del período corriente. La información comparativa debe presentarse tal como se hizo en los estados financieros originales del período precedente. Debe, además, presentarse aparte información adicional corregida, preparada de acuerdo con lo establecido para el tratamiento por punto de referencia, a menos que sea imposible obtenerla.

En relación al cambio de políticas contables, esta norma establece que se hará sólo cuando sea obligatorio por disposición legal expresa, porque lo haya establecido un organismo regulador o cuando el cambio produzca una presentación más adecuada de los sucesos y transacciones en los estados financieros de la empresa.

Por lo dicho en el párrafo anterior, ésta norma se relaciona con el impuesto sobre la renta diferido, ya que el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública, hizo de obligatoria aplicación los Normas Internacionales de Contabilidad, para la preparación de los estados financieros, razón por la cual en el país hay un inminente cambio en políticas contables; así mismo ésta norma, también se relaciona, por el cambio de método para la contabilización del impuesto diferido, pues se ha pasado de la utilización del método del diferimiento o el método del pasivo basado en el estado de resultados, al método del pasivo basado en el balance general, lo que constituye un cambio en políticas contables.

La aplicación de un cambio en políticas contables puede hacerse retroactiva o prospectivamente. La aplicación retrospectiva consiste en aplicar la nueva política contable como si se hubiese estado usando siempre. La aplicación prospectiva implica utilizar la nueva política en los sucesos o transacciones que ocurran tras la fecha del cambio. No se realizan ajustes en los saldos iniciales de las ganancias retenidas, ni en los resultados del período corriente, porque ninguno de éstos es recalculado.

**d) Norma Internacional de Contabilidad No. 16 (NIC 16)
"Propiedades, Planta y Equipo".**

Esta norma establece el tratamiento contable que debe aplicarse para la contabilización de la propiedad, planta y equipo, determinación del valor en libros, deterioro y revalúo, y los cargos por depreciación que deben ser llevados a resultados.

En cuanto a la depreciación, se debe tener presente que la base depreciable de cualquier elemento componente de este rubro, debe ser distribuida en forma sistemática sobre los años que componen su vida útil. El método de depreciación utilizado debe reflejar el patrón de consumo de los beneficios económicos que el activo incorpora a la empresa.

La relación que existe entre la Norma Internacional de Contabilidad No 12 "Impuesto a las Ganancias" y la NIC 16 "Propiedades; Planta y Equipo", se basa principalmente en que las cuotas de depreciación aplicadas para determinar la ganancia o la pérdida fiscal suelen ser diferentes de las calculadas para efectos contables, esto se da cuando el método de depreciación usado para fines contables y el permitido por las leyes tributarias difiere entre sí; lo que da lugar a las llamadas "diferencias temporales" incluidas en el término

"diferencias temporarias", es decir, discrepancias entre el valor en libros del activo y su base fiscal.

En algunas ocasiones surgirán diferencias temporarias imponibles, que generarán pasivos por impuesto diferido, cuando se aplique un método de depreciación acelerada para efecto fiscal y por ejemplo el método de línea recta para efectos contables. Por otra parte, surgirán diferencias temporarias deducibles, que darán lugar a activos por impuesto diferido, cuando la depreciación para efecto fiscal sea menor a la contable.

Otra situación que dará lugar al apareamiento de diferencias temporarias, es el revalúo de los elementos de la propiedad, planta y equipo, debido a que, según nuestra legislación tributaria, la revaluación no constituye un ingreso por lo tanto no está sujeta a gravamen, pero si lo está el porcentaje de depreciación correspondiente a la revaluación, para el caso de los bienes depreciables, porque en la medida en que el bien revaluado se deprecie, el gasto por depreciación correspondiente a la parte revaluada constituye un gasto no deducible y por lo tanto debe tributar.

La revaluación de un bien no depreciable, por ejemplo los terrenos, también genera diferencias temporarias, y deben ser reconocidas, estas diferencias se revertirán únicamente cuando el bien revaluado se venda, esto según lo establecido en el párrafo 5 de la Interpretación SIC-21 "Impuesto a las Ganancias - Recuperación de Activos no Depreciables Revaluados".

e) Norma Internacional de Contabilidad No. 20
"Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e
Información a Revelar Sobre las Ayudas Gubernamentales".

Esta norma trata sobre la contabilización y revelación de las concesiones del gobierno y sobre la revelación de otras formas de ayudas gubernamentales.

Existen ocasiones en las cuales algunas empresas privadas obtienen concesiones y/o asistencias gubernamentales en forma de transferencia de recursos a cambio del cumplimiento, pasado o futuro, de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la empresa.

La asistencia gubernamental debe entenderse como aquellas acciones del gobierno diseñadas para proporcionar un beneficio económico específico a una empresa.

Las concesiones gubernamentales cualquiera que sea su naturaleza no deben ser reconocidas en la contabilidad del concesionario sino existe una seguridad razonable de que este pueda cumplir con la totalidad de condiciones que estipule el contrato de concesión.

Cuando una empresa se beneficia de subvenciones del gobierno no imponibles, relativas a activos, se debe reconocer una diferencia temporaria ya que la base fiscal de un activo o pasivo en el momento de ser reconocido por primera vez difiere de su valor en libros inicial.

La Norma Internacional de Contabilidad No. 12 en el párrafo 33 establece que, tras el reconocimiento inicial de un activo, es cuando la subvención del gobierno relacionada con el mismo se deduce del costo para determinar el valor en libros del activo en cuestión, pero sin embargo no se deduce para efectos del importe depreciable fiscalmente; en este supuesto el valor en

libros del activo será inferior a su base fiscal, lo cual generará una diferencia temporaria deducible.

En conclusión, la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 no trata los métodos de contabilización de las subvenciones del gobierno, pero si se ocupa de la contabilización de las diferencias temporarias que pueden derivarse de tales subvenciones o deducciones (párrafo 4 de la misma norma).

La Interpretación SIC-10 "Ayudas Gubernamentales - Sin Relación Especifica con Actividades de Operación", está relacionada con esta norma y establece que aunque la ayudas gubernamentales no contemplen condiciones para su otorgamiento o no estén relacionadas con las actividades a que la empresa se dedica sean consideradas como subvenciones del gobierno y, por tal razón, se deben acreditar directamente al patrimonio neto.

f) Norma Internacional de Contabilidad No. 22 "Combinaciones de Negocios".

El objeto de esta norma es, prescribir el tratamiento contable de las combinaciones de negocios, ocupándose tanto del caso de adquisición de una empresa por otra, como de la unificación de intereses, cuando no puede identificarse a ninguna de ellas como adquirente; esto es a lo que en nuestra legislación se le conoce como fusión por unión o por absorción.

Una combinación de negocios se refiere a adquisiciones de activos y pasivos que una empresa efectúa al comprar las acciones con derecho a voto de otra y en algunos casos a su vez, ésta última de aquella.

La relación entre la Norma Internacional de Contabilidad No. 22 "Combinaciones de Negocios" y la No. 12 "Impuesto a las

Ganancias", radica en que cualquiera aspecto resultante de una combinación de negocios tales como: plusvalía o minusvalía adquirida, reasignación de valores a las partidas de activo y pasivo, utilidades no realizadas entre empresas con posterioridad a la combinación, entre otras, le son aplicables lo estipulado en la Norma No. 12, ya que originan diferencias temporarias.

Es así, como la Norma No. 12 en los párrafos 18, literal a) y 19, plantea que las diferencias temporarias, surgen también cuando se distribuye el costo de una combinación de negocios, calificada como adquisición, entre los activos y pasivos identificables adquiridos, tomando como referencia sus valores razonables, pero tal ajuste no se hace para efectos fiscales.

Dicho en otras palabras, aparecerán diferencias temporarias, cuando producto de la combinación, los valores en libros y la base fiscal difieran entre sí, por ejemplo, el valor en libros asignado a los activos y/o pasivos puede estar constituido por su valor razonable, valor revaluado, o valor neto de realización, y la base fiscal, será la determinada de acuerdo a los lineamientos que la normativa legal establezca (por ejemplo, véase Art.30 inciso tercero, numeral 2) de la Ley de Impuesto Sobre la Renta), y dichos valores por lo general no serán iguales.

g) Norma Internacional de Contabilidad No. 27 "Estados Financieros Consolidados y Contabilización de las Inversiones en Subsidiarias"

Esta Norma trata de la preparación y presentación de los estados financieros consolidados de un grupo de empresas bajo el control de una controladora.

Al preparar los estados financieros consolidados, los estados individuales de la controladora y sus subsidiarias se integran línea a línea, agregando las cuentas de naturaleza similar dentro de los activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos.

Para conseguir que los estados financieros consolidados presenten información financiera del grupo como si fuera una sola empresa, se tienen en cuenta los siguientes pasos:

- Se elimina el valor en libros de la inversión de la controladora en cada subsidiaria, con la porción de patrimonio neto de la subsidiaria marcado por el porcentaje de dominio.
- Los intereses minoritarios en la ganancia neta de las subsidiarias, en el período en el que se informa, se identifican y separan del resultado consolidado para obtener la ganancia neta correspondiente a los propietarios de la controladora.
- Los intereses minoritarios, en el patrimonio neto de las subsidiarias consolidadas, se identifican y presentan, en el balance del grupo, en partida separada de las obligaciones y del patrimonio neto de los propietarios de la controladora. Los intereses minoritarios en el patrimonio neto están compuestos por:
 - El importe que les correspondiese en el momento de la adquisición.
 - La participación de los minoritarios en los movimientos habidos en el patrimonio neto desde la fecha de adquisición.

Por su parte la NIC No.12, párrafo 38, al referirse a las inversiones en subsidiarias establece que aparecen diferencias temporarias cuando el importen libros de las inversiones en subsidiarias que es igual a la porción que representa la

participación del inversor en los activos netos, contando incluso con el importe en libros de la plusvalía comprada sea diferente de su base fiscal, que a menudo coincide con el costo. Tales diferencias pueden surgir por ejemplo:

- Por la existencia de ganancia no distribuidas en las subsidiarias.
- Por las diferencias de cambio, cuando la controladora y su subsidiaria estén situadas en diferentes países.
- Por una reducción en el importe en libros de las inversiones en una subsidiaria, como consecuencia de haber disminuido el importe recuperable de la misma.

Otra causa de impuesto diferido, es que el costo de adquisición y el valor en libros de la inversión, tratada bajo el método de participación, haya cambiado debido a:

- La subsidiaria reparte dividendos, procedentes de utilidades generadas antes de la adquisición de la inversión,
- La subsidiaria obtiene pérdidas, en ejercicios posteriores a la inversión.

Lo dicho anteriormente se refiere a que si la empresa inversora vende su participación, su costo de venta estará constituido por el valor en libros al momento de la venta, el cual puede ser mayor o menor, y generalmente lo será, al costo que las autoridades fiscales le aceptaran como deducible, dicho costo se conoce como costo básico del bien. En los términos que señala el art. 14.- y 42.- de la ley de Impuesto Sobre la Renta.

La diferencia temporaria originada por la inversión en una subsidiaria debe de calcularse cada vez que el valor en libros de la inversión sea modificada por causa de las razones antes mencionadas.

h) Norma Internacional de contabilidad No. 28**"Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas."**

Esta Norma debe ser aplicada en la contabilización, por parte de un inversionista, de las inversiones en empresas asociadas.

Entre las definiciones que esta Norma establece están:

Una asociada, es una empresa en la que el inversionista posee influencia significativa, pero no es una empresa subsidiaria ni un negocio en conjunto.

Las distribuciones de ganancias retenidas recibidas de la empresa participada, reducen el valor en libros de la inversión y tiene el mismo efecto, generan diferencias temporarias, que la inversión en una subsidiaria.

Por otra parte la relación que existe entre esta norma y la NIC No. 12 "Impuesto a las Ganancias," es que en ésta última se establece que surgirán diferencias temporarias, cuando el importe en libros de las inversiones financieras en asociadas, sea diferente de su base fiscal, y tales diferencias pueden generarse por:

- La diferencia de ganancias no distribuidas en las asociadas.
- Las diferencias de cambio, cuando la controladora y su asociada estén situadas en diferentes países.
- Una reducción en el importe en libros de las inversiones en una asociada, como consecuencia de haber disminuido el importe recuperable de la misma.

La diferencia temporaria originada por la inversión en una asociada debe calcularse cada vez que el valor en libros de la inversión se modifique como consecuencia de cualquiera de las razones antes mencionadas.

i) **Norma Internacional de Contabilidad No. 32 "Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar".**

Debe entenderse por instrumento financiero como: "Un contrato que da lugar, simultáneamente, a un activo financiero en una empresa y a un pasivo financiero o instrumento de capital en otra empresa".

Esta Norma, trata de contribuir a facilitar la comprensión que los usuarios de los estados financieros tienen sobre el significado de los instrumentos financieros. Además, prescribe el tratamiento contable para la contabilización de tales instrumentos e identifica la información que debe ser revelada.

De acuerdo con la Norma No. 32, el emisor de un instrumento financiero procederá a clasificar por separado el componente de pasivo del instrumento como un pasivo financiero y el componente de capital como una partida de patrimonio neto.

En algunos países, la base fiscal del componente de pasivo es igual al valor en libros inicial de la suma de los componentes de pasivo y patrimonio.

La NIC No. 12 establece en este caso, que la diferencia temporaria imponible aparecerá al registrar, desde el momento inicial, el componente de pasivo y patrimonio del instrumento por separado, procediendo también a reconocer el correspondiente pasivo por impuesto diferido.

Por su parte, la Norma No. 32 en su párrafo 13, manifiesta que los derechos y obligaciones que no son de naturaleza contractual, tales como el impuesto sobre las ganancias originado como resultado de una obligación legal impuesta por el Estado, no constituyen activos ni pasivos financieros y por lo tanto su contabilización se llevará a cabo de acuerdo a los

lineamientos establecidos en la Norma No. 12 "Impuesto a las Ganancias".

j) Norma Internacional de Contabilidad No. 39 "Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición".

El objetivo de esta Norma consiste en establecer los principios contables para el reconocimiento, medición y revelación de información referente a los instrumentos financieros, en los estados financieros de las empresas de negocios.

Las Normas Internacionales de Contabilidad permiten que ciertos activos o pasivos se contabilicen a su valor razonable, o bien, se reconsidere su valor para acercarlo a dicho valor. En algunos países dichos cambios se incluyen en los resultados del período en el cual se realizaron, ya sea como ingresos gravables o gastos deducibles, pero en otros países esto no es permitido.

De acuerdo con la NIC No.12 "Impuesto a las Ganancias", los instrumentos financieros darán lugar a diferencias temporarias imponibles cuando:

- El componente de pasivo de un instrumento financiero compuesto (por ejemplo un bono convertible) se mida descontando al momento presente el importe a reembolsar al vencimiento, después de asignar una parte del efectivo recibida en la operación como valor de componente de patrimonio neto asociado.
- El descuento citado no es deducible para la determinación de la ganancia o pérdida de carácter fiscal.

La diferencia temporaria imponible es igual al importe del descuento no amortizado contablemente todavía; la empresa reconocerá el correspondiente pasivo por impuesto diferido y

cargará el impuesto diferido directamente contra el importe en libros del instrumento de capital.

En estas situaciones es cuando se generarán diferencias temporarias y consecuentemente se deben reconocer un pasivo por impuesto diferido con su correspondiente gasto.

2. Interpretaciones a las Normas Internacionales de Contabilidad.

a) Interpretación SIC-8 "Aplicación por Primera Vez de las NIC como Base de Contabilización".

Esta interpretación establece los lineamientos que se deben seguir al momento de aplicar por primera vez las Normas Internacionales de Contabilidad para el registro y presentación de las operaciones de una empresa, por lo que en el período que las aplique por primera vez, se debe realizar un estudio de las cuentas que componen el balance general y determinar cuales generan diferencias temporales o temporarias y proceder a reconocer el correspondiente activo o pasivo por impuesto diferido.

Los activos y pasivos por impuesto diferido, cuando se aplican por primera vez las NIC deben enfrentarse con el saldo inicial de las utilidades retenidas, según lo establece el párrafo 5 de esta interpretación.

b) Interpretación SIC-18 "Uniformidad - Métodos Alternativos".

Algunas Normas Internacionales de Contabilidad permiten explícitamente a las empresas escoger entre políticas contables alternativas para el registro de sus activos o pasivos. Esta interpretación establece que "...la empresa debe

escoger y aplicar de manera uniforme una de esas políticas posibles, salvo que la Norma o interpretación permitan establecer categorías de partidas (transacciones, eventos, saldos, importes, etc.), para los cuales puedan ser apropiadas la elección entre políticas contables alternativas. Si la Norma exige o permite el establecimiento de categorías de partidas, debe procederse a seleccionar y aplicar uniformemente la política contable más apropiada para cada una de ellas..."; además establece que una vez seleccionada la política contable, ésta debe ser aplicada de manera uniforme y podrá cambiarse únicamente de acuerdo a lo establecido en el párrafo 42 de la NIC 8.

c) Interpretación SIC-20 "Método de Participación - Reconocimiento de Pérdidas".

Las inversiones en empresas asociadas, pueden ser llevadas contablemente bajo el método de participación. Esta interpretación establece en el párrafo 6 que: "Si la participación del inversionista en las pérdidas excediera del importe en libros de la inversión, éste se reducirá a cero y se discontinuará el reconocimiento de pérdidas ulteriores, a menos que el inversionista haya asumido obligaciones con la participada, o para satisfacer obligaciones de la participada que él mismo haya garantizado o se hubiera comprometido de cualquier otra forma...".

De acuerdo a lo dicho anteriormente, el inversionista reconocerá su participación en las pérdidas de la asociada hasta que el valor en libros de su inversión sea igual a cero; no obstante si él mismo ha adquirido obligaciones para con la asociada o para con terceros, en nombre de ella, entonces seguirá reconociendo su participación en las pérdidas, hasta el importe de dichas obligaciones.

La diferencia temporaria aparecerá cuando el valor en libros de la inversión cambie, ya sea por el reparto de dividendos o la obtención de pérdidas por parte de la asociada.

d) Interpretación SIC-21 "Impuesto a las Ganancias - Recuperación de Activos no Depreciables Revaluados".

Esta interpretación retoma los párrafos 20 y 51 de la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 "Impuesto a las Ganancias". A partir de los cuales establece que el activo o pasivo por impuesto diferido que surge de la revaluación de un activo no depreciable, por ejemplo un terreno, según el párrafo 29 de la Norma No. 16 "Propiedades, Planta y Equipo", deben medirse en función de las consecuencias fiscales derivadas de la recuperación del importe en libros de ese activo a través de la venta, independientemente de las bases de medición del importe en libros del activo en cuestión. Por lo tanto, si la norma fiscal especificara una tasa que fuese diferente de la tasa fiscal aplicable al importe tributable que se derivaría del uso del activo, será aquella tasa la que se aplique en la medición del activo o pasivo por impuestos diferidos generados por el activo no depreciable.

e) Interpretación SIC-25 "Impuesto a las Ganancias - Cambio en la Situación Fiscal de la Empresa o de sus Accionistas".

Un cambio en la situación fiscal de la empresa o sus accionistas tendrá un efecto en los pasivos o activos por impuestos sobre la renta, tanto corrientes como diferidos, ya sea incrementándolos o disminuyéndolos.

Las consecuencias fiscales corrientes y diferidas de un cambio en la situación fiscal, cambio en las tasas impositivas o en la forma en que el activo o pasivo que genere la diferencia

temporaria será recuperado o liquidado, deben ser incluidas en la ganancia o pérdida neta del período, excepto en los casos de las consecuencias asociadas a transacciones y hechos que dieron lugar, en el mismo o diferente período, a un cargo diferido directo en el importe del patrimonio neto. Aquellas consecuencias fiscales relacionadas con cambios en el importe del patrimonio reconocido, ya sea en el mismo o en diferente período, deben ser cargadas o acreditadas directamente al patrimonio.

Lo dicho anteriormente está sustentado en los párrafos 58, 60, 61, 62, 63 literal b) y 65 de la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 "Impuesto a las Ganancias".

E. LEGISLACIÓN TRIBUTARIA APLICABLE AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

En el presente apartado se abordaran en forma general aquellas disposiciones legales relacionadas con el impuestos sobre la renta diferido contenidas en los cuerpos normativos que se detallan a continuación. (PARA VER TEXTO DE LOS ARTÍCULOS, FAVOR REMITIRSE AL ANEXO No. 6).

1. Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.

La actual Ley de Impuesto Sobre la Renta fue aprobada el 18 de Diciembre de 1991, por Decreto Legislativo No. 134, publicado en el Diario Oficial No. 242, tomo 313 del 21 del mismo mes y año, entrando en vigencia a partir del 1 de enero de 1992.

Disposiciones Legales Relacionadas con las Diferencias Permanentes.

Las diferencias permanentes son las que no tienen un proceso de reversión, y están relacionadas con ingresos no gravables o exentos y con costos o gastos no deducibles.

Aparecerán diferencias permanentes, cuando la empresa obtenga ingresos o incurra en cualquier tipo de gastos que estén contemplados en los artículos 3, 4, y 29-A de esta ley.

También se generaran diferencias permanentes, cuando el contribuyente obtenga ingresos provenientes de ganancias de capital, cuando la venta del bien mueble o inmueble, y siempre que no se dedique habitualmente a ello, se transfiera después de seis años contados a partir de la fecha de su adquisición (Art.14.- de la Ley).

Aparecerán diferencias permanentes, cuando los bienes propiedad de la empresa sean usados para la generación de ingresos gravables y no gravables o que no constituyan renta, porque una proporción de la depreciación no será deducible, y será la que esté relacionada con los ingresos no gravables o exentos (Art.-. 30 numeral 9).

Disposiciones Legales Relacionadas con las Diferencias Temporarias.

Las diferencias temporarias, surgen cuando el valor en libros y la base fiscal de los activos y pasivo son diferentes, y esto se debe, principalmente, a que ciertos ingresos y/o gastos, originados por dichos activos o pasivos, son reconocidos para efectos contables en un ejercicio, pero son aceptados como gastos deducibles o considerados como ingresos gravables, para efectos de impuesto sobre la renta, en uno diferente.

En relación al artículo 30 de esta ley, se generaran diferencias temporarias cuando:

- a) El porcentaje de depreciación utilizado para efectos financieros no coincida con el permitido por esta ley; y

- Será una diferencia temporaria deducible, cuando el porcentaje para efectos fiscales sea menor que el utilizado para efectos financieros,

- Será una diferencia temporaria imponible, cuando el porcentaje utilizado para efectos fiscales sea mayor al aplicado para efectos financieros.

b) El costo sujeto a depreciación determinado según los lineamientos contenidos en la ley, no sea igual al importe depreciable establecido para efectos financieros; lo cual será cuando:

- Se adquirieran bienes usados,
- Sean bienes importados, que hayan gozado de exención de IVA,
- Los bienes se revalúen.

Las ventas a plazo, menores a veinticuatro meses, generan diferencias temporarias debido a que el ejercicio para el reconocimiento de los ingresos, tanto para efectos fiscales como contables, no son los mismos, pues fiscalmente se debe reconocer el total de ingresos en el ejercicio de la venta, pero contablemente se reconocerán los ingresos a medida que se devenguen (Art.- 12 de Reglamento).

2. Código Tributario y Su Reglamento de Aplicación.

El Código Tributario fue aprobado por Decreto Legislativo No. 230, del 14 de Diciembre de 2000 y publicado el 22 del mismo mes y año en el Diario Oficial No. 241, tomo 349, entrando en vigencia a partir del 1 de enero del 2001.

Disposiciones Legales Relacionadas con las Diferencias Permanentes.

TITULO IV "Procedimientos Tributarios"

CAPITULO VIII "Régimen Sancionatorio"

Sección Tercera "Infracciones y Sanciones"

Esta sección se establecen las infracciones que puede cometer el contribuyente, ya sea por incumplimiento de obligaciones formales y sustantivas, ejemplos de las primeras: no inscribirse en el registro de contribuyentes (Art.235.-), no presentar declaraciones (Art.238.-), no emitir ni entregar documentos (Art.239.-); ejemplo de las segundas: No enterar el pago a cuenta (Art.247.-).

Las infracciones cometidas a los artículos contenidos en la sección tercera antes mencionada, generarán diferencias permanentes debido a que las multas impuestas al sujeto pasivo no son deducibles para efectos de impuesto sobre la renta (Art.29 numeral 6, inciso segundo de la Ley de Impuesto Sobre la Renta).

Disposiciones Legales Relacionadas con las Diferencias Temporarias.

El inventario generará diferencias temporarias debido a que el método de valuación aceptado por las autoridades fiscales, para establecer el costo de lo vendido, puede ser diferente al utilizado por el sujeto pasivo en los registros contables, por ejemplo se puede utilizar el método de primeras entradas primeras salidas (PEPS), para efectos fiscales y el de ultimas entradas primeras salidas (UEPS), para efectos contables, lo cual dará lugar a que exista un mayor costo deducible o un costo no deducible; esto en una economía inflacionaria (Art.-143 del Código Tributario).

Está relacionado con el Art. 143 del Código Tributario, el Art. 81 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, ya que en este se establecen los requisitos que deben cumplir los registros de control de inventarios que para tales efectos debe llevar el contribuyente.

F. CASOS PRÁCTICOS.**1. Estimación para cuentas incobrables.****Tratamiento contable.**

El marco conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, señala que los elaboradores de los estados financieros tienen que enfrentarse con las incertidumbres que inevitablemente rodean muchos acontecimientos y circunstancias, tal como la recuperabilidad de los saldos dudosos; señala además que debe tomarse en cuenta la característica de los estados financieros llamada prudencia, la cual consiste en la inclusión de un cierto grado de precaución, al realizar los juicios necesarios para calcular las estimaciones contables requeridas bajo condiciones de incertidumbre.

En relación a lo anterior la Norma Internacional de Contabilidad No.18 "Ingresos Ordinarios" en el párrafo 22, establece que los ingresos se reconocen sólo 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 Art.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 oportunidad se haya computado como ingreso gravable, que se encuentre contabilizada o anotada en registros especiales

según el caso, y que el contribuyente proporcione a la Dirección General la información que exige el reglamento. Relacionado con el Art.- 37 del reglamento de la Ley en mención.

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.

De acuerdo a los tratamientos antes expuestos aplicables a la estimación para cuentas incobrables, aparecerán diferencias entre éstos ya que el gasto contable por dicha estimación se registra en el momento en que se reconoce la incobrabilidad de la deuda; y fiscalmente la Ley de Impuesto sobre la Renta establece que debe cumplir los requisitos mencionados, para que se considere como un gasto deducible del impuesto sobre la renta.

Por tanto en el periodo en que se registre contablemente el gasto originado por la estimación para cuentas incobrables, fiscalmente ese gasto no será deducible para efectos del cálculo de impuesto sobre la renta; razón por la cual surgirá una diferencia temporaria deducible.

a) Planteamiento del Caso.

La empresa "IDEAS" S.A., al 31 de diciembre de 2004 tiene en utilidades antes de impuesto sobre la renta \$ 600,000.00. En cuentas por cobrar posee un saldo de \$ 205,000.00 de éstas ha determinado con base al método de antigüedad de saldos la cantidad de \$ 10,000.00 en concepto de estimación para cuentas incobrables, según lo detalla la siguiente cédula:

Nombre del Cliente	Saldo	Días de Vencimiento	Valor de la estimación
--------------------	-------	---------------------	------------------------

		De 1 a 30 (1%)	De 30 a 60 (5%)	De 60 a 90 (10%)	
Marvin Molina	\$ 50,000.00	\$ 50,000.00			\$ 500.00
Elvis Cañas	\$ 80,000.00		\$ 80,000.00		\$ 4,000.00
Ronald Rivera	\$ 40,000.00		\$ 40,000.00		\$ 2,000.00
Alejandro de la Cruz	\$ 2,000.00			\$ 2,000.00	\$ 200.00
Alicia Díaz	\$ 3,000.00			\$ 3,000.00	\$ 300.00
Odalís Paredes	\$ 30,000.00			\$ 30,000.00	\$ 3,000.00
TOTAL	\$ 205,000.00	\$ 50,000.00	\$ 120,000.00	\$ 35,000.00	\$ 10,000.00

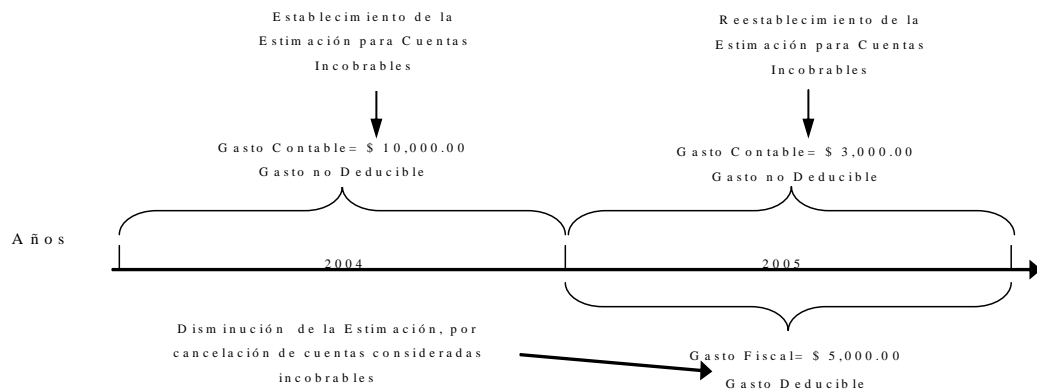
CEDULA DE ANTIGÜEDAD DE SALDOS DE CLIENTES.

El 16 de octubre del año 2005 se cancelan las cuentas de los clientes, Alejandro de la Cruz y Alicia Díaz que en total suman \$ 5,000.00 por considerarse incobrables, las cuentas por cobrar de éstos clientes cumplen con los requisitos exigidos para ser considerados gastos deducibles según la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Por otra parte, al final del año 2005, la empresa tiene en cuentas por cobrar un saldo de \$ 180,000.00, de las que según el detalle de la cédula de antigüedad de saldos de clientes refleja un importe de \$ 8,000.00 de estimación para cuentas incobrables. La utilidad antes de impuesto sobre la renta para ese año es de \$ 700,000.00.

b) Solución.

Análisis Gráfico.



Año 2004.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2004	PDA. No. 1 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Estimación para cuentas incobrables ESTIMACIÓN PARA CUENTAS INCOBRABLES v/ Registro de la estimación para cuentas incobrables.	\$ 10,000.00	\$ 10,000.00	\$ 10,000.00

CALCULO DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA DEDUCIBLE (2004)

FECHA	VALOR EN LIBROS	BASE FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA
31/12/2004	\$ 10,000.00	\$ 0.00	\$ 10,000.00

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2004	PDA. No. 2 ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Estimación para cuentas incobrables INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO v/ Reconocer el ingreso y registrar el activo por impuesto sobre la renta diferido originado por la estimación para cuentas incobrables.	\$ 2,500.00	\$ 2,500.00	\$ 2,500.00
31/12/2004	PDA. No. 3 INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO PÉRDIDAS Y GANANCIAS v/ Liquidar el ingreso por impuesto sobre la renta diferido contra la cuenta Pérdidas y Ganancias.		\$ 2,500.00	\$ 2,500.00
31/12/2004	PDA. No. 4 PERDIDAS Y GANANCIAS GASTOS DE ADMINISTRACION Estimación para cuentas incobrables v/ Liquidar el gasto originado por la estimación para cuentas incobrables.	\$ 10,000.00	\$ 10,000.00	\$ 10,000.00

UTILIDAD CONTABLE 2004

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 600,000.00
(-)	Gastos por Impuesto Sobre la Renta		<u>(\$ 150,000.00)</u>
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente	(\$ 152,500.00)	
	(+) Ingreso por Impuesto Sobre la Renta Diferido	<u>\$ 2,500.00</u>	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 450,000.00

CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
CORRIENTE PARA EL AÑO 2004

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 600,000.00
(+)	Gastos no Deducibles		<u>\$ 10,000.00</u>
	Estimación Para Cuentas Incobrables	<u>\$ 10,000.00</u>	
(=)	Renta Imponible		<u>\$ 610,000.00</u>
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 152,500.00

Para este año, la estimación de cuentas incobrables (\$ 10,000.00) constituye un gasto no deducible por lo que se debe sumar a la utilidad antes de impuesto sobre la renta para obtener la renta imponible lo cual incrementa el gasto por impuesto sobre la renta corriente en \$ 2,500.00, pero dicho incremento se neutraliza ya que el reconocimiento del activo

por impuesto diferido, origina un ingreso de la misma naturaleza.

Año 2005.

Asiento contable por la cancelación de las cuentas de dos clientes por considerarse incobrables.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
16/10/2005	<p style="text-align: center;">PDA. No. 5</p> ESTIMACIÓN PARA CUENTAS INCOBRABLES <u>CUENTAS POR COBRAR</u> Alejandro de la Cruz Alicia Díaz v/ Registro de la cancelación de las cuentas por cobrar de dos clientes.		\$ 5,000.00	
		\$ 2,000.00		\$ 5,000.00
		<u>\$ 3,000.00</u>		

La cancelación de las cuentas por cobrar de los clientes Alejandro de la Cruz y Alicia Díaz, por cumplir con los requisitos exigidos por la Ley de Impuesto Sobre la Renta y Su Reglamento, genera que la diferencia temporaria deducible, relacionada con la estimación para cuentas incobrables registrada en el año anterior, se revierta en \$ 5,000.00, por lo que se debe disminuir el activo por impuesto diferido en \$ 1,250.00 ($\$ 5,000.00 \times 25\%$) de la siguiente manera:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2005	<p style="text-align: center;">PDA. No. 6</p> GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Estimación para cuentas incobrables v/ Disminuir el activo por impuesto diferido como producto de cancelación de las cuentas por cobrar de dos clientes.		\$ 1,250.00	\$ 1,250.00
		<u>\$ 1,250.00</u>		
31/12/2005	<p style="text-align: center;">PDA. No. 7</p> PERDIDAS Y GANANCIAS GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO v/ Liquidar el gasto por impuesto sobre la renta diferido.		\$ 1,250.00	\$ 1,250.00

Registro de la estimación de las cuentas que se consideran incobrables al final de este año:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2005	<p style="text-align: center;">PDA. No. 8</p> GASTOS DE ADMINISTRACION Cuentas Incobrables ESTIMACIÓN PARA CUENTAS INCOBRABLES v/ Registro de la estimación para cuentas incobrables para el año 2006.		\$ 3,000.00	
		<u>\$ 3,000.00</u>		\$ 3,000.00

CALCULO DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA DEDUCIBLE (2005)

FECHA	VALOR EN LIBROS	BASE FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA
31/12/2004	\$ 8,000.00	\$ 0.00	\$ 8,000.00

El activo por impuesto diferido que se debe tener acumulado, relacionado con la estimación para cuentas incobrables es de: \$ 2,000.00 (\$ 8,000.00 X 25%), por lo que se debe registrar solamente \$ 750.00, calculado de la siguiente manera:

Saldo inicial del Activo por Impuesto Diferido	=	\$ 2,500.00
(-) Disminución del Activo por el reconocimiento de la cancelación de cuentas por cobrar	=	<u>(\$ 1,250.00)</u>
	=	\$ 1,250.00
(+) Aumento del Activo por reestablecimiento de la estimación para cuentas incobrables	=	<u>\$ 750.00</u>
(=) Saldo del Activo al 31/12/05	=	<u>\$ 2,000.00</u>

ECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2005	PDA. No. 9 ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Estimación para cuentas incobrables	<u>\$ 750.00</u>	\$ 750.00	
	INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO v/ Reconocer del reactivación de la diferencia temporaria deducible.			\$ 750.00
31/12/2005	PDA. No. 10 INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO PÉRDIDAS Y GANANCIAS		\$ 750.00	\$ 750.00
	v/ Liquidar el ingreso por impuesto sobre la renta diferido contra la cuenta Pérdidas y Ganancias.			
31/12/2005	PDA. No. 11 PERDIDAS Y GANANCIAS GASTOS DE ADMINISTRACION Estimación para cuentas incobrables		\$ 3,000.00	\$ 3,000.00
	v/ Liquidar los gastos de administración originados por el establecimiento de la estimación para cuentas incobrables.			

UTILIDAD CONTABLE 2005

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 700,000.00
(-)	Gastos por Impuesto Sobre la Renta		<u>(\$ 175,000.00)</u>
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente	(\$ 174,500.00)	
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Diferido	(\$ 1,250.00)	
	(+) Ingreso por Impuesto Sobre la Renta Diferido	<u>\$ 750.00</u>	
(=)	Utilidad del Ejercicio		<u>\$ 525,000.00</u>

CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
CORRIENTE PARA EL AÑO 2005

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 700,000.00
(+)	Gastos no Deducibles		<u>\$ 3,000.00</u>
	Estimación Para Cuentas Incobrables	<u>\$ 3,000.00</u>	
			\$ 703,000.00
(-)	Gastos Deducibles		<u>(\$ 5,000.00)</u>
	Cuentas por cobrar liquidadas	<u>(\$ 5,000.00)</u>	
(=)	Renta Imponible		<u>\$ 698,000.00</u>
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente		<u>\$ 174,500.00</u>

La diferencia temporaria originada en el año 2004 se revierte en \$ 5,000.00 en el año 2005; pero al mismo tiempo se reactiva por un importe de \$ 3,000.00 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 \$ 750.00.

2. Inventarios.

Tratamiento contable.

La Norma Internacional de Contabilidad No.2 "Inventarios", en el párrafo 21 establece los siguientes tratamientos para los inventarios:

Tratamiento por punto de referencia: El costo de los inventarios debe ser determinado usando la fórmula primera entrada primera salida (FIFO por sus siglas en inglés, conocido en nuestro medio como método PEPS.), o costo promedio ponderado.

Tratamiento alternativo permitido (párrafo 23); el costo de los inventarios debe ser determinado usando la fórmula última entrada primera salida (LIFO por sus siglas en inglés, conocido en nuestro medio como método UEPS).

Para la medición de los inventarios, esta norma en su párrafo 6 manda, a que deben ser medidos al costo o al valor neto realizable, según cual sea menor.

Tratamiento Fiscal.

Entre los métodos de valuación de inventarios permitidos para efectos de determinar el costo deducible del impuesto sobre la renta fiscalmente en nuestro país, el Art. 143.- del Código Tributario señala los siguientes: Costo según última compra,

costo promedio por aligación directa, costo Promedio, y Primeras Entradas Primeras Salidas (PEPS).

Según lo antes apuntado, una empresa adoptará el método de valuación de inventarios que le resulte apropiado de acuerdo al giro o actividad principal; y puede darse el caso que utilice un método para efectos financieros y otro diferente para efectos fiscales, lo cual puede traer como consecuencia, diferencias en el costo de los artículos vendidos y en el valor del inventario que se presenta en el Balance General; partiendo lógicamente de que el ente económico se encuentra en una economía, como la nuestra, donde los precios de los bienes no son estables.

a) Planteamiento del Caso.

"IDEAS" S.A., tiene como actividad principal la compra-venta de máquinas industriales. Inicia sus operaciones a partir del 1 de enero de 2004 y decide aplicar para fines contables el método de valuación de inventarios Últimas Entradas Primeras Salidas (UEPS) y para efectos fiscales el método de Primeras Entradas Primeras Salidas (PEPS).

Para los años 2004 al 2007 se realizan las siguientes operaciones:

AÑO 2004.

- 01/01/04, Cuenta con un inventario inicial de 5 unidades a un costo de \$45,000.00 c/u.
- 15/01/04, adquiere 20 unidades a un costo de \$50,000.00 c/u.
- 25/01/04, vende 15 unidades a un precio de \$56,000.00 c/u.
- 12/04/04, compra 10 unidades a un costo de \$51,000.00 c/u.
- 15/11/04, vende 18 unidades a un precio de \$58,000.00 c/u.

AÑO 2005.

- 06/01/05, compra 25 unidades a un costo de \$50,000.00 c/u.
- 24/02/05, vende 10 unidades en \$ 57,000.00 c/u.
- 05/03/05, adquiere 5 unidades a un costo de \$51,000.00 c/u.
- 02/08/05, vende 15 unidades en \$58,200.00 c/u.

AÑO 2006.

- 30/01/06, vende 5 unidades en \$57,000.00 c/u.
- 02/02/06, compra 15 unidades a un costo de \$52,000.00 c/u.
- 05/04/06, vende 8 unidades en \$59,000.00 c/u.
- 11/09/06, adquiere 10 unidades a un costo de \$50,000.00 c/u.
- 13/11/06, vende 15 unidades en \$58,000.00 c/u.

AÑO 2007.

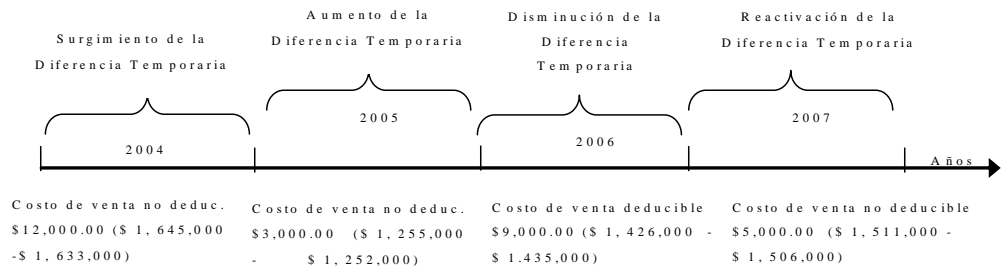
- 10/02/07, compra 8 unidades a un costo de \$53,000.00 c/u.
- 07/03/07, vende 10 unidades en \$59,000.00 c/u.
- 18/05/07, compra 15 unidades a un costo de \$52,000.00 c/u.
- 09/07/07, vende 12 unidades en \$59,000.00 c/u.
- 26/10/07, compra 5 unidades a un costo de \$51,000.00 c/u.
- 15/11/07, vende 7 unidades en \$58,000.00.

Los gastos operativos para cada uno de los años son los siguientes:

GASTOS	2004	2005	2006	2007
Gastos de administración.	\$50,000.00	\$60,000.00	\$50,000.00	\$60,000.00
Gastos de venta	\$50,000.00	\$50,000.00	\$50,000.00	\$40,000.00

b) Solución.

Análisis Gráfico.



" IDEAS " S . A .
TARJETA DE CONTROL FINANCIERO DE INVENTARIOS AÑO 2004 .
MÉTODO : UEPS .

FECHA	CONCEPTO	ENTRADAS			SALIDAS			SALDO		
		UDS.	C.U.	TOTAL	UDS.	C.U.	TOTAL	UDS.	C.U.	TOTAL
01/01/2004	Inv.inic.							5	\$45,000.00	\$ 225,000.00
15/01/2004	Compra	20	\$50,000.00	\$1,000,000.00				5	\$45,000.00	\$ 225,000.00
								20	\$50,000.00	\$ 1,000,000.00
25/01/2004	Venta				15	\$50,000.00	\$750,000.00	5	\$45,000.00	\$ 225,000.00
								5	\$50,000.00	\$ 250,000.00
12/04/2004	Compra	10	\$51,000.00	\$ 510,000.00				5	\$45,000.00	\$ 225,000.00
								5	\$50,000.00	\$ 250,000.00
								10	\$51,000.00	\$ 510,000.00
15/11/2004	Venta				10	\$51,000.00	\$510,000.00			
15/11/2004	Venta				5	\$50,000.00	\$250,000.00	2	\$45,000.00	\$ 90,000.00
15/11/2004	Venta				3	\$45,000.00	\$135,000.00			

Determinación del costo de venta financiero año 2004:

Costo de Venta: Inventario Inicial más adquisiciones menos
 Inventario final.

$$\begin{aligned} \text{Costo de Venta} &= \$ 225,000.00 (+) \$ 1, 510,000.00 (-) \$ 90,000.00 \\ &= \underline{\underline{\$ 1, 645,000.00}} \end{aligned}$$

" IDEAS " S . A .
TARJETA DE CONTROL DE INVENTARIOS PARA EFECTOS FISCALES AÑO 2004 .
MÉTODO : PEPS .

FECHA	CONCEPTO	ENTRADAS			SALIDAS			SALDO		
		UDS.	C.U.	TOTAL	UDS.	C.U.	TOTAL	UDS.	C.U.	TOTAL
01/01/2004	Inv.inic.							5	\$45,000.00	\$ 225,000.00
15/01/2004	Compra	20	\$50,000.00	\$1,000,000.00				5	\$45,000.00	\$ 225,000.00
								20	\$50,000.00	\$ 1,000,000.00
25/01/2004	Venta				5	\$45,000.00	\$225,000.00			
25/01/2004	Venta				10	\$50,000.00	\$500,000.00	10	\$50,000.00	\$ 500,000.00
12/04/2004	Compra	10	\$51,000.00	\$ 510,000.00				10	\$50,000.00	\$ 500,000.00
								10	\$51,000.00	\$ 510,000.00
15/11/2004	Venta				10	\$50,000.00	\$500,000.00			
15/11/2004	Venta				8	\$51,000.00	\$408,000.00	2	\$51,000.00	\$102,000.00

Determinación del costo de venta deducible año 2004:

$$\begin{aligned} \text{Costo de Venta} &= \$ 225,000.00 (+) \$ 1, 510,000.00 (-) \$ 102,000.00 \\ &= \underline{\underline{\$ 1, 633,000.00}} \end{aligned}$$

" IDEAS " S . A .
TARJETA DE CONTROL FINANCIERO DE INVENTARIOS AÑO 2005 .
MÉTODO : UEPS .

FECHA	CONCEPTO	ENTRADAS			SALIDAS			SALDO		
		UDS.	C.U.	TOTAL	UDS.	C.U.	TOTAL	UDS.	C.U.	TOTAL
01/01/2005	Inv.inic.							2	\$ 45,000.00	\$ 90,000.00
06/01/2005	Compra	25	\$50,000.00	\$1,250,000.00				2	\$ 45,000.00	\$ 90,000.00
								25	\$ 50,000.00	\$ 1,250,000.00
24/02/2005	Venta				10	\$50,000.00	\$500,000.00	2	\$ 45,000.00	\$ 90,000.00
								15	\$ 50,000.00	\$ 750,000.00
05/03/2005	Compra	5	\$51,000.00	\$ 255,000.00				2	\$ 45,000.00	\$ 90,000.00
								15	\$ 50,000.00	\$ 750,000.00
								5	\$ 51,000.00	\$ 255,000.00
02/08/2005	Venta				5	\$51,000.00	\$255,000.00			
02/08/2005	Venta				10	\$50,000.00	\$500,000.00	5	\$50,000.00	\$ 250,000.00

Determinación del costo de venta financiero año 2005:

$$\begin{aligned} \text{Costo de Venta} &= \$ 90,000.00 (+) \$ 1, 505,000.00 (-) \$ 340,000.00 \\ &= \underline{\underline{\$ 1, 225,000.00}} \end{aligned}$$

" IDEAS " S . A .
TARJETA DE CONTROL DE INVENTARIOS PARA EFECTOS FISCALES AÑO
2005 .
MÉTODO : PEPS .

FECHA	CONCEPTO	ENTRADAS			SALIDAS			SALDO		
		UDS.	C.U.	TOTAL	UDS.	C.U.	TOTAL	UDS.	C.U.	TOTAL
01/01/2005	Inv.inic.							2	\$51,000.00	\$ 102,000.00
06/01/2005	Compra	25	\$50,000.00	\$1,250,000.00				2	\$51,000.00	\$ 102,000.00
								25	\$50,000.00	\$ 1,250,000.00
24/02/2005	Venta				2	\$51,000.00	\$ 102,000.00			
24/02/2005	Venta				8	\$50,000.00	\$ 400,000.00	17	\$50,000.00	\$ 850,000.00
05/03/2005	Compra	5	\$51,000.00	\$ 255,000.00				17	\$50,000.00	\$ 850,000.00
								5	\$51,000.00	\$ 255,000.00
02/08/2005	Venta				15	\$50,000.00	\$ 750,000.00	2	\$50,000.00	\$ 100,000.00
								5	\$51,000.00	\$ 255,000.00

Determinación del costo de venta deducible año 2005:

$$\begin{aligned} \text{Costo de Venta} &= \$ 102,000.00 (+) \$ 1, 505,000.00 (-) \$ 355,000.00 \\ &= \underline{\underline{\$ 1, 252,000.00}} \end{aligned}$$

" IDEAS " S . A .
TARJETA DE CONTROL FINANCIERO DE INVENTARIOS AÑO 2006 .
MÉTODO : UEPS .

FECHA	CONCEPTO	ENTRADAS			SALIDAS			SALDO		
		UDS.	C.U.	TOTAL	UDS	C.U.	TOTAL	UDS	C.U	TOTAL
01/01/2006	Inv.inic.							2	\$45,000.00	\$ 90,000.00
								5	\$50,000.00	\$ 250,000.00
30/01/2006	Venta				5	\$50,000.00	\$250,000.00	2	\$45,000.00	\$ 90,000.00
02/02/2006	Compra	15	\$52,000.00	\$ 780,000.00				2	\$45,000.00	\$ 90,000.00
								15	\$52,000.00	\$ 780,000.00
05/04/2006	Venta				8	\$52,000.00	\$416,000.00	2	\$45,000.00	\$ 90,000.00
								7	\$52,000.00	\$ 364,000.00
11/09/2006	Compra	10	\$50,000.00	\$ 500,000.00				2	\$45,000.00	\$ 90,000.00
								7	\$52,000.00	\$ 364,000.00
								10	\$50,000.00	\$ 500,000.00
13/11/2006	Venta				10	\$50,000.00	\$ 500,000.00	2	\$45,000.00	\$ 90,000.00
13/11/2006	Venta				5	\$52,000.00	\$260,000.00	2	\$52,000.00	\$ 104,000.00

Determinación del costo de venta financiero año 2006:

$$\begin{aligned} \text{Costo de Venta} &= \$ 340,000.00 (+) \$ 1, 280,000.00 (-) \$ 194,000.00 \\ &= \underline{\underline{\$ 1, 426,000.00}} \end{aligned}$$

" IDEAS " S . A .
TARJETA DE CONTROL DE INVENTARIOS PARA EFECTOS FISCALES AÑO 2006 .
MÉTODO : PEPS .

FECHA	CONCEPTO	ENTRADAS			SALIDAS			SALDO		
		UDS.	C.U.	TOTAL	UDS	C.U.	TOTAL	UDS	C.U	TOTAL
01/01/2006	Inv.inic.							2	\$50,000.00	\$ 100,000.00
								5	\$51,000.00	\$ 255,000.00
30/01/2006	Venta				2	\$ 50,000.00	\$100,000.00			
30/01/2006	Venta				3	\$ 51,000.00	\$153,000.00	2	\$51,000.00	\$ 102,000.00
02/02/2006	Compra	15	\$52,000.00	\$ 780,000.00				2	\$51,000.00	\$ 102,000.00
								15	\$52,000.00	\$ 780,000.00
05/04/2006	Venta				2	\$ 51,000.00	\$102,000.00			
05/04/2006	Venta				6	\$ 52,000.00	\$312,000.00	9	\$52,000.00	\$ 468,000.00
11/09/2006	Compra	10	\$50,000.00	\$ 500,000.00				9	\$52,000.00	\$ 468,000.00
								10	\$50,000.00	\$ 500,000.00
13/11/2006	Venta				9	\$ 52,000.00	\$468,000.00			
13/11/2006	Venta				6	\$50,000.00	\$300,000.00	4	\$50,000.00	\$ 200,000.00

Determinación del costo de venta deducible año 2006:

$$\begin{aligned} \text{Costo de Venta} &= \$ 355,000.00 (+) \$ 1, 280,000.00 (-) \$ 200,000.00 \\ &= \underline{\underline{\$ 1, 435,000.00}} \end{aligned}$$

" IDEAS " S . A .
TARJETA DE CONTROL FINANCIERO DE INVENTARIOS AÑO 2007 .
MÉTODO : UEPS .

FECHA	CONCEPTO	ENTRADAS			SALIDAS			SALDO		
		UDS.	C.U.	TOTAL	UDS	C.U.	TOTAL	UDS	C.U	TOTAL
01/01/2007	Inv.inic.							2	\$ 45,000.00	\$ 90,000.00
								2	\$ 52,000.00	\$ 104,000.00
10/02/2007	Compra	8	\$ 53,000.00	\$ 424,000.00				2	\$ 45,000.00	\$ 90,000.00
								2	\$ 52,000.00	\$ 104,000.00
								8	\$ 53,000.00	\$ 424,000.00
07/03/2007	Venta				8	\$ 53,000.00	\$ 424,000.00			
07/03/2007	Venta				2	\$ 52,000.00	\$ 104,000.00	2	\$ 45,000.00	\$ 90,000.00
18/05/2007	Compra	15	\$ 52,000.00	\$ 780,000.00				2	\$ 45,000.00	\$ 90,000.00
								15	\$ 52,000.00	\$ 780,000.00
09/07/2007	Venta							2	\$ 45,000.00	\$ 90,000.00
					12	\$ 52,000.00	\$ 624,000.00	3	\$ 52,000.00	\$ 156,000.00
26/10/2007	Compra	5	\$ 51,000.00	\$ 255,000.00				2	\$ 45,000.00	\$ 90,000.00
								3	\$ 52,000.00	\$ 156,000.00
								5	\$ 51,000.00	\$ 255,000.00
15/12/2007	Venta				5	\$ 51,000.00	\$ 255,000.00	2	\$ 45,000.00	\$ 90,000.00
15/12/2007	Venta				2	\$ 52,000.00	\$ 104,000.00	1	\$ 52,000.00	\$ 52,000.00

Determinación del costo de venta financiero año 2007:

$$\begin{aligned} \text{Costo de Venta} &= \$ 194,000.00 (+) \$ 1, 459,000.00 (-) \$ 142,000.00 \\ &= \underline{\underline{\$ 1, 511,000.00}} \end{aligned}$$

" IDEAS " S . A .
TARJETA DE CONTROL DE INVENTARIOS PARA EFECTOS FISCALES AÑO 2007 .
MÉTODO : PEPS .

FECHA	CONCEPTO	ENTRADAS			SALIDAS			SALDO		
		UDS.	C.U.	TOTAL	UDS	C.U.	TOTAL	UDS	C.U	TOTAL
01/01/2007	Inv.inic.							4	\$ 50,000.00	\$ 200,000.00
10/02/2007	Compra	8	\$ 53,000.00	\$ 424,000.00				4	\$ 50,000.00	\$ 200,000.00
								8	\$ 53,000.00	\$ 42,000.00
07/03/2007	Venta				4	\$ 50,000.00	\$ 200,000.00			
07/03/2007	Venta				6	\$ 53,000.00	\$ 318,000.00	2	\$ 53,000.00	\$ 106,000.00
18/05/2007	Compra	15	\$ 52,000.00	\$ 780,000.00				2	\$ 53,000.00	\$ 106,000.00
								15	\$ 52,000.00	\$ 780,000.00
09/07/2007	Venta				2	\$ 53,000.00	\$ 106,000.00			
09/07/2007	Venta				10	\$ 52,000.00	\$ 520,000.00	5	\$ 52,000.00	\$ 260,000.00
26/10/2007	Compra	5	\$ 51,000.00	\$ 255,000.00				5	\$ 52,000.00	\$ 260,000.00
								5	\$ 51,000.00	\$ 255,000.00
15/12/2007	Venta				5	\$ 52,000.00	\$ 260,000.00			
15/12/2007	Venta				2	\$ 51,000.00	\$ 102,000.00	3	\$ 51,000.00	\$ 153,000.00

Determinación del costo de venta deducible año 2007:

$$\begin{aligned} \text{Costo de Venta} &= \$ 200,000.00 (+) \$ 1,459,000.00 (-) \$ 153,000.00 \\ &= \underline{\underline{\$ 1,506,000.00}} \end{aligned}$$

CALCULO DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA PERIODO 2004 - 2007.

FECHA	CONCEPTO	VALOREN LIBROS	BASE FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA	TASA IMPOSITIVA	ACTIVO DIFERIDO
31/12/2004	Inventario Final	\$ 90,000.00	\$ 102,000.00	\$ 12,000.00	25%	\$ 3,000.00
31/12/2005	Inventario Final	\$ 340,000.00	\$ 355,000.00	\$ 15,000.00	25%	\$ 3,750.00
31/12/2006	Inventario Final	\$ 194,000.00	\$ 200,000.00	\$ (6,000.00)	25%	\$ (1,500.00)
31/12/2007	Inventario Final	\$ 142,000.00	\$ 153,000.00	\$ 11,000.00	25%	\$ 2,750.00

RESUMEN DE VENTAS.

FECHA	VENTAS
31/12/2004	\$ 1,884,000.00
31/12/2005	\$ 1,443,000.00
31/12/2006	\$ 1,627,000.00
31/12/2007	\$ 1,704,000.00

AÑO 2004.

Registro del impuesto sobre la renta diferido correspondiente al año 2004.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2004	PDA. No. 1 ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Inventarios	\$ 3,000.00	\$ 3,000.00	
	INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO v/ Reconocer el ingreso y registrar el activo por impuesto sobre la renta diferido originado por la valuación de los inventarios.			\$ 3,000.00
31/12/2004	PDA. No. 2 INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Inventarios	\$ 3,000.00	\$ 3,000.00	
	PÉRDIDAS Y GANANCIAS v/ Liquidación de la cuenta Ingreso por Impuesto Sobre la Renta Diferido.			\$ 3,000.00

" IDEAS " S. A .

ESTADO DE RESULTADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2004.

	Ingresos		\$ 1,884,000.00
(-)	Costo de Venta		\$ 1,645,000.00
(=)	Margen Bruto		\$ 239,000.00
(-)	Gastos de Operación		
	Gastos de Administración	\$ 50,000.00	
	Gastos de Venta	\$ 50,000.00	\$ 100,000.00
(=)	Resultado de operación		\$ 139,000.00
(-)	Reserva Legal		\$ 9,730.00
(=)	Utilidad Antes de Impuesto sobre la Renta		\$ 129,270.00

(-)	Gastos por Impuesto sobre la Renta		(\$ 32,317.50)
	Impuesto Sobre la Renta Corriente	(\$ 35,317.50)	
(+)	Ingreso por Impuesto sobre la Renta Diferido	\$ 3,000.00	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 96,952.50

**CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
CORRIENTE PARA EL AÑO 2004.**

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 129,270.00
(+)	Gastos no Deducibles		\$ 12,000.00
	Costo de venta no deducible	\$ 12,000.00	
(=)	Renta Imponible		\$ 141,270.00
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 35,317.50

En el año 2004 se genera una diferencia temporaria deducible producto de la utilización del método de valuación de inventarios (UEPS) para fines contables y la utilización del método (PEPS) para efectos fiscales; ya que el valor en libros del inventario es menor en \$12,000.00 con respecto a la base fiscal, resultando como consecuencia el nacimiento de un Activo por Impuesto sobre la Renta Diferido de \$3,000.00 (\$12,000.00 X 25%).

AÑO 2005.

Registro del impuesto sobre la renta diferido correspondiente al año 2005.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2005	PDA. No. 3 ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Inventarios	\$ 750.00	\$ 750.00	
	INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO v/ Reconocer el ingreso y registrar el aumento del activo por impuesto sobre la renta diferido originado por la valuación de los inventarios.			\$ 750.00
31/12/2005	PDA. No. 4 INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Inventarios	\$ 750.00	\$ 750.00	
	PÉRDIDAS Y GANANCIAS v/ Liquidación de la cuenta, Ingreso por Impuesto Sobre la Renta Diferido.			\$ 750.00

" IDEAS " S . A .

ESTADO DE RESULTADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2005.

	Ingresos		\$ 1,443,000.00
(-)	Costo de Venta		\$ 1,255,000.00
(=)	Margen Bruto		\$ 188,000.00
(-)	Gastos de Operación		
	Gastos de Administración	\$ 60,000.00	
	Gastos de Venta	\$ 50,000.00	\$ 110,000.00
(=)	Resultado de operación		\$ 78,000.00

(-)	Reserva Legal		\$ 5,460.00
(=)	Utilidad Antes de Impuesto sobre la Renta		\$ 72,540.00
(-)	Gastos por Impuesto sobre la Renta		(\$ 18,135.00)
	Impuesto Sobre la Renta Corriente	(\$ 18,885.00)	
(+)	Ingreso por Impuesto sobre la Renta Diferido	\$ 750.00	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 54,405.00

**CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
CORRIENTE PARA EL AÑO 2005.**

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 72,540.00
(+)	Gastos no Deducibles		\$ 3,000.00
	Costo de venta no deducible	\$ 3,000.00	
(=)	Renta Imponible		\$ 75,540.00
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 18,885.00

Al finalizar el año 2005 se observa que el comportamiento de los efectos del uso de métodos diferentes tanto contable como fiscal en relación al movimiento del inventario son similares a los producidos en el año 2004, ya que como se refleja en las tablas antes presentadas, la diferencia entre el valor en libros del inventario y su base fiscal es de \$ 3,000.00 (\$ 1,255,000 - \$1,252,000), razón por la cual, la empresa ha reconocido el correspondiente aumento de \$750.00 (\$ 3,000.00 X 25%) en la cuenta, Activo por Impuesto Sobre la Renta Diferido.

AÑO 2006.

Registro del impuesto sobre la renta diferido correspondiente al año 2006.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2006	PDA. No. 5 GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Inventarios v/ Reconocer el gasto y registrar la reversión del activo por impuesto sobre la renta diferido originado por la valuación de los inventarios.	\$ 2,250.00	\$ 2,250.00	\$ 2,250.00
31/12/2006	PDA. No. 6. PÉRDIDAS Y GANANCIAS Inventarios GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO v/ Liquidación de la cuenta, gasto por impuesto sobre la renta diferido.	\$ 2,250.00	\$ 2,250.00	\$ 2,250.00

" IDEAS " S . A .

ESTADO DE RESULTADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2006.

	Ingresos		\$ 1,627,000.00
(-)	Costo de Venta		\$ 1,426,000.00
(=)	Margen Bruto		\$ 201,000.00
(-)	Gastos de Operación		
	Gastos de Administración	\$ 50,000.00	

	Gastos de Venta	\$ 50,000.00	\$ 100,000.00
(=)	Resultado de operación		\$ 101,000.00
(-)	Reserva Legal		\$ 7,070.00
(=)	Utilidad Antes de Impuesto sobre la Renta		\$ 93,930.00
(-)	Gastos por Impuesto sobre la Renta		(\$ 23,482.50)
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente	(\$ 21,232.50)	
	Gasto por Impuesto sobre la Renta Diferido	(\$ 2,250.00)	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 70,447.50

**CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
CORRIENTE PARA EL AÑO 2006.**

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 93,930.00
(-)	Gastos Deducibles		(\$ 9,000.00)
	Costo de venta deducible	(\$ 9,000.00)	
(=)	Renta Imponible		\$ 84,930.00
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 21,232.50

El efecto que produce la utilización de un método de valuación de inventarios para fines contables y otro diferente para usos fiscales sigue afectando los siguientes ejercicios, tal es el caso que al finalizar el tercer año (2006) desde que la empresa adoptó la nueva forma de valuar el inventario, se observa una nueva situación; ya que la diferencia entre el valor en libros del inventario y su base fiscal ha sufrido una disminución de \$ 9,000.00 (\$ 1,426,000 - \$ 1,435,000), la cual constituye el valor de la reversión de la diferencia temporaria deducible correspondiente al año 2006, por lo que se ha registrado la respectiva disminución del activo diferido de \$ 2,250.00 (\$ 9,000 X 25%).

AÑO 2007.

Registro del impuesto sobre la renta diferido correspondiente al año 2007.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2007	PDA. No. 7 ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Inventarios	\$ 1,250.00	\$ 1,250.00	
	INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO v/ Reconocer el ingreso y registrar la reactivación del activo por impuesto sobre la renta diferido por la valuación de los inventarios.			\$ 1,250.00
31/12/2007	PDA. No. 8 INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Inventarios	\$ 1,250.00	\$ 1,250.00	
	PÉRDIDAS Y GANANCIAS v/ Liquidación de la cuenta, Ingreso por Impuesto Sobre la Renta Diferido.			\$ 1,250.00

**CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
CORRIENTE PARA EL AÑO 2007.**

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 86,490.00
(+)	Gastos no Deducibles		<u>\$ 5,000.00</u>
	Costo de venta no deducible	<u>\$ 5,000.00</u>	
(=)	Renta Imponible		<u>\$ 91,490.00</u>
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 22,872.50

"IDEAS" S.A.

ESTADO DE RESULTADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2007.

	Ingresos		\$ 1,704,000.00
(-)	Costo de Venta		<u>\$ 1,511,000.00</u>
(=)	Margen Bruto		\$ 193,000.00
(-)	Gastos de Operación		
	Gastos de Administración	\$ 60,000.00	
	Gastos de Venta	<u>\$ 40,000.00</u>	<u>\$ 100,000.00</u>
(=)	Resultado de operación		\$ 93,000.00
(-)	Reserva Legal		<u>\$ 6,510.00</u>
(=)	Utilidad Antes de Impuesto sobre la Renta		\$ 86,490.00
(-)	Gastos por Impuesto sobre la Renta		<u>(\$ 21,622.50)</u>
	Impuesto Sobre la Renta Corriente	(\$ 22,872.50)	
(+)	Ingreso por Impuesto sobre la Renta Diferido	<u>\$ 1,250.00</u>	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 64,867.50

Como puede observarse, el movimiento de la diferencia temporaria generada por la valuación de los inventarios en el año 2007 es similar al comportamiento mostrado en los años 2004 y 2005.

3. Terrenos.

Tratamiento Contable.

Los terrenos generarán diferencias temporarias, únicamente cuando se revalúen, y deberán reconocerse tales diferencias y el correspondiente activo o pasivo por impuestos diferidos solamente si la empresa planea venderlos, tal como lo establece la Interpretación SIC - 21 "Impuesto a las Ganancias - Recuperación de Activos no Depreciables Revaluados", en el párrafo 5 al mencionar que: "El activo o pasivo por impuestos diferidos que surgen de la revaluación de un activo no depreciable, ... deberá medirse en función de las consecuencias

fiscales derivadas de la recuperación del importe en libros de ese activo **a través de la venta...**⁴³.

Otro factor que se debe tomar en cuenta al momento de reconocer el activo o pasivo por impuesto diferido originado por la revaluación, es que el ingreso generado por la venta de dicho activo debe constituir un ingreso gravado, de lo contrario no se debe proceder a reconocer ninguna diferencia temporaria según lo establecido en el párrafo 2 de la SIC-21 "Impuesto a las Ganancias - Recuperación de Activos no Depreciables revaluados".

En nuestro caso se debe reconocer el activo o pasivo por impuesto diferido si la transferencia del bien se realiza en un plazo menor o igual a seis años, contados a partir de su fecha de adquisición, porque de lo contrario el ingreso generado por la venta del activo constituiría un ingreso no gravable de acuerdo a lo establecido en el Art.-4. Numeral 12 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Reconocimiento.

Cuando el valor en libros de un activo se incrementa producto de una revaluación (Tratamiento Alternativo Permitido por la NIC 16 "Propiedades, Planta y Equipo", Párrafo 29), también debe incrementarse el patrimonio neto mediante la inclusión, en el balance general, del superávit por revaluación relacionada con el activo revaluado; por lo que la revaluación primero afecta al patrimonio.

Posteriormente la revaluación debe reconocerse como una:

- Ganancia del periodo, cuando esté relacionada con la reversión de una devaluación del mismo activo que anteriormente fue reconocida como una pérdida;

⁴³ COMITÉ DE INTERPRETACIONES DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD, "SIC - 21" Impuesto a las Ganancias - Recuperación de Activos no Depreciables Revaluados", Pág. (SIC-21-2).

- Pérdida del periodo, cuando el valor en libros de un activo disminuye producto de una devaluación;
- Disminución del superávit por revaluación registrado con anterioridad, cuando el valor en libros del activo disminuya producto de una devaluación y en la medida en que tal disminución no exceda al superávit registrado.

Realización.

Contablemente el superávit por revaluación puede realizarse de las siguientes formas: por retiro del elemento revaluado, por su venta y mediante el uso.

Las dos primeras formas de realización suponen la completa realización del superávit por revaluación. Para el caso de los bienes depreciables destinados al uso en el proceso productivo de la empresa, la realización del superávit se logra a medida que el bien se utiliza; en este caso el importe del superávit realizado es igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la depreciación calculada según el costo de adquisición.

Tratamiento Fiscal.

La Ley de Impuesto Sobre la Renta no grava el superávit por revaluación en el momento en que es reconocido contablemente, por parte de la empresa; pero puede ser gravado posteriormente, cuando el bien revaluado se vende (porque el importe revaluado no forma parte del costo básico del bien) o en el o los periodos en que dicho activo es utilizado por la empresa para la generación de ingresos gravados; ya que la depreciación del valor del revalúo no es aceptada como gasto deducible según lo dice en el Art.30.- numeral 4 al mencionar que: "Para efectos de esta deducción no es aplicable la valuación o revaluación de los bienes en uso".

Por otra parte, y en relación a la determinación de la ganancia o pérdida de capital obtenida por la venta de bienes muebles o inmuebles, el Art.14.- numeral 3) de la misma ley establece que: "El costo básico de los bienes muebles o inmuebles se determinará en el caso que sea adquirido a título oneroso deduciendo del **costo de adquisición** las depreciaciones que se hayan realizado y admitido de acuerdo con la ley". Así también, el Art. 42 menciona que: "El impuesto sobre la renta a pagar por la ganancia de capital, ..., **será el diez por ciento (10%)** 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 ordinaria y calcularse el impuesto como renta ordinaria...".

Partiendo de lo antes dicho, se deduce que las revaluaciones practicadas, ya sea a bienes muebles o inmuebles, no forman parte del costo básico del bien, al momento de determinar la ganancia o pérdida de capital.

a) Planteamiento del Caso.

La empresa "IDEAS" S.A. el 28 de enero del 2004, adquirió un terreno ubicado en los alrededores de la ciudad de San Rafael Cedros, incurriendo en los siguientes costos:

➤ Precio pagado	\$ 250,000.00	
➤ Honorarios notariales	\$ 1,000.00	
➤ Comisiones	\$ 700.00	
➤ Desmonte y limpia	\$ 300.00	
➤ Inscripción en el CNR	\$ 500.00	
➤ Impuesto a la Transf. de Bienes Raíces	\$ 6,643.00	($(2,187,500.00 - 250,000.00) \times 3\% = 58,125.00$)
	=	\$ 6,643.00)

En el terreno se encontraba un edificio viejo, el cual no se utilizaría, por lo que se contrató personal para su demolición a un costo de \$ 1,000.00, el ripio y los escombros fueron vendidos por un valor de \$ 500.00.

El costo de adquisición del terreno es: \$ 259,643.00
(\$ 250,000.00 + \$ 1,000.00 + \$ 700.00 + \$ 300.00 + \$ 500.00 + \$ 6,643.00 + \$ 1,000.00 - \$ 500.00).

Entre los años 2005 - 2007, se dieron los siguientes hechos:

- Se mejoraron las vías de acceso;
- Una sucursal de una prestigiosa línea de supermercados inicio operaciones en la ciudad, cerca de donde está ubicado el terreno; y
- Por órdenes del Consejo Municipal, se clausuró un botadero de basura que se encontraba contiguo al terreno.

Teniendo en cuenta los sucesos antes señalados, la empresa "IDEAS", S.A. el 13 de junio del 2008, contrata a un perito valuador para que determine el nuevo valor del terreno.

Después de realizar su estudio el profesional le entrega a la administración de la empresa un informe, según el cual el terreno ha incrementado su valor hasta \$ 507,143.00 (nuevo valor en libros del terreno), por lo que la empresa procede a registrar tal revaluación (\$ 247,500.00).

Partiendo de la información anterior, considérense los siguientes supuestos:

1. Venta del Terreno antes de los seis años de posesión.

El 13 de febrero del año 2009, se vende el terreno revaluado. La transferencia del bien se realiza en

\$ 575,018.00 y la utilidad antes de impuesto sobre la renta para este año asciende a \$ 600,000.00.

2. Venta del terreno después de los seis años de posesión.

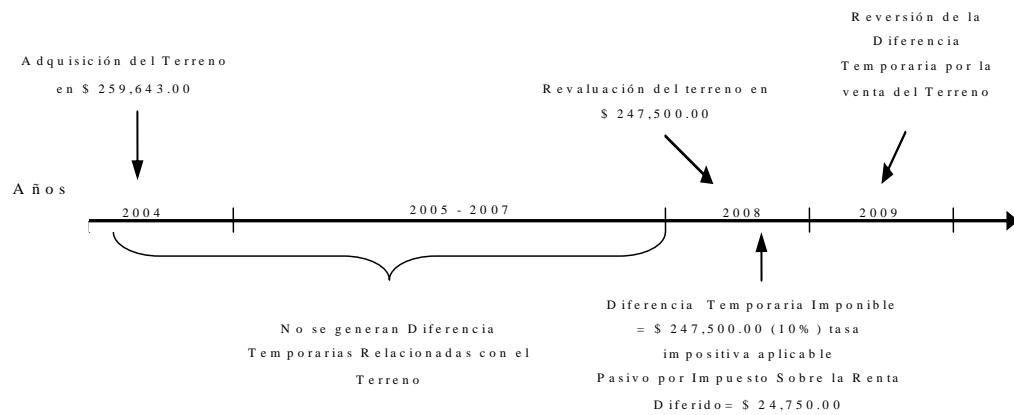
La transferencia del bien se realiza en \$ 550,000.00, el día 16 de agosto del año 2012.

Los gastos incurridos por la venta del terreno ascendieron a \$ 1,500.00.

b) Solución.

Supuesto No. 1 (Venta del terreno antes de los seis años de posesión)

Análisis Gráfico.



Año 2004 .

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
28/01/2004	PDA. No. 1 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPOS Terrenos EFECTIVO Y EQUIVALENTES v/ Registrar la adquisición de un terreno.	\$ 259,643.00	\$ 259,643.00	\$ 259,643.00

Año 2008 .

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
13/07/2008	PDA. No. 2 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPOS Terrenos SUPERÁVIT POR REVALUACIÓN Terrenos v/ Registrar la revaluación del terreno adquirido el 28/01/2004.	\$ 247,500.00	\$ 247,500.00	\$ 247,500.00

La Norma Internacional de Contabilidad No. 12 "Impuesto a las Ganancias", en el párrafo 20, dice que: "La diferencia entre

el importe en libros de un activo revalorizado y su base fiscal, es una diferencia temporaria, y da lugar por tanto a un activo o pasivo por impuestos diferidos".

Teniendo en cuenta lo anterior, la diferencia temporaria que se debe reconocer al momento en que se revalúa el terreno es de:

$$\begin{aligned} \text{Dif. Temporaria} &= \text{Valor en libros de activo revaluado} - \text{Base Fiscal.} \\ &= \$ 507,143.00 - \$ 251,700.00 \\ &= \$ 255,443.00 \end{aligned}$$

El valor en libros del terreno está conformado por su costo de adquisición (\$ 259,643.00), más el importe de la revaluación (\$247,500.00).

La base fiscal del terreno está conformada por el precio pagado, los honorarios notariales y las comisiones pagadas, así:

$$\text{BF} = \$ 250,000.00 + \$ 1,000.00 + \$ 700.00 = \$ 251,700.00$$

La diferencia resultante es una diferencia temporaria imponible, debido a que el valor en libros del activo es mayor a su base fiscal.

La misma norma en el párrafo 51 dice: "La medición de los activos y pasivos por impuestos diferidos debe reflejar las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la empresa espera, a la fecha del balance, recuperar el importe en libros de sus activos o liquidar el importe de sus pasivos". Por lo que el pasivo por impuesto diferido que se debe reconocer es por valor de:

$$\begin{aligned} &= \text{Diferencia Temporaria} \times \text{Tasa Impositiva aplicable.} \\ &= \$ 255,443.00 \times 10\% \\ &= \$ 25,544.3.00 \end{aligned}$$

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
13/06/2008	PDA. No. 3 SUPERÁVIT POR REVALUACIÓN Terrenos		\$ 25,544.30	
	PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO	\$ 25,544.30		\$ 25,444.30
	Revaluación de Terrenos	\$ 25,544.30		
	v/ Reconocer y registrar el pasivo por impuestos diferidos originado por la revaluación del terreno.			

El reconocimiento del pasivo por impuesto diferido afecta directamente al superávit por revaluación según como lo establece el objetivo de la NIC No. 12 "Impuesto a las ganancias" cuando menciona que: "Así, los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en el estado de resultados, se registran también en el mismo. Los efectos fiscales de las transacciones y otros sucesos que se reconocen directamente en el patrimonio neto, se llevan directamente a estas partidas del balance...".

Año 2009.

Calculo de la ganancia generada por la venta del terreno:

Precio de venta	=	\$ 575,018.00
(-) Valor en libros	=	\$ 507,143.00
Ganancia en venta de terreno	=	\$ 67,875.00

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
13/02/2009	PDA. No. 4 EFECTIVO Y EQUIVALENTES		\$ 575,018.00	
	PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO		\$ 25,544.30	
	Revaluación de Terreno	\$ 24,750.00	\$ 221,955.70	
	SUPERÁVIT POR REVALUACIÓN			
	Terrenos	\$ 247,500.00		
	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO			\$ 507,143.00
	Terrenos	\$ 507,143.00		
	SUPERÁVIT POR REVALUACIÓN REALIZADO			\$ 221,955.70
	Terrenos	\$ 247,500.00		
	UTILIDADES RETENIDAS			\$ 25,544.30
	OTROS INGRESOS			\$ 67,875.00
	Ganancia en venta de propiedades, planta y equipo	\$ 67,875.00		
	V/ Registro de la venta del terreno			
13/02/2009	PDA. No. 5 GASTOS EN VENTA DE PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO		\$ 1,500.00	
	Terrenos	\$ 1,500.00		
	EFECTIVO Y EQUIVALENTES			\$ 1,500.00
	v/ Registro de los gastos incurridos en la venta del terreno			

UTILIDAD CONTABLE 2009

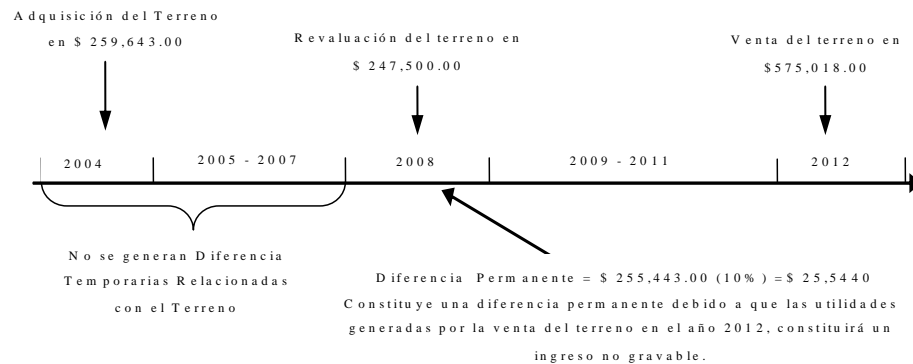
	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 600,000.00
(-)	Gastos por Impuesto Sobre la Renta		(\$ 165,588.00)
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente	(\$ 165,588.00)	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 434,412.00

" IDEAS " , S . A .
CEDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE
LA RENTA CORRIENTE AÑO 2009

POR ACTIVIDADES ORDINARIAS			
	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta	\$ 600,000.00	
(+)	Gasto por venta de propiedades, planta y equipo	\$ 1,500.00	
(-)	Utilidad contable en venta de terreno	<u>\$ 67,875.00</u>	
(=)	Renta imponible	\$ 533,625.00	
	Gasto por impuesto sobre la renta corriente por actividades ordinarias		\$ 133,406.25
POR VENTA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO			
	Precio de venta del terreno	\$ 575,018.00	
(-)	Costo básico	\$ 251,700.00	
(-)	Gastos originados por la venta del terreno	<u>\$ 1,500.00</u>	
(=)	Ganancia de capital	\$ 312,818.00	
	Gasto por impuesto sobre la renta corriente originado por la ganancia de capital		<u>\$ 32,181.80</u>
TOTAL GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE			<u>\$ 165,588.05</u>

Supuesto No. 2 (Venta del terreno después de los seis años de posesión)

Análisis Gráfico.



De acuerdo a lo establecido en el Art.4.- numeral 12) de la Ley de Impuesto Sobre la Renta constituyen rentas no gravables: "El producto, ganancia, beneficio o utilidad obtenido 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"⁴⁴.

⁴⁴ VAZQUES LÓPEZ, Luís, Op. Cit., Pág. 158.

Así también, la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 "Impuesto a las Ganancias", en el párrafo 20 menciona que la revaluación de activos genera diferencias temporarias debido a que "la recuperación futura del importe en libros producirá un flujo de beneficios económicos imponibles para la empresa...".

Teniendo en consideración lo que la normativa tributaria y contable establece, en el caso de que el terreno se venda en un plazo mayor a seis años a partir de su fecha de adquisición, no generará ingresos gravables y por lo tanto no se debe proceder a reconocer ningún activo o pasivo por impuesto diferido.

4. Edificios.

Tratamiento Contable.

Los edificios son bienes tangibles y forman parte de la propiedad, planta y equipo que se emplean para la realización de los fines de la entidad, ya sea en su proceso productivo, administrativo o para atender a sus clientes; es decir, son adquiridos o construidos con la intención de utilizarlo y no de venderlos en el curso normal de operaciones de la empresa.

Su recuperación se realiza mediante su venta, mediante un proceso de distribución de su costo, entre los años de su vida útil, denominado depreciación, la cual se carga de manera sistemática, ya sea como un gasto o costo, a los resultados de cada ejercicio.

Entre los métodos de depreciación que el párrafo 47 de la Norma Internacional de Contabilidad No. 16 "Propiedades, Planta y Equipo" menciona se encuentran:

- Depreciación Lineal; producirá un cargo por depreciación constante a lo largo de la vida útil del activo.

- Tasa Constante sobre el valor neto en libros; producirá cargo que irán decreciendo a lo largo de la vida útil del activo;
- Suma de unidades producidas; supone un cargo por depreciación que depende del uso deseado o de la producción efectiva del activo.

El método que se adopte estará relacionado directamente con los patrones esperados en la obtención de beneficios económicos y se aplicará de manera uniforme a menos que dichos patrones cambien.

Tratamiento Fiscal.

El Art.- 30 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta establece como deducible en concepto de depreciación, para los edificios, un porcentaje fijo y constante con un máximo del 5% anual. Además el numeral 10) del mismo artículo menciona que "El bien depreciable será redimido para efectos tributarios dentro del plazo que resulte de la aplicación del porcentaje fijo..."; es decir que, los edificios serán depreciados en un periodo de 20 años ($100\%/5\% = 20$ años).

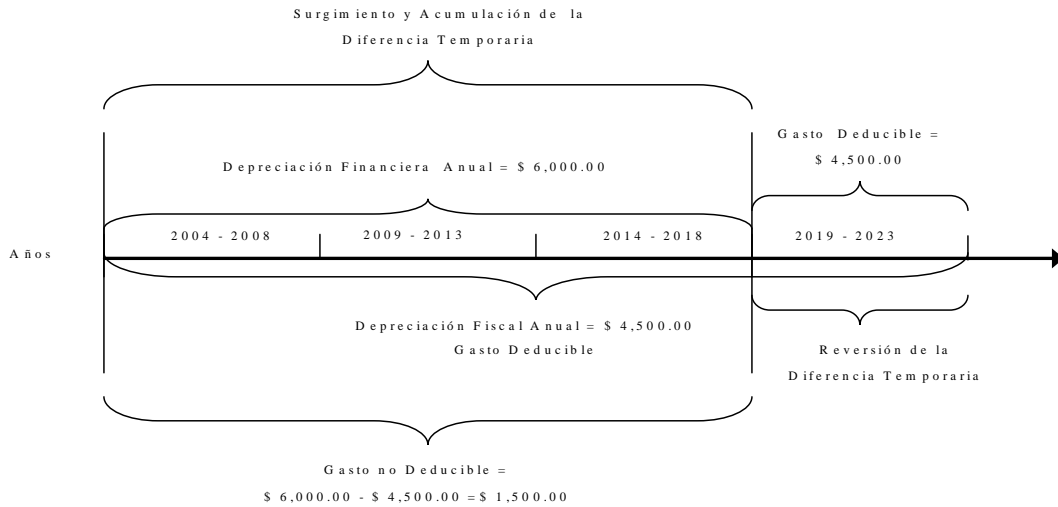
a) Planteamiento.

La empresa "IDEAS" S.A., el 12 de enero de 2004 adquiere un edificio con un costo de adquisición de \$ 90,000.00. El edificio será depreciado para efectos financieros en 15 años sin considerar valor residual.

En el año 2004, se obtiene una utilidad antes de impuesto sobre la renta de \$ 25,000.00 y para el año 2019 es de \$ 30,000.00.

b) Solución.

Análisis Gráfico.



CALCULO DEL VALOR EN LIBROS

FECHA	COSTO DE ADQUISICIÓN	DEPRECIACIÓN ANUAL	DEPRECIACIÓN ACUMULADA	VALOR EN LIBROS
12/01/2004	\$90,000.00	\$0.00	\$0.00	\$90,000.00
31/12/2004	\$90,000.00	\$6,000.00	\$6,000.00	\$84,000.00
31/12/2005	\$90,000.00	\$6,000.00	\$12,000.00	\$78,000.00
31/12/2006	\$90,000.00	\$6,000.00	\$18,000.00	\$72,000.00
31/12/2007	\$90,000.00	\$6,000.00	\$24,000.00	\$66,000.00
31/12/2008	\$90,000.00	\$6,000.00	\$30,000.00	\$60,000.00
31/12/2009	\$90,000.00	\$6,000.00	\$36,000.00	\$54,000.00
31/12/2010	\$90,000.00	\$6,000.00	\$42,000.00	\$48,000.00
31/12/2011	\$90,000.00	\$6,000.00	\$48,000.00	\$42,000.00
31/12/2012	\$90,000.00	\$6,000.00	\$54,000.00	\$36,000.00
31/12/2013	\$90,000.00	\$6,000.00	\$60,000.00	\$30,000.00
31/12/2014	\$90,000.00	\$6,000.00	\$66,000.00	\$24,000.00
31/12/2015	\$90,000.00	\$6,000.00	\$72,000.00	\$18,000.00
31/12/2016	\$90,000.00	\$6,000.00	\$78,000.00	\$12,000.00
31/12/2017	\$90,000.00	\$6,000.00	\$84,000.00	\$6,000.00
31/12/2018	\$90,000.00	\$6,000.00	\$90,000.00	\$0.00

CALCULO DE LA BASE FISCAL.

FECHA	COSTO DE ADQUISICIÓN	DEPRECIACIÓN ANUAL	DEPRECIACIÓN ACUMULADA	BASE FISCAL
12/01/2004	\$90,000.00	\$0.00	\$0.00	\$90,000.00
31/12/2004	\$90,000.00	\$4,500.00	\$4,500.00	\$85,500.00
31/12/2005	\$90,000.00	\$4,500.00	\$9,000.00	\$81,000.00
31/12/2006	\$90,000.00	\$4,500.00	\$13,500.00	\$76,500.00
31/12/2007	\$90,000.00	\$4,500.00	\$18,000.00	\$72,000.00
31/12/2008	\$90,000.00	\$4,500.00	\$22,500.00	\$67,500.00
31/12/2009	\$90,000.00	\$4,500.00	\$27,000.00	\$63,000.00
31/12/2010	\$90,000.00	\$4,500.00	\$31,500.00	\$58,500.00
31/12/2011	\$90,000.00	\$4,500.00	\$36,000.00	\$54,000.00
31/12/2012	\$90,000.00	\$4,500.00	\$40,500.00	\$49,500.00
31/12/2013	\$90,000.00	\$4,500.00	\$45,000.00	\$45,000.00
31/12/2014	\$90,000.00	\$4,500.00	\$49,500.00	\$40,500.00
31/12/2015	\$90,000.00	\$4,500.00	\$54,000.00	\$36,000.00
31/12/2016	\$90,000.00	\$4,500.00	\$58,500.00	\$31,500.00
31/12/2017	\$90,000.00	\$4,500.00	\$63,000.00	\$27,000.00
31/12/2018	\$90,000.00	\$4,500.00	\$67,500.00	\$22,500.00
31/21/2019	\$90,000.00	\$4,500.00	\$72,000.00	\$18,000.00
31/12/2020	\$90,000.00	\$4,500.00	\$76,500.00	\$13,500.00
31/12/2021	\$90,000.00	\$4,500.00	\$81,000.00	\$9,000.00
31/12/2022	\$90,000.00	\$4,500.00	\$85,500.00	\$4,500.00
31/12/2023	\$90,000.00	\$4,500.00	\$90,000.00	\$0.00

CALCULO DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA

FECHA	VALOR EN LIBROS	BASE FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA
12/01/2004	\$90,000.00	\$90,000.00	\$0.00
31/12/2004	\$84,000.00	\$85,500.00	\$1,500.00
31/12/2005	\$78,000.00	\$81,000.00	\$3,000.00
31/12/2006	\$72,000.00	\$76,500.00	\$4,500.00
31/12/2007	\$66,000.00	\$72,000.00	\$6,000.00
31/12/2008	\$60,000.00	\$67,500.00	\$7,500.00
31/12/2009	\$54,000.00	\$63,000.00	\$9,000.00
31/12/2010	\$48,000.00	\$58,500.00	\$10,500.00
31/12/2011	\$42,000.00	\$54,000.00	\$12,000.00
31/12/2012	\$36,000.00	\$49,500.00	\$13,500.00
31/12/2013	\$30,000.00	\$45,000.00	\$15,000.00
31/12/2014	\$24,000.00	\$40,500.00	\$16,500.00
31/12/2015	\$18,000.00	\$36,000.00	\$18,000.00
31/12/2016	\$12,000.00	\$31,500.00	\$19,500.00
31/12/2017	\$6,000.00	\$27,000.00	\$21,000.00
31/12/2018	\$0.00	\$22,500.00	\$22,500.00
31/21/2019		\$18,000.00	\$18,000.00
31/12/2020		\$13,500.00	\$13,500.00
31/12/2021		\$9,000.00	\$9,000.00
31/12/2022		\$4,500.00	\$4,500.00
31/12/2023		\$0.00	\$0.00

REVERSIÓN DE
LA DIFERENCIA
TEMPORARIA

Año 2004.

El activo por impuesto sobre la renta diferido que se debe registrar es por un valor de \$ 375.00 (\$ 1,500.00 X 25%), estos asientos deben elaborarse desde el 2004 al 2018, así:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2004	PDA. No. 1 ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Depreciación de Edificio	\$ 375.00	\$ 375.00	
	INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO v/ Reconocer el ingreso y registrar el activo por impuesto sobre la renta diferido originado por la depreciación del edificio incluida de más.			\$ 375.00
	PDA. No 2 INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO PERDIDAS Y GANANCIAS v/ Llevar a resultados el ingreso por impuesto diferido.		\$ 375.00	\$ 375.00

UTILIDAD CONTABLE 2004.

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 25,000.00
(-)	Gastos por Impuesto Sobre la Renta		<u>(\$ 6,250.00)</u>
	Impuesto Sobre la Renta Corriente	(\$ 6,625.00)	
(+)	Ingreso por Impuesto Sobre la Renta Diferido	<u>\$ 375.00</u>	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 18,750.00

CEDULA PARA EL CALCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE - 2004.

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 25,000.00
(+)	Gastos no Deducibles		<u>\$ 1,500.00</u>
	Depreciación incluida de más	<u>\$ 1,500.00</u>	
(=)	Renta Imponible		<u>\$ 26,500.00</u>
	Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 6,625.00

Desde el 2004 y hasta el año 2018 se deberá ir reconociendo el activo por impuesto sobre la renta diferido y llevando a resultados de cada ejercicio el ingreso que por el mismo concepto se genera.

Al 31 de Diciembre de 2018 se tendrá un activo por impuesto sobre la renta diferido acumulado por valor de \$ 5,625.00 (\$ 375 X 15).

Año 2019.

El proceso de reversión de la diferencia temporaria inicia en el 2019, por lo que se debe proceder a disminuir el activo en \$ 1,125.00 (\$ 4,500.00 X 25%) y llevar a resultados el gasto por impuesto sobre la renta diferido, de la siguiente manera:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2019	PDA. No. 3 GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Depreciación del Edificio		\$ 1,125.00	\$ 1,125.00
	v/ Registro de la recuperación del activo por impuesto sobre la renta diferido y reconocimiento del gasto.	\$ 1,125.00		
	PDA. No 4 PERDIDAS Y GANANCIAS GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO v/ Llevar a resultados el gasto por impuesto sobre la renta diferido.		\$ 1,125.00	\$ 1,125.00

UTILIDAD CONTABLE 2019.

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 30,000.00
(-)	Gastos por Impuesto Sobre la Renta		(\$ 5,250.00)
	Impuesto Sobre la Renta Corriente	(\$ 6,375.00)	
(+)	Ingreso por Impuesto Sobre la Renta Diferido	\$ 1,125.00	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 24,750.00

CEDULA PARA EL CALCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE - 2019.

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 30,000.00
(-)	Gastos deducibles		(\$ 4,500.00)
	Depreciación no incluida	(\$ 4,500.00)	
(=)	Renta Imponible		\$ 25,500.00
	Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 6,375.00

Al 31 de Diciembre de 2023, la diferencia temporaria de \$ 22,500.00 se ha revertido; así como también, el activo por impuesto sobre la renta diferido se ha recuperado en su totalidad.

A continuación se presenta el movimiento que tuvo la cuenta de Activo por impuesto sobre la renta diferido, desde su apareamiento hasta su total recuperación:

**ESTABLECIMIENTO, ACUMULACION Y RECUPERACIÓN DEL ACTIVO POR IMPUESTO
SOBRE LA RENTA DIFERIDO**

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO			
31/12/2004	Registrar el AXISR - diferido por la depreciación del edificio	\$ 375.00		\$ 375.00
31/12/2005	Registrar el AXISR - diferido por la depreciación del edificio	\$ 375.00		\$ 750.00
31/12/2006	Registrar el AXISR - diferido por la depreciación del edificio	\$ 375.00		\$ 1,125.00
31/12/2007	Registrar el AXISR - diferido por la depreciación del edificio	\$ 375.00		\$ 1,500.00
31/12/2008	Registrar el AXISR - diferido por la depreciación del edificio	\$ 375.00		\$ 1,875.00
31/12/2009	Registrar el AXISR - diferido por la depreciación del edificio	\$ 375.00		\$ 2,250.00
31/12/2010	Registrar el AXISR - diferido por la depreciación del edificio	\$ 375.00		\$ 2,625.00
31/12/2011	Registrar el AXISR - diferido por la depreciación del edificio	\$ 375.00		\$ 3,000.00
31/12/2012	Registrar el AXISR - diferido por la depreciación del edificio	\$ 375.00		\$ 3,375.00
31/12/2013	Registrar el AXISR - diferido por la depreciación del edificio	\$ 375.00		\$ 3,750.00
31/12/2014	Registrar el AXISR - diferido por la depreciación del edificio	\$ 375.00		\$ 4,125.00
31/12/2015	Registrar el AXISR - diferido por la depreciación del edificio	\$ 375.00		\$ 4,500.00
31/12/2016	Registrar el AXISR - diferido por la depreciación del edificio	\$ 375.00		\$ 4,875.00
31/12/2017	Registrar el AXISR - diferido por la depreciación del edificio	\$ 375.00		\$ 5,250.00
31/12/2018	Registrar el AXISR - diferido por la depreciación del edificio	\$ 375.00		\$ 5,625.00
31/12/2019	Registrar la recuperación del AXISR - D		\$ 1,125.00	\$ 4,500.00
31/12/2020	Registrar la recuperación del AXISR - D		\$ 1,125.00	\$ 3,375.00
31/12/2021	Registrar la recuperación del AXISR - D		\$ 1,125.00	\$ 2,250.00
31/12/2022	Registrar la recuperación del AXISR - D		\$ 1,125.00	\$ 1,125.00
31/12/2023	Registrar la recuperación del AXISR - D		\$ 1,125.00	\$ -

5. Maquinaria Usada.

Tratamiento Contable.

La Norma Internacional de Contabilidad No. 16 "Propiedades, planta y equipo" establece que cuando se adquieran elementos que pertenezcan a dicha clasificación, el valor al que debe registrarse será a su costo de adquisición (Párrafo 14).

La base depreciable de un bien, sin importar si es usado, será igual a su costo de adquisición o valor en libros menos el valor residual que se le asigne.

Tratamiento Fiscal.

De acuerdo al numeral 2, literal b) del Art.30.- de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, menciona que cuando se adquiera maquinaria o bienes muebles usados no será deducible en concepto de depreciación, el valor total de su costo de adquisición, sino a su valor cuando nuevo ajustado de acuerdo a los porcentajes que en dicho artículo se mencionan.

a) Planteamiento.

La empresa "IDEAS" S.A., el 12 de enero de 2005 adquiere una máquina industrial usada la cual será utilizada en el proceso productivo, el precio cancelado por la máquina es de \$ 200,000.00. Según información proporcionada por el propietario anterior, la máquina la adquirió hace tres años a un costo de \$ 400,000.00.

La gerencia de la empresa le asigna una vida útil de 4 años sin considerarle valor residual. Asimismo, y partiendo del supuesto de que dicha máquina se encuentra en buen estado y el uso que se le dará es solo un turno por día, la gerencia establece que se deprecie para efectos financieros durante la vida útil antes mencionada y fiscalmente de acuerdo al porcentaje máximo permitido por la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Las utilidades antes de impuesto sobre la renta obtenidas para los años 2005 y 2009 son \$ 100,000.00 y \$ 300,000.00 respectivamente.

b) Solución.**Cálculo del importe depreciable.****> Financieramente:**

Para efectos contables, el importe depreciable estará constituido por el costo de adquisición de la máquina que es de \$ 200,000.00.

Cálculo del valor a depreciar.**> Fiscalmente:**

Años de posesión del anterior dueño:	3 años
Costo de adquisición cuando nueva:	\$ 400,000.00
Porcentaje del costo de adquisición aceptado como deducible (Art.30 Ley de Renta):	40%
Valor sujeto a depreciación: ($\$ 400,000.00 \times 40\%$)	\$ 160,000.00.

Cabe mencionar que surge una diferencia permanente de \$ 40,000.00 (\$ 200,000.00 - \$ 160,000.00), esto se debe a que las autoridades fiscales solo permiten como valor sujeto a depreciación de la máquina \$ 160,000.00 y no así \$ 200,000.00 que es el valor que constituye el importe depreciable para efectos financieros según lo señalan las Normas Internacionales de Contabilidad.

Además de lo anterior se origina una diferencia temporaria imponible de \$ 8,000.00 (\$ 128,000.00 - \$ 120,000.00) a raíz de que fiscalmente la máquina industrial se depreciará en cinco años y financieramente en cuatro años a partir de la fecha de adquisición.

Asiento contable por la adquisición de la máquina industrial usada:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
12/01/2005	PDA. No. 1 PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO Máquina industrial	\$ 200,000.00	\$ 200,000.00	
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES Banco	\$ 200,000.00		\$ 200,000.00
	v/ Registro de la adquisición de una máquina usada en \$ 200,000.00 en efectivo.			

Cálculo del valor en libros de la diferencia permanente y de la diferencia temporaria:

$$\text{Depreciación financiera anual: } \frac{\$ 160,000.00}{4 \text{ años}} = \$ 40,000.00$$

CÁLCULO DEL VALOR EN LIBROS.

FECHA	IMPORTE DEPRECIABLE	DEPRECIACION FINANCIERA ANUAL	DEPRECIACION ACUMULADA	VALOR EN LIBROS
12/01/2005	\$ 160,000.00	\$ -	\$ -	\$160,000.00
31/12/2005	\$ 160,000.00	\$ 40,000.00	\$ 40,000.00	\$120,000.00
31/12/2006	\$ 160,000.00	\$ 40,000.00	\$ 80,000.00	\$ 80,000.00
31/12/2007	\$ 160,000.00	\$ 40,000.00	\$ 120,000.00	\$ 40,000.00
31/12/2008	\$ 160,000.00	\$ 40,000.00	\$ 160,000.00	\$ -

CALCULO DEL VALOR EN LIBROS DE LA DIFERENCIA PERMANENTE .

FECHA	DIFERENCIA PERMANENTE	DEPRECIACION ANUAL	DEPRECIACION ACUMULADA	VALOREN LIBROS
12/01/2005	\$ 40,000.00	\$ -	\$ -	\$ 40,000.00
31/12/2005	\$ 40,000.00	\$ 10,000.00	\$ 10,000.00	\$ 30,000.00
31/12/2006	\$ 40,000.00	\$ 10,000.00	\$ 20,000.00	\$ 20,000.00
31/12/2007	\$ 40,000.00	\$ 10,000.00	\$ 30,000.00	\$ 10,000.00
31/12/2008	\$ 40,000.00	\$ 10,000.00	\$ 40,000.00	\$ -

Depreciación fiscal anual: \$ 160,000.00 X 20% = \$ 32,000.00 .

CÁLCULO DE LA BASE FISCAL .

FECHA	VALORA DEPRECIAR	DEPRECIACION FISCAL ANUAL	DEPRECIACION ACUMULADA	BASE FISCAL
12/01/2005	\$ 160,000.00	\$ -	\$ -	\$160,000.00
31/12/2005	\$ 160,000.00	\$ 32,000.00	\$ 32,000.00	\$128,000.00
31/12/2006	\$ 160,000.00	\$ 32,000.00	\$ 64,000.00	\$ 96,000.00
31/12/2007	\$ 160,000.00	\$ 32,000.00	\$ 96,000.00	\$ 64,000.00
31/12/2008	\$ 160,000.00	\$ 32,000.00	\$ 128,000.00	\$ 32,000.00
31/12/2009	\$ 160,000.00	\$ 32,000.00	\$ 160,000.00	\$ -

CÁLCULO DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA .

FECHA	VALOREN LIBROS	BASE FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA	ACTIVO DIFERIDO
12/01/2005	\$ 160,000.00	\$ 160,000.00	\$ -	\$ -
31/12/2005	\$ 120,000.00	\$ 128,000.00	\$ 8,000.00	\$ 2,000.00
31/12/2006	\$ 80,000.00	\$ 96,000.00	\$ 16,000.00	\$ 4,000.00
31/12/2007	\$ 40,000.00	\$ 64,000.00	\$ 24,000.00	\$ 6,000.00
31/12/2008	\$ -	\$ 32,000.00	\$ 32,000.00	\$ 8,000.00
31/12/2009	\$ -	\$ -	\$ (32,000.00)	\$ 0.00

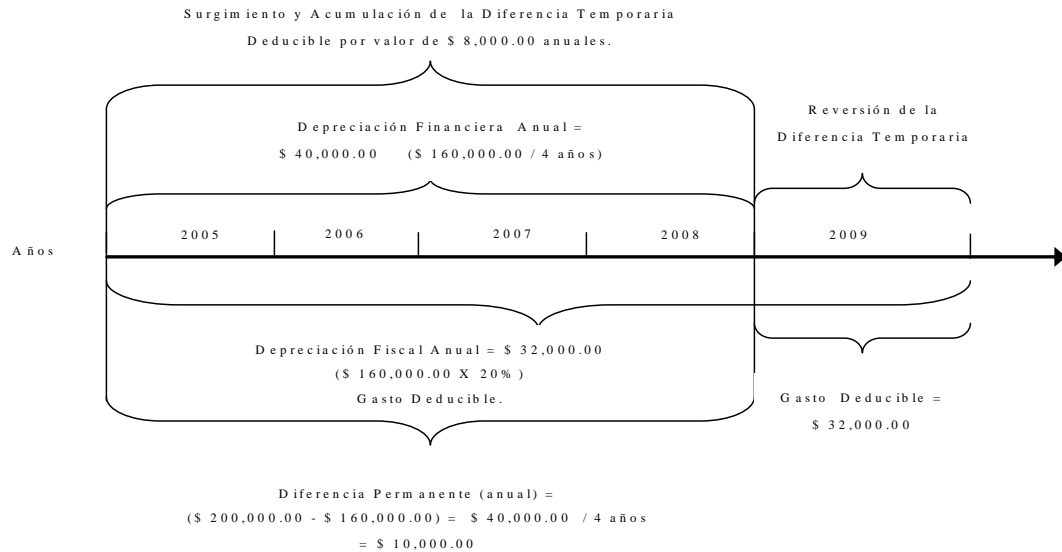
Reversión de la diferencia temporaria

Otra forma de calcular el valor en libros de la máquina usada es la siguiente:

Depreciación financiera anual: $\frac{\$ 200,000.00}{4 \text{ años}}$
 = \$ 50,000.00

FECHA	DEPRECIACION FINANCIERA ANUAL	DEPRECIACION DE DIFERENCIA PERMANENTE	DEPRECIACION ANUAL MENOS DEP. DE DIFERENCIA PERMANENTE	VALOREN LIBROS
	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 160,000.00
31/12/2005	\$ 50,000.00	\$ 10,000.00	\$ 40,000.00	\$ 120,000.00
31/12/2006	\$ 50,000.00	\$ 10,000.00	\$ 40,000.00	\$ 80,000.00
31/12/2007	\$ 50,000.00	\$ 10,000.00	\$ 40,000.00	\$ 40,000.00
31/12/2008	\$ 50,000.00	\$ 10,000.00	\$ 40,000.00	\$ 0.00

Análisis Gráfico .



AÑO 2005 .

Cada año desde 2005 - 2009 se debe considerar un gasto no deducible de \$ 10,000.00 (\$ 40,000.00/4 años) según el Art.30.- numeral 2, literal b) de la Ley de Renta, dicho monto constituye a la vez el valor de la diferencia permanente.

Tal como se indicó anteriormente en el año 2005 surge también una diferencia temporal de \$ 8,000.00 (\$ 128,000.00 - \$ 120,000.00) por el valor de la depreciación diferente que presenta el bien mueble, por lo que se debe realizar el siguiente asiento contable durante los años 2005 hasta el 2008 para reconocer el origen y aumento del activo por impuesto sobre la renta diferido de \$ 2,000.00 (\$ 8,000.00 X 25%) :

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2005- 2008	PDA. No. 2.			
	<u>ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO</u> Máquina industrial	\$ 2,000.00	\$ 2,000.00	
	INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO v/ Reconocer el ingreso y registrar el activo por impuesto sobre la renta diferido originado por la depreciación de maquinaria usada.			\$ 2,000.00
	PDA. No. 3.			
	INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO PERDIDAS Y GANANCIAS v/ Liquidar el ingreso por impuesto sobre la renta diferido .		\$ 2,000.00	\$ 2,000.00

ESTABLECIMIENTO Y ACUMULACION DEL ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO AÑO 2005-2008.

AÑO	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO			
2005	Por el establecimiento de la diferencia temporaria deducible	\$ 2,000.00		\$ 2,000.00
2006	Por incremento de la diferencia temporaria deducible	\$ 2,000.00		\$ 4,000.00
2007	Por incremento de la diferencia temporaria deducible	\$ 2,000.00		\$ 6,000.00
2008	Por incremento de la diferencia temporaria deducible	\$ 2,000.00		\$ 8,000.00

Considerando los gastos no deducibles de \$ 10,000.00 (diferencia permanente) y \$ 8,000.00 (diferencia temporaria) el efecto en la utilidad contable sería el siguiente para el año 2005:

"IDEAS" S.A.

ESTADO DE RESULTADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2005.

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 100,000.00
(-)	Gastos por Impuesto Sobre la Renta		<u>(\$ 27,500.00)</u>
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente	(\$ 29,500.00)	
(+)	Ingreso por Impuesto Sobre la Renta Diferido	<u>\$ 2,000.00</u>	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 72,500.00

CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE PARA EL AÑO 2005.

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 100,000.00
(+)	Gastos no Deducibles		<u>\$ 18,000.00</u>
(+)	Diferencia permanente	\$ 10,000.00	
	Depreciación financiera no deducible	<u>\$ 8,000.00</u>	
(=)	Renta Imponible		<u>\$ 118,000.00</u>
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 29,500.00

AÑO 2009.

En este año se revierte la diferencia temporaria deducible por el valor total que acumuló al final del año 2008, para llevar a cabo dicha reversión la empresa deberá realizar el siguiente asiento contable por importe de \$ 8,000.00 (\$32,000 X 25%):

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2009	PDA. No. 4.			
	GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO		\$ 8,000.00	
	ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO			\$ 8,000.00
	Máquina industrial	\$ 8,000.00		
	v/ Reconocer el gasto y registrar la reversión total de la diferencia temporaria originada por la depreciación de maquinaria usada en el 2005.			
	PDA. No. 5.			
	PERDIDAS Y GANANCIAS		\$ 8,000.00	
	GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO			\$ 8,000.00
	v/ Liquidar el gasto por impuesto sobre la renta diferido contra la cuenta de cierre.			

**DISMINUCION Y ELIMINACION DEL ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA
DIFERIDO AÑO 2009 .**

MAYORIZACION :

AÑO	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO			
2005	Por el establecimiento de la diferencia temporaria deducible	\$ 2,000.00		\$ 2,000.00
2006	Por incremento de la diferencia temporaria deducible	\$ 2,000.00		\$ 4,000.00
2007	Por incremento de la diferencia temporaria deducible	\$ 2,000.00		\$ 6,000.00
2008	Por incremento de la diferencia temporaria deducible	\$ 2,000.00		\$ 8,000.00
	PROCESO DE REVERSION			
2009	Por la reversión total de la diferencia temporaria deducible		\$ 8,000.00	\$ -

En el año que se da la reversión de la diferencia temporaria, el beneficio económico para la empresa tras haber aplicado el activo por impuesto sobre la renta diferido por depreciación de maquinaria usada incide de forma positiva en la utilidad contable, pero por otro lado la diferencia permanente la afecta disminuyéndola, tal como se demuestra a continuación:

" IDEAS " S . A .

ESTADO DE RESULTADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009 .

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 300,000.00
(-)	Gastos por Impuesto Sobre la Renta		<u>(\$ 77,500.00)</u>
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente	(\$ 69,500.00)	
(-)	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Diferido	<u>(\$ 8,000.00)</u>	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 222,500.00

**CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
CORRIENTE PARA EL AÑO 2009 .**

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 300,000.00
(+)	Gastos no Deducibles		<u>\$ 10,000.00</u>
	Diferencia permanente	<u>\$ 10,000.00</u>	
			<u>\$ 310,000.00</u>
(-)	Gastos Deducibles		<u>\$ 32,000.00</u>
	Depreciación fiscal de maquinaria no incluida	<u>\$ 32,000.00</u>	
(=)	Renta Imponible		<u>\$ 278,000.00</u>
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 69,500.00

6. Maquinaria importada que gozó de exención al Impuesto al Valor Agregado IVA, al momento de su importación.

Tratamiento Contable.

Según la Norma Internacional de Contabilidad No. 16 "Propiedades, planta y equipo" (párrafo 15), el costo de los elementos de las propiedades, planta y equipo, comprende su precio de compra, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, así como cualquier costo directamente relacionado con la puesta en servicio del activo para el uso al que está destinado. Se deducirá cualquier eventual descuento o rebaja del precio para llegar al costo del elemento.

Asimismo esta norma señala que para determinar la cuota de depreciación de maquinaria o cualquier elemento de las propiedades, planta y equipo se aplicará cualquiera de los métodos de depreciación descritos en el párrafo 47; y estos son: depreciación lineal, tasa constante sobre valor neto en libros, y suma de unidades producidas.

Tratamiento Fiscal.

El Art.30.- numeral 2, literal a) de la Ley de Impuesto sobre la Renta al referirse al valor sujeto a depreciación de los activos que tienen una vida útil mayor a doce meses, establece que cuando se trate de maquinaria importada que haya gozado de exención del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en su importación (Art.45.- literal "h" de esta última ley), el valor a depreciar será como máximo el que la Dirección General de Renta de Aduanas haya registrado al momento de realizar la importación.

a) Planteamiento.

Maquinaria Importada que ha Gozado de Exención de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en el momento de su Importación.

La empresa "IDEAS" S.A., el 3 de enero de 2005 importó una máquina industrial con el fin de utilizarla para la elaboración de artículos para la venta, los cuales estarán gravados con el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Con el propósito de gozar del beneficio que otorga la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en su Art.45.- literal h), en relación a la exención de tal impuesto al momento de importar maquinaria, la empresa presentó la solicitud a la Dirección General de Renta de Aduanas, con 30 días de antelación la cual le fue otorgada; cabe mencionar que por dicha importación no canceló Derechos Arancelarios de Importación (D.A.I.) por estar gravada con tasa cero.

El valor facturado (valor CIF.) y registrado en la aduana al momento de la importación es el siguiente:

Costo	= \$ 75,000.00
Seguro	= \$ 10,000.00
Flete	= <u>\$ 15,000.00</u>
TOTAL VALOR CIF.	= <u><u>\$ 100,000.00</u></u>

La empresa incurrió en los siguientes costos para que la máquina se encontrara en el lugar y condiciones para ser utilizada:

Agente aduanal (Honorarios)	= \$ 1,000.00
Transporte (Aduana a la planta)	= \$ 2,500.00
Instalación	= \$ 4,500.00
Materiales consumidos en prueba	= <u>\$ 2,000.00</u>
TOTAL COSTOS ADICIONALES	= <u><u>\$ 10,000.00</u></u>

Según reporte enviado por los técnicos productores de la máquina indica que es una máquina moderna sofisticada de última tecnología, y su vida útil es de 8 años. Considerando estas características la gerencia de la empresa decide depreciarla financieramente en 8 años sin asignarle valor residual; y para efectos fiscales conforme a lo establecido en el Art.30.- numeral 3, de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Para los años 2005 y 2010 las utilidades antes de impuesto sobre la renta son de \$ 150,000.00 y \$ 500,000.00 respectivamente.

b) Solución.

- **Importe depreciable financieramente:** \$ 110,000.00.
- **Valor a depreciar fiscalmente:** \$ 100,000.00. Art.30.- numeral 2"a" de la Ley de Impuesto sobre la Renta.
- **Diferencia permanente:** \$ 10,000.00 (\$ 110,000.00 - \$ 100,000.00)

$$\begin{aligned} \text{Costo de adquisición} &= \text{CIF} + \text{costos adicionales.} \\ &= \$ 100,000.00 + \$ 10,000.00 \\ &= \underline{\underline{\$ 110,000.00.}} \end{aligned}$$

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
03/01/2005	PDA. No. 1			
	PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO			
	Máquina industrial	\$ 110,000.00	\$ 110,000.00	
	PEDIDOS EN TRANSITO			
	Máquina industrial	\$ 110,000.00		\$ 110,000.00
	v/ Registro de la adquisición de una máquina importada.			

Cálculo del valor en libros de la diferencia temporaria y de la diferencia permanente:

$$\text{Depreciación financiera anual: } \frac{\$ 100,000.00}{8 \text{ Años}} = \$ 12,500.00$$

CALCULO DEL VALOR EN LIBROS DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA .

FECHA	IMPORTE DEPRECIABLE	DEPRECIACION FINANCIERA ANUAL	DEPRECIACION ACUMULADA	VALOR EN LIBROS
03/01/2005	\$ 100,000.00	\$ -	\$ -	\$100,000.00
31/12/2005	\$ 100,000.00	\$ 12,500.00	\$ 12,500.00	\$ 87,500.00
31/12/2006	\$ 100,000.00	\$ 12,500.00	\$ 25,000.00	\$ 75,000.00
31/12/2007	\$ 100,000.00	\$ 12,500.00	\$ 37,500.00	\$ 62,500.00
31/12/2008	\$ 100,000.00	\$ 12,500.00	\$ 50,000.00	\$ 50,000.00
31/12/2009	\$ 100,000.00	\$ 12,500.00	\$ 62,500.00	\$ 37,500.00
31/12/2010	\$ 100,000.00	\$ 12,500.00	\$ 75,000.00	\$ 25,000.00
31/12/2011	\$ 100,000.00	\$ 12,500.00	\$ 87,500.00	\$ 12,500.00
31/12/2012	\$ 100,000.00	\$ 12,500.00	\$ 100,000.00	\$ -

CALCULO DEL VALOR EN LIBROS DE LA DIFERENCIA PERMANENTE .

FECHA	DIFERENCIA PERMANENTE	DEPRECIACION ANUAL	DEPRECIACION ACUMULADA	VALOR EN LIBROS
03/01/2005	\$ 10,000.00	\$ -	\$ -	\$ 10,000.00
31/12/2005	\$ 10,000.00	\$ 1,250.00	\$ 1,250.00	\$ 8,750.00
31/12/2006	\$ 10,000.00	\$ 1,250.00	\$ 2,500.00	\$ 7,500.00
31/12/2007	\$ 10,000.00	\$ 1,250.00	\$ 3,750.00	\$ 6,250.00
31/12/2008	\$ 10,000.00	\$ 1,250.00	\$ 5,000.00	\$ 5,000.00
31/12/2009	\$ 10,000.00	\$ 1,250.00	\$ 6,250.00	\$ 3,750.00
31/12/2010	\$ 10,000.00	\$ 1,250.00	\$ 7,500.00	\$ 2,500.00
31/12/2011	\$ 10,000.00	\$ 1,250.00	\$ 8,750.00	\$ 1,250.00
31/12/2012	\$ 10,000.00	\$ 1,250.00	\$ 10,000.00	\$ -

Depreciación fiscal anual: \$ 100,000.00 X 20%

= \$ 20,000.00

CALCULO DE LA BASE FISCAL .

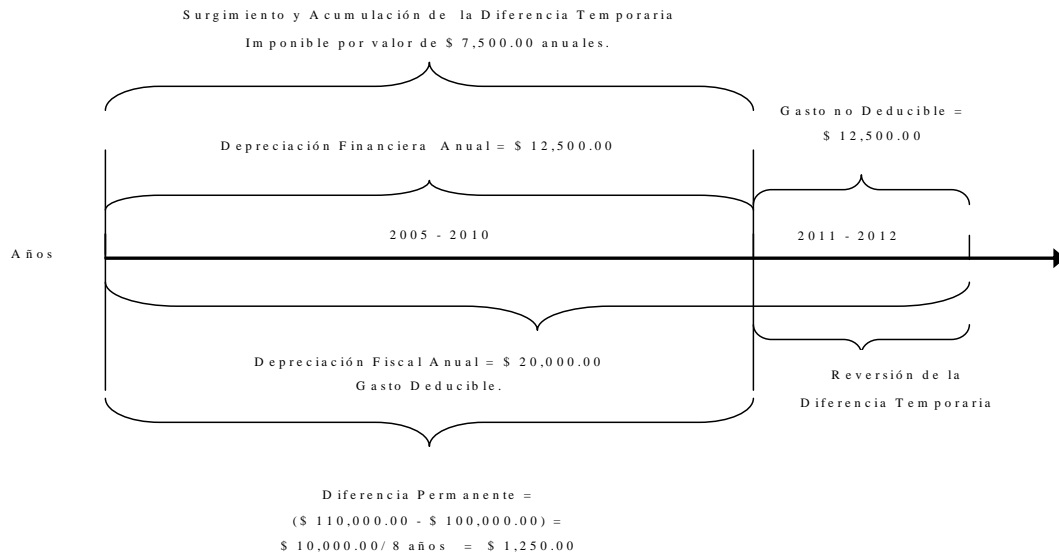
FECHA	VALOR A DEPRECIAR	DEPRECIACION FISCAL ANUAL	DEPRECIACION ACUMULADA	BASE FISCAL
03/01/2005	\$ 100,000.00	\$ -	\$ -	\$100,000.00
31/12/2005	\$ 100,000.00	\$ 20,000.00	\$ 20,000.00	\$ 80,000.00
31/12/2006	\$ 100,000.00	\$ 20,000.00	\$ 40,000.00	\$ 60,000.00
31/12/2007	\$ 100,000.00	\$ 20,000.00	\$ 60,000.00	\$ 40,000.00
31/12/2008	\$ 100,000.00	\$ 20,000.00	\$ 80,000.00	\$ 20,000.00
31/12/2009	\$ 100,000.00	\$ 20,000.00	\$ 100,000.00	\$ -

CALCULO DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA

FECHA	VALOREN LIBROS	BASE FISCAL	DIFERENCIA PERMANENTE	DIFERENCIA TEMPORARIA
03/01/2005	\$ 100,000.00	\$ 100,000.00	\$ -	\$ -
31/12/2005	\$ 87,500.00	\$ 80,000.00	\$ 7,500.00	\$ 1,875.00
31/12/2006	\$ 75,000.00	\$ 60,000.00	\$ 15,000.00	\$ 3,750.00
31/12/2007	\$ 62,500.00	\$ 40,000.00	\$ 22,500.00	\$ 5,625.00
31/12/2008	\$ 50,000.00	\$ 20,000.00	\$ 30,000.00	\$ 7,500.00
31/12/2009	\$ 37,500.00	\$ -	\$ 37,500.00	\$ 9,375.00
31/12/2010	\$ 25,000.00	\$ -	\$ 25,000.00	\$ 6,250.00
31/12/2011	\$ 12,500.00	\$ -	\$ 12,500.00	\$ 3,125.00
31/12/2012	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -

} REVERSIÓN DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA

Análisis Gráfico .



AÑO 2005 .

En el año 2005 se genera una diferencia permanente de \$ 10,000.00 (\$ 110,000 - \$ 100,000) los cuales según el numeral 2 "a" del Art.30.- de la Ley de Renta no forman parte del valor sujeto a depreciación. Asimismo se origina una diferencia temporal de \$ 7,500.00 (\$ 87,500.00 - \$ 80,000.00), producto de la vida útil diferente tanto para fines contables como para efectos fiscales.

La empresa "IDEAS" S.A., deberá registrar cada año desde el 2005 hasta el 2009 un pasivo por impuesto sobre la renta diferido de \$ 1,875.00 (\$ 7,500.00 X 25%) de la forma siguiente:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2005. 2009	<p style="text-align: center;">PDA. No.2.</p> GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO <u>PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO</u> Máquina industrial v/ Reconocer el gasto y registrar el pasivo por impuesto sobre la renta diferido originado por la depreciación de maquinaria importada.	\$ 1,875.00	\$ 1,875.00	\$ 1,875.00
	<p style="text-align: center;">PDA. No.3.</p> PERDIDAS Y GANANCIAS GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO v/ Liquidar el gasto por impuesto sobre la renta diferido contra la cuenta de cierre.		\$ 1,875.00	\$ 1,875.00

ESTABLECIMIENTO Y ACUMULACION DEL PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO AÑO 2005-2009.

MAYORIZACION:

AÑO	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO			
2005	Por el establecimiento de la diferencia temporaria imponible		\$ 1,875.00	\$ 1,875.00
2006	Por incremento de la diferencia temporaria imponible		\$ 1,875.00	\$ 3,750.00
2007	Por incremento de la diferencia temporaria imponible		\$ 1,875.00	\$ 5,625.00
2008	Por incremento de la diferencia temporaria imponible		\$ 1,875.00	\$ 7,500.00
2009	Por incremento de la diferencia temporaria imponible		\$ 1,875.00	\$ 9,375.00

En cada año y para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta corriente la empresa deberá incrementar a la utilidad antes de impuesto sobre la renta el importe anual de la diferencia permanente que en este caso es de \$ 1,250.00 (\$ 10,000.00 / 8 años) considerado como valor no depreciable por nuestra legislación tributaria. Por otra parte, a partir del año 2005 hasta el 2009 deberá disminuirle a la utilidad antes de impuesto un gasto deducible de \$ 7,500.00 (\$ 20,000.00 - \$ 12,500.00) originado por la depreciación de la máquina importada, valor que no ha sido incluido como gasto financieramente.

Tomando en cuenta lo apuntado anteriormente y lo dispuesto en el Art.30.- numeral 2 "a" de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cálculo de la utilidad contable para el año 2005 sería el siguiente:

"IDEAS" S.A.

ESTADO DE RESULTADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2005.

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 150,000.00
(-)	Gastos por Impuesto Sobre la Renta		<u>(\$ 37,812.50)</u>
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente	(\$ 35,937.50)	
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Diferido	<u>(\$ 1,875.00)</u>	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 112,187.50

CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
CORRIENTE PARA EL AÑO 2005

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 150,000.00
(+)	Gastos no Deducibles		<u>\$ 1,250.00</u>
	Depreciación anual de la diferencia permanente	\$ 1,250.00	
			\$ 151,250.00
(-)	Gastos Deducibles		<u>\$ 7,500.00</u>
	Depreciación fiscal de maquinaria no incluida	\$ 7,500.00	
(=)	Renta Imponible		<u>\$ 143,750.00</u>
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 35,937.50

De acuerdo a los cálculos presentados se deduce que en cada año de vida útil de la máquina importada aumentará el impuesto de renta en \$ 312.50 ($\$ 1,250.00 \times 25\%$) por la diferencia permanente, debido a que fiscalmente solo se permite como valor sujeto a depreciación el importe registrado en aduanas en el momento de realizarse la importación.

AÑO 2010.

Al 31 de diciembre de 2009, se tiene acumulado un pasivo por impuesto sobre la renta diferido de \$ 9,375.00 ($\$ 1,875.00 \times 5$ años). Posteriormente en el año 2010 inicia el proceso de reversión de la diferencia temporaria imponible, y se revierte totalmente hasta el año 2012, por lo que en cada año se deberá registrar la disminución del pasivo por impuesto sobre la renta diferido de \$ 3,125.00 ($\$ 12,500.00 \times 25\%$) de acuerdo a la depreciación no deducible, dicho registro es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2010- 2012	PDA. No. 4.			
	<u>PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO</u>		\$ 3,125.00	
	Máquina industrial	\$ 3,125.00		
	INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO v/ Reconocer el ingreso y registrar la disminución del pasivo por impuesto sobre la renta diferido.			\$ 3,125.00
	PDA. No. 5.		\$ 3,125.00	
	INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO PERDIDAS Y GANANCIAS v/ Liquidar el ingreso por impuesto sobre la renta diferido por cierre.			\$ 3,125.00

**DISMINUCION Y ELIMINACION DEL PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA
DIFERIDO AÑO 2010 - 2012.
MAYORIZACION:**

AÑO	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO			
2005	Por el establecimiento de la diferencia temporaria imponible		\$ 1,875.00	\$ 1,875.00
2006	Por incremento de la diferencia temporaria imponible		\$ 1,875.00	\$ 3,750.00
2007	Por incremento de la diferencia temporaria imponible		\$ 1,875.00	\$ 5,625.00
2008	Por incremento de la diferencia temporaria imponible		\$ 1,875.00	\$ 7,500.00
2009	Por incremento de la diferencia temporaria imponible		\$ 1,875.00	\$ 9,375.00
	PROCESO DE REVERSION			
2010	Por inicio de la reversión de la diferencia temporaria imponible	\$ 3,125.00		\$ 6,250.00
2011	Por reversión de la diferencia temporaria imponible	\$ 3,125.00		\$ 3,125.00
2012	Por reversión total de la diferencia temporaria imponible	\$ 3,125.00		\$ -

En cada uno de estos años (2010-2012) habrá que incrementar a la utilidad antes de impuesto sobre la renta el valor de la diferencia permanente anual de \$ 1,250.00 y el gasto no deducible por la reversión de la diferencia temporaria de \$ 12,500.00, a consecuencia de esto habrá un aumento del gasto de impuesto sobre la renta corriente y lógicamente una disminución de la utilidad contable.

Considerando que la empresa "IDEAS" S.A., en el año 2010 obtendrá utilidades antes de impuesto sobre la renta un monto de \$ 500,000.00, la utilidad contable después impuesto sería la siguiente:

"IDEAS" S.A.

ESTADO DE RESULTADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2010.

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 500,000.00
(-)	Gastos por Impuesto Sobre la Renta		<u>(\$ 125,312.50)</u>
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente	(\$ 128,437.50)	
(+)	Ingreso por Impuesto Sobre la Renta Diferido	<u>\$ 3,125.00</u>	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 374,687.50

**CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
CORRIENTE PARA EL AÑO 2010.**

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 500,000.00
(+)	Gastos no Deducibles		<u>\$ 13,750.00</u>
	Depreciación anual de la diferencia permanente	\$ 1,250.00	
	Depreciación financiera no deducible	<u>\$ 12,500.00</u>	
(=)	Renta Imponible		<u><u>\$ 513,750.00</u></u>
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 128,437.50

El caso antes presentado ha sido desarrollado con base a lo establecido en el Art.30.- numeral 2, literal a) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cual señala que el valor a depreciar fiscalmente para el caso de maquinaria importada que haya gozado de exención del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, será como máximo el valor registrado por la Dirección General al momento de realizar la importación.

Es necesario mencionar que lo anterior está sujeto a discusión bajo los términos que establece el Art.29.- numeral 1, de la Ley antes referida, ya que dicho apartado indica que entre los gastos deducibles de la renta obtenida se incluirán aquellos que sean necesarios y propios del negocio, destinados exclusivamente a los fines del mismo, como los fletes y acarreos no comprendidos en el costo. Quedará entonces a juicio de la gerencia de la empresa bajo que perspectiva procederá a resolver tal situación.

7. Vehículos.

Tratamiento Contable.

De acuerdo a lo establecido por la Norma Internacional de Contabilidad No. 16 "Propiedades, planta y equipo", párrafo No. 14, señala que cuando se adquieran elementos que pertenezcan a dicha clasificación, el valor al que debe registrarse será a su costo de adquisición. La misma Norma en el párrafo 47 establece los métodos de depreciación a utilizar para distribuir dicho costo entre los años de vida útil del bien; entre los cuales se encuentra el método de depreciación lineal.

La base depreciable de un bien es igual a su costo de adquisición, o el valor que lo sustituya, menos el valor residual que se le asigne.

Tratamiento Fiscal.

El Art.30.- numeral 3, de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, menciona que para la depreciación de los bienes que son empleados en la producción de la renta se aplicará un porcentaje fijo y constante sobre el valor sujeto a depreciación. Para el caso específico de los vehículos el porcentaje máximo de depreciación permitido será el 25% anual.

a) Planteamiento.

La empresa "IDEAS" S.A., adquiere el 14 de enero de 2005 un vehículo nuevo el cual será utilizado para el transporte de mercadería de la empresa, a un costo de adquisición de \$100,000.00 más IVA.

La gerencia, tomando en cuenta el uso que a que se destinará y el mantenimiento que se le dará, le asigna un valor residual del 5% sobre su costo de adquisición y una vida útil de 5 años, periodo en el cual se depreciará contablemente. Para efectos fiscales, el vehículo se depreciará conforme lo establece el Art. 30 numeral 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Teniendo en cuenta la información anterior considérense los siguientes supuestos:

- 1) La gerencia decide vender el vehículo al final de su vida útil y lo transfiere por \$ 6,000.00 el 27 de diciembre de 2009.
- 2) La gerencia da de baja el bien al final de su vida útil, por considerarlo inutilizable.

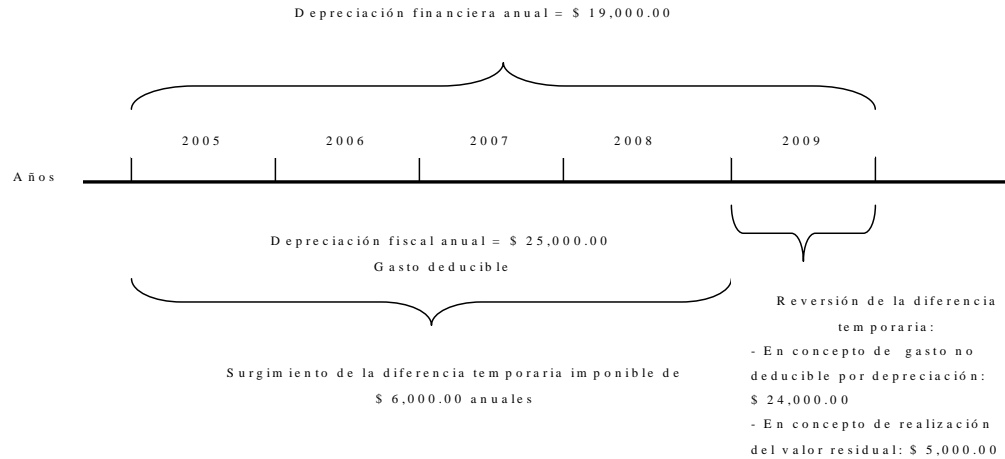
Las utilidades antes de impuesto sobre la renta obtenidas para los años 2005 y 2009 son \$ 100,000.00 y \$ 150,000.00 respectivamente.

b) Solución.

Supuesto número 1.

(Venta del vehículo al final de su vida útil)

Análisis gráfico.



Asiento contable por la adquisición del vehículo:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
14/01/2005	PDA. No. 1			
	<u>PROPIEDADES. PLANTA Y EQUIPO</u>		\$ 100,000.00	
	Equipo de reparto	\$ 100,000.00		
	<u>IVA CRÉDITO FISCAL</u>		\$ 13,000.00	
	<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>			\$ 113,000.00
	Banco	\$ 113,000.00		
	v/ Registro de la adquisición del vehículo.			

CALCULO DEL VALOR EN LIBROS

FECHA	COSTO DE ADQUISICION	DEPRECIACION FINANCIERA ANUAL	DEPRECIACION ACUMULADA	VALOR EN LIBROS
14/01/2005	\$ 100,000.00	\$ -	\$ -	\$ 100,000.00
31/12/2005	\$ 100,000.00	\$ 19,000.00	\$ 19,000.00	\$ 81,000.00
31/12/2006	\$ 100,000.00	\$ 19,000.00	\$ 38,000.00	\$ 62,000.00
31/12/2007	\$ 100,000.00	\$ 19,000.00	\$ 57,000.00	\$ 43,000.00
31/12/2008	\$ 100,000.00	\$ 19,000.00	\$ 76,000.00	\$ 24,000.00
31/12/2009	\$ 100,000.00	\$ 19,000.00	\$ 95,000.00	\$ 5,000.00

CALCULO DE LA BASE FISCAL

FECHA	COSTO DE ADQUISICION	DEPRECIACION FINANCIERA ANUAL	DEPRECIACION ACUMULADA	BASE FISCAL
14/01/2005	\$ 100,000.00	\$ -	\$ -	\$ 100,000.00
31/12/2005	\$ 100,000.00	\$ 25,000.00	\$ 25,000.00	\$ 75,000.00
31/12/2006	\$ 100,000.00	\$ 25,000.00	\$ 50,000.00	\$ 50,000.00
31/12/2007	\$ 100,000.00	\$ 25,000.00	\$ 75,000.00	\$ 25,000.00
31/12/2008	\$ 100,000.00	\$ 25,000.00	\$ 100,000.00	\$ -

CALCULO DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA

FECHA	VALOR EN LIBROS	BASE FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA
14/01/2005	\$ 100,000.00	\$ 100,000.00	\$ -
31/12/2005	\$ 81,000.00	\$ 75,000.00	\$ 6,000.00
31/12/2006	\$ 62,000.00	\$ 50,000.00	\$ 12,000.00
31/12/2007	\$ 43,000.00	\$ 25,000.00	\$ 18,000.00
31/12/2008	\$ 24,000.00	\$ -	\$ 24,000.00
31/12/2009	\$ 5,000.00	\$ -	\$ 5,000.00

Año 2005.

Para este año, y hasta el 2008, se genera anualmente una diferencia temporaria imponible de \$ 6,000.00 que constituye la diferencia entre el valor en libros y la base fiscal del vehículo al 31 de Diciembre de cada año, por lo que se debe reconocer un pasivo por impuesto sobre la renta diferido de \$ 1,500.00 ($\$ 6,000.00 \times 25\%$), en cada uno de los ejercicios contables.

Y el asiento contable es:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2005	PDA. No. 2. GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Depreciación de equipo de reparto v/ Reconocer el gasto y registrar el pasivo por impuesto sobre la renta diferido originado por la depreciación del vehículo.	\$ 1,500.00	\$ 1,500.00	\$ 1,500.00

Por otra parte, y teniendo en cuenta que la gerencia ha decidido vender el vehículo 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 decir \$ 500.00 ($\$ 5,000.00 \times 10\%$); por lo que el registro contable es como sigue:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2005	PDA. No. 3 GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Valor residual del vehículo v/ Reconocer el gasto y provisionar el pasivo por impuesto sobre la renta diferido originado por la posible venta del vehículo al final de su vida útil.	\$ 500.00	\$ 500.00	\$ 500.00
	PDA. No. 4 PERDIDAS Y GANANCIAS GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO v/ Liquidar el gasto por impuesto sobre la renta diferido contra la cuenta de cierre ($\$ 1,500.00 + \$ 500.00$).		\$ 2,000.00	\$ 2,000.00

La razón por la que se han reconocido los \$ 500.00 como un pasivo por impuesto sobre la renta diferido relacionados con el valor residual del vehículo es que, y según lo establece el párrafo 52 inciso segundo, de la Norma Internacional de Contabilidad No. 12, "la empresa procederá a medir los activos y los pasivos por impuestos diferidos utilizando la tasa y base fiscal que sean coherentes con la forma en que se espere recuperar o pagar la partida correspondiente"⁴⁵.

Ahora bien, al momento de vender el vehículo, la base fiscal del activo será igual a cero y su valor en libros de \$ 5,000.00, (el importe del valor residual); la tasa fiscal a la cual tributara será del 10% sobre las ganancias netas obtenidas, (según lo establecido en los artículos 14 y 42 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta).

"IDEAS" S.A.

UTILIDAD CONTABLE 2005.

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 100,000.00
(-)	Gastos por Impuesto Sobre la Renta		<u>(\$ 25,500.00)</u>
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente	(\$ 23,500.00)	
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Diferido	<u>(\$ 2,000.00)</u>	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 74,500.00

CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
CORRIENTE PARA EL AÑO 2005.

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 100,000.00
(-)	Gastos Deducibles		<u>\$ 6,000.00</u>
	Depreciación financiera deducible	\$ 6,000.00	
(=)	Renta Imponible		<u>\$ 94,000.00</u>
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 23,500.00

SURGIMIENTO E INCREMENTO DEL PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA
DIFERIDO (2005-2008).

AÑO	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
2005	Por el establecimiento de la diferencia temporaria imponible		\$ 2,000.00	\$ 2,000.00
2006	Por incremento de la diferencia temporaria imponible		\$ 1,500.00	\$ 3,500.00
2007	Por incremento de la diferencia temporaria imponible		\$ 1,500.00	\$ 5,000.00
2008	Por incremento de la diferencia temporaria imponible		\$ 1,500.00	\$ 6,500.00

⁴⁵ Párrafo 52 de la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 "Impuesto a las Ganancias".

AÑO 2009.

El saldo del pasivo por impuesto sobre la renta diferido al final de este año es de \$ 6,500.00, de los cuales \$ 500.00 corresponden a la diferencia temporaria originada por el establecimiento del valor residual.

En este año la diferencia temporaria se revierte en su totalidad, ya que la base fiscal llega a ser nula (porque la depreciación del vehículo llega a ser igual al costo de adquisición) y, además, se vende el vehículo.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2009	PDA. No. 5.			
	PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO		\$ 6,000.00	
	Depreciación de equipo de reparto	\$ 6,000.00		
	INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO			\$ 6,000.00
	v/ Reconocer el ingreso y registrar la liquidación del pasivo por impuesto sobre la renta diferido originado por la depreciación del vehículo.			

Por la venta del vehículo, se obtiene una utilidad de \$ 6,000.00 calculada como sigue:

Precio de venta	=	\$ 6,000.00
Costo Básico	=	\$ 0.00
Ganancia de capital	=	\$ 6,000.00

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2009	PDA. No. 6.			
	<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTES</u>		\$ 6,000.00	
	Banco	\$ 6,000.00		
	DEPRECIACION ACUMULADA DE VEHICULO		\$ 95,000.00	
	<u>PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO</u>			\$ 100,000.00
	Equipo de reparto	\$ 100,000.00		
	<u>OTROS INGRESOS</u>			\$ 1,000.00
	Ganancia en venta de Propiedades, Planta y Equipo	\$ 1,000.00		
	v/ Registro de la venta del vehículo y el ingreso obtenido por dicha venta.			

El costo básico del vehículo es igual a su costo de adquisición menos todas las depreciaciones que hayan sido aceptadas como deducibles por las autoridades fiscales.

Por la ganancia de capital obtenida en la venta del bien se debe pagar un impuesto sobre la renta del 10% de dicha ganancia, es decir, \$ 600.00 (\$ 6,000.00 X 10%). El pasivo por impuesto sobre la renta diferido, relacionado con el valor

residual del vehículo, se liquida al momento de registrar el impuesto originado por la ganancia de capital:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2009	PDA. No. 7. PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Valor residual del equipo de reparto INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO v/ Registro de la reversión de la diferencia temporaria originada por el establecimiento del valor residual del vehículo.	\$ 500.00	\$ 500.00	
	PDA. No 8. GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE IMPUESTOS POR PAGAR Impuesto sobre la renta v/ Registrar el impuesto sobre la renta a pagar por la ganancia de capital.	\$ 600.00		\$ 600.00

DISMINUCION Y ELIMINACION DEL PASIVO DIFERIDO AÑO 2009.

AÑO	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
2008	Saldo al 31 de diciembre			\$ 6,500.00
2009	Por reversión de la diferencia temporaria imponible (vía depreciación)	\$ 6,000.00		\$ 500.00
2009	Por reversión de la diferencia temporaria imponible (realización del valor residual)	\$ 500.00		\$ 0.00

" IDEAS " S . A .

UTILIDAD CONTABLE 2009 .

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 150,000.00
(-)	Gastos por Impuesto Sobre la Renta		<u>(\$ 36,100.00)</u>
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente	(\$ 42,600.00)	
	Ingreso por Impuesto Sobre la Renta Diferido	<u>\$ 6,500.00</u>	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 113,900.00

CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
CORRIENTE PARA EL AÑO 2009 .

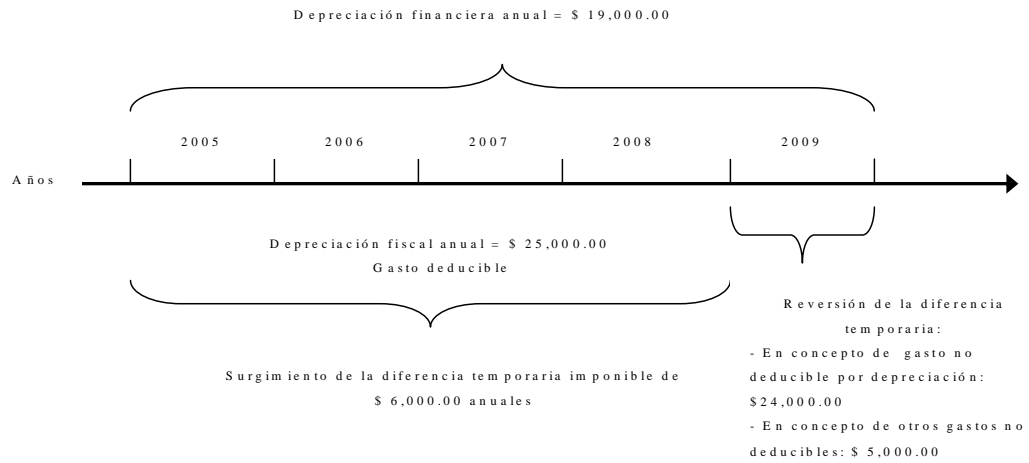
POR ACTIVIDADES NORMALES			
	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 150,000.00
(-)	Utilidad Contable en venta de P..P. y Equipo		<u>\$ 1,000.00</u>
	SUB-TOTAL		<u>\$ 149,000.00</u>
(+)	Depreciación financiera no deducible		<u>\$ 19,000.00</u>
(=)	Renta Imponible		<u>\$ 168,000.00</u>
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 42,000.00
POR LA GANANCIA DE CAPITAL EN VENTA DE EQUIPO DE REPARTO			
	Precio de venta		\$ 6,000.00
(-)	Costo básico		\$ 0.00
(=)	Ganancia de capital		\$ 6,000.00
	Gasto por impuesto sobre la renta corriente		\$ 600.00
	TOTAL GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE		\$ 42,600.00

Como puede observarse, la reversión de la diferencia temporaria imponible provocó que el gasto por impuesto sobre la renta corriente aumentara, ya que la depreciación financiera del vehículo (\$ 19,000.00) para este año constituye

un gasto no deducible de impuesto sobre la renta y la ganancia obtenida por la venta del vehículo (\$ 6,000.00) se considera un ingreso gravado.

Supuesto número 2. (El vehículo se da de baja al final de su vida útil)

Análisis gráfico.



Entre los años 2005 y 2008 el comportamiento de la diferencia temporal es similar al visto en el supuesto número uno de este ejemplo, es decir, se genera una diferencia temporal de \$ 6,000.00 anuales. Por lo que se debe registrar en cada uno de los años el siguiente asiento contable:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2005	PDA. No. 1. GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Depreciación de equipo de reparto v/ Reconocer el gasto y registrar el pasivo por impuesto sobre la renta diferido originado por la depreciación del vehículo.	\$ 1,500.00	\$ 1,500.00	\$ 1,500.00

La diferencia se da en el tratamiento que se le debe dar al valor residual del vehículo, ya que en este supuesto, dicho bien no se transfiere sino que se le da de baja, 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 \$ 1,250.00 (\$ 5,000.00 X 25%). Y el asiento contable es como sigue:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2005	PDA.No.2. GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Depreciación de equipo de reparto		\$ 1,250.00	\$ 1,250.00
		\$ 1,250.00		
31/12/2005	v/ Reconocer el gasto y registrar el pasivo por impuesto sobre la renta diferido relacionado con el valor residual del vehículo. PDA.No.3. PERDIDAS Y GANANCIAS GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO v/ Llevar a resultados el gasto por impuesto sobre la renta diferido (\$ 1,500.00 + \$ 1,250.00).		\$ 2,750.00	\$ 2,750.00

La utilidad contable para el año 2005 se ve afectada de la siguiente manera:

"IDEAS" S.A.

UTILIDAD CONTABLE 2005.

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 100,000.00
(-)	Gastos por Impuesto Sobre la Renta		(\$ 26,250.00)
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente	(\$ 23,500.00)	
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Diferido	(\$ 2,750.00)	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 73,750.00

CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
CORRIENTE PARA EL AÑO 2005.

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 100,000.00
(-)	Gastos Deducibles		\$ 6,000.00
	Depreciación financiera deducible	\$ 6,000.00	
(=)	Renta Imponible		\$ 94,000.00
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 23,500.00

SURGIMIENTO E INCREMENTO DEL PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA
DIFERIDO (2005-2008).

AÑO	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
2005	Por el establecimiento de la diferencia temporaria imponible		\$ 2,750.00	\$ 2,750.00
2006	Por incremento de la diferencia temporaria imponible		\$ 1,500.00	\$ 4,250.00
2007	Por incremento de la diferencia temporaria imponible		\$ 1,500.00	\$ 5,750.00
2008	Por incremento de la diferencia temporaria imponible		\$ 1,500.00	\$ 7,250.00

AÑO 2009.

El saldo del pasivo por impuesto sobre la renta diferido al final de este año es de \$ 7,250.00, de los cuales \$ 1,250.00 corresponden a la diferencia temporaria originada por el establecimiento del valor residual.

En este año la diferencia temporaria se revierte en su totalidad, ya que la base fiscal llega a ser nula (porque la depreciación del vehículo llega a ser igual al costo de adquisición) y, además, se da de baja el vehículo.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2009	PDA. No. 4. PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Depreciación de equipo de reparto INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO v/ Reconocer el ingreso y registrar la liquidación del pasivo por impuesto sobre la renta diferido originado por la depreciación del vehículo.	\$ 6,000.00	\$ 6,000.00	\$ 6,000.00

Para dar de baja el vehículo se debe elaborar el siguiente asiento contable:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2009	PDA. No. 5. OTROS GASTOS Retiro de bienes pertenecientes a las Propiedades, Planta y Equipo. DEPRECIACION ACUMULADA Vehículo PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO Equipo de reparto v/ Registro del retiro del vehículo al final de su vida útil por considerarse inutilizable.	\$ 5,000.00 \$ 95,000.00 \$ 100,000.00	\$ 5,000.00 \$ 95,000.00	\$ 100,000.00

El pasivo por impuesto sobre la renta diferido, relacionado con el valor residual del vehículo se debe liquidar así:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2009	PDA. No. 6. PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Valor residual del vehículo INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO v/ Reconocer el ingreso y registrar la liquidación del pasivo por impuesto sobre la renta diferido relacionado con el valor residual del vehículo.	\$ 1,250.00	\$ 1,250.00	\$ 1,250.00

DISMINUCION Y ELIMINACION DEL PASIVO DIFERIDO AÑO 2009.

AÑO	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
2008	Saldo al 31 de diciembre			\$ 7,250.00
2009	Por reversión de la diferencia temporaria imponible (vía depreciación)	\$ 6,000.00		\$ 1,250.00
2009	Por reversión de la diferencia temporaria imponible (retiro del vehículo)	\$ 1,250.00		\$ 0.00

"IDEAS" S.A.

UTILIDAD CONTABLE 2009.

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 150,000.00
(-)	Gastos por Impuesto Sobre la Renta		(\$ 36,250.00)
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente	(\$ 43,500.00)	
	Ingreso por Impuesto Sobre la Renta Diferido	\$ 7,250.00	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 113,750.00

**CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
CORRIENTE PARA EL AÑO 2009.**

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 150,000.00
(+)	Depreciación financiera no deducible	\$ 19,000.00	
(+)	Otros gastos no deducibles	\$ 5,000.00	<u>\$ 24,000.00</u>
(=)	Renta Imponible		<u>\$ 174,000.00</u>
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 43,500.00

Como puede observarse la diferencia temporaria imponible se ha revertido en su totalidad y ha incrementado el gasto por impuesto sobre la renta diferido, pues originó que la renta imponible aumentara en \$ 24,000.00, de los cuales \$ 19,000.00 corresponden a la depreciación no deducible y el resto al valor residual que se debe reconocer contablemente bajo el concepto de "otros gastos", el cual tampoco es deducible de impuesto sobre la renta.

8. Provisión por garantías por venta de productos.

Tratamiento Contable.

Un contrato de garantía de productos implica incurrir en gastos futuros, los cuales no se conocen con certeza en cuanto al monto, fecha y cliente que los reclamará; sin embargo, un pasivo existe a la fecha de la venta y deberá reconocerse como tal, contablemente, en el momento en que se realiza la venta.

Al respecto la Norma Internacional de Contabilidad No. 37 "Provisiones, Activos y Pasivos Contingentes", señala que cuando exista un gran número o cantidad grande de obligaciones similares (Por ejemplo, garantías de productos o contratos similares), la probabilidad de que se produzca una salida de recursos, para su cancelación, se determinará considerando el tipo de obligación en su conjunto. Aunque la posibilidad de una salida de recursos sea pequeña para una determinada partida o tipo de producto en particular, puede muy bien ser probable una salida de recursos para cancelar el tipo de obligación en su conjunto. Si tal es el caso, se procederá a reconocer la provisión.

De acuerdo con lo establecido por esta Norma, se deduce que una empresa tendrá que reconocer, en el momento en que se realiza la venta de productos garantizados, el posible gasto por garantías que puede incurrir en el futuro, cuando tales derechos sean reclamados por los clientes.

Tratamiento Fiscal.

Según entrevista realizada al Lic. Guillermo Humberto Rivas⁴⁶ Supervisor de Grupos de Fiscalización, Coordinación Tres, Supervisión Cuatro, del Ministerio de Hacienda, y tomando como base el Art.29 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, manifestó que el gasto en concepto de garantías por venta de productos será aceptado por las autoridades fiscales como un gasto deducible para efectos de impuesto sobre la renta "cuando represente una salida real de efectivo; siempre y cuando la garantía, se haya estipulado en un contrato, factura o comprobante de crédito fiscal, además, que provenga del giro normal o actividad de la empresa de ingresos gravados.

a) Planteamiento del caso.

Durante el año 2004, la empresa "IDEAS" S.A., vende 250 equipos de computación a un precio unitario de \$ 900.00, otorgando garantías para el plazo de un año. Basándose en experiencias pasadas, se estima que el gasto en concepto de garantías ascenderá a un total de \$ 25,000.00, es decir un estimado de \$ 100.00 por cada equipo vendido. Al final de ese año "IDEAS" S.A., obtuvo utilidades antes de impuesto sobre la renta de \$ 400,000.00.

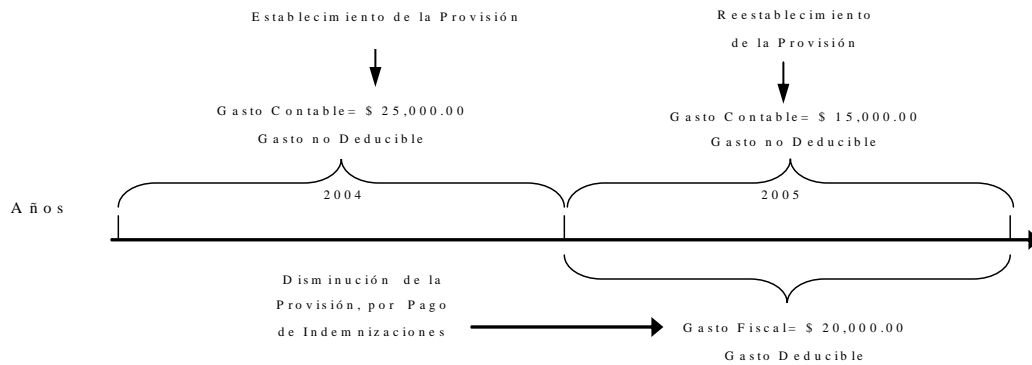
En el año 2005, de febrero a septiembre, se efectuaron pagos por un monto de \$ 20,000.00 en concepto de garantías de productos vendidos el año anterior; además, realizaron ventas totales por \$ 300,000.00 con garantía estimada de \$ 20,000.00

⁴⁶ Entrevista realizada el 20 de mayo de 2005.

a un año de vencimiento. Al 31 de diciembre obtuvo \$ 500,000.00 en utilidades antes de impuesto sobre la renta.

b) Solución.

Análisis Gráfico.



Año 2004.

El asiento contable para el registro de la provisión es:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2004	PDA. No. 1 GASTOS DE VENTA Garantías por venta de productos PROVISIÓN PARA GARANTÍAS POR VENTA DE PRODUCTOS v/ Registro de la provisión para garantías por venta de productos.	\$ 25,000.00	\$ 25,000.00	\$ 25,000.00
31/12/2004	PDA. No. 2 PERDIDAS Y GANANCIAS GASTOS DE VENTA Garantías por venta de productos V/Determinación de la utilidad de operación.	\$ 25,000.00	\$ 25,000.00	\$ 25,000.00

CALCULO DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA DEDUCIBLE (2004)

FECHA	VALOR EN LIBROS	BASE FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA
31/12/2004	\$ 25,000.00	\$ 0.00	\$ 25,000.00

El activo por impuesto sobre la renta diferido que se debe reconocer es de: \$ 6,250.00 (\$ 25,000.00 X 25%) y el registro contable es:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2004	PDA. No. 3 ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Garantías por venta de productos INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO v/ Reconocer el ingreso y registrar el activo por impuesto sobre la renta diferido originado por el establecimiento de la Provisión por garantía por venta de productos.	\$ 6,250.00	\$ 6,250.00	\$ 6,250.00
31/12/2004	PDA. No. 4 INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO PÉRDIDAS Y GANANCIAS v/ Liquidar el ingreso por impuesto sobre la renta diferido.		\$ 6,250.00	\$ 6,250.00

UTILIDAD CONTABLE 2004.

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 400,000.00
(-)	Gastos por Impuesto Sobre la Renta		<u>(\$ 100,000.00)</u>
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente	(\$ 106,250.00)	
(+)	Ingreso por Impuesto Sobre la Renta Diferido	<u>\$ 6,250.00</u>	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 300,000.00

CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
CORRIENTE PARA EL AÑO 2004

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 400,000.00
(+)	Gastos no Deducibles		<u>\$ 25,000.00</u>
	Provisión de garantías por venta de productos	<u>\$ 25,000.00</u>	
(=)	Renta Imponible		<u>\$ 425,000.00</u>
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 106,250.00

En el año 2004 se originó un gasto no deducible de impuesto sobre renta por valor de \$ 25,000.00, cantidad que la empresa registró en concepto de provisión de garantías por ventas de productos, dicho gasto aumentó la renta imponible y en consecuencia el gasto por impuesto sobre la renta corriente.

Año 2005

En este año, la empresa "IDEAS" S.A. incurrió en el pago de garantías por \$ 20,000.00, por lo que debe realizar el siguiente asiento contable:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2005	PDA. No. 5 PORVISIÓN PARA GARANTÍAS POR VENTA DE PRODUCTOS EFECTIVO Y EQUIVALENTES v/ Pago de garantías reclamadas por los clientes		\$ 20,000.00	\$ 20,000.00

Por el pago de garantías en este año, la diferencia temporaria se revierte parcialmente en \$ 20,000.00, por lo que el activo por impuesto sobre la renta diferido relacionado con dicha cuenta se ve disminuido en \$ 5,000.00 ($\$ 20,000.00 \times 25\%$) y se debe registrar de la siguiente manera:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
Febrero - septiembre 2005	PDA. No. 6. GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Garantías por venta de productos v/ Reversión parcial de la diferencia temporaria deducible.	<u>\$ 5,000.00</u>	\$ 5,000.00	\$ 5,000.00
31/12/2005	PDA. 7. PERDIDAS Y GANANCIAS GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO v7 Liquidar el gasto por impuesto sobre la renta diferido		\$ 5,000.00	\$ 5,000.00

CALCULO DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA DEDUCIBLE (2005)

FECHA	VALOR EN LIBROS	BASE FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA
31/12/2005	\$ 20,000.00	\$ 0.00	\$ 20,000.00

El saldo de la cuenta activo por impuesto sobre la renta diferido al 31 de Diciembre de 2005 debe ser de \$ 5,000.00 (\$ 20,000.00 X 25%), pero de estos, ya se encuentran registrados \$ 1,250.00, que corresponden a las garantías otorgadas en el 2004 que no fueron reclamadas por los clientes. La diferencia, \$ 3,750.00, están relacionados con los \$ 15,000.00 que este año se han provisionado por el mismo concepto.

El saldo del activo por impuesto sobre la renta diferido esta conformado de la siguiente manera:

Saldo inicial del Activo por impuesto diferido	=	\$ 6,250.00
(-) Disminución del activo por el reconocimiento del pago de garantías	=	\$ 5,000.00
(+) Aumento del activo - reestablecimiento de la provisión para garantía por venta de productos	=	<u>\$ 3,750.00</u>
(=) Saldo del Activo al 31/12/2005	=	<u><u>\$ 5,000.00</u></u>

Y el asiento contable es:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2005	PDA. No. 8. ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Garantías por venta de productos	<u>\$ 3,750.00</u>	\$ 3,750.00	
	INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO v/ Reconocer el ingreso y registrar el activo por impuesto sobre la renta diferido originado por el reestablecimiento de la Provisión garantías por venta de productos.			\$ 3,750.00
31/12/2005	PDA. No. 9. INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO PÉRDIDAS Y GANANCIAS v/ Llevar a resultados del periodo el ingreso por impuesto sobre la renta diferido.		\$ 3,750.00	\$ 3,750.00

UTILIDAD CONTABLE 2005.

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 500,000.00
(-)	Gastos por Impuesto Sobre la Renta		<u>\$ 125,000.00</u>
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente	(\$ 123,750.00)	
(-)	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Diferido	(\$ 5,000.00)	
(+)	Ingreso por Impuesto Sobre la Renta Diferido	<u>\$ 3,750.00</u>	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 375,000.00

**CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
CORRIENTE PARA EL AÑO 2005.**

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 500,000.00
(+)	Gastos no Deducibles		\$ 15,000.00
	Provisión de garantías por venta de productos	\$ 15,000.00	
(-)	Gastos Deducibles		(\$ 20,000.00)
	Garantías por venta de productos Pagadas	(\$ 20,000.00)	
(=)	Renta Imponible		\$ 495,000.00
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 123,750.00

Como puede observarse, en este año 2005 la reversión de la diferencia temporaria deducible en \$ 20,000.00, producto del pago de garantías reclamadas, vino a disminuir tanto la renta imponible como el gasto por impuesto sobre la renta corriente. Así también, tanto la renta imponible como el gasto corriente por impuesto diferido, se incrementaron debido al reconocimiento de la diferencia temporaria deducible originada por el reconocimiento de la provisión para garantías por venta de productos registrada para este año por valor de \$ 20,000.00

9. Estimación para obligaciones laborales.

Tratamiento Contable.

La Estimación para obligaciones laborales se considera un gasto de operación, ya sea de administración o de ventas, o un costo del período en que se provisiona.

El reconocimiento de esta estimación como un gasto del período se debe a que según el principio contable de acumulación o devengo, los gastos deben contabilizarse en el período en que se incurren aunque efectivamente no se hayan pagado y debe llevarse a resultados para determinar la utilidad o pérdida del ejercicio.

Tratamiento Fiscal.

El código de trabajo en el Art. 58.- establece que: "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..."⁴⁷.

Por otra parte, el Art.29.- numeral 2) inciso segundo de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, establece como deducibles únicamente: "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"⁴⁸.

Por lo dicho anteriormente, la Estimación para obligaciones laborales constituye un gasto no deducible en el periodo en el cual se registra y será un gasto deducible en el o los periodos en que las indemnizaciones laborales efectivamente se paguen.

a) Planteamiento del caso.

La empresa "IDEAS" S.A. el 31 de Diciembre de 2004 constituye una estimación para obligaciones laborales por \$ 50,000.00, con el objetivo de contar con recursos para darle cumplimiento a las obligaciones derivadas de contratos laborales y de las establecidas en el Código de Trabajo (según Art.58.- del Código de Trabajo), que se le pudieran presentar en el futuro.

El 13 de noviembre del año 2005 se pagan indemnizaciones laborales por un monto de \$ 45,000.00 y al final del mismo año determina que para el próximo año necesitará acumular \$ 60,000.00 de estimación para obligaciones laborales.

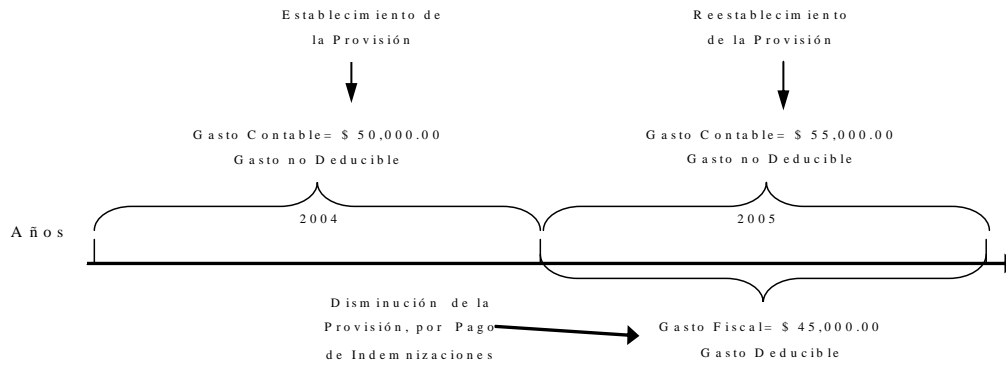
⁴⁷ VASQUEZ LÓPEZ, Luis, "Recopilación de Leyes en Materia Laboral", El Salvador, LIS, Pág. 45, 2003.

⁴⁸ MENDOZA ORANTES, Ricardo, Pág. 165.

Para los años 2004 y 2005 la empresa obtuvo utilidades antes de impuesto sobre la renta por \$ 175,000.00 y \$ 170,000.00 respectivamente.

b) Solución.

Análisis Gráfico.



Año 2004.

El establecimiento de la estimación para obligaciones laborales genera un gasto de operación y debe de registrarse de la siguiente manera (el tipo de gasto que se debe cargar, dependerá de la naturaleza de las actividades que realizaba el trabajador que ha dejado de laborar para la empresa):

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2004	PDA. No. 1 GASTOS DE ADMINISTRACION Estimación para obligaciones laborales	\$ 50,000.00	\$ 50,000.00	
	PROVISIÓN PARA OBLIGACIONES LABORALES v/ Registrar la estimación para obligaciones laborales del presente ejercicio.			\$ 50,000.00

CALCULO DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA DEDUCIBLE (2004)

FECHA	VALOR EN LIBROS	BASE FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA
31/12/2004	\$ 50,000.00	\$ 0.00	\$ 50,000.00

Como el valor en libros de la estimación para obligaciones laborales es mayor a su base fiscal, la diferencia que surge es una diferencia temporaria deducible, por lo que se debe

proceder a registrar un activo por impuesto sobre la renta diferido y un ingreso de la misma naturaleza.

El activo a registrar es por un monto de: \$ 12,500.00 (\$ 50,000.00 X 25%) y el asiento contable es:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2004	<p style="text-align: center;">PDA. No. 2</p> <p>ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO</p> <p>Estimación para obligaciones laborales</p> <p style="text-align: right;"><u>\$ 12,500.00</u></p>		\$ 12,500.00	
	<p style="text-align: center;">INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO</p> <p>v/ Reconocer el ingreso y registrar el activo por impuesto sobre la renta diferido originado por el establecimiento de la estimación para Obligaciones Laborales.</p>			\$ 12,500.00
31/12/2004	<p style="text-align: center;">PDA. No. 3</p> <p>INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO</p> <p>PÉRDIDAS Y GANANCIAS</p> <p style="text-align: right;"><u>\$ 12,500.00</u></p>		\$ 12,500.00	
	<p>v/ Liquidar el ingreso por impuesto sobre la renta diferido contra la cuenta Pérdidas y Ganancias.</p>			\$ 12,500.00
31/12/2004	<p style="text-align: center;">PDA. No. 4</p> <p>PERDIDAS Y GANANCIAS</p> <p>GASTOS DE ADMINISTRACION</p> <p>Estimación para obligaciones laborales</p> <p style="text-align: right;"><u>\$ 50,000.00</u></p>		\$ 50,000.00	
	<p>v/ Liquidar el gasto relacionado con la provisión para obligaciones laborales.</p>			\$ 50,000.00

UTILIDAD CONTABLE 2004

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 175,000.00
(-)	Gastos por Impuesto Sobre la Renta		<u>(\$ 43,750.00)</u>
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente	(\$ 56,250.00)	
(+)	Ingreso por Impuesto Sobre la Renta Diferido	<u>\$ 12,500.00</u>	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 131,250.00

**CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
CORRIENTE PARA EL AÑO 2004**

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 175,000.00
(+)	Gastos no Deducibles		<u>\$ 50,000.00</u>
	Estimación para Obligaciones Laborales	<u>\$ 50,000.00</u>	
(=)	Renta Imponible		<u>\$ 225,000.00</u>
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 56,250.00

El establecimiento de la Estimación para obligaciones laborales, debido a que constituye un gasto no deducible, origina un incremento en el gasto por impuesto sobre la renta corriente; pero dicho gasto disminuirá en el o los periodos en que efectivamente se paguen indemnizaciones, ya que dichos gastos serán deducibles para efectos de impuesto sobre la renta.

Año 2005

CALCULO DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA DEDUCIBLE (2005)

FECHA	VALOR EN LIBROS	BASE FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA
31/12/2005	\$ 60,000.00	\$ 0.00	\$ 60,000.00

Para este año, se aplicaron \$ 45,000.00, de la Estimación para obligaciones laborales registrada en el 2004, en la cancelación de las indemnizaciones de los trabajadores que fueron despedidos, razón por la cual la diferencia temporaria se revirtió en la misma cantidad; consecuentemente el activo por impuesto sobre la renta diferido disminuyó en \$ 11,250.00 (\$ 45,000.00 X 25%), por lo que se procede a elaborar el siguiente asiento contable:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
13/11/2005	<p style="text-align: center;">PDA. No. 5</p> GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Estimación para obligaciones laborales v/ Reconocer el gasto por impuesto sobre la renta diferido originado por la reversión de la diferencia temporaria deducible en \$ 45,000.00 correspondiente al pago de indemnizaciones laborales.	\$ 11,250.00	\$ 11,250.00	\$ 11,250.00
		<u>\$ 11,250.00</u>		

El saldo del activo por impuesto diferido, relacionado con la Estimación para obligaciones laborales, es ahora de \$ 1,250.00 (\$ 12,500.00 - \$ 11,250.00), debido a que la diferencia temporaria se ha revertido en \$ 45,000.00, que corresponde al valor de las indemnizaciones pagadas, dicha reversión, además, origina un gasto por impuesto sobre la renta diferido.

Para el año 2005, se determina que la Estimación para obligaciones laborales debe ser de \$ 60,000.00, la cual tiene un saldo inicial de \$ 5,000.00 (\$ 50,000.00 - \$ 45,000.00) por lo que se debe incrementar en \$ 55,000.00.

El reestablecimiento de la Estimación para obligaciones laborales provoca que el activo por Impuesto Diferido se incremente en \$ 13,750.00 (\$ 55,000.00 X 25%), y los asientos contables son:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2005	PDA. No. 6 GASTOS DE ADMINISTRACION Estimación para obligaciones laborales	<u>\$ 55,000.00</u>	\$ 55,000.00	
	PROVISIÓN PARA OBLIGACIONES LABORALES v/ Registro del reestablecimiento de la estimación para obligaciones laborales.			\$ 55,000.00
31/12/2005	PDA. No. 7 ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Estimación para obligaciones laborales	<u>\$ 13,750.00</u>	\$ 13,750.00	
	INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO v/ Reconocer el ingreso y registrar el activo por impuesto sobre la renta diferido.			\$ 13,750.00

El saldo del activo por impuesto sobre la renta diferido, después de haberse incrementado es de \$ 15,000.00 (\$ 1,250.00 + \$ 13,750.00), debido a que la Estimación para obligaciones laborales se ha incrementado en \$ 55,000.00, dicho incremento también origina un ingreso por impuesto sobre la renta diferido.

Para llevar a resultados del período, tanto el gasto como el ingreso por impuesto sobre la renta diferido, relacionados con la aplicación y reestablecimiento de la estimación para obligaciones laborales, se elaboran los siguientes registros contables:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2005	PDA. No. 8 PÉRDIDAS Y GANANCIAS GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO v/ Llevar a resultados del período el gasto originado por la reversión de la diferencia temporaria deducible.		\$ 11,250.00	\$ 11,250.00
31/12/2005	PDA. No. 9 INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO PÉRDIDAS Y GANANCIAS v/ Llevar a resultados del período el ingreso por impuesto sobre la renta diferido.		\$ 13,750.00	\$ 13,750.00
31/12/2005	PDA. No. 10 PERDIDAS Y GANANCIAS GASTOS DE ADMINISTRACION Provisión para obligaciones laborales. v/ Liquidar el gasto originado por la estimación para obligaciones laborales.	<u>\$ 55,000.00</u>	\$ 55,000.00	\$ 55,000.00

UTILIDAD CONTABLE 2005

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 170,000.00
(-)	Gastos por Impuesto Sobre la Renta		<u>\$ 42,500.00</u>
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente	(\$ 45,000.00)	
(-)	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Diferido	(\$ 11,250.00)	
(+)	Ingreso por Impuesto Sobre la Renta Diferido	<u>\$ 13,750.00</u>	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 127,500.00

**CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
CORRIENTE PARA EL AÑO 2005**

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 170,000.00
(+)	Gastos no Deducibles		<u>\$ 55,000.00</u>
	Estimación para Obligaciones Laborales	<u>\$ 55,000.00</u>	
			\$ 225,000.00
(-)	Gastos Deducibles		<u>(\$ 45,000.00)</u>
	Indemnizaciones Pagadas	<u>(\$ 45,000.00)</u>	
(=)	Renta Imponible		<u>\$ 180,000.00</u>
	Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 45,000.00

El gasto por impuesto sobre la renta, para el año 2005 está conformado por el gasto (\$ 11,250.00) originado por la reversión de la deferencia temporaria deducible en \$ 45,000.00, el ingreso (\$ 13,750.00) generado por el reestablecimiento de la estimación para obligaciones laborales en \$ 55,000.00 y el impuesto corriente (\$ 45,000.00) producto de la renta imponible obtenida para el presente año.

10. Ventas a plazo menores a 24 meses.

Tratamiento Contable.

El método de las ventas a plazo supone la recuperación parcial del ingreso a través del cobro de cierto número de cuotas establecidas en un contrato de venta a plazo celebrado entre las partes involucradas.

Los tratadistas contables norteamericanos, entre ellos Finney Miller tradicionalmente han manejado la figura de ventas a plazo, como un método que consiste en reconocer financieramente el ingreso en proporción a la recuperación de los cánones o cuotas establecidas en el respectivo contrato, registrando como utilidad realizada en el momento de la venta solamente lo cobrado en concepto de prima, aplicando así el método del efectivo.

Tratamiento Fiscal.

El Reglamento de Ley de Impuesto sobre la renta en su Art.12.- establece que las utilidades obtenidas por una persona natural o jurídica en operaciones de crédito cuyos plazos sean mayores a 24 meses podrán ser diferidas.

De lo dicho anteriormente se deduce que el ingreso total percibido por ventas efectuadas a un plazo menor al antes mencionado debe ser computado o declarado en el periodo en que se originó dicha venta.

a) Planteamiento.

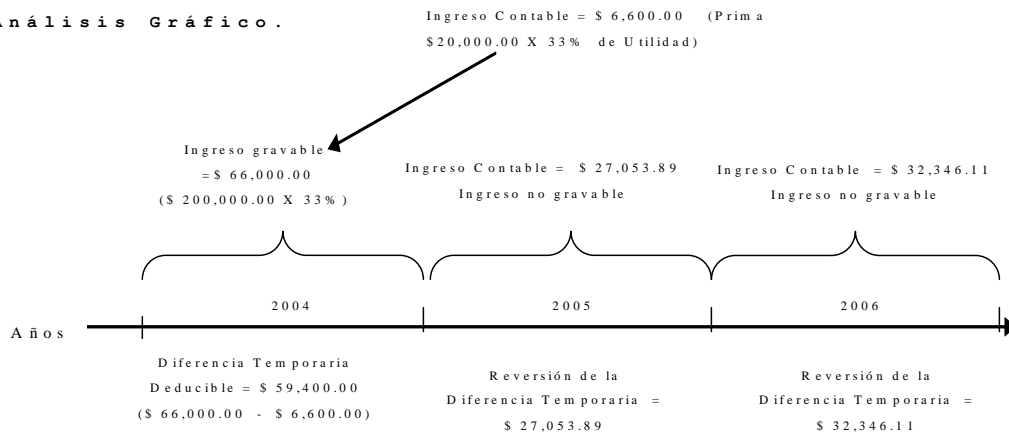
La empresa "IDEAS" S.A., el 22 de diciembre de 2004 efectuó una venta de un bien mueble a 24 meses plazo a un precio de \$ 200,000.00 más IVA, con un costo de venta de \$ 134,000.00 (67% sobre el precio de venta) de acuerdo a las condiciones siguientes:

- Prima 10% sobre el valor neto de la venta.
- Cobro de IVA en el momento de la venta.
- Plazo: 24 meses.
- Documentación de respaldo: 24 letras de cambio, con vencimiento el 22 de cada mes.
- Tasa de interés: 18% anual.
- Los intereses a cobrar no incluyen IVA.

En los años 2004 y 2005 se obtienen ingresos corrientes de \$ 500,000.00 y \$ 600,000.00, con un costo de venta de \$ 175,000.00 y \$ 210,000.00 respectivamente.

b) Solución.

Análisis Gráfico.

AÑO 2004.

Determinación de la cuota mensual:

Fórmula:

$$R = (Ai) / (1 - (1 + i)^{-n})$$

R = ?

$$\text{Prima: } \$ 200,000.00 \times 10\%$$

$$= \$ 20,000.00$$

$$A: \$ 200,000.00 - \$ 20,000.00$$

$$= \$ 180,000.00$$

$$I: = 0.18 / 12 \text{ meses}$$

$$= 0.015$$

$$N = 24.$$

$$R = (\$ 180,000.00 \times 0.015) / (1 - (1 + 0.015)^{-24})$$

$$= \$ 2,700.00 / 0.300456081.$$

$$R = \$ 8,986.34 \text{ (Cuota mensual)}$$

Asiento contable por la venta a plazos y su costo:

Efectivo: Prima \$ 20,000.00 y el IVA de la venta total.

Documentos por cobrar a C.P. por ventas a plazo: \$ 8,986.34 x
24 meses.

Documentos por cobrar a L.P. por ventas a plazo: \$ 8,986.34 x
24 meses.

Costo de venta a plazos: \$ 200,000.00 X 67%.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
22/12/2004	PDA. No. 1.			
	EFFECTIVO		\$ 46,000.00	
	Banco	\$ 46,000.00		
	DOCUMENTOS POR COBRAR A C.P. POR VENTAS A PLAZO		\$ 117,836.08	
	DOCUMENTOS POR COBRAR A L.P. POR VENTAS A PLAZO		\$ 117,836.08	
	VENTAS A PLAZO			\$ 200,000.00
	INTERESES DIFERIDOS POR VENTAS A PLAZO			\$ 35,672.16
	IVA DEBITO FISCAL			\$ 26,000.00
	v/ Registrar la venta de un bien mueble por \$200,000.00 a 24 meses plazo.			
22/12/2004	PDA. No. 2.			
	COSTO DE VENTAS A PLAZOS		\$ 134,000.00	
	INVENTARIO			\$ 134,000.00
	v/ Registro del costo de la venta a plazos.			

CUADRO DE AMORTIZACION DE FONDOS.

FECHA	CUOTA MENSUAL	ABONO A INTERESES	ABONO A CAPITAL	CAPITAL INSOLUTO
SALDO				\$180,000.00
22/01/2005	\$ 8,986.34	\$ 2,700.00	\$ 6,286.34	\$173,713.66
22/02/2005	\$ 8,986.34	\$ 2,605.70	\$ 6,380.64	\$167,333.02
22/03/2005	\$ 8,986.34	\$ 2,510.00	\$ 6,476.34	\$160,856.68
22/04/2005	\$ 8,986.34	\$ 2,412.85	\$ 6,573.49	\$154,283.19
22/05/2005	\$ 8,986.34	\$ 2,314.25	\$ 6,672.09	\$147,611.10
22/06/2005	\$ 8,986.34	\$ 2,214.17	\$ 6,772.17	\$140,838.92
22/07/2005	\$ 8,986.34	\$ 2,112.58	\$ 6,873.76	\$133,965.17
22/08/2005	\$ 8,986.34	\$ 2,009.48	\$ 6,976.86	\$126,988.31
22/09/2005	\$ 8,986.34	\$ 1,904.82	\$ 7,081.52	\$119,906.79
22/10/2005	\$ 8,986.34	\$ 1,798.60	\$ 7,187.74	\$112,719.05
22/11/2005	\$ 8,986.34	\$ 1,690.79	\$ 7,295.55	\$105,423.50
22/12/2005	\$ 8,986.34	\$ 1,581.35	\$ 7,404.99	\$ 98,018.51
SUBTOTAL	\$107,836.08	\$25,854.59	\$ 81,981.49	
22/01/2006	\$ 8,986.34	\$ 1,470.28	\$ 7,516.06	\$ 90,502.45
22/02/2006	\$ 8,986.34	\$ 1,357.54	\$ 7,628.80	\$ 82,873.65
22/03/2006	\$ 8,986.34	\$ 1,243.10	\$ 7,743.24	\$ 75,130.41
22/04/2006	\$ 8,986.34	\$ 1,126.96	\$ 7,859.38	\$ 67,271.03
22/05/2006	\$ 8,986.34	\$ 1,009.07	\$ 7,977.27	\$ 59,293.75
22/06/2006	\$ 8,986.34	\$ 889.41	\$ 8,096.93	\$ 51,196.82
22/07/2006	\$ 8,986.34	\$ 767.95	\$ 8,218.39	\$ 42,978.43
22/08/2006	\$ 8,986.34	\$ 644.68	\$ 8,341.66	\$ 34,636.77
22/09/2006	\$ 8,986.34	\$ 519.55	\$ 8,466.79	\$ 26,169.98
22/10/2006	\$ 8,986.34	\$ 392.55	\$ 8,593.79	\$ 17,576.19
22/11/2006	\$ 8,986.34	\$ 263.64	\$ 8,722.70	\$ 8,853.49
22/12/2006	\$ 8,986.34	\$ 132.80	\$ 8,853.49	\$ 0.00
SUBTOTAL	\$107,836.08	\$ 9,817.52	\$ 98,018.51	
TOTAL	\$215,672.16	\$35,672.11	\$180,000.00	

Al final del año 2004 la empresa realiza el cierre de las ventas a plazo y del costo de venta a plazo a la cuenta utilidad bruta diferida en ventas a plazo.

Utilidad bruta diferida en ventas a plazo: \$ 200,000.00 X 33%.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2004	PDA. No. 3. VENTAS A PLAZO UTILIDAD BRUTA DIFERIDA EN VENTAS A PLAZO COSTO DE VENTA A PLAZO v/ Registrar la utilidad diferida y la eliminación del costo de venta a plazo.		\$ 200,000.00	\$ 66,000.00 \$ 134,000.00

Además, la empresa debe proceder a reconocer la utilidad realizada de \$ 6,600.00 (\$ 20,000.00 X 33%) que ha recuperado en el cobro de la prima.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2004	PDA. No. 4. UTILIDAD BRUTA DIFERIDA EN VENTAS A PLAZO UTILIDAD BRUTA REALIZADA EN VENTAS A PLAZO v/ Registro de la utilidad realizada por el cobro de la prima.		\$ 6,600.00	\$ 6,600.00

UTILIDAD BRUTA DIFERIDA EN VENTAS A PLAZO.

MAYORIZACION:

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
31/12/2004	Registro de la utilidad bruta diferida por la venta		\$66,000.00	\$ 66,000.00
31/12/2004	Recuperación de la utilidad bruta realizada por cobro de la prima	\$ 6,600.00		\$ 59,400.00

Comparando la utilidad contable y la utilidad gravable en el año 2004 se genera una diferencia temporal de \$ 59,400.00 (\$ 66,000.00 - \$ 6,600.00 de la prima) por la venta a plazo ya que el tratamiento contable antes expuesto indica que el ingreso deberá ser registrado en proporción al cobro de las cuotas preestablecidas en el contrato, razón por la cual en el presente caso en desarrollo solo se ha reconocido utilidad bruta realizada por la prima cobrada y el resto de la utilidad ha sido diferida; por el lado tributario el reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece que se declare el ingreso total en el presente ejercicio por tratarse de una venta cuyo plazo es menor a 25 meses.

El valor de la diferencia temporal de \$ 59,400.00 constituye el ingreso gravado a incluirse en la utilidad antes de impuesto sobre la renta (Utilidad contable), resultando de esta manera un mayor gasto por impuesto de renta corriente. Para reconocer contablemente tal diferencia se deberá efectuar

el siguiente asiento contable por \$ 14,850.00 (\$ 59,400.00 X 25%):

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2004	PDA. No. 5. ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Ventas a plazo	\$ 14,850.00	\$ 14,850.00	\$ 14,850.00
	INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO v/ Reconocer el ingreso y registrar el activo por impuesto sobre la renta diferido originado por ventas a plazo.			
	PDA. No. 6 GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE IMPUESTOS POR PAGAR Impuesto Sobre la Renta	\$ 80,322.00	\$ 80,322.00	\$ 80,322.00
	v/ Reconocer el gasto por impuesto sobre la renta corriente y registrar el impuesto por pagar.	\$ 80,322.00		

Considerando que la empresa ha operado durante el año 2004 con ingresos corrientes e ingresos por ventas a plazo, su utilidad contable es determinada como sigue:

" IDEAS " S . A .
ESTADO DE RESULTADOS
DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2004 .

	Ingresos corrientes		\$ 500,000.00	
(-)	Costo de venta corriente		\$ 175,000.00	
(=)	Margen Bruto por ingresos corrientes			\$ 325,000.00
	Ingresos por ventas a plazo	\$ 200,000.00		
(-)	Costo de venta por ventas a plazo	\$ 134,000.00		
(=)	Utilidad bruta diferida por ventas a plazo		\$ 66,000.00	
(-)	Utilidad no realizada por ventas a plazo		\$ 59,400.00	
(=)	Utilidad realizada por ventas a plazo			\$ 6,600.00
(=)	Margen Bruto			\$ 331,600.00
(-)	Gastos de Operación			\$ 50,000.00
	Gastos de Administración		\$ 30,000.00	
	Gastos de Venta		\$ 20,000.00	
(=)	Resultado de operación			\$ 281,600.00
(-)	Reserva Legal			\$ 19,712.00
(=)	Utilidad Antes de Impuesto sobre la Renta			\$ 261,888.00
(-)	Gastos por Impuesto sobre la Renta			\$ 65,472.00
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ (80,322.00)	
(+)	Ingreso por Impuesto sobre la Renta Diferido		\$ 14,850.00	
(=)	Utilidad del Ejercicio			\$ 196,416.00

**CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
CORRIENTE PARA EL AÑO 2004.**

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 261,888.00
(+)	Ingresos Gravados		\$ 59,400.00
	Utilidad no realizada por ventas a plazo.	\$ 59,400.00	
(=)	Renta Imponible		\$ 321,288.00
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 80,322.00

Eliminación de cuentas de resultado año 2004.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2004	PDA. No.7			
	VENTAS CORRIENTES		\$ 500,000.00	
	UTILIDAD REALIZADA POR VENTAS A PLAZO		\$ 6,600.00	
	INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO		\$ 14,850.00	
	COSTO DE VENTA CORRIENTE			\$ 175,000.00
	GASTO DE ADMINISTRACION			\$ 30,000.00
	GASTO DE VENTA			\$ 20,000.00
	RESERVA LEGAL			\$ 19,712.00
	GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE			\$ 80,322.00
	UTILIDAD DEL EJERCICIO			\$ 196,416.00
	v/ Registro de eliminación de cuentas de resultado.			

Año 2005.

Asiento contable por traslado de documentos por cobrar a largo plazo a documentos por cobrar a corto plazo.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
01/01/2005	PDA. No. 8.			
	DOCUMENTOS POR COBRAR A C.P. POR VENTAS A PLAZO		\$ 107,836.08	
	DOCUMENTOS POR COBRAR A C.P. EN VENTAS A PLAZO			\$ 107,836.08
	v/ Registro de traslado de documentos por cobrar a corto plazo por las primeras doce cuotas a recuperar en el año 2005.			

Al 22 de diciembre de 2005 la empresa "IDEAS" S.A., habrá cobrado las primeras 12 cuotas de la venta a plazo que suman un total de \$ 107,836.08 (\$ 8,936.34 x 12) y su registro contable es el siguiente:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
22/12/2005	PDA. No. 9.			
	EFFECTIVO		\$ 107,836.08	
	DOCUMENTOS POR COBRAR A C.P. EN VENTAS A PLAZO			\$ 107,836.08
	v/ Registro del cobro de las doce cuotas de \$8,936.34 correspondientes al año 2005.			
22/12/2005	PDA. No. 10.			
	EFFECTIVO		\$ 3,361.10	
	INTERESES DIFERIDOS POR VENTAS A PLAZO		\$ 25,854.59	
	INTERESES REALIZADOS POR VENTAS A PLAZO		\$ 25,854.59	
	IVA DEBITO FISCAL			\$ 3,361.10
	v/ Registrar los intereses por la venta a plazo correspondientes a los doce meses del año 2005.			

Del total recuperado \$ 81,981.49 corresponden a la recuperación del costo y la utilidad, de acuerdo con los porcentajes establecidos; obteniéndose de esta forma

\$ 54,927.60 de recuperación parcial del costo y \$ 27,053.89 en concepto de recuperación parcial de la utilidad bruta diferida por la venta a plazos, y el asiento contable para reconocer dicha utilidad es como sigue:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2005	PDA. No. 11. UTILIDAD BRUTA DIFERIDA EN VENTAS A PLAZO UTILIDAD BRUTA REALIZADA EN VENTAS A PLAZO v/ Registro de la utilidad realizada por los doce meses del año 2005.		\$ 27,053.89	\$ 27,053.89

UTILIDAD BRUTA DIFERIDA EN VENTAS A PLAZO.

MAYORIZACIÓN:

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
01/01/2005	Saldo inicial			\$ 59,400.00
31/12/2005	Recuperación de la utilidad realizada por cobro de las primeras doce cuotas	\$ 27,053.89		\$ 32,346.11

En este año inicia la reversión de la diferencia temporaria, la cual se revierte por el valor recuperado en concepto de utilidad realizada por ventas a plazo, razón por la cual el activo por impuesto sobre la renta diferido disminuirá en \$ 6,763.47 que es igual al valor de la utilidad realizada multiplicado por la tasa impositiva (\$ 27,053.89 x 25%).

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2005	PDA. No. 12. GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO <u>ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO</u> Ventas a plazo v/ Reconocer el gasto y registrar la disminución del activo por impuesto sobre la renta diferido originado por ventas a plazo.	\$ 6,763.47	\$ 6,763.47	\$ 6,763.47
	PDA. No 13. GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE IMPUESTOS POR PAGAR Impuesto sobre la renta. v/ Reconocer el gasto por impuesto sobre la renta corriente y registrar el impuesto por pagar.	\$ 82,262.75	\$ 82,262.75	\$ 82,262.75

Considerando que durante las operaciones realizadas en el año 2005 no se efectuaron ventas a plazo, la utilidad contable obtenida es la siguiente:

"IDEAS" S.A.

ESTADO DE RESULTADOS

DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2005.

	Ingresos corrientes	\$ 600,000.00	
(-)	Costo de venta corriente	\$ 210,000.00	
(=)	Margen Bruto por ingresos corrientes		\$ 390,000.00
	Ingresos por ventas a plazo		
	Utilidad bruta diferida por ventas a plazo	\$ 59,400.00	

(-)	Utilidad no realizada por ventas a plazo	\$ 32,346.11	
(=)	Utilidad realizada por ventas a plazo		\$ 27,053.89
(=)	M argen Bruto		\$ 417,053.89
(-)	Gastos de Operación		\$ 60,000.00
	Gastos de Administración	\$ 30,000.00	
	Gastos de Venta	\$ 30,000.00	
(=)	Resultado de operación		\$ 357,053.89
(+)	Otros ingresos		\$ 25,854.59
	Intereses realizados por ventas a plazo	\$ 25,854.59	
(=)	Utilidad antes de reserva e impuesto de renta		\$ 382,908.48
(-)	Reserva Legal		\$ 26,803.59
(=)	Utilidad Antes de Impuesto sobre la Renta		\$ 356,104.89
(-)	Gastos por Impuesto sobre la Renta		\$ 89,026.22
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente	\$ (82,262.75)	
(-)	Gasto por Impuesto sobre la Renta Diferido	\$ (6,763.47)	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 267,078.67

**CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
CORRIENTE PARA EL AÑO 2005.**

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 356,104.89
(-)	Ingresos no Gravados		\$ (27,053.89)
	Utilidad realizada en ventas a plazo	\$ (27,053.89)	
(=)	Renta Imponible		\$ 329,051.00
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 82,262.75

Eliminación de cuentas de resultado año 2005.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2005	PDA. No. 14.			
	VENTAS CORRIENTES		\$ 600,000.00	
	UTILIDAD REALIZADA POR VENTAS A PLAZO		\$ 27,053.89	
	INTERESES REALIZADOS POR VENTAS A PLAZO		\$ 25,854.59	
	COSTO DE VENTA CORRIENTE			\$ 210,000.00
	GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO			\$ 6,763.47
	GASTO DE ADMINISTRACION			\$ 30,000.00
	GASTO DE VENTA			\$ 30,000.00
	RESERVA LEGAL			\$ 26,803.59
	GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE			\$ 82,262.75
	UTILIDAD DEL EJERCICIO			\$ 267,078.67
	v/ Registro de eliminación de cuentas de resultado.			

AÑO 2006.

Asiento contable por traslado de documentos por cobrar a largo plazo a documentos por cobrar a corto plazo.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
01/01/2006	PDA. No. 15.			
	DOCUMENTOS POR COBRAR A CORTO PLAZO		\$ 107,836.08	
	DOCUMENTOS POR COBRAR A C.P. EN VENTAS A PLAZO			\$ 107,836.08
	v/ Registro de traslado de documentos por cobrar a corto plazo por las últimas doce cuotas a recuperar en el año 2006.			

El 22 de diciembre de este año la empresa habrá cobrado el total de las cuotas correspondientes a la venta a plazos:

- Cobro de las últimas 12 cuotas
= \$ 8,986.34 X 12 = \$ 107,836.08
- Intereses realizados en ventas a plazo: \$ 9,817.52.
- IVA por los intereses: \$ 9,817.52 X 13% = \$ 1,276.28.
- Utilidad realizada por venta a plazos
= \$ 98,018.51 X 33% = \$ 32,346.11.

Asientos contables por cobro de las últimas doce cuotas de la venta a plazos.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
22/12/2006	PDA. No. 16. EFECTIVO DOCUMENTOS POR COBRAR A C.P. EN VENTAS A PLAZO v/ Registro del cobro de las doce cuotas de \$8,936.34 correspondientes al año 2006.		\$ 107,836.08	\$ 107,836.08
22/12/2006	PDA. No. 17. EFECTIVO INTERESES DIFERIDOS POR VENTAS A PLAZO INTERESES REALIZADOS POR VENTAS A PLAZO IVA DEBITO FISCAL v/ Registrar los intereses por la venta a plazo correspondientes a los doce meses del año 2006.		\$ 1,276.28 \$ 9,817.52	\$ 9,817.52 \$ 1,276.28
31/12/2006	PDA. No. 18. UTILIDAD BRUTA DIFERIDA EN VENTAS A PLAZO UTILIDAD REALIZADA EN VENTAS A PLAZO v/ Registro de la utilidad realizada por los doce meses del año 2006.		\$ 32,346.11	\$ 32,346.11

UTILIDAD BRUTA DIFERIDA EN VENTAS A PLAZO.

MAYORIZACION:

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
01/01/2006	Saldo inicial			\$ 32,346.11
31/12/2006	Recuperación de la utilidad realizada por cobro de las últimas doce cuotas	\$ 32,346.11		\$ 0.00

En este año 2006 se revierte en su totalidad la diferencia temporaria ya que se genera un ingreso no gravado de \$ 32,346.11 (utilidad realizada), el cual tributó en el año 2004 cuando se efectuó la venta a plazo.

Por lo mencionado anteriormente, el activo por impuesto sobre la renta diferido se debe revertir totalmente en \$ 8,086.53 (\$32,346.11 X 25%) para que de esta manera se registre la reversión total de la diferencia temporaria deducible originada en el año 2004.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2006	PDA. No. 19. GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Ventas a plazo	\$ 8,086.53	\$ 8,086.53	\$ 8,086.53
	v/ Reconocer el gasto y registrar la reversión total del activo por impuesto sobre la renta diferido originado por ventas a plazo.	\$ 8,086.53		
	PDA. No 20. GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE IMPUESTOS POR PAGAR Impuesto sobre la renta	\$ 78,441.52	\$ 78,441.52	\$ 78,441.52
	v/ Reconocer el gasto por impuesto sobre la renta corriente y registrar el impuesto por pagar.	\$ 78,441.52		

ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

MAYORIZACION:

AÑO	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
2004	Por el establecimiento de la diferencia temporaria deducible	\$ 14,850.00		\$ 14,850.00
	PROCESO DE REVERSION			
2005	Por la reversión parcial de la diferencia temporaria deducible		\$ 6,763.47	\$ 8,086.53
2006	Por la reversión total de la diferencia temporaria deducible		\$ 8,086.53	\$ 0.00

El efecto de la reversión total de la diferencia temporal el gasto por impuesto sobre la renta y la utilidad contable del año 2006 es de forma similar al presentado en el año anterior ya que el beneficio económico para la empresa será la disminución en el pago del impuesto de renta en \$ 8,086.53.

Considerando los datos del año anterior, el efecto en la utilidad contable para el año 2006 es el siguiente:

"IDEAS" S.A.

ESTADO DE RESULTADOS

DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2006.

	Ingresos corrientes	\$ 600,000.00	
(-)	Costo de venta corriente	\$ 210,000.00	
(=)	Margen Bruto por ingresos corrientes		\$ 390,000.00
	Ingresos por ventas a plazo		
	Utilidad realizada por ventas a plazo		\$ 32,346.11
(=)	Margen Bruto		\$ 422,346.11
(-)	Gastos de Operación		\$ 60,000.00
	Gastos de Administración	\$ 30,000.00	
	Gastos de Venta	\$ 30,000.00	
(=)	Resultado de operación		\$ 362,346.11
(+)	Otros ingresos		\$ 9,817.52
	Intereses realizados por ventas a plazo	\$ 9,817.52	
(=)	Utilidad antes de reserva e impuesto de renta		\$ 372,263.63
(-)	Reserva Legal		\$ 26,051.45

(=)	Utilidad Antes de Impuesto sobre la Renta		\$ 346,112.18
(-)	Gastos por Impuesto sobre la Renta		\$ 86,528.05
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente	\$ (78,441.52)	
(-)	Gasto por Impuesto sobre la Renta Diferido	\$ (8,086.53)	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 259,584.13

**CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
CORRIENTE PARA EL AÑO 2006.**

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 346,112.18
(-)	Ingresos no Gravados		\$ (32,346.11)
	Utilidad realizada en ventas a plazo	\$ (32,346.11)	
(=)	Renta Imponible		\$ 312,766.07
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 78,441.52

Eliminación de cuentas de resultado año 2006.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2006	PDA. No. 21.			
	VENTAS CORRIENTES		\$ 600,000.00	
	UTILIDAD REALIZADA POR VENTAS A PLAZO		\$ 32,346.11	
	INTERESES REALIZADOS POR VENTAS A PLAZO		\$ 9,817.52	
	COSTO DE VENTA CORRIENTE			\$ 210,000.00
	GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO			\$ 8,086.53
	GASTO DE ADMINISTRACION			\$ 30,000.00
	GASTO DE VENTA			\$ 30,000.00
	RESERVA LEGAL			\$ 26,051.45
	GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE			\$ 78,441.52
	UTILIDAD DEL EJERCICIO			\$ 259,584.13
	v/ Registro de eliminación de cuentas de resultado.			

11. Ventas a plazo mayores a 24 meses.

Tratamiento Contable.

El párrafo No.8 del apéndice A de la Norma Internacional de Contabilidad No.18 "Ingresos Ordinarios", trata de las ventas a plazo y señala lo siguiente:

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

Cabe mencionar que la empresa debe asegurarse que este tipo de operaciones sean garantizadas, es decir que debe cerciorarse que se trata de un cliente muy reconocido y con mucha solvencia económica y legalmente establecido.

Tratamiento Fiscal.

Para efectos tributarios el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la renta en su Art.12.- establece que las utilidades percibidas o devengadas por personas naturales o jurídicas en operaciones de crédito cuyos plazos sean mayores a 24 meses podrán ser diferidas, en la parte proporcional que corresponda al valor de las cuotas pendientes de cobro, siempre que medie contrato celebrado en forma legal.

Por lo anterior, pueden surgir diferencias temporarias cuando una empresa declare fiscalmente los ingresos por ventas a plazo en los periodos que haga efectivo el cobro de las cuotas establecidas en el respectivo contrato y cuando contablemente aplique el tratamiento contable antes presentado, el cual señala que en el momento de la venta se reconocerán todos los ingresos menos los obtenidos por intereses, estos últimos ingresos serán diferidos registrándose financieramente en los plazos que se hagan efectivo el cobro de los cánones convenidos en el contrato de venta a plazo.

a) Planteamiento.

La empresa "IDEAS" S.A., el 27 de diciembre de 2005 efectuó una venta de un bien mueble a 25 meses plazo a un precio de \$ 300,000.00 más IVA, con un costo de venta de \$ 180,000.00 (60% sobre el precio de venta) de acuerdo a las condiciones siguientes:

- Prima 10% sobre el valor neto de la venta.
- Cobro de IVA en el momento de la venta.
- Plazo: 25 meses.

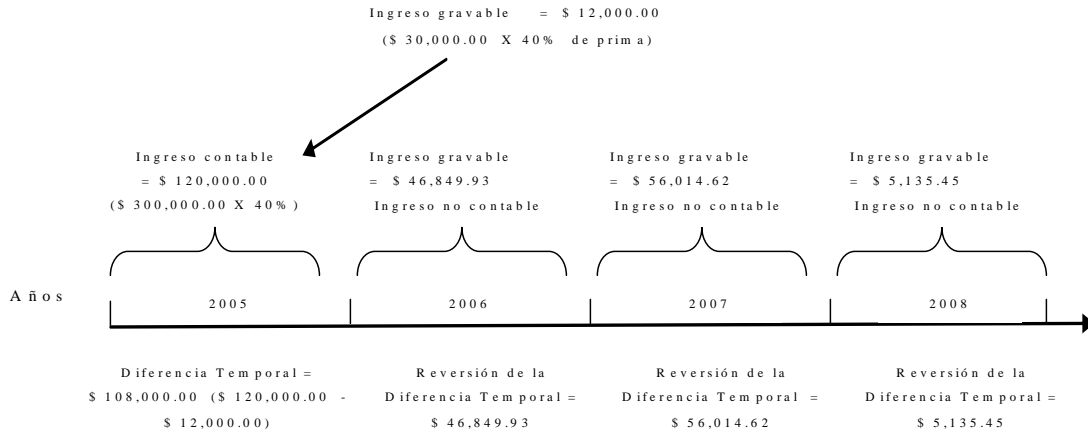
- Documentación de respaldo: 25 letras de cambio, con vencimiento el 27 de cada mes.
- Tasa de interés: 18% anual.
- Los intereses a cobrar no incluyen IVA.

En cada uno de los años 2005 - 2008 la empresa obtiene los siguientes resultados operativos:

AÑO	INGRESOS CORRIENTES	COSTO DE VENTA CORRIENTE	GASTOS DE ADMON.	GASTOS DE VENTA
2005	\$ 400,000.00	\$ 250,000.00	\$35,000.00	\$15,000.00
2006	\$ 500,000.00	\$ 300,000.00	\$32,000.00	\$18,000.00
2007	\$ 550,000.00	\$ 220,000.00	\$25,000.00	\$25,000.00
2008	\$ 600,000.00	\$ 240,000.00	\$28,000.00	\$22,000.00

b) Solución.

Análisis Gráfico.



AÑO 2005.

Determinación de la cuota mensual:

Fórmula:

$$R = (Ai) / (1 - (1 + i)^{-n})$$

R = ?

Prima: \$ 300,000.00 X 10%

= \$ 30,000.00

A: = \$ 300,000.00 - \$ 30,000.00

= \$ 270,000.00

I: = 0.18 / 12 meses

$$= 0.015$$

$$n = 25.$$

$$R = (\$ 270,000.00 \times 0.016666667) / (1 - (1 + 0.015)^{-25})$$

$$= \$ 4,050.00 / 0.68920583$$

$$R = \$ 13,031.13 \text{ (Cuota mensual)}$$

Asiento contable por la venta a plazo y su costo:

Efectivo: Prima \$ 30,000.00 y el IVA de la venta total.

Documentos por cobrar a corto plazo: \$ 13,031.13 x 12 meses.

Documentos por cobrar a largo plazo: \$ 13,031.13 x 25 meses.

Costo de venta a plazo: \$ 300,000.00 x 60%.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
27/12/2005	PDA. No. 1			
	EFFECTIVO		\$ 69,000.00	
	Banco	\$ 69,000.00		
	DOCUMENTOS POR COBRAR A C.P. POR VENTAS A PLAZO		\$ 156,373.56	
	DOCUMENTOS POR COBRAR A L.P. POR VENTAS A PLAZO		\$ 169,404.77	
	VENTAS A PLAZO			\$ 300,000.00
	INTERESES DIFERIDOS POR VENTAS A PLAZO			\$ 55,778.33
	IVA DEBITO FISCAL			\$ 39,000.00
	v/ Registrar la venta de un bien mueble por \$300,000.00 a 25 meses plazo.			
27/12/2005	PDA. No. 2			
	COSTO DE VENTAS A PLAZO		\$ 180,000.00	
	INVENTARIO			\$ 180,000.00
	v/ Registro del costo de la venta a plazo.			

CUADRO DE AMORTIZACION DE FONDOS.

FECHA	CUOTA MENSUAL	ABONO A INTERESES	ABONO A CAPITAL	CAPITAL INSOLUTO
SALDO				\$270,000.00
27/01/2006	\$ 13,031.13	\$ 4,050.00	\$ 8,981.13	\$261,018.87
27/02/2006	\$ 13,031.13	\$ 3,915.28	\$ 9,115.85	\$251,903.02
27/03/2006	\$ 13,031.13	\$ 3,778.55	\$ 9,252.58	\$242,650.44
27/04/2006	\$ 13,031.13	\$ 3,639.76	\$ 9,391.37	\$233,259.06
27/05/2006	\$ 13,031.13	\$ 3,498.89	\$ 9,532.24	\$223,726.82
27/06/2006	\$ 13,031.13	\$ 3,355.90	\$ 9,675.23	\$214,051.59
27/07/2006	\$ 13,031.13	\$ 3,210.77	\$ 9,820.36	204,231.24
27/08/2006	\$ 13,031.13	\$ 3,063.47	\$ 9,967.66	194,263.58
27/09/2006	\$ 13,031.13	\$ 2,913.95	\$ 10,117.18	184,146.40
27/10/2006	\$ 13,031.13	\$ 2,762.20	\$ 10,268.93	173,877.47
27/11/2006	\$ 13,031.13	\$ 2,608.16	\$ 10,422.97	163,454.50
27/12/2006	\$ 13,031.13	\$ 2,451.82	\$ 10,579.31	152,875.18
SUBTOTAL	\$156,373.56	\$39,248.74	\$117,124.82	
27/01/2007	\$ 13,031.13	\$ 2,293.13	\$ 10,738.00	142,137.18
27/02/2007	\$ 13,031.13	\$ 2,132.06	\$ 10,899.07	131,238.11
27/03/2007	\$ 13,031.13	\$ 1,968.57	\$ 11,062.56	120,175.55
27/04/2007	\$ 13,031.13	\$ 1,802.63	\$ 11,228.50	108,947.06
27/05/2007	\$ 13,031.13	\$ 1,634.21	\$ 11,396.92	\$ 97,550.13
27/06/2007	\$ 13,031.13	\$ 1,463.25	\$ 11,567.88	\$ 85,982.25

27/07/2007	\$ 13,031.13	\$ 1,289.73	\$ 11,741.40	\$ 74,240.86
27/08/2007	\$ 13,031.13	\$ 1,113.61	\$ 11,917.52	\$ 62,323.34
27/09/2007	\$ 13,031.13	\$ 934.85	\$ 12,096.28	\$ 50,227.06
27/10/2007	\$ 13,031.13	\$ 753.41	\$ 12,277.72	\$ 37,949.34
27/11/2007	\$ 13,031.13	\$ 569.24	\$ 12,461.89	\$ 25,487.45
27/12/2007	\$ 13,031.13	\$ 382.31	\$ 12,648.82	\$ 12,838.63
SUBTOTAL	\$156,373.56	\$16,337.00	\$140,036.56	
27/01/2008	\$ 13,031.13	\$ 192.59	\$ 12,838.63	\$ -
TOTAL	\$325,778.25	\$55,778.33	\$270,000.00	

Registro de la utilidad bruta diferida y eliminación del costo de ventas a plazo.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2005	PDA. No. 3. VENTAS A PLAZO UTILIDAD BRUTA DIFERIDA EN VENTAS A PLAZO COSTO DE VENTAS A PLAZO v/ Registrar la utilidad diferida y la eliminación del costo de venta a plazo.		\$ 300,000.00	\$ 120,000.00 \$ 180,000.00

En este caso que se trata de una venta mayor a 24 meses plazo, y aplicando lo establecido en el apéndice A párrafo No.8 de la Norma Internacional de Contabilidad No.18 "Ingresos", todos los ingresos exceptuando los intereses en el ejercicio de la venta, por ello se procede a reconocer toda la utilidad bruta realizada en ventas a plazo tal como sigue:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2005	PDA. No. 4. UTILIDAD BRUTA DIFERIDA EN VENTAS A PLAZO UTILIDAD BRUTA REALIZADA EN VENTAS A PLAZO v/ Registro de la utilidad realizada por ventas a plazo a 25 meses.		\$ 120,000.00	\$ 120,000.00

Al cierre de las operaciones del ejercicio 2005 la empresa ha registrado financieramente toda la utilidad, es decir el total de los ingresos por la venta a plazo, menos los respectivos intereses, dichos intereses a esta fecha solo han sido reconocidos como diferidos y serán contabilizados como intereses realizados en los plazos en que se efectúe el cobro de las cuotas por la venta.

Analizando lo mencionado en el párrafo anterior y lo establecido en el Art.12.- del reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta al referirse a que las utilidades por ventas a plazos podrán ser diferidas, resulta que en este caso

se origina una diferencia temporal de \$ 108,000.00 calculada de la manera siguiente:

➤	\$ 300,000.00 X 40% de utilidad	= \$ 120,000.00.
➤	\$ 30,000.00 de prima X 40% de utilidad	= \$ 12,000.00.
➤	\$ 120,000.00 - \$ 12,000.00	= \$ 108,000.00.

Debido a que la utilidad contable \$ 120,000.00 es mayor a la utilidad gravable \$ 12,000.00 se genera un pasivo por impuesto sobre la renta diferido de \$ 27,000.00 (\$ 108,000.00 X25%) razón por la cual se precede a su registro como sigue:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2005	PDA. No. 5.			
	GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO		\$ 27,000.00	
	PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO			\$ 27,000.00
	Ventas a plazo	\$ 27,000.00		
	v/ Reconocer el gasto y registrar la diferencia temporaria imponible originada por la venta a plazo.			
	PDA. No 6.			
	GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE		\$ 26,475.00	
	IMPUESTOS POR PAGAR			\$ 26,475.00
	Impuesto sobre la renta.	\$ 26,475.00		
	v/ Reconocer el gasto por impuesto sobre la renta corriente y registrar el impuesto por pagar.			

" IDEAS " S . A .

ESTADO DE RESULTADOS

DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2005.

	Ingresos corrientes	\$ 400,000.00	
(-)	Costo de venta corriente	\$ 240,000.00	
(=)	Margen Bruto por ingresos corrientes		\$ 160,000.00
	Ingresos por ventas a plazo	\$ 300,000.00	
(-)	Costo de ventas a plazo	\$ 180,000.00	
(=)	Margen bruto por ventas a plazo		\$ 120,000.00
(=)	Margen Bruto total		\$ 280,000.00
(-)	Gastos de Operación		\$ 50,000.00
	Gastos de Administración	\$ 35,000.00	
	Gastos de Venta	\$ 15,000.00	
(=)	Resultado de operación		\$ 230,000.00
(-)	Reserva Legal		\$ 16,100.00
(=)	Utilidad Antes de Impuesto sobre la Renta		\$ 213,900.00
(-)	Gastos por Impuesto sobre la Renta		\$ 53,475.00
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente	\$ (26,475.00)	
	Gasto por Impuesto sobre la Renta Diferido	\$ (27,000.00)	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 160,425.00

**CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
CORRIENTE PARA EL AÑO 2005.**

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 213,900.00
(-)	Ingresos no Gravados		\$ 108,000.00
	Utilidad por ventas a plazo incluida demás.	\$ 108,000.00	
(=)	Renta Imponible		\$ 105,900.00
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 26,475.00

Determinación de resultados año 2005.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2005	PDA. No. 7.			
	VENTAS CORRIENTES		\$ 400,000.00	
	UTILIDAD REALIZADA POR VENTAS A PLAZO		\$ 120,000.00	
	GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO			\$ 27,000.00
	COSTO DE VENTA CORRIENTE			\$ 240,000.00
	GASTO DE ADMINISTRACION			\$ 35,000.00
	GASTO DE VENTA			\$ 15,000.00
	RESERVA LEGAL			\$ 16,100.00
	GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE			\$ 26,475.00
	UTILIDAD DEL EJERCICIO			\$ 160,425.00
	v/ Registro de eliminación de cuentas de resultado.			

La diferencia temporaria imponible de \$ 108,000.00 generada por la venta a plazo, afecta disminuyendo en el impuesto sobre la renta corriente del año 2005; ya que el pago de dicho impuesto se ha diferido para los siguientes tres años, periodo en cual se cobrarán las cuotas de la venta a plazo.

AÑO 2006.

Asiento contable por traslado de documentos por cobrar a largo plazo a documentos por cobrar a corto plazo.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
01/01/2006	PDA. No. 8.			
	DOCUMENTOS POR COBRAR A C.P. POR VENTAS A PLAZO		\$ 156,373.56	
	DOCUMENTOS POR COBRAR A L.P. POR VENTAS A PLAZO			\$ 156,373.56
	v/ Registro de traslado de documentos por cobrar a corto plazo por las primeras doce cuotas a recuperar en el año 2006.			

Al 27 de diciembre de 2006 la empresa habrá de obtener el siguiente resultado:

- Cobro de las primeras 12 cuotas
= \$ 13,031.13 X 12 = \$ 156,373.56
- Intereses realizados en ventas a plazo: \$ 39,248.74.
- IVA por los intereses: \$ 39,248.74 X 13% = \$ 5,102.34.
- Utilidad proporcional recuperada: \$ 117,124.82 X 40% = \$ 46,849.93.

Registro contable:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
27/12/2006	PDA. No. 9. EFECTIVO DOCUMENTOS POR COBRAR A C.P. EN VENTAS A PLAZO v/ Registro del cobro de las primeras doce cuotas de \$13,031.13 correspondientes al año 2006.		\$ 156,373.56	\$ 156,373.56
27/12/2006	PDA. No. 10. EFECTIVO INTERESES DIFERIDOS POR VENTAS A PLAZO INTERESES REALIZADOS POR VENTAS A PLAZO IVA DEBITO FISCAL v/ Registrar los intereses por la venta a plazo correspondientes a los doce meses del año 2006.		\$ 5,102.34 \$ 39,248.74	\$ 39,248.74 \$ 5,102.34

La reversión de la diferencia temporal inicia a partir de este año, que es cuando fiscalmente la empresa tendrá que incluir a la utilidad antes de impuesto sobre la renta, la utilidad parcial recuperada por la venta a plazo de \$ 46,849.93 (\$ 117,124.82 por el 40% de utilidad establecida); dicha reversión deberá registrarse mediante el siguiente asiento contable por \$ 11,712.48 (\$ 46,849.93 X 25%):

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2006	PDA. No. 11. PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Ventas a plazo INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO v/ Reconocer el ingreso y registrar la disminución del pasivo por impuesto sobre la renta diferido originado por ventas a plazo.	\$ 11,712.48	\$ 11,712.48	\$ 11,712.48
	PDA. No. 12. GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE IMPUESTOS POR PAGAR Impuesto sobre la renta. v/ Reconocer el gasto por impuesto sobre la renta corriente y registrar el impuesto por pagar.	\$ 55,712.81	\$ 55,712.81	\$ 55,712.81

La utilidad después de impuesto sobre la renta desde el año 2006 hasta el 2008 será afectada de manera negativa ya que será disminuida debido al incremento del impuesto sobre la renta corriente producto de la utilidad proporcional que se ha recuperado por la venta a plazo y que se incluirá para efectos del cálculo del mencionado impuesto; esta misma situación se experimentará durante los años 2006 - 2008 tal como se refleja a continuación:

"IDEAS" S.A.

ESTADO DE RESULTADOS

DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2006.

	Ingresos corrientes	\$ 500,000.00	
(-)	Costo de venta corriente	\$ 300,000.00	
(=)	Margen Bruto por ingresos corrientes		\$ 200,000.00
(-)	Gastos de Operación		\$ 50,000.00
	Gastos de Administración	\$ 32,000.00	
	Gastos de Venta	\$ 18,000.00	
(=)	Resultado de operación		\$ 150,000.00
(+)	Otros ingresos		\$ 39,248.74
	Intereses realizados por ventas a plazo	\$ 39,248.74	
(=)	Utilidad antes de reserva e impuesto de renta		\$ 189,248.74
(-)	Reserva Legal		\$ 13,247.41
(=)	Utilidad Antes de Impuesto sobre la Renta		\$ 176,001.33
(-)	Gastos por Impuesto sobre la Renta		\$ 44,000.33
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente	\$ (55,712.81)	
(+)	Ingreso por Impuesto sobre la Renta Diferido	\$ 11,712.48	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 132,001.00

CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
CORRIENTE PARA EL AÑO 2006.

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 176,001.33
(+)	Ingresos Gravados		\$ 46,849.93
	Utilidad parcial recuperada por ventas a plazo no incluida	\$ 46,849.93	
(=)	Renta Imponible		\$ 222,851.26
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 55,712.81

Determinación de resultados año 2006.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2006	PDA. N.º.12.			
	VENTAS CORRIENTES		\$ 500,000.00	
	INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO		\$ 11,712.48	
	INTERESES DIFERIDOS EN VENTAS A PLAZO		\$ 39,248.74	
	COSTO DE VENTA CORRIENTE			\$ 300,000.00
	GASTO DE ADMINISTRACION			\$ 32,000.00
	GASTO DE VENTA			\$ 18,000.00
	RESERVA LEGAL			\$ 13,247.41
	GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE			\$ 55,712.81
	UTILIDAD DEL EJERCICIO			\$ 132,001.00
	v/ Registro de eliminación de cuentas de resultado.			

AÑO 2007.

Asiento contable por traslado de documentos por cobrar a largo plazo a documentos por cobrar a corto plazo.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
01/01/2007	<p style="text-align: center;">PDA. No. 13.</p> DOCUMENTOS POR COBRAR A C.P. POR VENTAS A PLAZO DOCUMENTOS POR COBRAR A L.P. EN VENTAS A PLAZO v/ Registro de traslado de documentos por cobrar a corto plazo por las doce cuotas a recuperar en el año 2007.		\$ 156,373.56	\$ 156,373.56

- Cobro de 12 cuotas.
= \$ 13,031.13 X 12 = \$ 156,373.56
- Intereses realizados en ventas a plazo: \$ 16,337.00.
- IVA por los intereses: \$ 16,337.00 X 13% = \$ 2,123.81.
- Utilidad proporcional recuperada: \$ 140,036.56 X 40%
= \$ 56,014.62.

Contabilización de doce cuotas cobradas durante el año 2007.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
27/12/2007	<p style="text-align: center;">PDA. No. 14.</p> EFECTIVO DOCUMENTOS POR COBRAR A C.P. EN VENTAS A PLAZO v/ Registro del cobro de las doce cuotas de \$ 13,031.13 correspondientes al año 2007.		\$ 156,373.56	\$ 156,373.56
27/12/2007	<p style="text-align: center;">PDA. No. 15.</p> EFECTIVO INTERESES DIFERIDOS POR VENTAS A PLAZO INTERESES REALIZADOS POR VENTAS A PLAZO IVA DEBITO FISCAL v/ Registrar los intereses por la venta a plazo correspondientes al año 2007.		\$ 2,123.81 \$ 16,337.00	\$ 16,337.00 \$ 2,123.81

El pasivo por impuesto sobre la renta diferido se revierte en \$ 14,003.66 (\$ 56,014.62 X 25%) producto de la recuperación de la utilidad proporcional correspondiente al año 2007, por ello se procede a reconocer el siguiente asiento contable:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2007	<p style="text-align: center;">PDA. No. 16.</p> PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Ventas a plazo INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO v/ Reconocer el ingreso y registrar la reversión del pasivo por impuesto sobre la renta diferido originado por ventas a plazo.	\$ 14,003.66	\$ 14,003.66	\$ 14,003.66
	<p style="text-align: center;">PDA. No. 17.</p> GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE IMPUESTOS POR PAGAR Impuesto sobre la renta. v/ Reconocer el gasto por impuesto sobre la renta corriente y registrar el impuesto por pagar.	\$ 82,902.01	\$ 82,902.01	\$ 82,902.01

"IDEAS" S.A.

ESTADO DE RESULTADOS

DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2007.

	Ingresos corrientes	\$ 550,000.00	
(-)	Costo de venta corriente	\$ 220,000.00	
(=)	M argen Bruto por ingresos corrientes		\$ 330,000.00
(-)	Gastos de Operación		\$ 50,000.00
	Gastos de Administración	\$ 25,000.00	
	Gastos de Venta	\$ 25,000.00	
(=)	Resultado de operación		\$ 280,000.00
(+)	Otros ingresos		\$ 16,337.00
	Intereses realizados por ventas a plazo	\$ 16,337.00	
(=)	Utilidad antes de reserva e impuesto de renta		\$ 296,337.00
(-)	Reserva Legal		\$ 20,743.59
(=)	Utilidad Antes de Impuesto sobre la Renta		\$ 275,593.41
(-)	Gasto por Impuesto sobre la Renta		\$ 68,898.35
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente	\$ (82,902.01)	
(+)	Ingreso por Impuesto sobre la Renta Diferido	\$ 14,003.66	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 206,695.06

CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
CORRIENTE PARA EL AÑO 2007.

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 275,593.41
(+)	Ingresos Gravados		\$ 56,014.62
	Utilidad parcial recuperada por ventas a plazo no incluida	\$ 56,014.62	
(=)	Renta Imponible		\$ 331,608.03
	Gasto Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 82,902.01

Asiento contable por cierre de cuentas de resultado:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2007	PDA. No. 18.			
	VENTAS CORRIENTES		\$ 550,000.00	
	INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO		\$ 14,003.66	
	INTERESES DIFERIDOS EN VENTAS A PLAZO		\$ 16,337.00	
	COSTO DE VENTA CORRIENTE			\$ 220,000.00
	GASTO DE ADMINISTRACION			\$ 25,000.00
	GASTO DE VENTA			\$ 25,000.00
	RESERVA LEGAL			\$ 20,743.59
	GASTO IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE			\$ 82,902.01
	UTILIDAD DEL EJERCICIO			\$ 206,695.06
	v/ Registro de eliminación de cuentas de resultado.			

27 DE ENERO DE 2008.Asiento contable por traslado de documentos por cobrar a largo
plazo a documentos por cobrar a corto plazo.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
01/01/2008	PDA. No. 18. DOCUMENTOS POR COBRAR A C.P. POR VENTAS A PLAZO DOCUMENTOS POR COBRAR A L.P. EN VENTAS A PLAZO v/ Registro de traslado de documentos por cobrar a corto plazo por la cuota a recuperar en el año 2008.		\$ 13,031.13	\$ 13,031.13

➤ Cobro de la última cuota en el mes de enero de 2008.

= \$ 13,031.13

➤ Intereses realizados en ventas a plazo: \$ 192.58

➤ IVA por los intereses: \$ 192.58 X 13% = \$ 25.04.

➤ Utilidad proporcional recuperada: \$ 12,838.63 X 40%

= \$ 5,135.45.

Contabilización de la última cuota cobrada en el año 2008.

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
27/01/2008	PDA. No. 20. EFECTIVO DOCUMENTOS POR COBRAR A C.P. EN VENTAS A PLAZO v/ Registro del cobro de la última cuota de \$ 13,031.13 correspondientes al mes de enero del año 2008.		\$ 13,031.13	\$ 13,031.13
27/01/2008	PDA. No. 21. EFECTIVO INTERESES DIFERIDOS POR VENTAS A PLAZO INTERESES REALIZADOS POR VENTAS A PLAZO IVA DEBITO FISCAL v/ Registrar los intereses por la venta a plazo correspondientes a la última cuota del mes de enero del 2008.		\$ 25.04 \$ 192.58	\$ 192.58 \$ 25.04

En el año 2008 se realiza el cobro de la última cuota por la venta a plazo efectuada en el año 2005. Por tanto la diferencia temporal se revierte totalmente, ya que se recuperó la última proporción de la utilidad en ventas a plazo de \$ 5,135.45, razón por la cual, el pasivo por impuesto sobre la renta diferido se elimina en su totalidad en \$ 1,283.86 (\$ 5,135.45 X 25%), corriéndose el siguiente asiento contable:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2008	PDA. No. 22. PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Ventas a plazo INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO v/ Reconocer el ingreso y registrar la reversión total del pasivo por impuesto sobre la renta diferido originado por ventas a plazo.	\$ 1,283.86	\$ 1,283.86	\$ 1,283.86
	PDA. No. 23. GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE IMPUESTOS POR PAGAR Impuesto sobre la renta. v/ Reconocer el gasto por impuesto sobre la renta corriente y registrar el impuesto por pagar.	\$ 73,403.64	\$ 73,403.64	

"IDEAS" S.A.

ESTADO DE RESULTADOS

DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2008.

	Ingresos corrientes	\$ 600,000.00	
(-)	Costo de venta corriente	\$ 240,000.00	
(=)	Margen Bruto por ingresos corrientes		\$ 360,000.00
(-)	Gastos de Operación		\$ 50,000.00
	Gastos de Administración	\$ 25,000.00	
	Gastos de Venta	\$ 25,000.00	
(=)	Resultado de operación		\$ 310,000.00
(+)	Otros ingresos		\$ 192.58
	Intereses realizados por ventas a plazo	\$ 192.58	
(=)	Utilidad antes de reserva e impuesto de renta		\$ 310,192.58
(-)	Reserva Legal		\$ 21,713.48
(=)	Utilidad Antes de Impuesto sobre la Renta		\$ 288,479.10
(-)	Gasto por Impuesto sobre la Renta		\$ 72,119.78
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente	\$ (73,403.64)	
(+)	Ingreso por Impuesto sobre la Renta Diferido	\$ 1,283.86	
(=)	Utilidad del Ejercicio		\$ 216,359.32

CÉDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
CORRIENTE PARA EL AÑO 2008.

	Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta		\$ 288,479.10
(+)	Ingresos Gravados		\$ 5,135.45
	Utilidad parcial recuperada por ventas a plazo no incluida	\$ 5,135.45	
(=)	Renta Imponible		\$ 293,614.55
	Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 73,403.64

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2008	PDA. No. 24.			
	VENTAS CORRIENTES		\$ 600,000.00	
	INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO		\$ 1,283.86	
	INTERESES DIFERIDOS EN VENTAS A PLAZO		\$ 192.58	
	COSTO DE VENTA CORRIENTE			\$ 240,000.00
	GASTO DE ADMINISTRACION			\$ 28,000.00
	GASTO DE VENTA			\$ 22,000.00
	RESERVA LEGAL			\$ 21,713.48
	GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE			\$ 73,403.64
	UTILIDAD DEL EJERCICIO			\$ 216,359.32
	v/ Registro de eliminación de cuentas de resultado.			

PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

MAYORIZACIÓN:

AÑO	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
2005	Por el establecimiento de la diferencia temporaria imponible		\$ 27,000.00	\$ 27,000.00
	PROCESO DE REVERSIÓN			
2006	Por la reversión parcial de la diferencia temporaria imponible	\$ 11,712.48		\$ 15,287.52
2007	Por la reversión parcial de la diferencia temporaria imponible	\$ 14,003.66		\$ 1,283.86
2008	Por la reversión total de la diferencia temporaria imponible	\$ 1,283.86		\$ 0.00

INTERESES DIFERIDOS EN VENTAS A PLAZO

AÑO	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
2005	Por registro de los intereses diferidos en venta a plazos		\$ 55,778.33	\$ 55,778.33
2006	Por registro de la recuperación parcial de intereses diferidos	\$ 39,248.74		\$ 16,529.59
2007	Por registro de la recuperación parcial de intereses diferidos	\$ 16,337.00		\$ 192.59
2008	Por registro de la recuperación total de intereses diferidos	\$ 192.59		\$ 0.00

12. Caso integral.

El 05 de diciembre de 2004 los señores José Antonio Rivera, Ricardo Evelio Saavedra y Sandor Cleofás Cabrera constituyen la sociedad "PC TECHNOLOGY ADVANCE" S.A., con un capital social, pagado totalmente en efectivo, de \$ 500,000.00 conformado de la siguiente manera:

NOMBRE	CANTIDAD
José Antonio Rivera	\$ 150,000.00
Ricardo Evelio Saavedra	\$ 150,000.00
Sandor Cleofás Cabrera	\$ 200,000.00

La actividad principal a que se dedicará la empresa será la compraventa de computadoras y accesorios.

Para el desarrollo del proceso contable se aplicará el sistema de acumulación y se tomarán como base las Normas Internacionales de Contabilidad, empleándose como mínimo las políticas contables siguientes:

- a) La contabilidad se llevará en dólares de los Estados Unidos de América,
- b) Todas las cuentas por cobrar (incluyendo las corrientes y no corrientes) serán presentadas a su valor neto, es decir considerando una estimación por incobrabilidad,
- c) El reconocimiento y medición de la propiedad planta y equipo se hará con base al Tratamiento Alternativo permitido, establecido en la NIC 16, es decir que los bienes se contabilizarán inicialmente a su costo de adquisición, construcción o producción deduciendo la depreciación y el importe acumulado de cualquier pérdida por deterioro; posteriormente, los bienes, se presentarán a sus valores revaluados, menos la correspondiente depreciación y cualquier deterioro que presenten los bienes. El valor del revalúo deberá ser presentado en la misma cuenta y se reflejará en detalle en las notas explicativas,
- d) El método a utilizar para el cálculo de la depreciación será el de línea recta, a través del cual se determinará el gasto por depreciación anual que se incluirá en el estado de resultados, y se capitalizará en el caso de que la depreciación haya sido generada cuando el bien haya sido utilizado para producir otros activos que ha aún no se han vendido, para efectos tributarios se atenderá lo establecido en los respectivos cuerpos legales,
- e) Anualmente se establecerá una provisión para obligaciones laborales, que será igual al 5% del total de las planillas pagadas en el año.
- f) Por las ventas que se realicen se reconocerá una provisión por garantía por venta de productos.

PLANTEAMIENTO DEL CASO.**AÑO 2004.**

- El día 16 de diciembre, se adquiere un edificio cuyo costo de adquisición es de \$ 100,000.00, el cual se depreciará contablemente en 25 años, sin considerar valor residual.
- El 18 de diciembre se compra Equipo de Reparto por valor de \$ 20,000.00, más IVA, dichos bienes se depreciarán financieramente en 4 años.
- En el presente año se adquiere mercaderías por valor de \$ 120,000.00 más IVA, el 60% al crédito y el resto al contado. El IVA se cancela al momento de la compra.
- Durante el presente año se vende un total de \$ 90,000.00, más IVA, el 45% al contado y el resto al crédito. El costo de venta asciende a \$ 50,000.00; el 100% del IVA se cobra al momento de la venta.
- Se reconoce una provisión para cuentas incobrables de \$ 2,000.00
- Se establece una provisión por garantías por venta de productos de \$ 1,500.00
- Los clientes cancelan \$ 24,750.00 en concepto de cuentas por cobrar comerciales, el resto (\$ 24,750.00) quedan pendientes de cobro.
- Se registran \$ 2,000.00 en concepto de Estimación para obligaciones laborales.
- Los gastos de administración y ventas fueron de \$ 3,000.00 y \$ 2,000.00 respectivamente.
- Los gastos de organización ascendieron a \$ 1,500.00.

SOLUCIÓN.

A continuación se presentan los registros contables, mayorización y los estados financieros:

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
05/12/2004	PDA. No. 1 EFFECTIVO Y EQUIVALENTES Bancos CAPITAL SOCIAL José Antonio Rivera Ricardo Evelio Saavedra Sandor Cleofás Cabrera v/ Registro del capital social pagado en efectivo por los accionistas, al momento de constituir la sociedad	\$ 500,000.00 <u>\$ 200,000.00</u>	\$ 500,000.00	\$ 500,000.00
16/12/2004	PDA. No. 2 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO Edificios EFFECTIVO Y EQUIVALENTES Bancos v/ Registro de la adquisición del edificio.	 <u>\$ 100,000.00</u> <u>\$ 100,000.00</u>	\$ 100,000.00	\$ 100,000.00
18/12/2004	PDA. No. 3 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO Equipo de Reparto IVA - CRÉDITO FISCAL EFFECTIVO Y EQUIVALENTES Bancos v/ Registro de la adquisición del mobiliario y equipo.	 <u>\$ 20,000.00</u> <u>\$ 22,600.00</u>	\$ 20,000.00 \$ 2,600.00	\$ 22,600.00
	PDA. No. 4 INVENTARIO Mercaderías IVA - CRÉDITO FISCAL EFFECTIVO Y EQUIVALENTES Bancos CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES Proveedores v/ Registro de la mercadería adquirida en el presente ejercicio.	 <u>\$ 120,000.00</u> <u>\$ 63,600.00</u> <u>\$ 72,000.00</u>	\$ 120,000.00 \$ 15,600.00	\$ 63,600.00 \$ 72,000.00
	PDA. No. 5 EFFECTIVO Y EQUIVALENTES Bancos CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES Clientes VENTAS IVA - DEBITO FISCAL v/ Registro de las ventas realizadas en el presente ejercicio.	 <u>\$ 52,200.00</u> <u>\$ 49,500.00</u>	\$ 52,200.00 \$ 49,500.00	\$ 90,000.00 \$ 11,700.00
	PDA. No. 6 COSTO DE VENTA INVENTARIO Mercadería v/ Registro del costo de las ventas realizadas en el periodo.	 <u>\$ 50,000.00</u>	\$ 50,000.00	\$ 50,000.00
	PDA. No. 7 GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO Pago a Cuenta GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA Pago a Cuenta v/ Registro del pago a cuenta por las ventas realizadas en el presente ejercicio.	 <u>\$ 1,350.00</u> <u>\$ 1,350.00</u>	\$ 1,350.00	\$ 1,350.00

	PDA. No. 8			
	GASTOS DE ADMINISTRACION		\$ 2,000.00	
	Provisión para cuentas incobrables	\$ <u>2,000.00</u>		\$ 2,000.00
	PROVISIÓN PARA CUENTAS INCOBRABLES			
	v/ Registro del establecimiento de la provisión para cuentas incobrables.			
	PDA No. 9		\$ 1,500.00	
	GASTOS DE VENTA			
	Garantías por venta de productos	\$ <u>1,500.00</u>		\$ 1,500.00
	PROVISIÓN POR GARANTÍA POR VENTA DE PRODUCTOS			
	v/ Registro del establecimiento de la provisión por garantía por venta de productos.			
	PDA. No. 10		\$ 24,750.00	
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES			
	Bancos	\$ <u>24,750.00</u>		\$ 24,750.00
	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES			
	Cientes	\$ <u>24,750.00</u>		\$ 24,750.00
	v/ Registro de las cancelaciones realizadas en el presente ejercicio por los clientes.			
	PDA. No. 11		\$ 1,000.00	
	GASTOS DE VENTA			
	Estimación para obligaciones laborales	\$ <u>1,000.00</u>		\$ 1,000.00
	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN			
	Estimación para obligaciones laborales	\$ <u>1,000.00</u>		\$ 2,000.00
	ESTIMACIÓN PARA OBLIGACIONES LABORALES			
	v/ Registro de la Estimación para obligaciones laborales.			
	PDA No. 12		\$ 3,000.00	
	GASTOS DE ADMINISTRACION			
	GASTOS DE VENTA		\$ 2,000.00	
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES			
	Bancos	\$ <u>5,000.00</u>		\$ 5,000.00
	v/ Registro de los gastos de operación incurridos en el presente ejercicio			
	PDA. No. 13		\$ 1,500.00	
	OTROS GASTOS			
	Gastos de organización	\$ <u>1,500.00</u>		\$ 1,500.00
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES			
	Bancos	\$ <u>1,500.00</u>		\$ 1,500.00
	v/ Registro de los gastos de organización en que se incurrió.			
	PDA. No. 14		\$ 11,700.00	
	IVA DEBITO FISCAL			
	IVA CRÉDITO FISCAL			\$ 11,700.00
	v/ Liquidar el IVA Debito Fiscal por ser menor.			
	PDA. No. 15 (VER CALCULOS EN Pág. 214)			
	ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO		\$ 1,375.00	
	Provisión para cuentas incobrables	\$ 500.00		
	Garantías por venta de productos	\$ 375.00		
	Estimación para obligaciones laborales	\$ <u>500.00</u>		\$ 1,375.00
	INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO			
	v/ Registrar el activo y reconocer el ingreso por impuesto sobre la renta diferido originado por las diferencias temporarias deducibles.			
	PDA No. 16		\$ 7,885.00	
	GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE			
	IMPUESTOS POR PAGAR			\$ 7,885.00
	v/ registro del gasto por impuesto sobre la renta corriente y de la obligación tributaria			
	PDA No. 17		\$ 90,000.00	
	VENTAS			
	INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO		\$ 1,375.00	
	GASTOS DE VENTA			\$ 4,500.00
	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN	\$ <u>7,885.00</u>		\$ 6,000.00
	OTROS GASTOS			\$ 1,500.00
	COSTO DE VENTAS			\$ 50,000.00
	RESERVA LEGAL			\$ 1,960.00
	GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA			\$ 7,885.00
	Impuesto sobre la renta corriente			
	PERDIDAS Y GANANCIAS			\$ 19,530.00
	PERDIDAS Y GANANCIAS	\$ <u>1,350.00</u>		\$ 19,530.00
	v/ Liquidar las cuentas de resultado y registrar la reserva legal e impuesto sobre la renta del ejercicio.	\$ <u>1,350.00</u>		
	PDA. No. 18		\$ 1,350.00	
	IMPUESTOS POR PAGAR			
	Impuesto sobre la renta corriente			
	GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO			\$ 1,350.00
	Pago a cuenta			
	v/ Liquidar el gasto pagado por anticipado que corresponde al pago a cuenta del impuesto sobre la renta.			
	PDA. No. 19		\$ 19,530.00	
	PERDIDAS Y GANANCIAS			
	UTILIDAD DEL EJERCICIO.			\$ 19,530.00
	v/ Registrar la utilidad del ejercicio.			

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES - Bancos			
1	Pago de capital social	\$ 500,000.00		\$ 500,000.00
2	Compra de Edificio		\$ 100,000.00	\$ 400,000.00
3	Compra de equipo de reparto		\$ 22,600.00	\$ 377,400.00
4	Compre de mercadería		\$ 63,600.00	\$ 313,800.00
5	Ventas del ejercicio	\$ 52,200.00		\$ 366,000.00
11	Pago de clientes	\$ 24,750.00		\$ 390,750.00
14	Cancelación de gastos de incurridos en el ejercicio		\$ 5,000.00	\$ 385,750.00
15	Cancelación de los gastos de organización		\$ 1,500.00	\$ 384,250.00

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	CAPITAL SOCIAL			
1	Pago de capital social		\$ 500,000.00	\$ 500,000.00

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - Clientes			
5	Por las ventas realizadas al crédito	\$ 49,500.00		\$ 49,500.00
10	Pago realizado por los clientes		\$ 24,750.00	\$ 24,750.00

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	PROVISIÓN PARA CUENTAS INCOBRABLES			
7	Por el establecimiento de la provisión para cuentas incobrables		\$ 2,000.00	\$ 2,000.00

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	INVENTARIO			
4	Compras del ejercicio	\$ 120,000.00		\$ 120,000.00
6	Por el costo de ventas del ejercicio		\$ 50,000.00	\$ 70,000.00

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	IVA-CRÉDITO FISCAL			
3	Por la adquisición del mobiliario y equipo	\$ 2,600.00		\$ 2,600.00
4	Por la compra de mercadería	\$ 15,600.00		\$ 15,600.00
14	Para liquidar el IVA - debito por ser menor		\$ 11,700.00	\$ 3,900.00

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO			
7	Pago a cuenta - ventas de diciembre	\$ 1,350.00		\$ 1,350.00
18	Liquidación del gasto pagado por anticipado		\$ 1,350.00	\$ -

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	EDIFICIOS			
2	Compra de edificio	\$ 100,000.00		\$ 100,000.00

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	EQUIPO DE REPARTO			
3	Compra de equipo de reparto	\$ 20,000.00		\$ 20,000.00

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO			
8	Por el establecimiento de la provisión para cuentas incobrables	\$ 500.00		\$ 500.00
10	Por el establecimiento de la provisión por garantía de productos	\$ 375.00		\$ 875.00
13	Por el establecimiento de la reserva laboral	\$ 500.00		\$ 1,375.00

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES - Proveedores			
4	Por la compra de mercadería al crédito		\$ 72,000.00	\$ 72,000.00

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	IMPUESTOS POR PAGAR			
7	Pago a cuenta - ventas de diciembre		\$ 1,350.00	\$ 1,350.00
16	Impuesto sobre la renta corriente		\$ 7,885.00	\$ 9,235.00
18	Liquidación del gasto pagado por anticipado	\$ 1,350.00		\$ 7,885.00

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	PROVISIÓN POR GARANTÍA POR VENTA DE PRODUCTOS			
9	Por el establecimiento de la provisión		\$ 1,500.00	\$ 1,500.00

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	RESERVA LABORAL			
11	Por el establecimiento de la reserva		\$ 2,000.00	\$ 2,000.00

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	IVA - DEBITO FISCAL			
5	Por las ventas del ejercicio		\$ 11,700.00	\$ 11,700.00
14	Para liquidar el IVA - debito por ser menor	\$ 11,700.00		\$ -

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	VENTAS			
5	Por las ventas del ejercicio		\$ 90,000.00	\$ 90,000.00
17	Para establecer resultados	\$ 90,000.00		\$ -

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	COSTO DE VENTAS			
6	Por las ventas del ejercicio	\$ 50,000.00		\$ 50,000.00
17	Para establecer resultados		\$ 50,000.00	\$ -

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	GASTOS DE VENTA			
9	Por el establecimiento de la provisión por garantía de productos	\$ 1,500.00		\$ 1,500.00
11	Por el establecimiento de la reserva laboral	\$ 1,000.00		\$ 2,500.00
12	Por los gastos del ejercicio	\$ 2,000.00		\$ 4,500.00
17	Para establecer resultados		\$ 4,500.00	\$ -

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO			
15	Por el establecimiento de la provisión para cuentas incobrables		\$ 500.00	\$ 500.00
15	Por el establecimiento de la provisión por garantía de productos		\$ 375.00	\$ 875.00
15	Por el establecimiento de la reserva laboral		\$ 500.00	\$ 1,375.00
17	Para liquidar el ingreso por impuesto sobre la renta diferido	\$ 1,375.00	\$ -	\$ -

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	GASTOS DE ADMINISTRACION			
8	Por el establecimiento de la provisión para cuentas incobrables	\$ 2,000.00		\$ 2,000.00
11	Por el establecimiento de la reserva laboral	\$ 1,000.00		\$ 3,000.00
12	Por los gastos del ejercicio	\$ 3,000.00		\$ 6,000.00
17	Para establecer resultados		\$ 6,000.00	\$ -

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	OTROS GASTOS			
13	Por los gastos de organización	\$ 1,500.00		\$ 1,500.00
17	Para establecer resultados		\$ 1,500.00	\$ -

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	RESERVA LEGAL			
17	Reserva legal del periodo		\$ 1,960.00	\$ 1,960.00

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE			
16	Por el establecimiento del gasto del periodo		\$ 7,885.00	\$ 7,885.00
17	Para establecer resultados	\$ 7,885.00		\$ -

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	UTILIDAD DEL EJERCICIO			
19	Utilidad del ejercicio		\$ 19,530.00	\$ 19,530.00

TOTALES

\$ 1,061,685.00 \$ 1,061,685.00 \$ 4,329,195.00

"PC TECHNOLOGY ADVANCE", S.A.						
BALANCE GENERAL						
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2004						
(Expresado en Dólares de los Estados Unidos de Norteamérica)						
<u>ACTIVO</u>						
<u>ACTIVO CORRIENTE</u>						
Efectivo y Equivalentes		\$ 384,250.00	\$ 483,500.00			
Bancos	\$ 384,250.00					
Cuentas por Cobrar Comerciales a Corto Plazo		\$ 22,750.00				
Clientes	\$ 24,750.00					
Provisión para Cuentas Incobrables	-\$ 2,000.00					
Inventario		\$ 70,000.00				
IVA - Crédito Fiscal		\$ 6,500.00				
<u>ACTIVO NO CORRIENTE</u>						
Propiedades, Planta y Equipo		\$ 120,000.00	\$ 121,375.00			
Edificios	\$ 100,000.00					
Equipo de Reparto	\$ 20,000.00					
Activo por Impuesto Sobre la Renta Diferido (nota 1)		\$ 1,375.00				
<u>TOTAL ACTIVO</u>			\$ 604,875.00			
<u>PASIVO</u>						
<u>PASIVO CORRIENTE</u>						
Cuentas por pagar comerciales		\$ 72,000.00	\$ 83,385.00			
Proveedores	\$ 72,000.00					
Gasto por impuesto sobre la renta		\$ 7,885.00				
Pago a Cuenta	\$ 1,350.00					
Impuesto Sobre la Renta	\$ 6,535.00					
Provisión por Garantías por Venta de Productos		\$ 1,500.00				
Estimación para obligaciones laborales		\$ 2,000.00				
<u>TOTAL PASIVO</u>			\$ 83,385.00			
<u>PATRIMONIO</u>						
Capital Social		\$ 500,000.00	\$ 521,490.00			
Reserva Legal		\$ 1,960.00				
Utilidad del Ejercicio		\$ 19,530.00				
<u>TOTAL PASIVO MAS PATRIMONIO</u>			\$ 604,875.00			
<table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="width: 33%; text-align: center; border: none;"> _____ Lic. Roxana Elizabeth P. López Representante Legal </td> <td style="width: 33%; text-align: center; border: none;"> _____ Lic. Nelson Wilfredo Escoto Contador General </td> <td style="width: 33%; text-align: center; border: none;"> _____ MUNGUIA & LOPEZ Auditor Externo </td> </tr> </table>				_____ Lic. Roxana Elizabeth P. López Representante Legal	_____ Lic. Nelson Wilfredo Escoto Contador General	_____ MUNGUIA & LOPEZ Auditor Externo
_____ Lic. Roxana Elizabeth P. López Representante Legal	_____ Lic. Nelson Wilfredo Escoto Contador General	_____ MUNGUIA & LOPEZ Auditor Externo				

"PC TECHNOLOGY ADVANCE", S.A.			
ESTADO DE RESULTADOS			
DEL 05 DE DICIEMBRE AL 31 DE DICIEMBRE DE 2004			
(Expresado en Dólares de los Estados Unidos de Norteamérica)			
Ventas		\$ 90,000.00	
(-) Costo de Ventas		<u>\$ 50,000.00</u>	
(=) Utilidad Bruta			\$ 40,000.00
(-) Gastos de Operación			
Gastos de Venta	\$ 4,500.00		
Gastos de Administración	<u>\$ 6,000.00</u>	<u>\$ 10,500.00</u>	
(=) Utilidad de Operación			\$ 29,500.00
(-) Otros Gastos			
Gastos de Organización	<u>\$ 1,500.00</u>	<u>\$ 1,500.00</u>	
(=) Utilidad Antes de Reserva e Impuesto			\$ 28,000.00
(-) Reserva Legal			<u>\$ 1,960.00</u>
(=) Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta			\$ 26,040.00
(-) Gasto por Impuesto Sobre la Renta (nota 2)			
(-) Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente		\$ 7,885.00	
(+) Ingreso por Impuesto Sobre la Renta Diferido		<u>\$ 1,375.00</u>	<u>\$ 6,510.00</u>
(=) Utilidad del Ejercicio			<u>\$ 19,530.00</u>
			<u> </u>
			<u> </u>
_____ Lic.Roxana Elizabeth P. López Representante Legal	_____ Lic. Nelson Wilfredo Escoto Contador General	_____ MUNGUÍA & LOPEZ Auditor Externo	

CALCULO DEL ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO

CUENTA	VALOR EN	BASE	TASA	DIFERENCIA	ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO
	LIBROS	FISCAL	IMPOSITIVA	TEMPORARIA DEDUCIBLE	
Provisión para Cuentas Incobrables	\$ 2,000.00	\$ -	25%	\$ 2,000.00	\$ 500.00
Provisión por Garantías de Productos	\$ 1,500.00	\$ -	25%	\$ 1,500.00	\$ 375.00
Estimación para Obligac. Laborales	\$ 2,000.00	\$ -	25%	\$ 2,000.00	\$ 500.00

"PC TECHNOLOGY ADVANCE", S.A.		
FLUJO DE EFECTIVO		
DEL 05 DE DICIEMBRE AL 31 DE DICIEMBRE DE 2004		
(Expresado en Dólares de los Estados Unidos de Norteamérica)		
<u>ACTIVIDADES DE OPERACIÓN</u>		
Cobro a clientes	\$ 76,950.00	
Pago a proveedores	-\$ 70,100.00	
IVA por adquisición de equipo de reparto	-\$ 2,600.00	
FLUJO NETO DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE OPERACIÓN		\$ 4,250.00
<u>ACTIVIDADES DE INVERSIÓN</u>		
Adquisición de Edificio	-\$ 100,000.00	
Adquisición de equipo de reparto	-\$ 20,000.00	
FLUJO NETO DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE INVERSIÓN		#####
<u>ACTIVIDADES DE FINANCIAMIENTO</u>		
		\$ -
INCREMENTO NETO DE EFECTIVO Y DEMÁS EQUIVALENTES		#####
EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL PRINCIPIO DEL PERIODO		#####
Bancos	\$ 500,000.00	
EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL FINAL DEL PERIODO		#####
_____ Lic. Roxana Elizabeth Ponce Representante Legal	_____ Lic. Nelson Wilfredo Escoto Contador General	_____ MUNGUIA & LOPEZ Auditor Externo

"PC TECHNOLOGY ADVANCE" S.A. DE C.V.			
Notas a los estados financieros al 31 de Diciembre de 2004			
(Valores expresados en Dolares de los Estados Unidos de Norteamerica)			
(1) ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO			
El activo por impuesto sobre la renta diferido esta compuesto así:			
	SALDO	TASA	ACTIVO
Provisión para cuentas incobrables	\$ 2,000.00		\$ 500.00
Provisión por garantías por venta de productos	\$ 1,500.00	25%	\$ 375.00
Estimación para obligaciones laborales	\$ 2,000.00		\$ 500.00
Activo por impuesto sobre la renta diferido			\$ 1,375.00
(2) GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA			
El gasto por impuesto sobre la renta del periodo está compuesto así:			
Gasto por impuesto sobre la renta corriente			\$ 7,885.00
(-) Ingreso por impuesto sobre la renta diferido			\$ 1,375.00
Provisión para cuentas incobrables	\$ 500.00		
Provisión por garantías por venta de productos	\$ 375.00		
Estimación para obligaciones laborales	\$ 500.00		
(=) Gasto por impuesto sobre la renta			\$ 6,510.00

NOTA ACLARATORIA: Las notas a los estados financieros que se presentan son solo aquellas relacionadas con el activo y gasto por impuesto sobre la renta diferido.

"PC TECHNOLOGY ADVANCE" S.A.		
CEDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE 2004		
	Utilidad antes de impuesto sobre la renta	\$ 26,040.00
(+)	Gastos no deducibles	
	Provisión para cuentas incobrables	\$ 2,000.00
	Provisión por garantía en venta de productos	\$ 1,500.00
	Estimación para obligaciones laborales	\$ 2,000.00
		\$ 5,500.00
(=)	Renta Imponible	\$ 31,540.00
	Impuesto sobre la renta computado (25%)	\$ 7,885.00
(-)	Pago a cuenta	\$ 1,350.00
(=)	Gasto por impuesto sobre la renta corriente	\$ 6,535.00

Año 2005.

- Se cancela el pago a cuenta que se tiene registrado en el balance general.

- El impuesto sobre la renta corriente del período anterior es cancelado a las autoridades fiscales.
- En el transcurso del año se adquiere mercadería por valor de \$ 630,000.00 más IVA; el 60% al crédito y el resto al contado. El IVA se cancela al momento de la compra.
- Se cancelan las deudas comerciales del año anterior.
- Las ventas del año fueron de \$ 800,000.00 más IVA, el 35% al crédito y el resto al contado. El IVA se cobra al momento de la venta.
- El costo de las ventas realizadas asciende a \$ 600,000.00.
- Se liquidan \$ 1,000.00 de la provisión para cuentas incobrables por considerarse irre recuperables. Además se provisionan \$ 6,500.00 para el siguiente año.
- Se pagan indemnizaciones laborales por \$ 1,200.00 y se reservan \$ 18,800.00 por el mismo concepto.
- Se cancelan garantías a clientes por \$ 1,250.00 y se establece una provisión de \$ 10,250.00 por las ventas del presente ejercicio.
- Se cancela el 50% de las compras al crédito de este año.
- Los clientes cancelan el 75% del total de sus cuentas.
- En Asamblea General Ordinaria, los accionistas acuerdan capitalizar el 100% de las utilidades del ejercicio anterior.
- Los gastos del período ascendieron a \$ 25,000.00 el 50% constituyen gastos de venta y el resto gastos de administración.

INFORMACIÓN ADICIONAL:

- Las cuentas por cobrar comerciales liquidadas cumplen con los requisitos legales para considerarse deducibles de impuesto sobre la renta.
- El 20% de las compras y ventas se efectuaron en el mes de diciembre.

SOLUCIÓN :

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
	PDA. No.1			
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES		\$ 384,250.00	
	Bancos	\$ 384,250.00		
	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES		\$ 24,750.00	
	Cientes	\$ 24,750.00		
	INVENTARIO		\$ 70,000.00	
	IVA - CRÉDITO FISCAL		\$ 6,500.00	
	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO		\$ 120,000.00	
	Edificios	\$ 100,000.00		
	Equipo de reparto	\$ 20,000.00		
	ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO		\$ 1,375.00	
	Provisión para cuentas incobrables	\$ 500.00		
	Provisión por garantía en venta de productos	\$ 375.00		
	Estimación para obligaciones laborales	\$ 500.00		
	PROVISIÓN PARA CUENTAS INCOBRABLES		\$ 2,000.00	
	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES		\$ 72,000.00	
	Proveedores	\$ 72,000.00		
	IMPUESTOS POR PAGAR		\$ 7,885.00	
	Pago a cuenta	\$ 1,350.00		
	Impuesto sobre la renta corriente	\$ 6,535.00		
	PROVISIÓN POR GARANTÍAS EN VENTA DE PRODUCTOS		\$ 1,500.00	
	ESTIMACIÓN PAR OBLIGACIONES LABORALES		\$ 2,000.00	
	CAPITAL SOCIAL		\$ 500,000.00	
	RESERVA LEGAL		\$ 1,960.00	
	UTILIDAD DEL EJERCICIO		\$ 19,530.00	
	v/ Apertura de las cuentas de balance por inicio del ejercicio.			
	PDA. No. 2			
	IMPUESTOS POR PAGAR		\$ 1,350.00	
	Pago a Cuenta	\$ 1,350.00		
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES		\$ 1,350.00	
	Bancos	\$ 1,350.00		
	v/ Registrar la cancelación del pago a cuenta.			
	PDA. No. 3			
	UTILIDAD DEL EJERCICIO		\$ 19,530.00	
	UTILIDADES DE EJERCICIOS ANTERIORES		\$ 19,530.00	
	v/ Registro de la capitalización de las utilidades del 2004.			
	PDA. No. 4			
	IMPUESTOS POR PAGAR		\$ 6,535.00	
	Impuesto sobre la renta corriente	\$ 6,535.00		
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES		\$ 6,535.00	
	Bancos	\$ 6,535.00		
	v/ Registrar el pago del impuesto sobre la renta corriente.			
	PDA. No 5			
	INVENTARIO		\$ 630,000.00	
	Mercadería	\$ 630,000.00		
	IVA CRÉDITO FISCAL		\$ 81,900.00	
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES		\$ 333,900.00	
	Bancos	\$ 333,900.00		
	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES		\$ 378,000.00	
	Proveedores	\$ 378,000.00		
	v/ Registro de las compras realizadas en el ejercicio.			
	PDA. No. 6			
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES		\$ 624,000.00	
	Bancos	\$ 624,000.00		
	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES		\$ 280,000.00	
	Cientes	\$ 280,000.00		
	IVA DEBITO FISCAL		\$ 104,000.00	
	VENTAS		\$ 800,000.00	
	v/ Registro de las ventas del ejercicio.			
	PDA. No. 7			
	COSTO DE VENTA		\$ 500,000.00	
	INVENTARIO		\$ 500,000.00	
	Mercadería	\$ 500,000.00		
	v/ Registro del costo de ventas realizadas en el presente ejercicio.			
	PDA. No. 8			
	GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO		\$ 12,000.00	
	Pago a cuenta	\$ 12,000.00		
	IMPUESTOS POR PAGAR		\$ 12,000.00	
	Pago a cuenta	\$ 12,000.00		
	v/ Registro del pago a cuenta por las ventas realizadas.			
	PDA. No. 9			
	PROVISIÓN PARA CUENTAS INCOBRABLES		\$ 1,000.00	
	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES		\$ 1,000.00	
	Cientes.		\$ 1,000.00	
	v/ Liquidación varios clientes por considerarse irreuperables.	\$ 1,000.00		

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
	PDA. No. 10			
	GASTOS DE ADMINISTRACION		\$ 5,500.00	
	Provisión para cuentas incobrables	\$ 5,500.00		
	PROVISIÓN PARA CUENTAS INCOBRABLES			\$ 5,500.00
	v/ Por el establecimiento de la provisión por las ventas al crédito realizadas.			
	PDA. No. 11			
	ESTIMACIÓN PARA OBLIGACIONES LABORALES		\$ 1,200.00	
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES			\$ 1,200.00
	Bancos	\$ 1,200.00		
	v/ Por el pago de indemnizaciones laborales.			
	PDA. No. 12			
	GASTOS DE VENTA		\$ 9,000.00	
	Estimación para obligaciones laborales	\$ 9,000.00		
	GASTOS DE ADMINISTRACION		\$ 9,000.00	
	Estimación para obligaciones laborales	\$ 9,000.00		
	ESTIMACIÓN PARA OBLIGACIONES LABORALES			\$ 18,000.00
	v/ Por el establecimiento de la Estimación para obligaciones laborales.			
	PDA. No. 13			
	PROVISIÓN POR GARANTÍA POR VENTA DE PRODUCTOS		\$ 1,250.00	
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES			\$ 1,250.00
	Bancos	\$ 1,250.00		
	v/ Por el pago de garantías reclamadas por nuestros clientes.			
	PDA. No. 14			
	GASTOS DE VENTA		\$ 10,250.00	
	Provisión por garantías por venta de productos	\$ 10,250.00		
	PROVISIÓN POR GARANTÍA POR VENTA DE PRODUCTOS			\$ 10,250.00
	v/ Por el establecimiento de la provisión por garantías por venta de productos.			
	PDA. No. 15			
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES		\$ 227,812.50	
	Bancos	\$ 227,812.50		
	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES			\$ 227,812.50
	Cientes.	\$ 227,812.50		
	v/ Por el pago realizado por nuestros clientes			
	PDA. No. 16			
	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES		\$ 225,000.00	
	Proveedores	\$ 225,000.00		
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES			\$ 225,000.00
	Bancos	\$ 225,000.00		
	v/ Por el pago parcial realizado a nuestros proveedores.			
	PDA. No. 17			
	IMPUESTOS POR PAGAR		\$ 9,600.00	
	Pago a cuenta	\$ 9,600.00		
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES			\$ 9,600.00
	Bancos	\$ 9,600.00		
	v/ Registrar la cancelación del pago a cuenta correspondiente a los meses de enero a noviembre.			
	PDA. No. 18			
	IVA DEBITO FISCAL		\$ 83,200.00	
	IVA CRÉDITO FISCAL			\$ 72,020.00
	IMPUESTOS POR PAGAR			\$ 11,180.00
	IVA por pagar	\$ 11,180.00		
	v/ Registrar el IVA por pagar por las ventas efectuadas de enero a noviembre.			
	PDA. No. 19			
	IMPUESTOS POR PAGAR		\$ 11,180.00	
	IVA por pagar	\$ 11,180.00		
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES			\$ 11,180.00
	Bancos	\$ 11,180.00		
	v/ Por el pago realizado del IVA por las operaciones realizadas de enero a noviembre.			
	PDA. No. 20			
	IVA DEBITO FISCAL		\$ 20,800.00	
	IVA CRÉDITO FISCAL			\$ 16,380.00
	IMPUESTOS POR PAGAR			\$ 4,420.00
	IVA por pagar	\$ 4,420.00		
	v/ Provisionar el IVA por pagar por las operaciones realizadas en el mes de diciembre.			
	PDA. No. 21			
	GASTOS DE VENTA		\$ 12,500.00	
	GASTOS DE ADMINISTRACION		\$ 12,500.00	
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES			\$ 25,000.00
	Bancos	\$ 25,000.00		
	v/ Registrar los gastos del ejercicio.			

FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
	PDA. No. 22			
	GASTOS DE VENTA		\$ 4,000.00	
	Depreciación Acumulada	<u>\$ 4,000.00</u>		
	GASTOS DE ADMINISTRACION		\$ 4,000.00	
	Depreciación Acumulada	<u>\$ 4,000.00</u>		
	DEPRECIACION ACUMULADA			\$ 8,000.00
	Edificios			
	Mobiliario y Equipo			
	v/ Registro de la depreciación de las propiedades, planta y equipo para el presente ejercicio, el 50% para gastos de venta y el resto para gastos de administración.			
	PDA. No. 23 (VER CALCULOS EN Pág. 223)			
	GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO		\$ 862.50	
	ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO			\$ 862.50
	Provisión para cuentas incobrables	\$ 250.00		
	Provisión por garantía en venta de productos	\$ 312.50		
	Estimación para obligaciones laborales	<u>\$ 300.00</u>		
	v/ Registro de la disminución del activo y reconocimiento del gasto por impuesto sobre la renta diferido originado por la reversión parcial de las diferencias temporarias deducibles.			
	PDA. No. 24 (VER CALCULOS EN Pág. 223)			
	ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO		\$ 8,375.00	
	Provisión para cuentas incobrables	\$ 1,375.00		
	Provisión por garantía en venta de productos	\$ 2,500.00		
	Estimación para obligaciones laborales	<u>\$ 4,500.00</u>		
	INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO			\$ 8,375.00
	v/ Registro del activo y reconocimiento del ingreso por impuesto sobre la renta diferido originado por las diferencias temporarias deducibles.			
	PDA. No. 25 (VER CALCULOS EN Pág. 223)			
	GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO		\$ 500.00	
	PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO			\$ 500.00
	Depreciación de edificios	\$ 250.00		
	Depreciación de equipo de reparto	<u>\$ 250.00</u>		
	v/ Registro del pasivo y reconocimiento del gasto por impuesto sobre la renta diferido originado por las diferencias temporarias imponibles surgidas.			
	PDA. No. 26			
	GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE		\$ 61,301.25	
	IMPUESTOS POR PAGAR			\$ 61,301.25
	Impuesto sobre la renta	<u>\$ 61,301.25</u>		
	v/ reconocimiento del gasto por impuesto sobre la renta corriente y registro de la obligación tributaria sustantiva.			
	PDA No. 27			
	VENTAS		\$ 800,000.00	
	INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO		\$ 8,375.00	
	GASTOS DE VENTA			\$ 35,500.00
	GASTOS DE ADMINISTRACION			\$ 31,000.00
	GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO			\$ 1,362.50
	COSTO DE VENTA			\$ 500,000.00
	RESERVA LEGAL			\$ 16,345.00
	GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE			\$ 61,301.25
	PERDIDAS Y GANANCIAS			\$ 162,866.25
	v/ Liquidar las cuentas de resultados y registrar la reserva legal e impuesto sobre la renta del ejercicio.			
	PDA. No. 28			
	IMPUESTOS POR PAGAR		\$ 12,000.00	
	Impuesto sobre la renta corriente	<u>\$ 12,000.00</u>		
	GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO			\$ 12,000.00
	Pago a cuenta.	<u>\$ 12,000.00</u>		
	v/ Liquidar el pago a cuenta por las ventas realizadas.			
	PDA. No. 29			
	PERDIDAS Y GANANCIAS		\$ 162,866.25	
	UTILIDAD DEL EJERCICIO			\$ 162,866.25
	v/ Registrar la utilidad del ejercicio.			

CALCULO DE LAS DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS ORIGINADAS POR LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

DEPRECIACION FINANCIERA			
EDIFICIOS			
FECHA	DEPRECIACION ANUAL	DEPRECIACION ACUMULADA	VALOR EN LIBROS
16/12/2004			\$ 100,000.00
31/12/2004			\$ 100,000.00
31/12/2005	\$ 4,000.00	\$ 4,000.00	\$ 96,000.00
31/12/2006	\$ 4,000.00	\$ 8,000.00	\$ 92,000.00
31/12/2007	\$ 4,000.00	\$ 12,000.00	\$ 88,000.00
31/12/2008	\$ 4,000.00	\$ 16,000.00	\$ 84,000.00
31/12/2009	\$ 4,000.00	\$ 20,000.00	\$ 80,000.00
31/12/2010	\$ 4,000.00	\$ 24,000.00	\$ 76,000.00
31/12/2011	\$ 4,000.00	\$ 28,000.00	\$ 72,000.00
31/12/2012	\$ 4,000.00	\$ 32,000.00	\$ 68,000.00
31/12/2013	\$ 4,000.00	\$ 36,000.00	\$ 64,000.00
31/12/2014	\$ 4,000.00	\$ 40,000.00	\$ 60,000.00
31/12/2015	\$ 4,000.00	\$ 44,000.00	\$ 56,000.00
31/12/2016	\$ 4,000.00	\$ 48,000.00	\$ 52,000.00
31/12/2017	\$ 4,000.00	\$ 52,000.00	\$ 48,000.00
31/12/2018	\$ 4,000.00	\$ 56,000.00	\$ 44,000.00
31/12/2019	\$ 4,000.00	\$ 60,000.00	\$ 40,000.00
31/12/2020	\$ 4,000.00	\$ 64,000.00	\$ 36,000.00
31/12/2021	\$ 4,000.00	\$ 68,000.00	\$ 32,000.00
31/12/2022	\$ 4,000.00	\$ 72,000.00	\$ 28,000.00
31/12/2023	\$ 4,000.00	\$ 76,000.00	\$ 24,000.00
31/12/2024	\$ 4,000.00	\$ 80,000.00	\$ 20,000.00
31/12/2025	\$ 4,000.00	\$ 84,000.00	\$ 16,000.00
31/12/2026	\$ 4,000.00	\$ 88,000.00	\$ 12,000.00
31/12/2027	\$ 4,000.00	\$ 92,000.00	\$ 8,000.00
31/12/2028	\$ 4,000.00	\$ 96,000.00	\$ 4,000.00
31/12/2029	\$ 4,000.00	\$ 100,000.00	\$ -

DEPRECIACION FISCAL			
EDIFICIOS			
FECHA	DEPRECIACION ANUAL	DEPRECIACION ACUMULADA	BASE FISCAL
16/12/2004			\$ 100,000.00
31/12/2004			\$ 100,000.00
31/12/2005	\$ 5,000.00	\$ 5,000.00	\$ 95,000.00
31/12/2006	\$ 5,000.00	\$ 10,000.00	\$ 90,000.00
31/12/2007	\$ 5,000.00	\$ 15,000.00	\$ 85,000.00
31/12/2008	\$ 5,000.00	\$ 20,000.00	\$ 80,000.00
31/12/2009	\$ 5,000.00	\$ 25,000.00	\$ 75,000.00
31/12/2010	\$ 5,000.00	\$ 30,000.00	\$ 70,000.00
31/12/2011	\$ 5,000.00	\$ 35,000.00	\$ 65,000.00
31/12/2012	\$ 5,000.00	\$ 40,000.00	\$ 60,000.00
31/12/2013	\$ 5,000.00	\$ 45,000.00	\$ 55,000.00
31/12/2014	\$ 5,000.00	\$ 50,000.00	\$ 50,000.00
31/12/2015	\$ 5,000.00	\$ 55,000.00	\$ 45,000.00
31/12/2016	\$ 5,000.00	\$ 60,000.00	\$ 40,000.00
31/12/2017	\$ 5,000.00	\$ 65,000.00	\$ 35,000.00
31/12/2018	\$ 5,000.00	\$ 70,000.00	\$ 30,000.00
31/12/2019	\$ 5,000.00	\$ 75,000.00	\$ 25,000.00
31/12/2020	\$ 5,000.00	\$ 80,000.00	\$ 20,000.00
31/12/2021	\$ 5,000.00	\$ 85,000.00	\$ 15,000.00
31/12/2022	\$ 5,000.00	\$ 90,000.00	\$ 10,000.00
31/12/2023	\$ 5,000.00	\$ 95,000.00	\$ 5,000.00
31/12/2024	\$ 5,000.00	\$ 100,000.00	\$ -

CALCULO DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE EDIFICIOS			
FECHA	VALOR EN LIBROS	BASE FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA
16/12/2004	\$ 100,000.00	\$ 100,000.00	\$ -
31/12/2004	\$ 100,000.00	\$ 100,000.00	\$ -
31/12/2005	\$ 96,000.00	\$ 95,000.00	\$ 1,000.00
31/12/2006	\$ 92,000.00	\$ 90,000.00	\$ 2,000.00
31/12/2007	\$ 88,000.00	\$ 85,000.00	\$ 3,000.00
31/12/2008	\$ 84,000.00	\$ 80,000.00	\$ 4,000.00
31/12/2009	\$ 80,000.00	\$ 75,000.00	\$ 5,000.00
31/12/2010	\$ 76,000.00	\$ 70,000.00	\$ 6,000.00
31/12/2011	\$ 72,000.00	\$ 65,000.00	\$ 7,000.00
31/12/2012	\$ 68,000.00	\$ 60,000.00	\$ 8,000.00
31/12/2013	\$ 64,000.00	\$ 55,000.00	\$ 9,000.00
31/12/2014	\$ 60,000.00	\$ 50,000.00	\$ 10,000.00
31/12/2015	\$ 56,000.00	\$ 45,000.00	\$ 11,000.00
31/12/2016	\$ 52,000.00	\$ 40,000.00	\$ 12,000.00
31/12/2017	\$ 48,000.00	\$ 35,000.00	\$ 13,000.00
31/12/2018	\$ 44,000.00	\$ 30,000.00	\$ 14,000.00
31/12/2019	\$ 40,000.00	\$ 25,000.00	\$ 15,000.00
31/12/2020	\$ 36,000.00	\$ 20,000.00	\$ 16,000.00
31/12/2021	\$ 32,000.00	\$ 15,000.00	\$ 17,000.00
31/12/2022	\$ 28,000.00	\$ 10,000.00	\$ 18,000.00
31/12/2023	\$ 24,000.00	\$ 5,000.00	\$ 19,000.00
31/12/2024	\$ 20,000.00	\$ -	\$ 20,000.00
31/12/2025	\$ 16,000.00		\$ 16,000.00
31/12/2026	\$ 12,000.00		\$ 12,000.00
31/12/2027	\$ 8,000.00		\$ 8,000.00
31/12/2028	\$ 4,000.00		\$ 4,000.00
31/12/2029	\$ -		\$ -

DEPRECIACION FINANCIERA EQUIPO DE REPARTO			
FECHA	DEPRECIACION	DEPRECIACION	VALOR EN LIBROS
18/12/2004			\$ 20,000.00
31/12/2004			\$ 20,000.00
31/12/2005	\$ 4,000.00	\$ 4,000.00	\$ 16,000.00
31/12/2006	\$ 4,000.00	\$ 8,000.00	\$ 12,000.00
31/12/2007	\$ 4,000.00	\$ 12,000.00	\$ 8,000.00
31/12/2008	\$ 4,000.00	\$ 16,000.00	\$ 4,000.00
31/12/2009	\$ 4,000.00	\$ 20,000.00	\$ -

DEPRECIACION FISCAL EQUIPO DE REPARTO			
FECHA	DEPRECIACION	DEPRECIACION	BASE FISCAL
18/12/2004			\$ 20,000.00
31/12/2004			\$ 20,000.00
31/12/2005	\$ 5,000.00	\$ 5,000.00	\$ 15,000.00
31/12/2006	\$ 5,000.00	\$ 10,000.00	\$ 10,000.00
31/12/2007	\$ 5,000.00	\$ 15,000.00	\$ 5,000.00
31/12/2008	\$ 5,000.00	\$ 20,000.00	\$ -

CALCULO DE LA DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE EQUIPO DE REPARTO			
FECHA	VALOR EN LIBROS	BASE FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA
18/12/2004	\$ 20,000.00	\$ 20,000.00	\$ -
31/12/2004	\$ 20,000.00	\$ 20,000.00	\$ -
31/12/2005	\$ 16,000.00	\$ 15,000.00	\$ 1,000.00
31/12/2006	\$ 12,000.00	\$ 10,000.00	\$ 2,000.00
31/12/2007	\$ 8,000.00	\$ 5,000.00	\$ 3,000.00
31/12/2008	\$ 4,000.00	\$ -	\$ 4,000.00
31/12/2009	\$ -	\$ -	\$ -

CUENTA	VALOR EN LIBROS	BASE FISCAL	TASA IMPOSITIVA	DIFERENCIA TEMPORARIA DEDUCIBLE	DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE	ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO **	PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO ***
Provisión para Cuentas Incobrables *	\$ 6,500.00	\$ -	25%	\$ 6,500.00		\$ 1,625.00	
Provisión por Garantías de Productos*	\$ 10,250.00	\$ -	25%	\$ 10,250.00		\$ 2,562.50	
Estimación para obligac. laborales*	\$ 18,800.00	\$ -	25%	\$ 18,800.00		\$ 4,700.00	
Edificios	\$ 96,000.00	\$ 95,000.00	25%		\$ 1,000.00		\$ 250.00
Equipo de Reparto	\$ 16,000.00	\$ 15,000.00	25%		\$ 1,000.00		\$ 250.00
TOTALES	\$ 147,550.00	\$ 110,000.00		\$ 35,550.00	\$ 2,000.00	\$ 8,887.50	\$ 500.00

* Ver detalle de calculo en el siguiente cuadro

** Ver partidas Nos.15 (2004), 23 y 24 (2005)

*** Ver partida No.25 (2005)

PROVISIÓN PARA CUENTAS INCOBRABLES					
VALOR EN LIBROS		BASE FISCAL		ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO	
Valor en Libros al inicio del año	\$ 2,000.00	Saldo al inicio del año	\$ -	Saldo al inicio del año	\$ 500.00
Liquidación de varios clientes	\$ 1,000.00	Por reversión de la diferencia temporaria	\$ 1,000.00	Por reversión de la diferencia temporaria	\$ 250.00
Saldo antes de establecer la provisión del 2005	\$ 1,000.00	Saldo antes de establecer la provisión del 2005	\$ 1,000.00	Saldo antes de establecer la provisión del 2005	\$ 250.00
Reestablecimiento de la provisión	\$ 5,500.00	Base fiscal del restablecimiento de la provisión	\$ -	Activo por impuesto diferido por el restablecimiento de la provisión	\$ 1,375.00
Valor en libros al 31/12/2005	\$ 6,500.00	Base fiscal al 31/12/2005	\$ 1,000.00	Activo por Impuesto Diferido al 31/12/2005	\$ 1,625.00

PROVISIÓN POR GARANTÍA EN VENTA DE PRODUCTOS					
VALOR EN LIBROS		BASE FISCAL		ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO	
Valor en Libros al inicio del año	\$ 1,500.00	Saldo al inicio del año	\$ -	Saldo al inicio del año	\$ 375.00
Cancelación de garantías reclamadas	\$ 1,250.00	Por reversión de la diferencia temporaria	\$ 1,250.00	Por reversión de la diferencia temporaria	\$ 312.50
Saldo antes de establecer la provisión del 2005	\$ 250.00	Saldo antes de establecer la provisión del 2005	\$ 1,250.00	Saldo antes de establecer la provisión del 2005	\$ 62.50
Reestablecimiento de la provisión	\$ 10,000.00	Base fiscal del restablecimiento de la provisión	\$ -	Activo por impuesto diferido por el restablecimiento de la provisión	\$ 2,500.00
Valor en libros al 31/12/2005	\$ 10,250.00	Base fiscal al 31/12/2005	\$ 1,250.00	Activo por Impuesto Diferido al 31/12/2005	\$ 2,562.50

ESTIMACIÓN PARA OBLIGACIONES LABORALES					
VALOR EN LIBROS		BASE FISCAL		ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO	
Valor en Libros al inicio del año	\$ 2,000.00	Saldo al inicio del año	\$ -	Saldo al inicio del año	\$ 500.00
Pago de indemnización a empleados	\$ 1,200.00	Por reversión de la diferencia temporaria	\$ 1,200.00	Por reversión de la diferencia temporaria	\$ 300.00
Saldo antes de establecer la provisión del 2005	\$ 800.00	Saldo antes de establecer la provisión del 2005	\$ 1,200.00	Saldo antes de establecer la provisión del 2005	\$ 200.00
Reestablecimiento de la provisión	\$ 18,000.00	Base fiscal del restablecimiento de la provisión	\$ -	Activo por impuesto diferido por el restablecimiento de la provisión	\$ 4,500.00
Valor en libros al 31/12/2005	\$ 18,800.00	Base fiscal al 31/12/2005	\$ 1,200.00	Activo por Impuesto Diferido al 31/12/2005	\$ 4,700.00

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES - Bancos			
1	Saldo al inicio	\$ 384,250.00	\$ -	\$ 384,250.00
2	Por la cancelación del pago a cuenta del año anterior		\$ 1,350.00	\$ 382,900.00
4	Por la cancelación del impuesto sobre la renta corriente del año anterior		\$ 6,535.00	\$ 376,365.00
5	Compra de mercadería	\$ -	\$ 333,900.00	\$ 42,465.00
6	Ventas del ejercicio	\$ 624,000.00	\$ -	\$ 666,465.00
11	Por el pago de indemnizaciones laborales		\$ 1,200.00	\$ 665,265.00
13	Por el pago de garantías a nuestros clientes		\$ 1,250.00	\$ 664,015.00
14	Por el pago realizado por nuestros clientes	\$ 227,812.50	\$ -	\$ 891,827.50
16	Por el pago realizado a nuestro proveedores	\$ -	\$ 225,000.00	\$ 666,827.50
17	Por la liquidación del pago a cuenta (enero a noviembre)		\$ 9,600.00	\$ 657,227.50
19	Pago del IVA por pagar (operaciones de enero a noviembre)		\$ 11,180.00	\$ 646,047.50
21	Por el pago de los gastos del ejercicio		\$ 25,000.00	\$ 621,047.50

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	CAPITAL SOCIAL			
1	Saldo al inicio del año		\$ 500,000.00	\$ 500,000.00

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	RESERVA LEGAL			
1	Saldo al inicio del año		\$ 1,960.00	\$ 1,960.00
27	Registrar la reserva legal del periodo		\$ 16,380.00	\$ 18,340.00

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	RESERVA LABORAL			
1	Saldo al inicio del año		\$ 2,000.00	\$ 2,000.00
11	Por el pago de indemnizaciones	\$ 1,200.00		\$ 800.00
12	Por el establecimiento de la reserva		\$ 18,000.00	\$ 18,800.00

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES - Clientes			
1	Saldo al inicio del año	\$ 24,750.00		\$ 24,750.00
6	Por las ventas realizadas al crédito	\$ 280,000.00		\$ 304,750.00
9	Por la liquidación de varios clientes por considerarse irrecuperables		\$ 1,000.00	\$ 303,750.00
15	Por el pago realizado por nuestros clientes		\$ 227,812.50	\$ 75,937.50

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	PROVISIÓN PARA CUENTAS INCOBRABLES			
1	Saldo al inicio del año		\$ 2,000.00	\$ 2,000.00
9	Por la liquidación de varios clientes por considerarse irrecuperables	\$ 1,000.00		\$ 1,000.00
10	Por el establecimiento de la provisión del periodo		\$ 5,500.00	\$ 6,500.00

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	INVENTARIO			
1	Saldo al inicio del año	\$ 70,000.00		\$ 70,000.00
5	Por las compras del ejercicio	\$ 630,000.00		\$ 700,000.00
7	Por las ventas del ejercicio		\$ 500,000.00	\$ 200,000.00

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	IVA-CRÉDITO FISCAL			
1	Saldo al inicio del año	\$ 6,500.00		\$ 6,500.00
4	Por las compras del ejercicio	\$ 81,900.00		\$ 88,400.00
18	Para determinar el IVA por pagar (enero a noviembre)		\$ 72,020.00	\$ 16,380.00
20	Para provisionar el IVA por pagar por las ventas de diciembre		\$ 16,380.00	\$ -

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO			
8	Registro del pago a cuenta por las ventas del ejercicio	\$ 12,000.00		\$ 12,000.00
28	Liquidar el pago a cuenta por las ventas realizadas		\$ 12,000.00	\$ -

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO - Edificios			
1	Saldo al inicio del año	\$ 100,000.00		\$ 100,000.00

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO - Equipo de Reparto			
1	Saldo al inicio del año	\$ 20,000.00		\$ 20,000.00

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	DEPRECIACION ACUMULADA			
	Depreciacion Acumulada de Edificio		\$ 4,000.00	\$ 4,000.00
15	Depreciacion Acumulada de Equipo de reparto		\$ 4,000.00	\$ 8,000.00

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO			
1	Saldo al inicio del año	\$ 1,375.00		\$ 1,375.00
23	Por la reversion parcial de las diferencias temporarias deducibles		\$ 862.50	\$ 512.50
24	Por el incremento y surgimiento de dif. Temporarias deducibles	\$ 8,375.00		\$ 8,887.50

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES - Proveedores			
1	Saldo al inicio del año		\$ 72,000.00	\$ 72,000.00
5	Por las compras al crédito del ejercicio		\$ 378,000.00	\$ 450,000.00
16	Por el pago realizado a nuestros proveedores	\$ 225,000.00		\$ 225,000.00

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	IVA - DEBITO FISCAL			
5	Por las ventas del ejercicio		\$ 104,000.00	\$ 104,000.00
18	Para determinar el IVA por pagar (enero a noviembre)	\$ 83,200.00		\$ 20,800.00
20	Para provisionar el IVA por pagar por las ventas de diciembre	\$ 20,800.00		\$ -

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	PROVISIÓN POR GARANTÍA POR VENTA DE PRODUCTOS			
1	Saldo al inicio del año		\$ 1,500.00	\$ 1,500.00
13	Por el pago de garantías a nuestros clientes	\$ 1,250.00		\$ 250.00
14	Por el establecimiento de la provisión del periodo		\$ 10,000.00	\$ 10,250.00

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	IMPUESTOS POR PAGAR - IMPUESTO SOBRE LA RENTA			
1	Saldo al inicio del año		\$ 7,885.00	\$ 7,885.00
2	Cancelación del pago a cuenta por ventas de diciembre 2004	\$ 1,350.00		\$ 6,535.00
4	Cancelación del impuesto sobre la renta corriente	\$ 6,535.00		\$ -
8	Pago a cuenta de las ventas del ejercicio		\$ 12,000.00	\$ 12,000.00
17	Cancelación del pago a cuenta (ventas de enero a noviembre/05)	\$ 9,600.00		\$ 2,400.00
26	Impuesto sobre la renta corriente del ejercicio		\$ 61,301.25	\$ 63,701.25
28	Liquidar el pago a cuenta por las ventas realizadas	\$ 12,000.00		\$ 51,701.25

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	IMPUESTOS POR PAGAR - IVA			
18	Registro del IVA por pagar (ventas de enero a noviembre 2005)		\$ 11,180.00	\$ 11,180.00
19	Pago del IVA por pagar (ventas de enero a noviembre 2005)	\$ 11,180.00		\$ -
20	Provisión del IVA por pagar (ventas de diciembre 2005)		\$ 4,420.00	\$ 4,420.00

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO			
25	Por las diferencias temporarias imponibles surgidas		\$ 500.00	\$ 500.00

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	UTILIDAD DEL EJERCICIO			
1	Saldo inicial		\$ 19,530.00	\$ 19,530.00
3	Traslado a utilidades de ejercicios anteriores	\$ 19,530.00		\$ -
29	Registrar la utilidad del ejercicio		\$ 162,866.25	\$ 162,866.25

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	UTILIDAD DE EJERCICIOS ANTERIORES			
1	Saldo al inicio del año		\$ 19,530.00	\$ 19,530.00
3	Traslado a la cuenta de utilidades de ejercicios anteriores			\$ -

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	VENTAS			
6	Por las ventas del ejercicio		\$ 800,000.00	\$ 800,000.00
23	Por las ventas del ejercicio	\$ 800,000.00		\$ -

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	COSTO DE VENTAS			
7	Por las ventas del ejercicio	\$ 500,000.00		\$ 500,000.00
27	Liquidar el costo de ventas		\$ 500,000.00	\$ -

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	GASTOS DE VENTA			
12	Por el establecimiento de la reserva laboral	\$ 9,000.00		\$ 9,000.00
14	Por el establecimiento de la provisión por garantía de productos	\$ 10,000.00		\$ 19,000.00
21	Por los gastos del ejercicio	\$ 12,500.00		\$ 31,500.00
22	Por la depreciación del ejercicio de las propiedades, planta y equipo	\$ 4,000.00		\$ 35,500.00
27	Liquidar los gastos del periodo		\$ 35,500.00	\$ -

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO			
24	Por el incremento y surgimiento de dif. Temporarias deducibles		\$ 8,250.00	\$ 8,250.00
27	Liquidar el ingreso por impuesto sobre la renta diferido	\$ 8,250.00		\$ -

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	GASTOS DE ADMINISTRACION			
10	Por el establecimiento de la provisión para cuentas incobrables	\$ 5,500.00		\$ 5,500.00
12	Por el establecimiento de la reserva laboral	\$ 9,000.00		\$ 14,500.00
21	Por los gastos del periodo	\$ 12,500.00		\$ 27,000.00
22	Por la depreciación del ejercicio de las propiedades, planta y equipo	\$ 4,000.00		\$ 31,000.00
27	Liquidar los gastos del periodo		\$ 31,000.00	\$ -

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO			
23	Por la reversion parcial de las diferencias temporarias deducibles	\$ 862.50		\$ 862.50
25	Por el surgimiento de las diferencias temporarias imponibles	\$ 500.00		\$ 1,362.50
27	Liquidar el gasto por impuesto sobre la renta diferido		\$ 1,362.50	\$ -

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE			
26	Por el establecimiento del gasto del periodo	\$ 61,301.25		\$ 61,301.25
27	Liquidar el gasto por impuesto sobre la renta corriente		\$ 61,301.25	\$ -

PDA.	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
	PERDIDAS Y GANANCIAS			
27	Liquidar los gastos del ejercicio	\$ 66,500.00		\$ 66,500.00
27	Liquidar las ventas del ejercicio		\$ 800,000.00	\$ 733,500.00
27	Liquidar el costo de ventas	\$ 500,000.00		\$ 233,500.00
27	Establecer la reserva legal del ejercicio	\$ 16,345.00		\$ 217,155.00
27	Para liquidar el ingreso por impuesto sobre la renta diferido		\$ 8,375.00	\$ 225,530.00
27	Para liquidar el gasto por impuesto sobre la renta diferido	\$ 1,362.50		\$ 224,167.50
27	Liquidar el gasto por impuesto sobre la renta corriente	\$ 61,301.25		\$ 162,866.25
29	Establecer la utilidad del ejercicio	\$ 162,866.25		\$ -

TOTALES

\$ 5,109,396.25 \$ 5,109,431.25

"PC TECHNOLOGY ADVANCE"					
BALANCE GENERAL					
DEL 05 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2004 Y DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2005					
(Expresado en Dólares de los Estados Unidos de Norteamérica)					
	2005		2004		
ACTIVO					
ACTIVO CORRIENTE			\$ 890,485.00		\$ 483,500.00
Efectivo y Equivalentes		\$ 621,047.50		\$ 384,250.00	
Caja	\$ 8,165.00			\$ 18,500.00	
Bancos	\$ 612,882.50			\$ 365,750.00	
Cuentas por Cobrar Comerciales a Corto Plazo		\$ 69,437.50		\$ 22,750.00	
Clientes	\$ 75,937.50			\$ 24,750.00	
Provisión para Cuentas Incobrables	\$ 6,500.00			-\$ 2,000.00	
Inventario		\$ 200,000.00		\$ 70,000.00	
IVA - Crédito fiscal		\$ -		\$ 6,500.00	
ACTIVO NO CORRIENTE			\$ 120,887.50		\$ 121,375.00
Propiedades, Planta y Equipo		\$ 112,000.00		\$ 120,000.00	
Edificios	\$ 100,000.00			\$ 100,000.00	
Depreciacion Acumulada	-\$ 4,000.00			\$ -	
Equipo de Reparto	\$ 20,000.00			\$ 20,000.00	
Depreciacion Acumulada	-\$ 4,000.00			\$ -	
Activo por Impuesto Sobre la Renta Diferido (nota 1)		\$ 8,887.50		\$ 1,375.00	
TOTAL ACTIVO			\$ 1,011,372.50		\$ 604,875.00
PASIVO					
PASIVO CORRIENTE			\$ 310,171.25		\$ 83,385.00
Proveedores		\$ 225,000.00		\$ 72,000.00	
Impuestos por Pagar		\$ 56,121.25		\$ 7,885.00	
Pago a Cuenta	\$ 2,400.00			\$ 1,350.00	
Impuesto Sobre la Renta	\$ 49,301.25			\$ 6,535.00	
IVApор pagar	\$ 4,420.00			\$ -	
Provisión por Garantías por Venta de Productos		\$ 10,250.00		\$ 1,500.00	
Estimación para obligaciones laborales		\$ 18,800.00		\$ 2,000.00	
PASIVO NO CORRIENTE			\$ 500.00		\$ -
Pasivo por impuesto sobre la renta diferido (nota 2)		\$ 500.00		\$ -	
TOTAL PASIVO			\$ 310,671.25		\$ 83,385.00
PATRIMONIO			\$ 700,701.25		\$ 521,490.00
Capital Social	\$ 500,000.00			\$ 500,000.00	
Reserva Legal	\$ 18,305.00			\$ 1,960.00	
Utilidad de ejercicios anteriores	\$ 19,530.00			\$ -	
Utilidad del Ejercicio	\$ 162,866.25			\$ 19,530.00	
TOTAL PASIVO MAS PATRIMONIO			\$ 1,011,372.50	\$ -	\$ 604,875.00
Lic. Roxana Elizabeth P. López Representante Legal	Lic. Nelson Wilfredo Escoto Contador General	MUNGUÍA & LOPEZ Auditor Externo			

"PC TECHNOLOGY ADVANCE"						
ESTADO DE RESULTADOS						
DEL 05 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2004 Y DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2005						
(Expresado en Dólares de los Estados Unidos de Norteamérica)						
	2005			2004		
Ventas		\$ 800,000.00			\$ 90,000.00	
(-) Costo de Ventas		\$ 500,000.00			\$ 50,000.00	
(=) Utilidad Bruta			\$ 300,000.00			\$ 40,000.00
(-) Gastos de Operación						
Gastos de Venta	\$ 35,500.00			\$ 4,500.00		
Gastos de Administración	\$ 31,000.00	\$ 66,500.00		\$ 6,000.00	\$ 10,500.00	
(=) Utilidad de Operación			\$ 233,500.00			\$ 29,500.00
(-) Otros Gastos					\$ 1,500.00	
Gastos de Organización		\$ -		\$ 1,500.00		
(=) Utilidad Antes de Reserva e Impuesto			\$ 233,500.00			\$ 28,000.00
(-) Reserva Legal			\$ 16,345.00			\$ 1,960.00
(=) Utilidad Antes de Impuesto Sobre la Renta			\$ 217,155.00			\$ 26,040.00
(-) Gasto por Impuesto Sobre la Renta (nota 3)						
(-) Gasto por Impuesto Sobre la Renta Corriente	\$ 61,301.25			\$ 7,885.00		
(-) Gasto por impuesto sobre la renta diferido	\$ 1,362.50			\$ -		
(+) Ingreso por Impuesto Sobre la Renta Diferido	\$ 8,375.00	\$ 54,288.75		\$ 1,375.00	\$ 6,510.00	
(=) Utilidad del Ejercicio			\$ 162,866.25			\$ 19,530.00

_____ Lic. Roxana Elizabeth Ponce Representante Legal	_____ Lic. Nelson Wilfredo Escoto Contador General	_____ MUNGUIA & LOPEZ Auditor Externo
---	--	---

"PC TECHNOLOGY ADVANCE"				
FLUJO DE EFECTIVO				
DEL 05 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2004 Y DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2005				
(Expresado en Dólares de los Estados Unidos de Norteamérica)				
	2005		2004	
ACTIVIDADES DE OPERACIÓN				
Cobro a clientes	\$ 851,812.50		\$ 76,950.00	
Pago a proveedores	-\$ 615,015.00		-\$ 70,100.00	
IVA por adquisición de equipo de reparto	\$ -		-\$ 2,600.00	
FLUJO NETO DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE OPERACIÓN		\$ 236,797.50		\$ 4,250.00
ACTIVIDADES DE INVERSIÓN				
Adquisición de Edificio	\$ -		-\$ 100,000.00	
Adquisición de equipo de reparto	\$ -		-\$ 20,000.00	
IVA por adquisición de equipo de reparto	\$ -			
FLUJO NETO DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE INVERSIÓN		\$ -		-\$ 120,000.00
ACTIVIDADES DE FINANCIAMIENTO				
Incremento neto de efectivo y demás equivalentes		\$ 236,797.50		-\$ 115,750.00
EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL PRINCIPIO DEL PERIODO		\$ 384,250.00		\$ 500,000.00
Bancos	\$ 384,250.00		\$ 500,000.00	
EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL FINAL DEL PERIODO		\$ 621,047.50		\$ 384,250.00

_____ Lic. Roxana Elizabeth Ponce Representante Legal	_____ Lic. Nelson Wilfredo Escoto Contador General	_____ MUNGUIA & LOPEZ Auditor Externo
---	--	---

"PC TECHNOLOGY ADVANCE" S.A. DE C.V.					
Notas a los estados financieros al 31 de Diciembre de 2005					
(Valores expresados en Dolares de los Estados Unidos de Norteamerica)					
Las notas explicativas que se presentan a continuacion solamente son aquellas que se relacionan con las cuentas afectadas por el reconocimiento de las diferencias temporarias que surgen en el periodo.					
(1) ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO (AXISR - D)					
El activo por impuesto sobre la renta diferido esta compuesto como sigue:					
Provisión para cuentas incobrables:			TASA	AXISR - D	
Saldo Inicial	\$	2,000.00			
Liquidacion de cuentas	\$	1,000.00	25%		
Sub- total	\$	1,000.00		\$	250.00
Reestablecimietno de la provisión	\$	5,500.00		\$	1,375.00
TOTAL	\$	6,500.00		\$	1,625.00
Provisión por garantías en venta de productos					
Saldo Inicial	\$	1,500.00			
Pago de garantías	\$	1,250.00	25%		
Sub- total	\$	250.00		\$	62.50
Reestablecimietno de la provisión	\$	10,000.00		\$	2,500.00
TOTAL	\$	10,250.00		\$	2,562.50
Estimación para obligaciones laborales					
Saldo Inicial	\$	2,000.00			
Pago de garantías	\$	1,200.00	25%		
Sub- total	\$	800.00		\$	200.00
Reestablecimietno de la estimación	\$	18,000.00		\$	4,500.00
TOTAL	\$	18,800.00		\$	4,700.00
TOTAL ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO				\$	8,887.50
(2) PASIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO (PXISR - D)					
El saldo del pasivo por impuesto sobre la renta diferido esta compuesto de la siguiente manera:					
CUENTA	VL	BF	DIF. TEMP.	TASA	PXISR-D
Edificios	\$ 96,000.00	\$ 95,000.00	\$ 1,000.00	25%	\$ 250.00
Equipo de Repar	\$ 16,000.00	\$ 15,000.00	\$ 1,000.00		\$ 250.00
TOTAL			\$ 2,000.00		\$ 500.00
(3) GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA					
El saldo del gasto por impuesto sobre la renta del periodo esta conformado como sigue:					
Gasto por impuesto sobre la renta corriente				\$	61,301.25
(+) Gasto por impuesto sobre la renta diferido				\$	1,362.50
Provisión para cuentas incobrables	\$	250.00			
Provisión por garantías por venta de product	\$	312.50			
Estimación para obligaciones laborales	\$	300.00			
Depreciacion de edificio	\$	250.00			
Depreciacion de equipo de reparto	\$	250.00			
(-) Ingreso por impuesto sobre la renta diferido				\$	8,375.00
Provisión para cuentas incobrables	\$	1,375.00			
Provisión por garantías por venta de product	\$	2,500.00			
Estimación para obligaciones laborales	\$	4,500.00			
GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL PERIODO				\$	54,288.75

"PC TECHNOLOGY ADVANCE", S.A.			
CEDULA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE 2005			
	Utilidad antes de impuesto sobre la renta		\$ 217,155.00
(+)	Gastos no deducibles		\$ 33,500.00
	Provisión para cuentas incobrables	\$ 5,500.00	
	Provisión por garantía en venta de productos	\$ 10,000.00	
	Estimación para obligaciones laborales	\$ 18,000.00	
	SUB - TOTAL		\$ 250,655.00
(-)	Gastos deducibles		\$ 5,450.00
	Depreciación no incluida de edificios	\$ 1,000.00	
	Depreciación no incluida de equipo de reparto	\$ 1,000.00	
	Cancelación de cuentas incobrables	\$ 1,000.00	
	Pago de garantías a clientes	\$ 1,250.00	
	Pago de indemnizaciones	\$ 1,200.00	
(=)	Renta Imponible		\$ 245,205.00
	Impuesto sobre la renta computado (25%)		\$ 61,301.25
(=)	Utilidad Fiscal		\$ 183,903.75

G. PROPUESTA DE CONTROL INTERNO PARA LA CUENTA IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

1. Generalidades.

El autor Rodrigo Estupiñán, en su libro "Papeles de Trabajo en la Auditoria Financiera" nos menciona que: "El control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los activos están debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos y que la actividad de la entidad se desarrolla eficazmente según las directrices marcadas por la administración"⁴⁹.

Partiendo de la definición anterior puede decirse que los objetivos del control interno son:

- Contribuir a la salvaguarda de los activos de la empresa;

⁴⁹ ESTUPIÑAN, Rodrigo, "Papeles de Trabajo en la Auditoria Financiera", Colombia, ROESGA - MMII, 1ª Edición, Pág. 9, 2000. número total de páginas, 285.

- Ayudar a obtener información financiera confiable y verás;
- Contribuir a la eficacia en el desarrollo de las actividades de la entidad; y
- Contribuir al cumplimiento de las políticas adoptadas por la empresa en sus operaciones.

Según Luis Felipe Pérez Toraño⁵⁰ el control interno está diseñado para proporcionar a la administración una seguridad razonable en relación a:

1. Objetivos de autorización: toda operación que se realice debe estar autorizada.
2. Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones: las operaciones deben registrarse para preparar los estados financieros de acuerdo a principios de contabilidad y para mantener datos relativos a la custodia de activos.
3. Objetivos de salvaguarda de activos: para poder acceder a los activos debe haber autorización de la administración.
4. Objetivos de verificación y evaluación: durante intervalos razonables de tiempo se debe confrontar los registros de archivos con las existencias de estos y si hay diferencias, tomar las medidas necesarias.

Estos objetivos deben abarcar la correspondiente verificación y evaluación de los saldos que se presentan en los estados financieros de la empresa al final de cada periodo contable.

Por las razones antes mencionadas, tanto el contador como el administrador de la empresa deben de interesarse porque el sistema de control interno que aplican proporcione los elementos necesarios para que los objetivos señalados se alcancen; ya que cualquier tipo de decisiones, sean estas de tipo financiero o

⁵⁰ PEREZ TORAÑO, Luis Felipe, "Auditoría de Estados Financieros, Teoría y Práctica", Argentina, México, McGraw Hill, 1ª Edición, Pág. 39, 1999.

administrativo se basan, al menos en parte, en la información contenida en los estados financieros.

Teniendo en cuenta los propósitos señalados por Pérez Torano, las medidas de control interno que se apliquen a la cuenta impuesto sobre la renta diferido, sea éste activo o pasivo, debe estar dirigido al cumplimiento de los objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones y a los objetivos de verificación y evaluación.

2. Propuesta de Control Interno.

Al elaborar e implementar un sistema de control interno, se deben tener presente las políticas y los procedimientos. Las primeras son las guías sobre las cuales se orienta el control y los procedimientos constituyen la forma de lograr la aplicación de éstas y, por consiguiente, la salvaguarda de los activos de la empresa y la confiabilidad de la información financiera.

Ambos aspectos dependen del tamaño de la empresa, su estructura organizativa, el volumen de operaciones, los requerimientos de información, entre otras razones, partiendo de esto resulta difícil diseñar un control interno estándar, para la cuenta de impuesto sobre la renta diferido; sin embargo, existen aspectos esenciales y que se deben tener presentes.

Es importante aclarar que las políticas y procedimientos relacionados con la cuenta de impuesto sobre la renta diferido, pueden ser tan generales o tan específicos como la administración de la empresa las requiera.

Las políticas y procedimientos que a continuación se presentan, únicamente muestran en forma general un ejemplo de los elementos

más importantes que deben considerarse en el diseño del control interno para dicha cuenta.

**a) Políticas de Control Interno Aplicables a la Cuenta
Impuesto Sobre la Renta Diferido**

Autorización de Operaciones.

- Toda política contable relacionada con activos o pasivos por impuesto sobre la renta diferido, debe emitirse y comunicarse por escrito a los interesados, como son administradores, contadores, auditores, entre otros.
- La administración debe emitir y hacer del conocimiento por escrito a quien corresponda, de los procedimientos a seguir para la determinación de las diferencias temporarias, tanto deducibles como imponibles.
- Antes de reconocer un activo por impuesto diferido, el departamento de contabilidad, debe recopilar toda la información necesaria que le sirva de base para realizar un análisis financiero, para tener una seguridad razonable que los beneficios por la recuperación de tal activo llegaran a la empresa.
- Cuando no se reconozca una diferencia temporaria, se debe elaborar un informe detallado de tal situación.
- Al momento de vender un activo o liquidar un pasivo, la administración debe asegurarse si se tienen registrados impuestos diferidos relacionados dicho activo o pasivo.

Documentación de Respaldo.

- Toda diferencia temporaria que se reconozca, debe de estar anotada en registros auxiliares que contenga la información relacionada con: la transacción o suceso que le dio origen, importe de la diferencia, movimiento en el tiempo de tal

diferencia, ingreso o gasto por impuesto sobre la renta diferido y reversión de la diferencia temporaria.

- Informe anual relacionado con los saldos iniciales, movimientos y saldos finales de las diferencias temporarias, tanto imponibles como deducibles, activos y pasivos por impuesto sobre la renta diferido y gasto o ingreso por el mismo concepto.

Registro y Presentación.

- El activo o pasivo por impuesto diferido deberá contabilizarse utilizando el método del pasivo basado en el balance general, exigido por la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 "Impuesto a las Ganancias".
- La determinación, registro, valuación y presentación del impuesto diferido, deberá realizarse de acuerdo a los lineamientos técnico - contables establecidos en la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 "Impuesto a las Ganancias".
- El departamento de contabilidad será el encargado de recopilar y analizar la información necesaria para la determinación y reconocimiento de las diferencias temporarias.
- El departamento de contabilidad será el encargado de diseñar y elaborar los registros auxiliares que contribuyan a la identificación, control y para darle seguimiento de cada diferencia temporaria.
- El departamento de contabilidad será el encargado de elaborar al final de cada período contable un informe que contenga:
 - Clasificación por separado del impuesto sobre la renta diferido.
 - Un resumen de todas y cada una de las diferencias temporarias, incluyendo:
 - Clasificación de las diferencias temporarias por categorías imponibles y deducibles.

- Saldos iniciales, aumentos, disminuciones y saldos finales de las diferencias temporarias.
 - Un resumen de los impuestos diferidos, incluyendo
 - Clasificación por separado de activos y pasivos por impuesto sobre la renta diferido.
 - Clasificación por separado de ingresos y gastos por impuesto sobre la renta diferido.
 - Saldos iniciales, aumentos, disminuciones y saldos finales de los activos, pasivos, ingresos y gastos por impuestos sobre la renta diferidos.
 - Detalle de los saldos finales de los activos y pasivos, ingresos y gastos por impuesto sobre la renta diferido.
- b) Procedimientos de Control Interno Aplicables a la Cuenta Impuesto Sobre la Renta Diferido**

- Realizar un análisis de las cuentas que podrían generar diferencias temporarias, establecer y comparar su valor en libros y su base fiscal, para determinarlas.
- Verificar que se asigna y registra separadamente el activo o pasivo por impuesto sobre la renta diferido relacionado con cada diferencia temporaria.
- Verificar que los activos o pasivos por impuesto sobre la renta diferido no se clasifiquen como corrientes dentro del balance general.
- Verificar que los activos o pasivos por impuesto sobre la renta diferido se han medido de acuerdo a las disposiciones establecidas en las leyes tributarias vigentes.
- Determinar si la diferencia temporaria da origen a un activo o pasivo por impuesto sobre la renta diferido y medirlo a la tasa impositiva aplicable.
- Ajustar o reconsiderar, si es necesario, al cierre de cada período contable el monto de las diferencias temporarias y el

correspondiente impuesto sobre la renta diferido, ya sea por cambio en las disposiciones legales o en las expectativas de que en el futuro no se obtendrá renta imponible que le permita recuperar el activo.

➤ Verificar que cuando no se registre un pasivo o activo por impuesto sobre la renta diferido, se revele en los estados financieros la siguiente información:

- Una descripción de las diferencias temporarias por las que no se contabilizó el activo o pasivo y las causas por las cuales no se realizó.
- El importe acumulado de tales diferencias.
- El importe del activo o pasivo por impuesto diferido que no se registro.

➤ Verificar que los activos o pasivos por impuesto sobre la renta diferido se recuperen o liquiden totalmente en el ejercicio contable en que la diferencia que le dio origen se ha revertido completamente.

➤ Verificar que:

- Las diferencias temporarias que afectan al patrimonio, sean llevadas directamente a esas partidas dentro del balance general.
- Las diferencias temporarias relacionadas con cuentas de resultados, afecten directamente al estado de resultados.
- Las diferencias temporarias originadas por una combinación de negocios calificada como una adquisición, afecten directamente, ya sea, a la plusvalía o minusvalía adquirida.

CAPÍTULO IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

A. CONCLUSIONES.

Tomando como base la información obtenida en la investigación realizada, a continuación se exponen las conclusiones siguientes:

1. La principal causa que dificulta el proceso de enseñanza - aprendizaje en el desarrollo de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido, incluida en la asignatura Contabilidad Financiera IV, de la carrera Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador, es el limitado material bibliográfico existente que aborde los elementos teórico prácticos más importantes del tema impuesto sobre la renta diferido.
2. Los estudiantes egresados en el ciclo académico II - 2003 de Licenciatura en Contaduría Pública, en su mayoría, admiten que no cuentan con los conocimientos necesarios para aplicar el Impuesto Sobre la Renta Diferido en una empresa, ni para brindar asesorías profesionales al respecto.
3. La mayor parte de los docentes de Licenciatura en Contaduría Pública de las diferentes Facultades de la Universidad de El Salvador, que imparten la asignatura Contabilidad Financiera IV, utilizan diferentes estrategias metodológicas para el desarrollo de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido, siendo las más utilizadas las clases magistrales, trabajos grupales, guías de ejercicios, y desarrollo de casos prácticos.

4. La mayor parte de los docentes y estudiantes egresados de la Carrera Licenciatura en Contaduría Pública, califican como comprensible con mucho esfuerzo el lenguaje utilizado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad en la redacción de la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 "Impuesto a las Ganancias", en la cual se establece el tratamiento contable para el impuesto sobre la renta diferido.

5. La mayoría de los estudiantes admiten que tienen dificultad para determinar los efectos en los estados financieros básicos, cuando en éstos se presenta la cuenta Impuesto Sobre la Renta Diferido; así como también para elaborar e implementar medidas de control interno para dicha cuenta.

6. La dificultad para la comprensión del tema impuesto sobre la renta diferido se incrementa debido a que éste se relaciona con una diversidad de cuentas de activo, pasivo, ingresos y gastos; así como también, por su interrelación con una diversidad de Normas Internacionales de Contabilidad, Interpretaciones a las Normas Internacionales de Contabilidad, leyes tributarias, mercantiles y laborales, entre otras.

7. Se vuelve necesaria la elaboración de una guía teórico - práctica para el tema Impuesto Sobre al Renta Diferido en la cual se incluyan los siguientes elementos: teoría básica detallada y casos prácticos apegados a la realidad tributaria del país, con el objetivo de que dicha guía contribuya a facilitar el proceso de enseñanza - aprendizaje.

B. RECOMENDACIONES.

1. Que las instituciones de educación superior, tanto públicas como privadas, promuevan y apoyen la elaboración y divulgación de trabajos de investigación en los cuales se desarrollen de la manera más didáctica posible la forma de aplicación del contenido de las Normas Internacionales de Contabilidad, y especialmente de la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 "Impuesto a las Ganancias", y de esta manera disminuir la dificultad de su implementación.

2. Con la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad en nuestro país, se requiere que el profesional en Contaduría Pública tenga una educación académica de calidad, y son las instituciones de educación superior las responsables de ello, pues son las formadoras de dichos profesionales, por lo que se les recomienda inducir a los estudiantes a que le confieran la importancia que merece a la necesidad de conocer y comprender, tanto teórica como práctica, dicha normativa.

3. A los docentes de la Carrera de Licenciatura en Contaduría pública de las diferentes Facultades de la Universidad de El Salvador, en las cuales se imparte la asignatura Contabilidad Financiera IV, se les recomienda que promuevan y realicen intercambios de bibliografía, estrategias metodológicas y demás información que contribuya a la generación de aprendizaje significativo de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido, y de toda la asignatura en general.

4. Con el propósito de mejorar la calidad en el proceso de enseñanza - aprendizaje de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido, se recomienda a las autoridades de las Facultades de la Universidad de El Salvador en donde se

imparte la Carrera Licenciatura en Contaduría Pública que asignen instructores, ya sea en servicio social o ayudantías, para que apoyen al docente en el desarrollo de la cátedra Contabilidad Financiera IV.

5. Se sugiere a los docentes de las distintas Facultades que imparten la asignatura Contabilidad Financiera IV, que hagan mayor énfasis en la enseñanza de la parte que corresponde a la determinación de los efectos en los estados financieros, cuando en éstos se incluye la cuenta Impuesto Sobre la Renta Diferido, así como también a la elaboración de medidas de control interno relativas a dicha cuenta.

6. Que la Universidad de El Salvador, promueva en los estudiantes y docentes de la Carrera de Licenciatura en Contaduría Pública trabajos de investigación relacionados con el tema impuesto sobre la renta diferido, en los cuales se desarrolle y profundice en rubros o cuentas en particular; por ejemplo, Propiedades, Planta y Equipo, Inversiones, entre otras.

7. Que este documento sea utilizado, tanto por los docentes como por los estudiantes de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador, como material bibliográfico de apoyo en el desarrollo del tema impuesto sobre la renta diferido.

GLOSARIO DE TÉRMINOS

A

Activo:

Es el conjunto o segmento cuantificable, de los beneficios económicos futuros fundadamente esperados y controlados por una entidad, representados por efectivo, derechos, bienes o servicios, como consecuencia de transacciones pasadas o de otros eventos ocurridos.

Aprendizaje significativo:

Es el proceso mediante el cual un individuo modifica su conducta como consecuencia de una experiencia, pero no solo un cambio de conducta meramente mecánico, sino que éste deberá poseer ciertas características de calidad.

Arrendamiento financiero:

Es un tipo de alquiler en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. La titularidad del bien puede o no ser eventualmente transferida.

Aspectos tributarios y financieros:

Normativa financiera y tributaria que establece la forma en que debe dársele tratamiento contable y fiscal a las operaciones que generan impuesto sobre la renta.

B

Balance General:

Estado de situación financiera de cualquier unidad económica, que muestra en un momento determinado el activo, al costo, al costo depreciado, o a otro valor indicado; el pasivo, y el capital neto de dicha unidad económica.

C

Código Tributario:

Marco jurídico tributario unificado que regula la relación entre el fisco y los contribuyentes, que permite garantizar los derechos y obligaciones recíprocos, elementos indispensables para dar cumplimiento a los principios de igualdad de tributación y el de la seguridad jurídica.

Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC):

Institución de carácter privado que formula y publica, en interés público, Normas Internacionales de Contabilidad, para que sean seguidas en la presentación de los Estados Financieros y además se ocupa de promover su aceptación y seguimiento en todo el mundo.

Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría:

Es un organismo técnico, autónomo en lo administrativo, adscrito al Ministerio de Economía; que tiene como finalidad vigilar el ejercicio de la Profesión de la contaduría pública; de la función de la auditoría; regular los aspectos éticos y técnicos de dicha profesión.

Comprensión:

Conocimiento más o menos profundo del significado de algo. (Objeto, hecho, proceso, cualidades, etc.)

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB):

Organismo independiente establecido para promulgar normas contables de aplicación mundial. El IASB está comprometido con el desarrollo, en interés, de un conjunto único de normas contables mundiales de elevada calidad, que lleven a requerir información comparable y transparente en los estados financieros elaborados para propósitos generales.

Control interno:

Medidas de control elaboradas e implementadas con el fin de contribuir a la salvaguarda de los activos y confiabilidad de

la información financiera de las empresas.

E

Empresa: Está constituida por un conjunto coordinado de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos, con el objeto de ofrecer al público, con propósitos de lucro y de manera sistemática, bienes o servicios.

Estado de resultados:

Estado financiero que permite juzgar los resultados de operación de una empresa en un periodo, a través de la utilidad o pérdida neta del ejercicio.

Estados financieros:

Constituyen una representación financiera estructurada de la situación financiera y de las transacciones llevadas a cabo por la empresa; dichos estados financieros incluyen: balance general, estado de resultados o cuentas de pérdidas y ganancias, los estados de flujo de fondos y notas explicativas.

Estados Financieros Básicos:

Lo constituyen un balance general, un estado de resultados, un estado de cambios en el patrimonio y un estado de flujos de efectivo. La descripción de las políticas de

contabilidad y las notas respectivas, constituyen la presentación mínima que se requiere para presentar razonablemente la posición financiera y los resultados de las operaciones y flujos de efectivo de una empresa de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Estados Financieros

Combinados:

Estados financieros en los cuales el activo y el pasivo o los ingresos y los gastos de un grupo de compañías relacionadas y otras entidades, se ha sumado en conjunto para mostrar su posición financiera o los resultados de sus operaciones, como si se tratara de una sola unidad de negocios.

Estrategias Metodológicas:

Conjunto de procedimientos o habilidades que consisten en realizar manipulaciones en el contenido o estructura de los materiales de aprendizaje, o por extensión dentro de un curso o una clase, con el objeto de facilitar el aprendizaje y comprensión de los alumnos.

G

Gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias diferido:

Es el valor total que, por este concepto, se incluye al determinar la ganancia o pérdida neta del periodo.

Guía teórico - práctica:

Herramienta metodológica, que tiene como objetivo facilitar el abordaje y mejorar el proceso enseñanza aprendizaje respecto de algún concepto, categoría, tema, asignatura; la cual contiene diversas teorías escritas relacionadas con el tema tratado, así como también incluye ejercicios de aplicación planteados y resueltos.

L

Ley de Impuesto Sobre la Renta:

Ordenamiento legal tributario salvadoreño que tiene como objetivos básicos: lograr la eficiencia de la Administración Tributaria, a través de principios como la incertidumbre jurídica, la transparencia en el ejercicio de las facultades fiscalizadoras, la neutralidad administrativa y la factibilidad en la aplicación de procedimientos, sin que se desproteja el interés fiscal.

M

Método:

Camino para alcanzar un fin o una meta, de manera

ordenada y lógica, El modo o manera de obrar o actuar para alcanzar un objetivo predeterminado.

Método de valuación:

Sistema o proceso mediante el cual se determina el precio de mercado de cualquier instrumento financiero (títulovalor), siendo el valor básico de la valuación, la relación positiva implícita entre el riesgo y el rendimiento esperado.

N

Normas de Contabilidad Financiera:

Conjunto de normas contables que deben observarse en la presentación y revisión de estados financieros de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Normas Internacionales de Contabilidad (NIC):

Conjunto de lineamientos técnico - contables internacionales, utilizados para la elaboración y presentación de la información financiera de las empresas.

Normas Internacionales de Información Financieras (NIIF):

Comprenden tanto las normas contables como las interpretaciones emitidas

por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), que es un organismo independiente establecido para promulgar normas contables de aplicación mundial.

P

Pasivo:

Es el conjunto o segmento cuantificables, de las obligaciones presentes de una entidad particular, virtualmente ineludibles, de transferir efectivo, bienes o servicios en el futuro a otras entidades, como consecuencia de transacciones o eventos pasados.

Políticas de Control

Interno:

Decisión que toma una persona u organización sobre el procedimiento a utilizar en la implementación de una determinada operación.

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

(P.C.G.A.):

Son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros.

Procedimientos de Control Interno:

Son las políticas y procedimientos además del ambiente de control de la administración ha establecido para lograr los objetivos específicos de la entidad.

Proceso de enseñanza aprendizaje:

Conjunto de fases sucesivas, tendientes a desarrollar y mejorar los hábitos, actividades, actitudes, aptitudes y conocimientos de las personas.

R

Renta imponible:

Es la renta que se determina restando a la renta obtenida, el valor de los costos y gastos necesarios para su producción y conservación de su fuente, de conformidad con la Ley.

T

Técnicas Para Recopilar Información:

Son los procedimientos empíricos o prácticos que auxilian el método (procedimientos lógicos), en la obtención de los objetivos que se propone el investigador. Entre estas técnicas están el muestreo, la observación, la entrevista y el cuestionario.

V

Valor en Libros:

Es el importe por el que tal elemento aparece en el balance de situación general, una vez deducidas la depreciación y las perdidas de valor por deterioro que eventualmente le corresponda.

Ventas a Plazo:

Venta de bienes muebles e inmuebles por la cual se hace una serie de pagos durante un periodo de semanas o meses. El precio de venta puede incluir un recargo y comúnmente se exige un pago inicial al contado al efectuarse la venta.

BIBLIOGRAFÍA .

- ANDER EGG, EZEQUIEL, Diccionario de Pedagogía, Editorial Magisterio del Río de la Plata, 2ª Edición, 1999, Págs.
- BONILLA, Gildaberto, Cómo Hacer una Tesis de Graduación con Técnicas Estadísticas, UCA Editores, El Salvador, 3ª edición, 1998, Págs. 342.
- CEREN CARTAGENA, Gilma Evelisa, y otros, Guía de Procedimientos para la Implantación del Impuesto Sobre la Renta Diferido de Acuerdo a Normas Internacionales de Contabilidad en El Salvador, El Salvador, Tesis para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública de la Universidad Centroamericana José Simeón Cañas, 2001, Págs. 110.
- COMITÉ DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD, Normas Internacionales de Contabilidad, México, 1999, Págs. 1419.
- CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD, Normas Internacionales de Información Financiera, España, 2001, Págs. 1500.
- D. MASON, ROBERT, y otro, Estadística Para Administración y Economía, AlfaOmega, México, 1ª Edición, 1992, Págs. 911.
- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C., Manual de Didáctica para las Áreas Básicas de la Contaduría Pública, México, Equus Impresores S.A. de C.V., 1ª reimpresión, 1994, Págs. 97.
- IV CONVENCIÓN NACIONAL DE CONTADORES, Normas de Contabilidad Financieras, El Salvador, Talleres Gráficos UCA, 2000, Págs. 352.
- JOVEL JOVEL, Roberto Carlos y otros, Guía de Consulta para el Registro, Valuación y Presentación de las Inversiones Permanentes en Acciones Comunes, Para Contribuir al Aprendizaje de los Temas Contenidos en la Contabilidad Financiera V de la Universidad de El Salvador", Tesis para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública, Universidad de El Salvador, 2004, Págs. 253.
- MEIGS, Robert, Contabilidad. La Base Para Decisiones Gerenciales, México, McGraw Hill de México, S.A. de C.V., Traducido de la 4ª edición en Inglés, 1988, Págs. 1093.
- MEJÍA CAMPOS, Rosa Margarita, y otros, Guía de Apoyo de Práctica Contable, Dirigida a Estudiantes, Profesionales, y Todos los Sectores Interesados

en el Área Contable de El Salvador, El Salvador, Tesis para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador, 1995, Págs. 155.

MENDOZA ORANTES, Ricardo, Recopilación de Leyes Tributarias, El Salvador, Editorial Jurídica Salvadoreña, 2005, Págs. 588.

MILLER, Martín A., Guía de PCGA. Un Análisis de Todos los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados que se encuentran en vigencia en los Estados Unidos, (traducción de la GAAP Guide 1996), Estados Unidos, Quinta edición en español, Harcourt Brace Internacional, Inc., 1996.

MOLINA MOLINA, María Gertrudis, y otros, Guía Teórico Práctico de Aplicación Contable de las Leyes de Impuesto Sobre la Renta y El Patrimonio en El Salvador, El Salvador, Tesis para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador, 1992, Págs. 401.

MORENO PORTILLO, José Rubén, El Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta Diferido y Presentación de su Importe en los Estados Financieros, El Salvador, Tesis para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador, 1982, Págs. 96.

NASSIF, Ricardo, Pedagogía General, Argentina, Editorial KAPELUSZ, 1958, Págs. 305.

PARDINAS, Felipe, Metodología y Técnicas de Investigación en Ciencias Sociales, México, Siglo veintiuno editores, 30ª Edición, 1988, Págs. 242.

PÉREZ GRANADOS, Carlos Alberto, y otros, Guía Teórica - Práctica de Aplicación Contable de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, El Salvador, Tesis para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador, 1997, Págs. 145.

PEREZ, Cesar, Técnicas de Muestreo Estadístico, México, Editorial Alfaomega, 1ª Edición, 2000, Págs. 603.

ROJAS SORIANO, Raúl, Métodos Para la Investigación Social. Una Proposición Dialéctica, México, Plaza y Valdés, S.A. de C.V., 11ª edición, 1991, Págs. 122.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR, SECRETARÍA DE ASUNTOS ACADÉMICOS, Catálogo Académico 1998 - 1999, El Salvador, Editorial e Imprenta Universitaria, 4ª edición, 1998, Págs. 400.

VÁSQUEZ LÓPEZ, Luis, Código de Comercio, El Salvador, Editorial LIS, 2001, Págs. 291.

VÁSQUEZ LÓPEZ, Luis, Recopilación de Leyes en Materia Tributaria, Editorial LIS, 4ª edición, 2001, Págs. 543.

W. PYLE, William, y otros, Principios Fundamentales de Contabilidad, México, Compañía Editorial Continental S.A. de C.V., 15ª reimpression, 1997, Págs. 1117.

WHITTINGTONG, O. RAY, y otros, Auditoria un Enfoque Integral, Colombia, McGraw - Hill, 12ª edición, 2000, Págs. 624.

WLADISLAWOSKI, Jorge, Impuesto Sobre la Renta Diferido, México, Ediciones Contables y Administrativas, S.A. 1ª reimpression, 1973, Págs. 87.

ANEXOS

ACUERDOS EMITIDOS POR EL CONSEJO DE
VIGILANCIA DE LA PROFESIÓN DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA Y AUDITORIA DE EL SALVADOR.

FUENTE:

Anexo # 1 - A

Tomado de LA PRENSA GRÁFICA, de fecha 17 de Septiembre de 1999, Pág. 85.

Anexo # 1 - B

Tomado de EL DIARIO DE HOY, de fecha 21 de Diciembre de 2000, Pág. 109.

Anexo # 1 - C

Tomado de LA PRENSA GRÁFICA, de fecha 18 de Enero de 2002, Pág. 59.

Anexo # 1 - D

Tomado de LA PRENSA GRÁFICA, de fecha 12 de Diciembre de 2003, Pág. 92.

**CONSEJO DE VIGILANCIA DE LA
CONTADURIA PÚBLICA Y AUDITORIA****EDIFICIO BANCO SALVADOREÑO 357 - TELEFONO 222-2665
SAN SALVADOR, EL SALVADOR, C.A**

El Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría en uso de las facultades relacionadas con el ejercicio de la profesión que supervisa, en sesión celebrada el 2 de septiembre de 1999, ha emitido el siguiente acuerdo:

- I. En la auditoría de los estados financieros, el Auditor Externo deberá aplicar las Normas Internacionales de Auditoría, dictadas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC); y en todo lo que no esté considerado por éstas, deberá aplicar las Normas de Auditoría emitidas por el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA).
- II. En la preparación de los estados financieros deberán usarse las Normas Internacionales de Contabilidad dictadas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y/o aquellas regulaciones contables establecidas por este Consejo.

Los estados financieros preparados con referencia a cualquier otra base contable constituyen reportes e informes especiales, de acuerdo con las normas de auditoría antes mencionadas. Cuando otro organismo dicte sus propias normas contables y desee que éstas constituyan principios de contabilidad generalmente aceptados, deben someterlas a consideración de este Consejo, quien después de revisarlas dictará lo procedente.

- III. Todos los profesionales inscritos en este Consejo quedan obligados, a partir de esta fecha, al cumplimiento de este Acuerdo, así como a las regulaciones contenidas en el Código de Ética Profesional aprobado por este Consejo.
- IV. El Consejo recomienda a las gremiales de contadores a promover la difusión de las referidas normas contables y de auditoría.

En la ciudad de San Salvador, a los diez días del mes de septiembre de mil novecientos noventa y nueve.

LIC. RICARDO ANTONIO MORALES
PRESIDENTE

LIC. LUIS FELIPE JOVEL VEGA
SECRETARIO

El Diario de Hoy : Jueves 21 de diciembre de 2000 : 109

CONSEJO DE VIGILANCIA DE LA PROFESIÓN DE CONTADURÍA PÚBLICA Y AUDITORÍA

EDIFICIO BANCO SALVADOREÑO 357 - TELEFONO: 222-2665
SAN SALVADOR, EL SALVADOR, C.A.

El Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría en base a sus atribuciones legales establecidas en el Artículo N° 444 del Código de Comercio y en los literales g), h) e i), del Artículo N° 36 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, relacionados con la fijación de las normas generales para la elaboración y presentación de los estados financieros, en sesión celebrada el 5 de diciembre de 2000, ha emitido 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 2002.
2. Hasta el 31 de diciembre de 2001 los comerciantes podrán continuar llevando su contabilidad, a la que refiere el Título II del Libro Segundo del Código de Comercio Vigente, de acuerdo con las prácticas contables que actualmente se utilizan.
3. El Consejo propiciará el desarrollo de seminarios y eventos para difundir ampliamente las Normas Internacionales de Contabilidad.
4. Este Consejo requerirá que todos los Contadores Públicos inscritos en el Registro de los Profesionales de la Contaduría Pública, comprueben haber recibido suficiente capacitación con respecto a las Normas Internacionales de Contabilidad, lo cual deberán comprobar ante este Consejo antes del 1 de enero de 2002.

En la ciudad de San Salvador, a los quince días del mes de diciembre del año dos mil.

Lic. Juan Nefalí Murillo Ruiz
Presidente

Lic. Ricardo Antonio Morales Estupinián
Secretario

LA PRENSA GRAFICA
Viernes 18 de enero de 2002

El Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría

COMUNICA

Ante la entrada en vigencia en El Salvador, de la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad y

CONSIDERANDO:

- I. Que durante el año 2001 se realizaron por parte de las diferentes entidades gremiales y educativas; una serie de cursos para facilitar el conocimiento y aplicabilidad de las Normas Internacionales de Contabilidad; concluyéndose por parte de los participantes y las asociaciones gremiales auspiciadoras la necesidad de mayor capacitación para la correcta aplicación contable y adecuación de los controles internos y los sistemas de información.
- II. Que es necesario potenciar la promoción y divulgación de dichas Normas, por parte de los gremios y entes involucrados, para lograr una participación más efectiva de los contadores de las empresas e instituciones de los diferentes sectores de la economía nacional, en los eventos de capacitación sobre la aplicación e interpretación de las NIC's, a través del proceso de la educación continuada; para una mejor y adecuada interpretación y aplicación de la normativa contable internacional.
- III. Que los profesionales del ramo han manifestado la necesidad de definir los procesos y mecanismos específicos en lo que concierne al impacto tributario, así como las estrategias de implementación en el ámbito empresarial y financiero, para que esas Normas constituyan una opción práctica para el bienestar económico, financiero y fiscal de El Salvador.
- IV. Que sectores importantes de la economía Nacional, tales como la Banca, las Empresas de Seguros, Administradoras de Fondo de Pensiones, se encuentran realizando estudios de adaptación y uniformidad ante la aplicación de las NIC's.

Por tanto, con base a los considerandos y lo establecido en el Artículo 36 literal j) de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, este Consejo:

ACUERDA:

- A. Ratificar la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad, que tienen amplia aplicación y reconocimiento internacional, y mediante las cuales se puede lograr el objetivo de compatibilizar los registros e informes contables, en armonía con las tendencias contables mundiales.
- B. Ampliar 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.
- C. En armonía con lo anterior, en los Estados Financieros del ejercicio 2002, se deberán incluir las notas explicativas que indiquen las diferencias existentes entre la práctica de las normas contables actuales, con la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad. Para el ejercicio financiero de 2003 se deberán incluir en los Estados Financieros las notas explicativas pertinentes, que muestren de forma cuantitativa los efectos originados en las diferencias antes identificadas.

Dado en San Salvador, el 1 de enero de 2002.

Lic. Juan Neriell Murió Ruiz
Presidente

Lic. Ricardo A. Morales Estupinán
Secretario



Gobierno del Presidente
Francisco Flores



Consejo de Vigilancia de la
Profesión de Contaduría
Pública y Auditoría



MINISTERIO DE ECONOMIA
CONSEJO DE VIGILANCIA DE LA PROFESION
DE LA CONTADURIA PUBLICA Y AUDITORIA

EL CONSEJO DE VIGILANCIA DE LA PROFESION DE CONTADURIA PUBLICA Y AUDITORIA COMUNICA

Ante la entrada en vigencia en El Salvador, de la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad a partir de enero de 2004 y.

CONSIDERANDO:

- I. Que con fecha 2 de septiembre de 1999, este Consejo de Vigilancia acordó entre otras cosas, que en la preparación de los estados financieros de las empresas, con base a las Normas Internacionales de Contabilidad, se promueva la difusión de las referidas normas.
- II. Que con fecha 15 de diciembre de 2000, el Consejo de Vigilancia acordó que la preparación de los estados financieros de las empresas, con base a las Normas Internacionales de Contabilidad, sean de carácter obligatorio a partir del 1 de enero de 2002.
- III. Que desde el año 2001 a la fecha, se han desarrollado por parte de las diferentes entidades, gremiales y educativas, diferentes programas de entrenamiento y eventos que han contado con el apoyo del Consejo de Vigilancia, para facilitar el conocimiento y aplicabilidad de las Normas Internacionales de Contabilidad, logrando así el cumplimiento de las condiciones de las empresas e instituciones de los diferentes sectores de la economía salvadoreña.
- IV. Que con fecha 1 de enero de 2002, el Consejo de Vigilancia, emitió la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad y amplió el plazo de la obligatoriedad para su entrada en vigencia, a partir del ejercicio económico que comienza el 1 de enero de 2004.
- V. Que es responsabilidad de las empresas, preparar y presentar los estados financieros de cada ejercicio económico; y
- VI. Que los diferentes sectores interesados y los profesionales contables, han manifestado la necesidad de definir los procesos y mecanismos específicos en lo referente al impacto tributario y su necesaria armonización, así como las estrategias de implementación en el ámbito empresarial y financiero, para que estas Normas contengan una opción práctica para el mundo económico, financiero y fiscal de El Salvador.

EMITIÓ EL SIGUIENTE ACUERDO:

Establecer, a partir del ejercicio contable 2004, un plan escalonado para la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad, de acuerdo a las características propias de las empresas y los sujetos a adoptar tal normativa, lo cual permitirá un ambiente flexible y práctico en dicho proceso. En ese sentido, el plan aprobado es el que se explica a continuación:

1. Las empresas que emitan libros valores que se negocien en el mercado de valores, así como los Bancos del sistema y los conglomerados de empresas autorizados por la Superintendencia del Sistema Financiero deberán presentar sus primeros estados financieros con base a las Normas Internacionales de Contabilidad, por el ejercicio que inicia el 1 de enero de 2004, otorgándoles un periodo de doce meses a partir de esa fecha para completar el proceso de adopción.
2. Los Intermedios Financieros no Bancarios, las Sociedades de Seguros, las Asociaciones y Sociedades Cooperativas, así como los Intermedios Financieros (que se negocien en el mercado de valores), presentarán sus primeros estados financieros con base a las Normas Internacionales de Contabilidad, por el ejercicio que inicia el 1 de enero de 2005, otorgándoles un periodo de veinticuatro meses a partir del 1 de enero de 2004 para completar el proceso de adopción.
3. El resto de empresas, excepto aquellas empresas clasificadas como Medianas, Pequeñas y Micro Empresas por la Comisión Nacional para la Micro y Pequeña Empresa (COMAMPE), deberán presentar sus primeros estados financieros con base a las Normas Internacionales de Contabilidad por el ejercicio que inicia el 1 de enero de 2005, otorgándoles un periodo de veinticuatro meses, contados a partir del 1 de enero de 2004 para completar su proceso de adopción.

Las Organizaciones no Lucrativas (ONGS) que escriban libros del exterior para cumplir con su finalidad y aquellas que realicen actividades financieras, presentarán sus primeros estados financieros con base a las Normas Internacionales de Contabilidad, por el ejercicio que inicia el 1 de enero de 2005, otorgándoles un periodo de veinticuatro meses a partir del 1 de enero de 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 (COMAMPE), tendrán que presentar sus primeros estados financieros con base a las Normas Internacionales de Contabilidad por el ejercicio que inicia el 1 de enero de 2006, otorgándoles un periodo de treinta y seis meses, contados a partir del 1 de enero de 2004, para completar su proceso de adopción.

Las Micro-empresas, según la clasificación de la Comisión Nacional para la Micro y Pequeña Empresa (COMAMPE), no estarán afectadas por el presente Acuerdo, pero podrán adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad en forma voluntaria, cuando así lo estimen conveniente a sus intereses.

Para efecto de lo acordado, y para conocimiento de los diferentes sectores involucrados se presentan a continuación los conceptos y parámetros definidos por la Comisión Nacional para la Micro y Pequeña Empresa (COMAMPE), para la clasificación de los sectores empresariales:

MEDIANA EMPRESA: Toda unidad económica que tiene hasta cien ocupados y que sus ventas anuales son hasta el equivalente a 31,746 salarios mensuales mínimos urbanos, excluyendo aquellos que tienen ventas anuales menores al equivalente de 4,762 salarios mensuales mínimos con 50 o menos ocupados.

PEQUEÑA EMPRESA: Toda unidad económica que tiene hasta cincuenta ocupados y que sus ventas anuales son hasta el equivalente a 4,762 salarios mensuales mínimos urbanos, excluyendo aquellos que tienen ventas anuales menores al equivalente de 476.2 salarios mensuales mínimos con 10 o menos ocupados.

MICROEMPRESA: Toda unidad económica que tiene hasta 10 ocupados y ventas anuales hasta el equivalente de 476.2 salarios mensuales mínimos urbanos.

En relación con lo anterior, el acuerdo del Consejo de fecha 1 de enero de 2002, en lo referente a la inclusión de las notas explicativas en los estados financieros a cargo del ejercicio de 2002, que muestran los diferentes salones entre la práctica de las normas de las actividades con la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, así como a los manuales (al 4 de diciembre de 2002) perteneciente a los accionistas, se mantendrá vigente para las empresas que se encuentren en los manuales (al 4 de diciembre de 2002).

Con el propósito de garantizar a los diferentes sectores el éxito en el proceso de implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad, se reafirmará en sus declaraciones sobre los estados financieros actualizados, el cumplimiento de los requisitos que se establecieron en el presente Acuerdo y como parte de las atribuciones del Consejo de Vigilancia, se establecerán los mecanismos que permitan velar por el cumplimiento de esta finalidad.

En concordancia con lo anterior y en función de lo establecido en el Título II del Código de Comercio, el Comerciante Social está obligado a llevar su contabilidad debidamente organizada y legalizada, así como a los estados financieros según la naturaleza del negocio, de conformidad a los principios contables autorizados por el Consejo de Vigilancia.

En concordancia al ordenamiento legal y técnico vigente, es importante precisar que la preparación y presentación de los estados financieros y sus notas de conformidad con Normas Internacionales de Contabilidad, corresponde a la Administración de la Empresa. El Auditor Externo es responsable de expresar una opinión sobre los estados financieros y sus notas, con base en la auditoría practicada.

Dado en San Salvador el 5 de diciembre de 2003.

Lic. Juan Néstor Murillo Ruiz
Presidente



Gobierno del Presidente
Francisco Flores

Lic. José Alfredo Aguirre
Secretario



Consejo de Vigilancia de la Profesión
de Contaduría Pública y Auditoría

REPUBLICA DE EL SALVADOR EN LA AMERICA CENTRAL

1



DIARIO OFICIAL



DIRECTOR: Lic. René O. Santamaría C.

TOMO N° 366

SAN SALVADOR, MARTES 18 DE ENERO DE 2005

NUMERO 12

SUMARIO

ORGANO EJECUTIVO

PRESIDENCIA DE LA REPUBLICA

Acuerdo No. 337.- Transferencia de crédito ejecutiva interna entre asignaciones del Presupuesto Especial del Instituto Nacional de los Deportes de El Salvador. 4-5

MINISTERIO DE HACIENDA

RAMO DE HACIENDA

Acuerdos Nos. 1212 y 1213.- Modificaciones presupuestarias. 5-6

MINISTERIO DE ECONOMIA

RAMO DE ECONOMIA

Acuerdo No. 1483.- Se autoriza la construcción de una estación de servicio que se denominará "El Carmen", la cual estará ubicada en el municipio de El Carmen, departamento de La Unión. 7

MINISTERIO DE EDUCACION

RAMO DE EDUCACION

Acuerdos Nos. 04-0317, 04-0318, 04-0319, 04-0321, 04-0322, 04-0323, 04-0324, 04-0325, 04-0326, 04-0327, 04-0328, 04-0329, 04-0330, 04-0331, 04-0332, 04-0333, 04-0334, 04-0335, 04-0338, 04-0339, 04-0340, 04-0341, 04-0342, 04-0343, 04-0344, 04-0346, 04-0347 y 04-0348.- Diferentes Acuerdos Ejecutivos, emitidos por el Ramo de Educación. 8-17

Acuerdos Nos. 15-0479, 15-1371 y 15-1486.- Equivalencias de estudios. 17-18

Acuerdos Nos. 15-1196, 15-1335, 15-1414 y 15-1437.- Creación, nominación, funcionamiento y ampliación de servicios en diferentes centros educativos. 18-19

Acuerdos Nos. 16-0210 y 16-0218.- Se acepta donación y comodato de inmuebles. 19

Pág.

MINISTERIO DE LA DEFENSA NACIONAL

RAMO DE LA DEFENSA NACIONAL

Acuerdo No. 2.- Se asigna pensión militar a favor del señor Lorenzo de Jesús Chito. 20

Acuerdos Nos. 3, 4, 5 y 6.- Ascensos, transferencias e incorporaciones. 20-24

Pág.

ORGANO JUDICIAL

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Acuerdos Nos. 587-D y 1087-D.- Autorizaciones para el ejercicio de la abogacía en todas sus ramas. 24

INSTITUCIONES AUTONOMAS

CONSEJO DE VIGILANCIA DE LA PROFESION DE CONTADURIA PUBLICA Y AUDITORIA

Acuerdo No. 1.- Se mantiene vigente el plan escalonado para la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad en El Salvador. 25-27

ALCALDIAS MUNICIPALES

Estatutos de la Asociación de Desarrollo Comunal Caserío Las Lomitas, Cantón San José y Acuerdo No. 8, emitido por la Alcaldía Municipal de Quelepa, aprobándolos y confiriéndoles el carácter de persona jurídica. 28-31

SECCION CARTELES OFICIALES

DE PRIMERA PUBLICACION

Declaratoria de Herencia
Cartel No. 106.- Alejandra Ramírez (1 vez) 32

Juicio de Ausencia
Cartel No. 107.- Enma Corina Sosa y otros (1 vez) 32

INSTITUCIONES AUTONOMAS
CONSEJO DE VIGILANCIA DE LA PROFESIÓN DE
CONTADURÍA PÚBLICA Y AUDITORÍA

EL CONSEJO DE VIGILANCIA DE LA PROFESIÓN DE CONTADURIA PUBLICA Y AUDITORIA

HACE DEL CONOCIMIENTO PUBLICO EL ACUERDO No. 1 DE ACTA No. 29 DE FECHA 22 DE DICIEMBRE DE 2004,

CONSIDERANDO:

- I. Que con fecha 31 de octubre de 2003, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, tomó el acuerdo de establecer un plan escalonado para la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad (ahora Normas Internacionales de Información Financiera).
- II. Que las Normas Internacionales de Contabilidad que estaban vigentes a la fecha en que se tomó el referido acuerdo, correspondían principalmente a aquellas normas que incluían revisiones o actualizaciones hasta el año 2001 y 2002.
- III. Que los Bancos del sistema y los conglomerados de empresas autorizados por la Superintendencia del Sistema Financiero, así como aquellas empresas que emiten títulos valores que se negocian en el mercado de valores, y que son supervisadas y reguladas por la Superintendencia de Valores, deberían completar satisfactoriamente la adopción e implantación de las Normas Internacionales de Contabilidad a partir del año 2004.
- IV. Que la Superintendencia del Sistema Financiero, al amparo de las facultades que le confiere la Ley de Bancos, ha establecido que las entidades por ella reguladas, deben incluir en sus estados financieros al 31 de diciembre de 2004, una nota con la divulgación de la cuantificación de las diferencias entre las normas contables aprobadas por esa Superintendencia y las Normas Internacionales de Información Financiera.
- V. Que el resto de las empresas, excepto aquellas empresas clasificadas como medianas, pequeñas y microempresas por la Comisión Nacional para la Micro y Pequeña Empresa (CONAMYPE), tendrían que preparar sus primeros estados financieros con base a las Normas Internacionales de Contabilidad, por el ejercicio que inicia el 1 de enero de 2005.
- VI. Que por informaciones recibidas en el Consejo de Vigilancia, indican que la gran mayoría de empresas no están preparadas para llevar a cabo la referida elaboración de estados financieros antes indicados.
- VII. Que algunas de las referidas Normas Internacionales de Contabilidad han sufrido cambios fundamentales que fueron aprobados a finales del año 2003, los cuales tendrán vigencia a partir del 1 de enero de 2005. Además, durante el año 2004 se han aprobado varias Normas Internacionales de Información Financiera que también tendrán vigencia a partir del 1 de enero de 2005.
- VIII. Que las modificaciones indicadas, así como las nuevas normas emitidas, están disponibles únicamente en el idioma inglés y no se conoce la fecha que estará disponible la versión oficial en idioma español.

POR TANTO,

Con base en los considerandos anteriores y lo establecido en el Artículo 36, literales g), i), y j), de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, este Consejo en sesión celebrada el día 22 de diciembre de 2004,

EMITIO EL SIGUIENTE ACUERDO:

1. Mantener vigente el plan escalonado para la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad en El Salvador, según Acuerdo de fecha 31 de Octubre de 2003, publicado en el Diario Oficial de fecha 6 de enero de 2004. En el caso de los bancos del sistema y los conglomerados de empresas autorizados por la Superintendencia del Sistema Financiero, así como los intermediarios financieros no bancarios y las sociedades de seguros, continuarán aplicando las normas contables emitidas por dicha Superintendencia.
2. Mantener como marco de referencia las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), que contemplan las revisiones y/o actualizaciones, incluyendo las respectivas interpretaciones hasta la fecha que el Consejo tomó el referido Acuerdo. Este marco de referencia, para propósitos formales, será reconocido como: Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador.
3. Con el objeto de facilitar a las empresas el respectivo proceso de adopción de las Normas de Información Financiera antes mencionadas, el Consejo de Vigilancia aprobará y divulgará una guía de aplicación que incluirá una orientación sobre la aplicación de las Normas. Además, el Consejo de Vigilancia proporcionará un modelo sugerido para la preparación de los estados financieros básicos, notas a los estados financieros y divulgaciones sugeridas.
4. A fin de fortalecer la calidad de la información financiera, las empresas continuarán con la práctica de incluir una nota en los estados financieros que muestren las diferencias existentes entre las normas contables actualmente en uso, y las Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador, en tanto no cumplan completamente con dichas Normas.
5. El Consejo de Vigilancia reitera su plena disposición de trabajar conjuntamente con la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles, a fin de lograr una efectiva difusión e implantación del marco de referencia antes mencionado.

El Consejo de Vigilancia, con el propósito de que El Salvador se encamine hacia la aplicación y cumplimiento definitivos de los estándares de mejores prácticas contables, que permitan el fortalecimiento del sector empresarial del país, ya que las Normas y Políticas Contables son esenciales para promover la transparencia de la información financiera, lo cual a su vez mejora el clima de inversión, desea confirmar a todos los sectores involucrados en el tema, que está en la disposición de trabajar coordinadamente para promover una adecuada divulgación y promoción del marco de referencia señalado en el presente acuerdo.

Dado en San Salvador, a los veintidós días del mes de diciembre de dos mil cuatro.

Lic. Juan Neftalí Murillo Ruiz,
Presidente.

Lic. José Alfredo Aguirre López,
Secretario.

ANEXO DE ACUERDO N° 1 DEL CONSEJO DE VIGILANCIA DE LA PROFESION DE CONTADURIA PUBLICA Y AUDITORIA.
ACTA N° 29 DE FECHA 22 DE DICIEMBRE DE 2004

El marco de referencia que señala el numeral dos del Acuerdo que antecede, y que será reconocido como: Normas de Información Financiera Adoptadas en El Salvador, lo constituyen las Normas e Interpretaciones siguientes:

NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

- NIC 1: Presentación de Estados Financieros (revisada en 1997)
- NIC 2: Inventarios (revisada en 1993)
- NIC 7: Estados de Flujo de Efectivo (revisada en 1992)
- NIC 8: Ganancia o Pérdida Neta del Período, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables (revisada en 1993)
- NIC 10: Hechos Ocurridos Después de la Fecha del Balance (revisada en 1999)
- NIC 11: Contratos de Construcción (revisada en 1993)
- NIC 12: Impuesto a las Ganancias (revisada en 2000)
- NIC 14: Información Financiera por Segmentos (revisada en 1997)
- NIC 15: Información para Reflejar los Efectos de los Cambios en los Precios (reordenada en 1994)
- NIC 16: Propiedades, Planta y Equipo (revisada en 1998)
- NIC 17: Arrendamientos (revisada en 1997)
- NIC 18: Ingresos (revisada en 1993)
- NIC 19: Beneficios a los Empleados (revisada en 2000)
- NIC 20: Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales (reordenada en 1994)
- NIC 21: Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera (revisada en 1993)
- NIC 22: Combinaciones de Negocios (revisada en 1998)
- NIC 23: Costos por Intereses (revisada en 1993)
- NIC 24: Información a Revelar sobre Partes Relacionadas (reordenada en 1994)
- NIC 26: Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro (reordenada en 1994)
- NIC 27: Estados Financieros Consolidados y Contabilización de las Inversiones en Subsidiarias (revisada en 2000)
- NIC 28: Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas (revisada en 2000)
- NIC 29: Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias (reordenada en 1994)
- NIC 30: Información a Revelar en los Estados Financieros de Bancos e Instituciones Financieras Similares (reordenada en 1994)
- NIC 31: Información Financiera Sobre los Intereses en Negocios Conjuntos (revisada en 2000)
- NIC 32: Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar (revisada en 1998)
- NIC 33: Ganancias por Acción (1997)
- NIC 34: Información Financiera Intermedia (1998)
- NIC 35: Operaciones en Discontinuación (1998)

- NIC 36: Deterioro del Valor de los Activos (revisada en 1998)
- NIC 37: Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes (1998)
- NIC 38: Activos Intangibles (1998)
- NIC 39: Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición (revisada en 2000)
- NIC 40: Propiedades de Inversión (2000)
- NIC 41: Agricultura (2001)

INTERPRETACIONES DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

- SIC-1: Uniformidad - Diferentes Fórmulas de Cálculo del Costo de los Inventarios (revisada en 1997)
- SIC-2: Uniformidad - Capitalización de los Costos por Intereses (revisada en 1997)
- SIC-3: Eliminación de Pérdidas y Ganancias no Realizadas en Transacciones con Asociadas (revisada en 1997)
- SIC-5: Clasificación de Instrumentos Financieros - Cláusulas de Pago Contingentes (revisada en 1997)
- SIC-6: Costes de Modificación de los Programas Informáticos Existentes (revisada en 1997)
- SIC-7: Introducción del Euro (revisada en 1997)
- SIC-8: Aplicación, por Primera Vez, de las NIC como Base de Contabilización (revisada en 1997)
- SIC-9: Combinaciones de Negocios - Clasificación como Adquisiciones o como Unificación de Intereses (revisada en 1997)
- SIC-10: Ayudas Gubernamentales - Sin Relación Específica con Actividades de Operación (revisada en 1997)
- SIC-11: Variaciones de Cambio en Moneda Extranjera - Capitalización de Pérdidas Derivadas de Devaluaciones Muy Importantes (revisada en 1997)
- SIC-12: Consolidación - Entidades con Cometido Especial (revisada en 1997)
- SIC-13: Entidades Controladas Conjuntamente - Aportaciones no Monetarias de los Participantes (revisada en 1997)
- SIC-14: Indemnizaciones por Deterioro del Valor de las Partidas (revisada en 1997)
- SIC-15: Arrendamientos Operativos - Incentivos (revisada en 1997)
- SIC-16: Capital en Acciones - Recompra de Instrumentos de Capital Emitidos por la Empresa (Acciones Propias en Cartera) (revisada en 1997)
- SIC-17: Costo de las Transacciones con Instrumentos de Capital Emitidos por la Empresa (revisada en 1997)
- SIC-18: Uniformidad - Métodos Alternativos (revisada en 1997)
- SIC-19: Moneda de los Estados Financieros - Medición y Presentación de Estados Financieros según las NIC 21 y 29 (revisada en 1997)
- SIC-20: Método de la Participación - Reconocimiento de Pérdidas (revisada en 1997)
- SIC-21: Impuesto a las Ganancias - Recuperación de Activos no Depreciables Revaluados (revisada en 1997)
- SIC-22: Combinaciones de Negocios - Ajustes Posteriores al Reconocimiento Inicial de los Valores Razonables y de la Plusvalía Comprada (revisada en 1997)
- SIC-23: Propiedades, Planta y Equipo - Costos de Inspecciones Mayores o Reparaciones Generales (revisada en 1997)
- SIC-24: Ganancias por Acción - Instrumentos Financieros y Otros Contratos que Pueden ser Liquidados en Acciones (revisada en 1997)
- SIC-25: Impuesto sobre las Ganancias - Cambios en la Situación Fiscal de la Empresa o de sus Accionistas (revisada en 1997)
- SIC-27: Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento (Febrero 2000)
- SIC-28: Combinación de Negocios - "Fecha de Intercambio" y Valor Razonable de los Instrumentos de Capital (Febrero 2001)
- SIC-29: Información a Revelar - Acuerdos de Concesión de Servicios (mayo 2001)
- SIC-30: Moneda en la que se Informa - Conversión desde la Moneda de Presentación (mayo 2001)
- SIC-31: Ingresos Ordinarios - Permutas de Servicios de Publicidad (mayo 2001)
- SIC-32: Activos Intangibles - Costos de Sitios Web (mayo 2001)
- SIC-33: Consolidación y Método de la Participación - Derechos de Voto Potenciales y Distribución de Participaciones en la Propiedad (agosto 2001)

Lic. Juan Nefthalí Murillo Ruiz,
Presidente.

Lic. José Alfredo Aguirre López,

ANEXO # 2

PLAN DE ESTUDIOS 1994 , DE LA CARRERA DE
LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA DE LA
UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR .

FUENTE :

Proporcionado por el Jefe del Departamento de Ciencias Económicas de la Facultad Multidisciplinaria Paracentral, de la Universidad de El Salvador, Lic. José Noel Argueta Iglesias.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
 FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA PARACENTRAL
 DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONOMICAS
 CARRERA: LICENCIATURA EN CONTADURIA PÚBLICA

CICLO I	CICLO II	CICLO III	CICLO IV	CICLO V	CICLO VI	CICLO VII	CICLO VIII	CICLO IX	CICLO X
1 FISIOLOGIA GENERAL FIG 178 BRTO.	5 SOCIOLOGIA GENERAL SOG 178 1	9 CONTABILIDAD FINANCIERA I COF 178 7	13 CONTABILIDAD FINANCIERA II COF 278 9	17 CONTABILIDAD FINANCIERA III COF 378 13	21 CONTABILIDAD FINANCIERA IV COF 478 17	25 CONTABILIDAD FINANCIERA V COF 578 21	29 AUDITORIA I AUD 178 22 Y 25	33 AUDITORIA II AUD 278 29	37 AUDITORIA DE SISTEMAS AUDS 178 33 Y 35
2 INTRODUCCION A LA ECONOMIA I INE 178 BRTO.	6 INTRODUCCION A LA ECONOMIA II INE 278 2	10 MICROECONOMIA I MIC 178 6 Y 8	14 MACROECONOMIA I MAC 178 10 Y 11	18 CONTABILIDAD DE COSTOS I CCO 178 13	22 CONTABILIDAD DE COSTOS II CCO 278 18	26 CONTABILIDAD DE SEGUROS COS 178 21	30 CONTABILIDAD BANCARIA CBY 178 25	34 CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL CGU 178 25	38 SEMINARIO DE AUDITORIA SAUD 178 33
3 TEORIA ADMINISTRATIVA I TAD 178 BRTO.	7 TEORIA ADMINISTRATIVA II TAD 278 3	11 TECNICAS DE INVESTIGACION IDI 178 5 Y 6	15 DERECHO MERCANTIL I DME 178 9	19 DERECHO MERCANTIL II DME 278 15	23 DERECHO TRIBUTARIO I DTR 178 15	27 DERECHO TRIBUTARIO II DTR 278 23	31 CONTABILIDAD AGRICOLA Y GANADERA CAG 178 25	35 SISTEMAS CONTABLES COMPUTARIZADOS SCC 178 44 Y 25	39 SEMINARIO DE CONTABILIDAD SCOF 178 35
4 MATEMATICA I MAT 178 BRTO.	8 MATEMATICA II MAT 278 4	12 MATEMATICA III MAT 378 8	16 MATEMATICA FINANCIERA MAF 178 12	20 ESTADISTICA I EST 178 8	24 ESTADISTICA II EST 278 20	28 ADMINISTRACION FINANCIERA I ADF 178 17 Y 18	32 ADMINISTRACION FINANCIERA II ADF 278 28	36 ADMINISTRACION DE LA PRODUCCION DERECHO LABORAL APR 178 O DEL 178 32 O 27	40 FORMULACION Y EVALUACION DE PROYECTOS LEGISLACION ADUANERA FEP 178 O LEAD 178 ET O E2
		41 INGLES I ING 178 BRTO.	42 INGLES II ING 278 41	43 COMPTACION I COM 178 BRTO.	44 COMPTACION II COM 278 41 Y 43				

CORRELATIVO
 NOMBRE DE LA ASIGNATURA
 CODIGO
 PREREQUISITO

ANEXO # 3

TABLA DE NÚMEROS ALEATORIOS

FUENTE:

Tomada del libro de Robert D. Mason y Douglas A. Lind,
Estadística Para Administración y Economía, Pág. 857.

ANEXO # 4

**INSTRUMENTOS UTILIZADOS PARA LA EJECUCIÓN DE
LA INVESTIGACIÓN DE CAMPO.**

FUENTE:

Anexo # 4 - A

Cuestionario Dirigido a Estudiantes de la Carrera de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador, Egresados en el Ciclo Académico II - 2003.

Elaborado por el Equipo Investigador.

Anexo # 4 - B

Cuestionario Dirigido a Docentes de la Universidad que imparten la Asignatura Contabilidad Financiera IV, incluida en el Plan de Estudios 1994, de la Carrera de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador.

Elaborado por el Equipo Investigador.



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA PARACENTRAL
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS

Encuesta dirigida a estudiantes de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador, que egresaron en el ciclo académico II - 2003.

Los datos que nos proporcionará en esta encuesta, son de carácter confidencial y de mucha utilidad para la realización del trabajo de investigación titulado: "Propuesta de Guía Teórico - Práctica que propicie la mejora de la Calidad en el Proceso de Enseñanza Aprendizaje de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido, Incluida en el Programa de la Asignatura Contabilidad Financiera IV, de la Universidad de El Salvador".

Objetivo: Conocer la opinión de los estudiantes, respecto de las estrategias metodológicas, causas que influyen en el aprendizaje, competencia profesional y sobre los conocimientos adquiridos en el desarrollo del tema Impuesto Sobre la Renta Diferido; y los elementos que debe contener una guía teórico - práctica referente al tema en mención.

Indicaciones: Se le solicita por favor marcar con una "X", y complementar, en su caso, las preguntas que a continuación se le presentan.

Le agradecemos de antemano su valiosa colaboración.

1. Cuando usted cursó, la asignatura Contabilidad Financiera IV, ¿Cuáles de las siguientes estrategias metodológicas utilizó el docente, para el desarrollo de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido?

- Guías de ejercicios ()
- Trabajos grupales ()
- Aprendizaje basado en problemas ()
- Clases magistrales ()
- Mapas conceptuales ()
- Lecturas previas ()
- Redes semánticas ()
- Trabajos ex - aulas ()
- Clases participativas ()
- Exposiciones grupales ()
- Desarrollo de casos prácticos ()
- Discusiones grupales ()
- Otras () Especifique:

2. ¿Considera usted, que las estrategias metodológicas utilizadas por el docente, para el desarrollo de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido, son las más adecuadas para propiciar un aprendizaje significativo?

SI () NO ()

3. Si su respuesta a la pregunta anterior fue negativa, ¿Cuál o cuales estrategias metodológicas, de las presentadas en la pregunta número uno, considera que son las más adecuadas y que debe utilizar el docente, para el desarrollo de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido?

4. ¿Cómo considera usted los conocimientos adquiridos en el desarrollo de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido, de la asignatura Contabilidad Financiera IV, en relación a la determinación, valuación, registro y presentación del Impuesto Sobre la Renta Diferido?

- Deficiente ()
- Regular ()
- Bueno ()
- Muy bueno ()
- Excelente ()

5. Cuando cursó la asignatura Contabilidad Financiera IV, ¿Se le dificultó a usted, la comprensión y análisis del contenido de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido?

SI () NO ()

6. Si su respuesta anterior fue positiva, ¿Cómo calificaría usted dicha dificultad?

- Bastante ()
- Poca ()
- Muy poca ()

7. Si su respuesta a la pregunta número 5 fue positiva, ¿Cuál o cuáles de las siguientes causas considera que tuvieron una mayor influencia? (asignarle un número, del 1 al 6, en orden ascendente, de acuerdo al nivel de influencias, 1= Mayor influencia; 6= Menor influencia)

- Material bibliográfico disponible ()
- Estrategias Metodológicas utilizadas por el docente ()
- Falta de investigación por su parte ()
- Poco interés por su parte ()
- Tiempo asignado para el desarrollo De la unidad ()
- Otras ()

Especifique:

8. ¿Considera usted, que después de haber cursado las contabilidades previas a la Contabilidad Financiera IV, cuenta con criterios

contables que le faciliten el aprendizaje del tema Impuesto Sobre la Renta Diferido?

SI () NO ()

9. ¿Considera usted, que el tema Impuesto Sobre la Renta Diferido, está bien ubicado en el ciclo VI, del Plan de Estudios de la carrera Licenciatura en Contaduría Pública?

SI () NO ()

10. Si su respuesta anterior es negativa, ¿En qué ciclo debería estar ubicado?

- Ciclo VII ()
- Ciclo VIII ()
- Ciclo IX ()
- Ciclo X ()
- Otro () Especifique: _____

11. Favor señale qué normativa técnica contable y legal aplicaría usted para la determinación, valuación, registro y presentación del Impuesto Sobre la Renta Diferido:

- Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's) ()
- Código de Comercio ()
- Ley de Impuesto Sobre Renta y su Reglamento ()
- Código Tributario y su Reglamento de aplicación ()
- Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y su Reglamento ()
- Normas de Contabilidad Financiera ()
- Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados ()
- Otros ()

Especifique:

12. ¿Considera usted, que existe dificultad para identificar y describir las Normas Internacionales de Contabilidad relacionadas con el Impuesto Sobre la Renta Diferido?

SI () NO ()

13. Si su respuesta a la pregunta anterior fue positiva, ¿Cómo considera dicha dificultad?

- Bastante ()
- Poca ()
- Muy poca ()

14. En su opinión, ¿Cómo considera el lenguaje utilizado en la redacción de la Norma Internacional de Contabilidad 12 "Impuesto a las Ganancias"?

- Incomprensible ()
- Comprensible con mucho esfuerzo ()
- Comprensible con poco esfuerzo ()
- Comprensible sin esfuerzos ()

15. Para usted, ¿Cuáles de los siguientes conceptos, incluidos en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento, están

relacionados con el Impuesto Sobre la Renta Diferido, de acuerdo a Normas Internacionales de Contabilidad?

- Ventas a plazo mayores a 24 meses ()
- Depreciación ()
- Ganancia de capital ()
- Arrendamiento ()
- Estimación para obligaciones laborales ()
- Ingresos no gravados en el presente ejercicio ni en posteriores ()
- Ventas a plazo menores a 24 meses ()
- Perdida de capital ()
- Estimación para cuentas incobrables ()

16. Para usted, ¿Qué cuentas de mayor, de las que se le presentan a continuación, generan diferencias temporarias?

- Efectivo ()
- Inventarios ()
- Inversiones permanentes ()
- Maquinaria ()
- Edificios ()
- Inversiones temporales ()
- Plusvalía adquirida ()
- Terrenos ()
- Proveedores ()
- Estimación para obligaciones laborales ()
- Préstamos bancarios ()
- Garantías otorgadas a terceros ()
- Superávit por revaluación ()
- Estimación para cuentas incobrables ()
- Reserva legal ()
- Otras () Especifique:

17. ¿Ha aplicado alguna vez el método de Impuesto Sobre la Renta Diferido, en una empresa, de acuerdo a Normas Internacionales de Contabilidad?

SI () NO ()

18. Si su respuesta a la pregunta anterior es afirmativa, ¿Se le presentaron dificultades en su aplicación?

SI () NO ()

19. Si su respuesta anterior es positiva, Señale las principales dificultades que se le presentaron:

20. Según su opinión, ¿Cree que se le dificulta o se le dificultaría implementar medidas de control interno, en una empresa, para la cuenta Impuesto Sobre la Renta Diferido?

SI () NO () Porque: _____

21. ¿Se le dificulta a usted, determinar los efectos en los estados financieros básicos, cuando en éstos se incluye el Impuesto Sobre la Renta Diferido?
SI () NO ()
22. Si se le solicitara una asesoría profesional en cuanto a la aplicación del método del Impuesto Sobre la Renta Diferido de acuerdo a Normas Internacionales de Contabilidad vigentes, ¿Considera que está en la capacidad de brindarla?
SI () NO ()
23. ¿Considera que existe bibliografía, suficiente y actualizada, en la cual se profundice el tema Impuesto Sobre la Renta Diferido y contribuya a facilitar su aprendizaje?
- No hay bibliografía suficiente ()
- Hay poca bibliografía ()
- Si hay bibliografía suficiente ()
24. Cuando cursó la asignatura Contabilidad Financiera IV, ¿Qué bibliografía básica consultó para el desarrollo de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido? (si el espacio le es insuficiente, utilice el reverso)

25. ¿Cree usted, que la elaboración de un documento diseñado en forma de guía teórico - práctica que desarrolle la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido, de la asignatura Contabilidad Financiera IV, sería útil en el proceso enseñanza - aprendizaje?
- Sería muy útil ()
- Sería poco útil ()
- No sería útil ()
26. Si usted considera que la guía sería útil, ¿Qué aspectos relevantes debería incluir dicha guía teórico - práctica? (si el espacio le es insuficiente, utilice el reverso)



Encuesta dirigida al personal docente de la Universidad de El Salvador, que imparte la asignatura Contabilidad Financiera IV.

Los datos que nos proporcionará en esta encuesta, son de carácter confidencial y de mucha utilidad para la realización del trabajo de investigación titulado: "Propuesta de Guía Teórico - Práctica que propicie la mejora de la Calidad en el Proceso Enseñanza Aprendizaje de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido, incluida en el programa de la Asignatura Contabilidad Financiera IV, de la Universidad de El Salvador".

Objetivo: Conocer la opinión del personal docente que imparte la asignatura Contabilidad Financiera IV; respecto de las estrategias metodológicas que utiliza, las dificultades de aprendizaje y el nivel de conocimientos adquirido por los estudiantes, en relación a la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido; y los principales elementos que debe contener una guía teórico - práctica referente a la mencionada unidad.

Indicaciones: Se le solicita por favor marcar con una "X", y complementar en su caso, las preguntas que a continuación se le presentan.

Le agradecemos de antemano su valiosa colaboración.

1. Cuando usted imparte la asignatura Contabilidad Financiera IV, ¿Cuál o cuales de las siguientes estrategias metodológicas utiliza, para el desarrollo de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido?

- Guías de ejercicios ()
- Trabajos grupales ()
- Aprendizaje basado en problemas ()
- Clases magistrales ()
- Mapas conceptuales ()
- Lecturas previas ()
- Redes semánticas ()
- Clases participativas ()
- Trabajos ex - aulas ()
- Exposiciones grupales ()
- Desarrollo de casos prácticos ()
- Discusiones grupales ()
- Otras ()

Especifique:

2. ¿Cuál o cuáles de las estrategias metodológicas que utiliza, considera usted que son las más adecuadas para propiciar un aprendizaje significativo del contenido de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido?

3. ¿Considera usted que existen dificultades de aprendizaje, por parte de los estudiantes en relación al contenido de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido, de la asignatura Contabilidad Financiera IV?

SI () NO ()

4. Si su respuesta anterior fue positiva, ¿Cómo calificaría usted dicha dificultad?

- Bastante ()
- Poca ()
- Muy poca ()

5. Si su respuesta a la pregunta número 3 fue positiva, ¿Cuál o cuales de las siguientes causas considera que influyen en dicha dificultad? (enumerar del 1 al 6, de acuerdo al nivel de influencia; 1= Mayor influencia, 6= Menor influencia)

- Material bibliográfico disponible ()
- Metodología utilizada por el docente ()
- Falta de investigación por parte del estudiante ()
- Poco interés por parte del estudiante ()
- Tiempo asignado para el desarrollo de la unidad ()
- Otras ()

Especifique:

6. ¿Considera usted, que después de haber cursado las contabilidades previas a la Contabilidad Financiera IV, los estudiantes egresados de la carrera Licenciatura en Contaduría Pública, cuentan con criterios contables suficientes, que les faciliten el aprendizaje del tema Impuesto Sobre la Renta Diferido?

SI () NO ()

7. ¿Considera usted, que el tema Impuesto Sobre la Renta Diferido, está bien ubicado en el ciclo VI, del plan de estudios de la Carrera Licenciatura en Contaduría Pública?

SI () NO ()

8. Si su respuesta anterior fue negativa, ¿En que ciclo debería estar ubicado?

- Ciclo VII ()
- Ciclo VIII ()
- Ciclo IX ()
- Ciclo X ()
- Otro () Especifique: _____

9. ¿Cómo calificaría usted, los conocimientos adquiridos por los estudiantes egresados de la Carrera Licenciatura en Contaduría Pública, durante el desarrollo de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido, para que sean aplicados en cualquier tipo de empresa?

- Deficiente ()
- Regular ()
- Bueno ()
- Muy bueno ()
- Excelente ()

10. ¿Considera usted que existe dificultad, por parte de los estudiantes egresados de la Carrera Licenciatura en Contaduría Pública, para identificar y describir las Normas Internacionales de Contabilidad relacionadas con el Impuesto Sobre la Renta Diferido?

SI () NO ()

11. Si su respuesta a la pregunta anterior fue positiva, ¿Cómo considera usted dicha dificultad?

- Bastante ()
- Poca ()
- Muy poca ()

12. En su opinión, ¿Cómo considera el lenguaje que se ha utilizado en la redacción de la Norma Internacional de Contabilidad 12 "Impuesto a las Ganancias"?

- Incomprensible ()
- Comprensible con mucho esfuerzo ()
- Comprensible con poco de esfuerzo ()
- Comprensible sin esfuerzos ()

13. Según su opinión, ¿Cree que se les dificulta a los estudiantes egresados de la Carrera Licenciatura en Contaduría Pública, la elaboración e implementación de medidas de control interno en una empresa, para la cuenta Impuesto Sobre la Renta Diferido?

SI () NO ()

14. Según su opinión, ¿Cree que se le dificulta a los estudiantes, determinar los efectos en los estados financieros básicos, cuando en éstos se incluye la cuenta Impuesto Sobre la Renta Diferido?

SI () NO ()

15. ¿Considera usted que existe bibliografía, suficiente y actualizada, con la cual se pueda profundizar en el tema Impuesto Sobre la Renta Diferido y contribuya a facilitar su aprendizaje?

- No hay bibliografía suficiente ()
- Hay poca bibliografía ()
- Si hay bibliografía suficiente ()

16. Cuando usted imparte la asignatura Contabilidad Financiera IV, ¿Qué bibliografía básica utiliza y recomienda a los estudiantes, para el desarrollo de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido? (si el espacio le es insuficiente, utilice el reverso)

17. ¿Cree usted, que la elaboración de un documento diseñado en forma de guía teórico - práctica que desarrolle la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido, de la asignatura Contabilidad Financiera IV, sería útil en el proceso enseñanza - aprendizaje?

- Sería muy útil ()
- Sería poco útil ()
- No sería útil ()

18. Si usted considera que la guía sería útil, ¿Qué aspectos relevantes debería incluir dicha guía teórico - práctica?

ANEXO # 5

TABULACIÓN DE DATOS OBTENIDOS EN LA
INVESTIGACIÓN DE CAMPO REALIZADA.

FUENTE:

Realizada por el Equipo Investigador.

TABULACIÓN DE DATOS.

A. CUESTIONARIO DIRIGIDO A ESTUDIANTES DE LA CARRERA DE LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA, QUE EGRESARON EN EL CICLO ACADÉMICO II - 2003, DE LA UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR.

PREGUNTA No. 1

Cuando usted cursó, la asignatura Contabilidad Financiera IV, cuáles de las siguientes estrategias metodológicas utilizó el docente, para el desarrollo de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido:

CUADRO No. 1

ESTRATEGIAS METODOLÓGICAS QUE UTILIZARON LOS DOCENTES DE CADA FACULTAD DE LA UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR PARA EL DESARROLLO DE LA UNIDAD II, IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO INCLUIDA EN LA ASIGNATURA CONTABILIDAD FINANCIERA IV, DE LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA.

*ESTRATEGIAS METODOLÓGICAS	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
- Guías de ejercicios	35	73%	3	21%	1	11%	6	100%
- Desarrollo de casos prácticos	30	63%	2	14%	4	44%	3	50%
- Trabajos grupales	30	63%	2	14%	2	22%	4	67%
- Trabajos ex - aulas	29	60%	1	7%	1	11%	2	33%
- Clases participativas	16	33%	8	57%	5	56%	2	33%
- Lecturas previas	18	38%	5	36%	4	44%	4	67%
- Aprendizaje basado en problemas	22	46%	1	7%	3	33%	2	33%
- Clases magistrales	11	23%	4	29%	2	22%	6	100%
- Discusiones grupales	6	13%	6	43%	2	22%	0	0%
- Exposiciones grupales	11	23%	0	0%	1	11%	0	0%
- Mapas conceptuales	2	4%	0	0%	0	0%	0	0%
- Otras	4	8%	0	0%	2	22%	0	0%
- No opinó	0	0%	3	21%	0	0%	0	0%

* Los porcentajes han sido determinados tomando en cuenta las respuestas proporcionadas por los estudiantes y cada uno de ellos señalaron más de una estrategia.
FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 2

¿Considera usted, que las estrategias metodológicas utilizadas por el docente, para el desarrollo de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido, son las más adecuadas para propiciar un aprendizaje significativo?

CUADRO No. 2

OPINIÓN DE ESTUDIANTES DE CADA FACULTAD CON RESPECTO A QUE SI LAS ESTRATEGIAS METODOLÓGICAS UTILIZADAS POR EL DOCENTE PARA EL DESARROLLO DE LA UNIDAD II, IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO SON LAS MÁS ADECUADAS.

RESPUESTAS	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
SI	22	46%	7	50%	2	22%	3	50%
NO	26	64%	3	21%	7	88%	3	50%
NO OPINÓ	0	0%	4	29%	0	0%	0	0%
TOTAL	48	100%	14	100%	9	100%	6	100%

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA NO. 3

Si su respuesta a la pregunta anterior fue negativa, ¿Cuál o cuales estrategias metodológicas, de las presentadas en la pregunta número uno, considera que son las más adecuadas que debe utilizar el docente, para el desarrollo de la unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido?

CUADRO No. 3

OPINIÓN DE ESTUDIANTES DE CADA FACULTAD EN RELACIÓN A LAS ESTRATEGIAS METODOLÓGICAS MÁS ADECUADAS QUE DEBEN UTILIZAR LOS DOCENTES PARA EL DESARROLLO DE LA UNIDAD II, IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO DE LA ASIGNATURA CONTABILIDAD FINANCIERA IV, DE LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA.

*ESTRATEGIAS METODOLÓGICAS	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
- Discusiones grupales	12	46%	1	33%	3	43%	1	33%
- Aprendizaje basado en problemas	12	46%	1	33%	3	43%	1	33%
- Clases magistrales	7	27%	2	67%	0	0%	2	67%
- Desarrollo de casos prácticos	8	31%	3	100%	5	71%	3	100%
- Clases participativas	7	27%	0	0%	2	29%	3	100%
- Exposiciones grupales	5	19%	0	0%	3	43%	1	33%
- Lecturas previas	4	15%	1	33%	1	14%	2	67%
- Guías de ejercicios	3	12%	2	67%	5	71%	1	33%
- Trabajos ex - aulas	3	12%	0	0%	0	0%	1	33%
- Trabajos grupales	0	0%	0	0%	2	29%	2	67%
- Mapas conceptuales	0	0%	0	0%	0	0%	1	33%
- Redes semánticas	0	0%	0	0%	0	0%	1	33%

* Los porcentajes han sido determinados tomando en cuenta las respuestas proporcionadas por los estudiantes y cada uno de ellos señalaron más de una estrategia.

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 4

¿Cómo considera usted los conocimientos adquiridos en el desarrollo de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido, de la asignatura Contabilidad Financiera IV, en relación a la determinación, valuación, registro y presentación del Impuesto Sobre la Renta Diferido?

CUADRO No. 4

CALIFICACIÓN ASIGNADA POR LOS ESTUDIANTES DE CADA FACULTAD A LOS CONOCIMIENTOS ADQUIRIDOS EN EL DESARROLLO DE LA UNIDAD II, IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO

CALIFICACIÓN	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
Deficiente	1	2%	3	21%	0	0%	1	17%	5	6%
Regular	23	48%	6	43%	6	67%	2	33%	37	48%
Bueno	17	35%	3	22%	2	22%	3	50%	25	33%
Muy bueno	7	15%	2	14%	1	11%	0	0%	10	13%
Excelente	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
TOTAL	48	100%	14	100%	9	100%	6	100%	77	100%

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 5

Cuando cursó la asignatura Contabilidad Financiera IV, ¿Se le dificultó a usted, la comprensión y análisis del contenido de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido?

CUADRO No. 5

OPINIÓN DE LOS ESTUDIANTES DE CADA FACULTAD CON RESPECTO A LA DIFICULTAD EN LA COMPRENSIÓN Y ANÁLISIS DEL CONTENIDO DE LA UNIDAD II, IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

RESPUESTAS	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
SI	39	81%	8	57%	7	78%	6	100%	60	78%
NO	9	19%	6	43%	2	22%	0	0%	17	22%
TOTAL	48	100%	14	100%	9	100%	6	100%	77	100%

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 6

Si su respuesta anterior fue positiva, ¿Cómo calificaría usted dicha dificultad?

CUADRO No. 6

CALIFICACIÓN ASIGNADA POR LOS ESTUDIANTES DE CADA FACULTAD A LA DIFICULTAD EN LA COMPRENSIÓN Y ANÁLISIS DEL CONTENIDO DE LA UNIDAD II, IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

CALIFICACIÓN	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
Bastante	13	33%	6	75%	4	57%	4	67%	27	45%
Poca	23	59%	1	12%	2	29%	2	33%	28	47%
Muy Poca	3	8%	1	13%	1	14%	0	0%	5	8%
TOTAL	39	100%	8	100%	7	100%	6	100%	60	100%

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 7

Si su respuesta a la pregunta número 5 fue positiva, ¿Cuál o cuáles de las siguientes causas considera que tuvieron una mayor influencia? (asignarle un número, del 1 al 6, en orden ascendente, de acuerdo al nivel de influencia, 1= mayor influencia; 6= menor influencia)

CUADRO No. 7

CAUSAS, CLASIFICADAS POR NIVEL DE INFLUENCIA, QUE LE DIFICULTARON A LOS ESTUDIANTES LA COMPRENSIÓN Y ANÁLISIS DE LA UNIDAD II, IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

* CAUSAS	Nivel de Influencia											
	1		2		3		4		5		6	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
Material Bibliográfico Disponible	22	37%	4	7%	10	17%	4	7%	6	10%	11	18%
Estrategias metodológicas utilizadas por el docente	14	23%	8	13%	13	22%	7	12%	4	7%	1	2%
Falta de investigación por su parte	4	7%	18	30%	4	7%	11	18%	8	13%	2	3%
Poco interés por su parte	2	3%	3	5%	9	15%	13	22%	13	22%	5	8%
Tiempo Asignado para el Desarrollo de la unidad	8	13%	9	15%	8	13%	9	15%	11	18%	1	2%
Otras	2	3%	0	0%	1	2%	2	3%	1	2%	17	28%

* Los porcentajes han sido determinados tomando en cuenta las respuestas proporcionadas por los estudiantes; algunos de éstos les dieron diferente orden a las causas presentadas en el cuestionario.
FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 8

¿Considera usted, que después de haber cursado las contabilidades previas a la Contabilidad Financiera IV, cuenta con criterios contables que le faciliten el aprendizaje del tema Impuesto Sobre la Renta Diferido?

CUADRO No. 8

OPINIÓN DE LOS ESTUDIANTES POR FACULTAD EN RELACIÓN A QUE SI DESPUÉS DE HABER CURSADO LAS CONTABILIDADES PREVIAS A LA CONTABILIDAD FINANCIERA IV, CUENTAN CON LOS CRITERIOS CONTABLES SUFICIENTES QUE LE FACILITEN EL APRENDIZAJE DEL TEMA IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

RESPUESTAS	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
SI	23	48%	10	71%	5	56%	3	50%	41	53%
NO	25	52%	4	29%	4	44%	3	50%	36	47%
TOTAL	48	100%	14	100%	9	100%	6	100%	77	100%

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 9

¿Considera usted, que el tema Impuesto Sobre la Renta Diferido, está bien ubicado en el ciclo VI, del plan de estudios de la Carrera Licenciatura en Contaduría Pública?

CUADRO No. 9

OPINIÓN DE ESTUDIANTES POR FACULTAD CON RESPECTO A LA UBICACIÓN DEL TEMA IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO EN EL CICLO VI DEL PLAN DE ESTUDIOS DE LA CARRERA LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA.

RESPUESTAS	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
SI	34	71%	6	64%	7	78%	2	33%	52	68%
NO	14	29%	5	36%	2	22%	4	67%	25	32%
TOTAL	48	100%	14	100%	9	100%	6	100%	77	100%

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 10

Si su respuesta anterior fue negativa, ¿En qué ciclo debería estar ubicado?

CUADRO No. 10

OPINIÓN DE ESTUDIANTES CON RESPECTO A LA UBICACIÓN DEL TEMA IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO EN EL PLAN DE ESTUDIOS DE LA CARRERA LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA.

CICLOS	F	Fr%
III	2	8%
IV	4	16%
V	3	12%
VII	6	24%
VIII	7	28%
IX	2	8%
X	1	4%
TOTAL	25	100%

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 11

Favor señale qué normativa técnica contable y legal aplicaría usted para la determinación, valuación, registro y presentación del Impuesto Sobre la Renta Diferido:

CUADRO No. 11

NORMATIVA TÉCNICA CONTABLE Y LEGAL QUE APLICARÍAN LOS ESTUDIANTES DE CADA FACULTAD PARA LA DETERMINACIÓN, VALUACIÓN, REGISTRO Y PRESENTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

*NORMATIVA CONTABLE Y LEGAL	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
- Normas Internacionales de Contabilidad	44	92%	9	64%	9	100%	6	100%	68	88%
- Código de Comercio	7	15%	2	14%	0	0%	0	0%	9	12%
- Ley de Impuesto Sobre la Renta y su reglamento	41	85%	14	100%	4	44%	6	100%	65	84%
- Código Tributario y su reglamento de aplicación	36	75%	9	64%	0	0%	4	67%	49	64%
- Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de servicios y su reglamento	8	17%	0	0%	0	0%	2	33%	10	13%
- Normas de contabilidad financiera	8	17%	3	21%	1	11%	0	0%	12	16%
- Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados	21	44%	2	14%	0	0%	1	20%	24	31%
- Otras	2	4%	0	0%	0	0%	0	0%	2	3%

* Los porcentajes han sido determinados tomando en cuenta las respuestas proporcionadas por los estudiantes y cada uno de ellos señalaron más de una normativa.
FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 12

¿Considera usted, que existe dificultad para identificar y describir las Normas Internacionales de Contabilidad relacionadas con el Impuesto Sobre la Renta Diferido?

CUADRO No. 12

OPINIÓN DE ESTUDIANTES POR FACULTAD CON RESPECTO A LA EXISTENCIA DE DIFICULTAD PARA IDENTIFICAR Y DESCRIBIR LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD RELACIONADAS CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO

RESPUESTAS	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
SI	26	54%	13	93%	6	67%	6	100%	51	66%
NO	22	46%	1	7%	3	33%	0	0%	26	34%
TOTAL	48	100%	14	100%	9	100%	6	100%	77	100%

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 13

Si su respuesta a la pregunta anterior fue positiva, ¿Cómo calificaría dicha dificultad?

CUADRO No. 13

CALIFICACIÓN QUE SE ASIGNAN LOS ESTUDIANTES DE CADA FACULTAD A LA DIFICULTAD EN LA IDENTIFICACIÓN Y DESCRIPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD RELACIONADAS CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

CALIFICACIÓN	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
Bastante	19	73%	6	46%	3	50%	4	67%	32	63%
Poca	6	23%	6	46%	3	50%	2	33%	17	33%
Muy poca	1	4%	1	8%	0	0%	0	0%	2	4%
TOTAL	26	100%	13	100%	6	100%	6	100%	51	100%

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 14

En su opinión, ¿Cómo considera el lenguaje utilizado en la redacción de la Norma Internacional de Contabilidad No 12 "Impuesto a las Ganancias"?

CUADRO No. 14

VALORACIÓN ASIGNADA POR LOS ESTUDIANTES DE CADA FACULTAD AL LENGUAJE UTILIZADO EN LA REDACCIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 12 "IMPUESTO A LAS GANANCIAS"

VALORACIÓN	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
- Incomprensible	1	2%	0	0%	0	0%	0	0%	1	1%
- Comprensible con mucho esfuerzo	34	71%	9	64%	5	56%	6	100%	54	70%
- Comprensible con poco esfuerzo	11	23%	5	36%	4	44%	0	0%	20	26%
- Comprensible sin esfuerzo	2	4%	0	0%	0	0%	0	0%	2	3%
TOTAL	48	100%	14	100%	9	100%	6	100%	77	100%

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 15

Para usted, ¿Cuáles de los siguientes conceptos, incluidos en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento, están relacionados con el Impuesto Sobre la Renta Diferido, de acuerdo a Normas Internacionales de Contabilidad?

CUADRO No. 15

OPINIÓN DE LOS ESTUDIANTES POR FACULTAD CON RESPECTO A LOS CONCEPTOS INCLUIDOS EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO, QUE SE RELACIONAN CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO DE ACUERDO A NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD.

*CONCEPTOS	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
- Ventas a plazo mayores a 24 meses	38	79%	8	57%	6	67%	6	100%	58	75%
- Depreciación	24	50%	5	36%	1	11%	6	100%	36	47%
- Ganancia de capital	15	31%	5	36%	1	11%	2	33%	23	30%
- Arrendamiento	17	35%	6	43%	2	22%	5	83%	30	39%
- Estimación para obligaciones laborales	5	10%	1	7%	0	0%	1	17%	7	9%
- Ingresos no gravados en el presente ejercicio, ni en Posteriores	15	31%	6	43%	0	0%	1	17%	22	29%
- Ventas a plazo menores a 24 meses	10	21%	2	14%	0	0%	0	0%	12	16%
- Perdida de capital	7	15%	2	14%	1	11%	3	50%	13	17%
- Estimación para cuentas incobrables	19	40%	3	21%	0	0%	4	67%	26	34%
- No opinó	0	0%	1	7%	3	33%	0	0%	4	5%

* Los porcentajes han sido determinados tomando en cuenta las respuestas proporcionadas por los estudiantes y cada uno de ellos señalaron más de un concepto.
FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 16

Para usted, ¿Qué cuentas de mayor, de las que se le presentan a continuación, generan diferencias temporarias?

CUADRO No. 16

OPINIÓN DE ESTUDIANTES POR FACULTAD CON RESPECTO A LAS CUENTAS DE MAYOR QUE GENERAN DIFERENCIAS TEMPORARIAS.

CUENTAS DE MAYOR	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
- Efectivo	0	0%	5	36%	1	11%	0	0%	6	8%
- Inventarios	15	31%	6	43%	5	56%	3	50%	29	38%
- Inversiones permanentes	11	23%	4	29%	0	0%	3	50%	18	23%
- Maquinaria	14	29%	3	21%	0	0%	6	100%	23	30%
- Edificios	7	15%	4	29%	0	0%	5	83%	16	21%
- Inversiones temporales	11	23%	4	29%	5	56%	0	0%	20	26%
- Plusvalía adquirida	15	31%	5	36%	2	22%	3	50%	24	32%
- Terrenos	3	6%	6	43%	0	0%	2	33%	11	14%
- Proveedores	1	2%	2	14%	0	0%	0	0%	3	4%
- Estimación para obligaciones laborales	6	13%	0	0%	0	0%	1	17%	7	9%
- Préstamos bancarios	4	8%	3	21%	0	0%	1	17%	8	10%
- Garantías otorgadas a terceros	4	8%	2	14%	0	0%	1	17%	7	9%
- Superávit por revaluación	10	21%	7	50%	0	0%	0	0%	17	22%
- Estimación para cuentas incobrables	21	44%	5	36%	5	56%	3	50%	34	44%
- Reserva legal	5	10%	3	21%	0	0%	1	17%	9	12%
- Otras	1	2%	0	0%	0	0%	0	0%	1	1%
- No opinó	0	0%	2	14%	1	11%	0	0%	3	4%

* Los porcentajes han sido determinados tomando en cuenta las respuestas proporcionadas por los estudiantes y cada uno de ellos señalaron más de una cuenta.
FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 17

¿Ha aplicado alguna vez el método de Impuesto Sobre la Renta Diferido, en una empresa, de acuerdo a Normas Internacionales de Contabilidad?

CUADRO No. 17

ESTUDIANTES POR FACULTAD QUE HAN APLICADO EL MÉTODO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO DE ACUERDO A NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD EN UNA EMPRESA.

RESPUESTAS	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
SI	1	2%	0	0%	0	0%	0	0%	1	1%
NO	47	98%	14	100%	9	100%	6	100%	76	99%
TOTAL	48	100%	14	100%	9	100%	6	100%	77	100%

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 18

Si su respuesta a la pregunta anterior, es afirmativa, ¿Se le presentaron dificultades en su aplicación?

CUADRO No. 18

ESTUDIANTES QUE TUVIERON DIFICULTADES EN LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE IMPUESTO DIFERIDO DE ACUERDO A NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

RESPUESTAS	FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS	
	F	Fr%
SI	0	0%
NO	1	100%
TOTAL	1	100%

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 19

Si su respuesta a la pregunta anterior es positiva, Señale las principales dificultades que se le presentaron:

NOTA: EL ESTUDIANTE QUE MENCIONÓ QUE HABÍA APLICADO EL MÉTODO INDICÓ QUE NO TUVO DIFICULTADES EN SU APLICACIÓN.

PREGUNTA No. 20

Según su opinión, ¿Cree que se le dificulta o dificultaría implementar medidas de control interno, en una empresa para la cuenta Impuesto Sobre la Renta Diferido?

CUADRO No. 19

OPINIÓN DE ESTUDIANTES POR FACULTAD CON RESPECTO A LA DIFICULTAD PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE MEDIDAS DE CONTROL INTERNO PARA LA CUENTA IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO EN UNA EMPRESA.

RESPUESTAS	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
SI	32	67%	12	86%	6	67%	6	100%	56	73%
NO	15	32%	2	14%	2	22%	0	0%	19	25%
NO OPINÓ	1	2%	0	0%	1	11%	0	0%	2	2%

TOTAL	48	100%	14	100%	9	100%	6	100%	77	100%
-------	----	------	----	------	---	------	---	------	----	------

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 21

¿Se le dificulta a usted, determinar los efectos en los estados financieros básicos, cuando en éstos se incluye el Impuesto Sobre la Renta Diferido?

CUADRO No. 20

ESTUDIANTES POR FACULTAD QUE SE LES DIFICULTA DETERMINAR LOS EFECTOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS BÁSICOS, CUANDO EN ÉSTOS SE INCLUYE EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

RESPUESTAS	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
SI	34	71%	11	79%	4	45%	6	100%	55	71%
NO	13	27%	3	21%	4	44%	0	0%	20	26%
NO OPINÓ	1	2%	0	0%	1	1%	0	0%	2	3%
TOTAL	48	100%	14	100%	9	100%	6	100%	77	100%

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 22

Si se le solicitara una asesoría profesional en cuanto a la aplicación del método del Impuesto Sobre la Renta Diferido de acuerdo a Normas Internacionales de Contabilidad, ¿Considera que está en la capacidad de brindarla?

CUADRO No. 21

ESTUDIANTES POR FACULTAD QUE CONSIDERAN QUE ESTÁN EN LA CAPACIDAD DE BRINDAR UNA ASESORÍA PROFESIONAL EN CUANTO A LA APLICACIÓN DEL MÉTODO IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO DE ACUERDO A NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD.

RESPUESTAS	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
SI	10	21%	0	0%	3	33%	0	0%	13	17%
NO	37	77%	14	100%	6	67%	6	100%	63	82%
NO OPINÓ	1	2%	0	0%	0	0%	0	0%	1	1%
TOTAL	48	100%	14	100%	9	100%	6	100%	77	100%

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 23

¿Considera que existe bibliografía, suficiente y actualizada, en la cual se profundice el tema Impuesto Sobre la Renta Diferido que contribuya a Facilitar su aprendizaje?

CUADRO No. 22

OPINIÓN DE ESTUDIANTES POR FACULTAD CON RESPECTO A LA BIBLIOGRAFÍA EXISTENTE PARA EL DESARROLLO DEL TEMA IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

ALTERNATIVAS	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
- No hay bibliografía suficiente	12	25%	4	29%	2	22%	5	83%	23	30%
- Hay poca bibliografía	32	67%	10	71%	6	67%	1	17%	49	64%
- Si hay bibliografía suficiente	3	6%	0	0%	1	11%	0	0%	4	5%
- No opinó	1	2%	0	0%	0	0%	0	0%	1	1%
TOTAL	48	100%	14	100%	9	100%	6	100%	77	100%

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 24

Cuando cursó la asignatura Contabilidad Financiera IV, ¿Qué bibliografía básica consultó para el desarrollo de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido?

CUADRO No. 23

BIBLIOGRAFÍA QUE CONSULTARON LOS ESTUDIANTES POR FACULTAD PARA EL DESARROLLO DE LA UNIDAD II, IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

MATERIAL BIBLIOGRÁFICO	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
- Normas Internacionales de Contabilidad	26	54%	6	43%	1	11%	6	100%	34	51%
- Ley de Impuesto Sobre la Renta y su reglamento	19	40%	4	29%	5	56%	6	100%	34	44%
- Código Tributario y su reglamento de aplicación	6	13%	3	21%	1	11%	3	50%	13	17%
- Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de servicios y su reglamento	6	13%	0	0%	3	33%	2	33%	11	14%
- Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados	5	10%	0	0%	1	11%	0	0%	6	8%
- Otras (Código de Comercio, Material de Seminarios, Material Proporcionado por el docente)	16	33%	0	0%	0	0%	1	17%	17	22%
- No opinó	6	13%	8	57%	4	44%	0	0%	18	23%

* Los porcentajes han sido determinados tomando en cuenta las respuestas proporcionadas por los estudiantes y cada uno de ellos señalaron más de una bibliografía.
FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 25

¿Cree usted, que la elaboración de un documento diseñado en forma de guía teórico - práctica que desarrolle la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido, de la Asignatura Contabilidad Financiera IV, sería útil en el proceso de enseñanza aprendizaje?

CUADRO No. 24

OPINIÓN DE ESTUDIANTES POR FACULTAD, RESPECTO A LA UTILIDAD DE LA ELABORACIÓN DE UNA GUÍA TEÓRICO - PRÁCTICA QUE DESARROLLE LA UNIDAD II, IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

ALTERNATIVAS	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
- Sería muy útil	45	94%	14	100%	8	89%	6	100%	73	95%
- Sería poco útil	0	0%	0	0%	1	11%	0	0%	1	1%
- No sería útil	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
- No opinó	3	6%	0	0%	0	0%	0	0%	3	4%
TOTAL	48	100%	14	100%	9	100%	6	100%	77	100%

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 26

Si usted considera que la guía sería útil, ¿Qué aspectos relevantes debería incluir dicha guía teórico - práctica?

CUADRO No. 25

OPINIÓN DE LOS ESTUDIANTES DE CADA FACULTAD CON RESPECTO A LOS PRINCIPALES ELEMENTOS QUE DEBERÍA CONTENER LA GUÍA TEÓRICO - PRÁCTICA PARA EL DESARROLLO DE LA UNIDAD II, IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

ELEMENTOS	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
- Teoría básica detallada de los aspectos relacionados con el impuesto Sobre la Renta Diferido.	2	4%	1	7%	0	0%	0	0%	3	4%
- Casos Prácticos apegados a la realidad de nuestro país.	3	6%	2	14%	1	11%	0	0%	6	8%
- Teoría básica y ejercicios prácticos del Impuesto Sobre la Renta Diferido, apegados a la realidad de nuestro país.	30	63%	7	50%	3	33%	5	83%	45	58%
- No opinó	13	27%	4	29%	5	56%	1	17%	23	30%
TOTAL	48	100%	14	100%	9	100%	6	100%	77	100%

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

B. CUESTIONARIO DIRIGIDO A DOCENTES DE LA UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR QUE IMPARTEN LA ASIGNATURA CONTABILIDAD FINANCIERA IV.

PREGUNTA No. 1

Cuando usted imparte la asignatura Contabilidad Financiera IV, ¿Cuál o cuáles de las siguientes estrategias metodológicas utiliza, para el desarrollo de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido?

CUADRO No. 26

ESTRATEGIAS METODOLÓGICAS EMPLEADAS POR LOS DOCENTES DE CADA FACULTAD PARA EL DESARROLLO DE LA UNIDAD II, IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

* ESTRATEGIAS METODOLÓGICAS	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
- Guías de ejercicios	2	67%	0	0%	1	100%	1	100%
- Trabajos grupales	1	33%	1	100%	1	100%	1	100%
- Aprendizaje basado en problemas	2	67%	0	0%	0	0%	0	0%
- Clases magistrales	3	100%	0	0%	1	100%	1	100%
- Clases participativas	1	33%	1	100%	1	100%	1	100%
- Lecturas previas	2	67%	0	0%	1	100%	1	100%
- Trabajos ex - aulas	2	67%	0	0%	1	100%	1	100%
- Exposiciones grupales	0	0%	1	100%	0	0%	0	0%
- Desarrollo de casos prácticos	2	67%	0	0%	1	100%	1	100%
- Discusiones grupales	1	33%	1	100%	0	0%	0	0%
- Mapas conceptuales	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
- Otras	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%

* Los porcentajes presentados en la tabla, han sido determinados tomando en cuenta las respuestas proporcionadas por los docentes y cada uno de ellos señaló más de una estrategia.

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador

PREGUNTA No. 2

¿Cuál o cuáles de las estrategias metodológicas que utiliza, considera usted que son las más adecuadas para propiciar un aprendizaje significativo del contenido de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido?

CUADRO No. 27

ESTRATEGIAS METODOLÓGICAS, QUE LOS DOCENTES DE CADA FACULTAD CONSIDERAN MÁS ADECUADAS PARA EL DESARROLLO DE LA UNIDAD II, IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

*ESTRATEGIAS METODOLÓGICAS	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
- Aprendizaje basado en problemas	2	67%	0	0%	0	0%	0	0%
- Clases magistrales	1	33%	1	100%	0	0%	1	100%
- Clases participativas	1	33%	0	0%	0	0%	0	0%
- Desarrollo de casos prácticos	2	67%	0	0%	1	100%	0	0%
- Lecturas previas	1	33%	0	0%	0	0%	1	100%
- Trabajos grupales	0	0%	1	100%	0	0%	1	100%
- Trabajos ex - aulas	0	0%	1	100%	0	0%	1	100%
- Guías de ejercicios	0	0%	0	0%	0	0%	1	100%

* Los porcentajes presentados en la tabla, han sido determinados tomando en cuenta las respuestas proporcionadas por los docentes y cada uno de ellos señaló más de una estrategia.

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador

PREGUNTA No. 3

¿Considera usted que existen dificultades de aprendizaje, por parte de los estudiantes en relación al contenido de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido, de la asignatura Contabilidad Financiera IV?

CUADRO No. 28

OPINIÓN DE DOCENTES POR CADA FACULTAD SOBRE LA DIFICULTAD EN LA COMPRENSIÓN Y ANÁLISIS DEL CONTENIDO DE LA UNIDAD II, IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO, POR PARTE DE LOS ESTUDIANTES.

RESPUESTAS	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
SI	3	100%	1	100%	1	100%	1	100%	6	100%
NO	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
TOTAL	3	100%	1	100%	1	100%	1	100%	6	100%

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA NO. 4

Si su respuesta anterior fue positiva, ¿Cómo calificaría usted dicha dificultad?

CUADRO No. 29

CALIFICACIÓN ASIGNADA POR LOS DOCENTES DE CADA FACULTAD A LA DIFICULTAD EN LA COMPRESIÓN Y ANÁLISIS DEL CONTENIDO DE LA UNIDAD II, IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO, POR PARTE DE LOS ESTUDIANTES.

CALIFICACIÓN	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
Bastante	3	100%	1	100%	1	100%	1	100%	6	100%
Poca	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Muy poca	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
TOTAL	3	100%	1	100%	1	100%	1	100%	6	100%

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 5

Si su respuesta a la pregunta número 3 fue positiva, ¿Cuál o cuales de las siguientes causas considera que influyen en dicha dificultad? (enumerar del 1 al 6, de acuerdo al nivel de influencia; 1= Mayor influencia, 6= Menor influencia)

CUADRO No. 30

CAUSAS, CLASIFICADAS POR NIVEL DE INFLUENCIA, CONSIDERADAS POR LOS DOCENTES DE CADA FACULTAD QUE DIFICULTAN A LOS ESTUDIANTES LA COMPRESIÓN Y ANÁLISIS DEL CONTENIDO DE LA UNIDAD II, IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

*CAUSAS	Nivel de Influencia											
	1		2		3		4		5		6	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
Material Bibliográfico Disponible	5	83%	0	0%	1	20%	0	0%	0	0%	0	0%
Estrategias metodológicas utilizadas por el docente	0	0%	1	20%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Falta de investigación por parte del estudiante	0	0%	2	40%	0	0%	1	20%	0	0%	0	0%
Poco interés por parte del estudiante	0	0%	2	40%	1	20%	0	0%	1	20%	0	0%
Tiempo Asignado para el desarrollo de la unidad	0	0%	0	0%	1	20%	0	0%	0	0%	1	20%
Otras	1	20%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%

* Los porcentajes presentados en la tabla, han sido determinados tomando en cuenta las respuestas proporcionadas por los docentes y cada uno de ellos señaló más de una causa.

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 6

¿Considera usted, que después de haber cursado las contabilidades previas a la Contabilidad Financiera IV, los estudiantes egresados de la carrera Licenciatura en Contaduría Pública, cuentan con criterios contables suficientes, que les Faciliten el aprendizaje del tema Impuesto Sobre la Renta Diferido?

CUADRO No. 31

OPINIÓN DE LOS DOCENTES DE CADA FACULTAD RESPECTO A QUE SI LOS ESTUDIANTES, DESPUÉS DE HABER CURSADO LAS CONTABILIDADES PREVIAS A LA CONTABILIDAD FINANCIERA IV, CUENTAN CON LOS CRITERIOS CONTABLES SUFICIENTES QUE LE FACILITEN EL APRENDIZAJE DEL TEMA IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

RESPUESTAS	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
SI	3	100%	1	100%	0	0%	0	0%	4	67%
NO	0	0%	0	0%	1	100%	1	100%	2	33%
TOTAL	3	100%	1	100%	1	100%	1	100%	6	100%

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 7

¿Considera usted, que el tema Impuesto Sobre la Renta Diferido, está bien ubicado en el ciclo VI, del plan de estudios de la Carrera Licenciatura en Contaduría Pública?

CUADRO No. 32

OPINIÓN DE LOS DOCENTES DE CADA FACULTAD, SOBRE LA ADECUADA UBICACIÓN DEL TEMA IMPUESTO SOBRE RENTA DIFERIDO EN EL CICLO VI, DEL PLAN DE ESTUDIOS DE LA CARRERA LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA.

RESPUESTAS	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
SI	3	100%	1	100%	0	0%	0	0%	4	67%
NO	0	0%	0	0%	1	100%	1	100%	2	33%
TOTAL	3	100%	1	100%	1	100%	1	100%	6	100%

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 8

Si su respuesta anterior fue negativa, ¿En que ciclo debería estar ubicado?

CUADRO No. 33

OPINIÓN DE LOS DOCENTES EN RELACIÓN AL CICLO EN QUE DEBERÍA ESTAR UBICADO EL TEMA IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO EN EL PLAN DE ESTUDIOS DE LA CARRERA LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA.

CICLOS	F	Fr%
VII	0	0%
VIII	2	100%
IX	0	0%
X	0	0%
Otros anteriores	0	0%
TOTAL	2	100%

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 9

¿Cómo calificaría usted, los conocimientos adquiridos por los estudiantes egresados de la Carrera Licenciatura en Contaduría Pública, durante el desarrollo de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido, para que sean aplicados en cualquier tipo de empresa?

CUADRO No. 34

CALIFICACIÓN ASIGNADA POR LOS DOCENTES DE CADA FACULTAD CON RESPECTO AL NIVEL DE CONOCIMIENTOS ADQUIRIDOS POR LOS ESTUDIANTES DEL TEMA IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

CALIFICACIÓN	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
Deficiente	0	0%	0	0%	1	100%	0	0%	1	17%
Regular	2	67%	1	100%	0	0%	0	0%	3	50%
Bueno	1	33%	0	0%	0	0%	1	100%	2	33%
Muy bueno	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Excelente	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
TOTAL	3	100%	1	100%	1	100%	1	100%	6	100%

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 10

¿Considera usted que existe dificultad, por parte de los estudiantes egresados de la Carrera Licenciatura en Contaduría Pública, para identificar y describir las Normas Internacionales de Contabilidad relacionadas con el Impuesto Sobre la Renta Diferido?

CUADRO No. 35

OPINIÓN DE LOS DOCENTES DE CADA FACULTAD CON RESPECTO A LA DIFICULTAD EN LA IDENTIFICACIÓN Y DESCRIPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD RELACIONADAS CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO, POR PARTE DE LOS ESTUDIANTES.

RESPUESTAS	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
SI	3	100%	1	100%	1	100%	1	100%	6	100%
NO	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
TOTAL	3	100%	1	100%	1	100%	1	100%	6	100%

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 11

Si su respuesta a la pregunta anterior fue positiva, ¿Cómo considera usted dicha dificultad?

CUADRO No. 36

OPINIÓN DE LOS DOCENTES DE CADA FACULTAD CON RESPECTO A COMO CALIFICAN LA DIFICULTAD PARA IDENTIFICAR Y DESCRIBIR LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD RELACIONADAS CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO, POR PARTE DE LOS ESTUDIANTES.

ALTERNATIVAS	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
Bastante	3	100%	1	100%	1	100%	0	0%	5	83%
Poca	0	0%	0	0%	0	0%	1	100%	1	17%
Muy poca	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
TOTAL	3	100%	1	100%	1	100%	1	100%	6	100%

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 12

En su opinión, ¿Cómo considera el lenguaje que se ha utilizado en la redacción de la Norma Internacional de Contabilidad 12 "Impuesto a las Ganancias"?

CUADRO No. 37

VALORACIÓN ASIGNADA POR LOS DOCENTES DE CADA FACULTAD AL LENGUAJE UTILIZADO EN LA REDACCIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 12 "IMPUESTO A LAS GANANCIAS"

VALORACIÓN	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
- Incomprensible	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
- Comprensible con mucho esfuerzo	2	67%	1	100%	1	100%	1	100%	5	83%
- Comprensible con poco esfuerzo	1	33%	0	0%	0	0%	0	0%	1	17%
- Comprensible sin esfuerzo	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
TOTAL	3	100%	1	100%	1	100%	1	100%	6	100%

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 13

Según su opinión, ¿Cree que se les dificulta a los estudiantes egresados de la Carrera Licenciatura en Contaduría Pública, la elaboración e implementación de medidas de control interno en una empresa, para la cuenta Impuesto Sobre la Renta Diferido?

CUADRO No. 38

OPINIÓN DE LOS DOCENTES POR FACULTAD CON RESPECTO A LA DIFICULTAD PARA ELABORAR E IMPLEMENTAR MEDIDAS DE CONTROL INTERNO EN UNA EMPRESA, PARA LA CUENTA IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO, POR PARTE DE LOS ESTUDIANTES.

RESPUESTAS	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
SI	3	100%	1	100%	1	100%	1	100%	6	100%
NO	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
TOTAL	3	100%	1	100%	1	100%	1	100%	6	100%

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 14

Según su opinión, ¿Cree que se les dificulta a los estudiantes, determinar los efectos en los estados financieros básicos, cuando en éstos se incluye la cuenta Impuesto Sobre la Renta Diferido?

CUADRO No. 39

OPINIÓN DE LOS DOCENTES POR FACULTAD EN RELACIÓN A LA DIFICULTAD DE LOS ESTUDIANTES PARA DETERMINAR LOS EFECTOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS, CUANDO EN ESTOS SE INCLUYE LA CUENTA IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

RESPUESTAS	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
SI	3	100%	1	100%	1	100%	1	100%	6	100%
NO	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
TOTAL	3	100%	1	100%	1	100%	1	100%	6	100%

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 15

¿Considera usted que existe bibliografía, suficiente y actualizada, con la cual se pueda profundizar en el tema Impuesto Sobre la Renta Diferido y contribuya a Facilitar su aprendizaje?

CUADRO No. 40

OPINIÓN DE DOCENTES DE CADA FACULTAD CON RESPECTO A LA EXISTENCIA DE BIBLIOGRAFÍA PARA EL DESARROLLO DEL TEMA IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

ALTERNATIVAS	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
- No hay bibliografía suficiente	2	67%	0	0%	1	100%	1	100%	4	67%
- Hay poca bibliografía	1	33%	1	100%	0	0%	0	0%	2	33%
- Si hay bibliografía suficiente	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
- No opinó	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
TOTAL	3	100%	1	100%	1	100%	1	100%	6	100%

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 16

Cuando usted imparte la asignatura Contabilidad Financiera IV, ¿Qué bibliografía básica utiliza y recomienda a los estudiantes, para el desarrollo de la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido?

CUADRO No. 41

BIBLIOGRAFÍA QUE UTILIZAN LOS DOCENTES DE CADA FACULTAD, Y RECOMIENDAN A LOS ESTUDIANTES, PARA EL DESARROLLO DE LA UNIDAD II, IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

MATERIAL BIBLIOGRÁFICO	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
- Normas Internacionales de Contabilidad	3	100%	1	100%	1	100%	1	100%	6	100%
- Ley de Impuesto Sobre la Renta y su reglamento	0	0%	1	100%	1	100%	1	100%	3	50%
- Guía de procedimientos para la implementación del impuesto sobre la renta diferido. (Tesis de la UCA)	1	33%	0	0%	0	0%	1	100%	2	33%
- Contabilidad Intermedia (Donald E. Kieso)	1	33%	0	0%	0	0%	0	0%	1	17%
- Otras (Ley de IVA, Código de Comercio, Material de Seminarios)	3	100%	1	100%	0	0%	1	100%	5	83%

* Los porcentajes presentados en la tabla, han sido determinados tomando en cuenta las respuestas proporcionadas por los docentes y cada uno de ellos señaló más de un material bibliográfico.

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 17

¿Cree usted, que la elaboración de un documento diseñado en forma de guía teórico - práctica que desarrolle la Unidad II, Impuesto Sobre la Renta Diferido, de la asignatura Contabilidad Financiera IV, sería útil en el proceso enseñanza - aprendizaje?

CUADRO No. 42

OPINIÓN DE LOS DOCENTES POR FACULTAD, RESPECTO A LA UTILIDAD DE LA ELABORACIÓN DE UNA GUÍA TEÓRICO - PRÁCTICA QUE DESARROLLE LA UNIDAD II, IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

ALTERNATIVAS	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
- Sería muy útil	3	100%	1	100%	1	100%	1	100%	6	100%
- Sería poco útil	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
- No sería útil	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
- No opinó	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
TOTAL	3	100%	1	100%	1	100%	1	100%	6	100%

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

PREGUNTA No. 18

Si usted considera que la guía sería útil, ¿Qué aspectos relevantes debería incluir dicha guía teórico - práctica?

CUADRO No. 43

OPINIÓN DE LOS DOCENTES DE CADA FACULTAD CON RESPECTO A LOS PRINCIPALES
ELEMENTOS QUE DEBERÍA CONTENER LA GUÍA TEÓRICO - PRÁCTICA PARA EL
DESARROLLO DE LA UNIDAD II, IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

ELEMENTOS	FACULTAD DE C.C.E.E.		F. M. OCCIDENTAL		F. M. ORIENTAL		F. M. PARACENTRAL		TOTAL	
	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%	F	Fr%
Teoría básica, detallada de los aspectos relacionados con el Impuesto Sobre la Renta Diferido y Casos Prácticos apegados a la realidad de nuestro país	3	100%	1	100%	1	100%	1	100%	6	100%

FUENTE: Datos obtenidos por el equipo investigador.

ANEXO # 6

ARTICULOS DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA
RENTA Y CODIGO TRIBUTARIO, CON SUS
RESPECTIVOS REGLAMENTOS, RELACIONADOS CON
LAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS Y PERMANENTES.

FUENTE:

Tomados de la 35ª edición de la "Recopilación de Leyes
Tributarias 2005" de la Editorial Jurídica Salvadoreña.

Editor: Ricardo Mendoza Orantes.

ARTÍCULOS DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO.**Rentas no Gravables**

Art.4.- Son rentas no gravables por este impuesto y en consecuencia quedan excluidas del cómputo de la renta obtenida:

- 1) Las que por Decreto Legislativo o las provenientes de contratos aprobados por el Órgano Legislativo mediante decreto, sean declaradas no gravables;
- 2) 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 pago de servicios prestados en El Salvador a un gobierno extranjero u 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.

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

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

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

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

- 4) 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;

5) 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;

6) El valor del arrendamiento que produciría la casa de habitación del contribuyente, la quinta o casa de recreo o esparcimiento, propiedad del contribuyente, que él mismo habite.

En general para estos efectos ningún contribuyente podrá deducir más de una casa de habitación ni de recreo;

7) 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 o el plazo estipulado sea inferior o igual a 10 años, el valor que se recibe constituirá renta gravable. En ese caso, deberán practicarse las retenciones correspondientes en un porcentaje del 10% de las sumas acreditadas o pagadas y enterarse dentro del plazo legal respectivo;

8) DEROGADO POR CÓDIGO TRIBUTARIO (**ver Art. 160 de dicho Código**);

9) Los premios otorgados por la Asamblea Legislativa por servicios relevantes prestados a la patria;

10) Los premios otorgados a los trabajadores públicos por servicios relevantes prestados a la patria en el desempeño de sus funciones;

11) 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;

12) El producto, ganancia, beneficio o utilidad obtenido 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;

13) 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, aun cuando provenga de capitalización;

14) 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 y demás títulos valores, siempre y cuando tales acciones o títulos valores pertenezcan a emisiones 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".

Está relacionado con este artículo, el Art.29.- del Reglamento.

Costos y Gastos no Deducibles

Art.29-A.- No se admitirán como erogaciones deducibles de la renta obtenida;

- 1) Los gastos personales y de vida del contribuyente o de su familia, así como de los socios, consultores, asesores, representantes o apoderados, directivos o ejecutivos;
- 2) Las remuneraciones por servicios ajenos a la producción de ingresos computables.
Lo anterior no libera a quien realiza el pago, de la obligación de retener el impuesto respectivo y de enterar tales sumas en los plazos previstos por la ley;
- 3) Los intereses pagados a los socios de una sociedad colectiva o en comandita simple por préstamos o por cualquier otro título, así como los pagados a los padres, hijos o cónyuges;
- 4) Los gastos de viaje o viáticos del contribuyente, o de sus socios o empleados, no comprobados como indispensables en el negocio o producción;
- 5) Las cantidades invertidas en adquisición de bienes y en mejoras de carácter permanente que incrementen el valor de los bienes y demás gastos vinculados con dichas operaciones sin perjuicio de lo establecido respecto de la deducción por depreciación;
- 6) Las cantidades invertidas en la adquisición de inmuebles o arrendamiento de vivienda, compra o arrendamiento de vehículos para el uso de socios o accionistas, directivos, representantes o apoderados, asesores, consultores o ejecutivos del contribuyente o para sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o

segundo de afinidad, siempre que tales bienes no incidan directamente en la fuente generadora de renta.

No obstante lo establecido en el inciso anterior, será deducible el costo de adquisición de los vehículos que se utilicen en actividades propias del giro o actividad normal del contribuyente, debidamente comprobado y a satisfacción de la Dirección General.

No será deducible el costo de adquisición así como tampoco el alquiler, mantenimiento o depreciación de aquellos vehículos que no sean indispensables para la generación de la renta gravable, o que por su naturaleza no correspondan con la actividad ordinaria del contribuyente, tales como: aviones, helicópteros, motos acuáticas, yates, barcos, lanchas y otros similares que no tengan ninguna relación con la fuente generadora de ingresos;

- 7) Las utilidades del ejercicio que se destinen al aumento de capitales, a la constitución de fondos de reservas, eventualidades o de cualquier otra naturaleza, cuya deducción no se admita expresamente en la Ley;
- 8) Los dividendos pagados a poseedores de acciones preferidas en cualquier tipo de sociedad;
- 9) Las donaciones y contribuciones no comprendidas en esta Ley;
- 10) 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;
- 11) Cualquier otro gasto o erogación no especificado en este artículo, que no sea indispensable para la producción de la renta computable o la conservación de su fuente;
- 12) Los costos y gastos relacionados con rentas sujetas a retención cuando se haya efectuado el pago y no se hubiere cumplido con la obligación de retener y enterar el impuesto retenido;
- 13) Los costos o gastos incurridos relacionados con rentas sujetas a retención, salvo que el agente de retención entere en el ejercicio o periodo de imposición respectivo, el valor que corresponde pagar en concepto de retenciones. Los valores que correspondería pagar en concepto de retenciones relativas al mes de diciembre, deberán ser enterados de conformidad a la regla establecida en el artículo 62 inciso segundo de esta ley. En todo

caso, también deberá cumplirse con todos los demás requisitos de deducibilidad estipulados;

- 14) Los costos y gastos provenientes de la adquisición o de la utilización de bienes o de servicios en el exterior, efectuados en países o territorios que aparezcan clasificados como paraísos fiscales por cualquiera de las organizaciones siguientes: la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el Grupo de Acción Financiera (GAFI) y en el Foro de Estabilidad Financiera (FEF) o en el Reglamento de esta ley, salvo cuando éstos provengan de países, estados o territorios que aún estando en esas listas, hayan suscrito, ratificado y cumplan efectivamente Convenios de Intercambio de Información y documentación de carácter tributario con El Salvador, que permita comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, o cuando se hayan efectuado las retenciones de Impuesto sobre la Renta a que se refiere el artículo 158 del Código Tributario y se hayan enterado al Fisco de la República.

Cuando los costos o gastos provengan de bienes o de servicios adquiridos y utilizados en el exterior, en países que no se encuentren clasificados como paraísos fiscales y generen renta o conserven la fuente generadora de la renta en el territorio de la República, la Administración Tributaria salvadoreña podrá informar a la Administración Tributaria del país de origen de tales costos y gastos, a efecto que esta última compruebe la correcta y oportuna declaración de los ingresos respectivos por parte del tradente de los bienes o del prestador de servicios, y serán deducibles en el país toda vez que cumplan con todos los requisitos que esta ley y el Código Tributario estipulen. La Administración Tributaria salvadoreña podrá objetar los costos y gastos en referencia, si recibe información de la Administración Tributaria del país de origen de los mismos, en la que se indique que los ingresos o rentas generados por el pago de tales costos y gastos no han sido declarados.

- 15) Los valores amparados en documentos relativos al control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios cuando ocurra cualquiera de las circunstancias siguientes:

- a) Que el sujeto que consta como emisor del documento no se encuentre inscrito como contribuyente de dicho impuesto;
- b) Que aún estando inscrito el emisor del documento como contribuyente de dicho impuesto, el adquirente de los bienes o prestatario de los servicios no compruebe la existencia efectiva de la operación, ni la realización de ésta por parte del supuesto tradente;
- c) Los valores amparados en documentos relativos al control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios cuyas numeraciones no hayan sido asignadas y autorizadas por la Administración Tributaria;
- d) Que los documentos no se encuentren a nombre del adquirente de los bienes muebles corporales o de los servicios, o que estándolo no compruebe haber soportado el impacto económico del gasto;
- 16) Los costos o gastos realizados a nombre de personas jurídicas generados por la adquisición de bienes o de servicios que no sean utilizados directamente por ellas en la producción de la renta gravable o en la conservación de la fuente;
- 17) Las donaciones que no hayan sido informadas por los donatarios, las que se encuentren soportadas en comprobantes cuya numeración no haya sido asignada y autorizada por la Administración Tributaria, las que excedan del porcentaje legalmente admitido, o aquellas que el contribuyente no compruebe efectivamente haber realizado;
- 18) Los costos o gastos que no se encuentren debidamente documentados y registrados contablemente;
- 19) La amortización o la depreciación de derechos de llave, marcas y otros activos intangibles similares;
- 20) Las deducciones que no se encuentren estipuladas expresamente en esta ley.

Se relaciona con este artículo, el Art.36.- del Reglamento.

Así también, el Art.31.- en el numeral 1) inciso segundo menciona: "En el caso de sociedades que realizan tanto actividades gravadas como exentas, la reserva legal no será deducible en su totalidad sino únicamente en la proporción correspondiente a las operaciones gravadas".

Deducciones Generales

Art.29.- Inciso segundo Numeral 2): "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".

Como puede observarse, este artículo determina como deducible únicamente las indemnizaciones laborales que efectivamente se hayan pagado en el período o ejercicio de imposición correspondiente, de lo cual se deduce que cuando la provisión para obligaciones laborales se establece, contablemente, constituye un gasto no deducible, y por lo tanto, debe sumársele a la utilidad antes de impuesto sobre la renta para obtener la renta imponible.

Depreciación

Art.30.- Es deducible de la renta obtenida, el costo de adquisición o de fabricación, de los bienes aprovechados por el contribuyente, para la generación de la renta computable, de acuerdo a lo dispuesto en este artículo.

En los bienes que se consumen o agotan en un período no mayor de doce meses de uso o empleo en la producción de la renta, su costo total se deducirá en el ejercicio en cuyo uso o empleo haya sido mayor, según lo declare el contribuyente.

En los bienes cuyo uso o empleo en la producción de la renta, se extienda por un período mayor de doce meses, se determinará una cuota anual o una proporción de ésta, según corresponda, deducible de la renta obtenida, de conformidad a las reglas siguientes:

1) La deducción procede por la pérdida de valor que sufren los bienes e instalaciones por el uso en la fuente productora de renta gravada.

En los bienes 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 en la generación de la renta o conservación de la fuente en el período o ejercicio de imposición.

En el caso que los bienes se empleen en la producción, construcción, manufactura, o extracción de otros bienes, asimismo

en la lotificación de bienes inmuebles, el valor de la cuota de depreciación anual o proporción correspondiente, formará parte del costo de dichos bienes. En este caso únicamente se tendrá derecho a deducirse de la renta obtenida el valor de la depreciación que corresponda a los bienes vendidos en el ejercicio o periodo de imposición respectivo.

2) El valor sujeto a depreciación será el costo total del bien, salvo en los casos siguientes:

a) Cuando se tratara de maquinaria importada que haya gozado de exención del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en su importación, será como máximo el valor registrado por la Dirección General al momento de realizar la importación;

b) Cuando se tratara de maquinaria o bienes muebles usados, el valor máximo sujeto a depreciación será el precio del bien nuevo al momento de su adquisición, ajustado de acuerdo a los siguientes porcentajes:

AÑOS DE VIDA	PORCENTAJE DEL PRECIO DE MAQUINARIA O BIENES MUEBLES USADOS
1 año	80 %
2 años	60 %
3 años	40 %
4 años y más	20 %

Los precios de los bienes señalados estarán sujetos a fiscalización.

3) El contribuyente determinará el monto de la depreciación que corresponde al ejercicio o periodo 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:

- > Edificaciones 5%
- > Maquinaria 20%
- > Vehículos 25%
- > Otros Bienes Muebles 50%

Determinado el valor de depreciación de la manera que lo establece este numeral se aplicará a dicho valor las reglas establecidas en el

numeral 1) del inciso tercero de este artículo para determinar el valor de depreciación deducible.

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.

Las erogaciones realmente realizadas para la adquisición, creación, elaboración o construcción de los bienes a que se refiere éste artículo deberán demostrarse por medio de documentos de pago idóneos.

En ningún caso, el Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces se considerará parte del costo de adquisición de los bienes inmuebles, para efectos del cálculo y deducción de la depreciación de tales bienes;

- 4) Para efectos de esta deducción, no es aplicable la valuación o revaluación de los bienes en uso;
- 5) El contribuyente podrá reclamar esta depreciación únicamente sobre los 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 la otra la nuda propiedad, la depreciación la hará el usufructuario mientras dure el usufructo;
- 6) Los contribuyentes deberán llevar registro detallado de la depreciación, salvo aquellos que no estén obligados por ley a llevar contabilidad formal o registros. El reglamento regulará la forma de llevar dicho registro;
- 7) Si el contribuyente hubiera dejado de descargar en años anteriores la partida correspondiente a la cuota de depreciación de un bien o la hubiere descargado en cuantía inferior, no tendrá derecho a acumular esas deficiencias a las cuotas de los años posteriores;
- 8) No son depreciables las mercaderías o existencias del inventario del contribuyente, ni los predios rústicos o urbanos, excepto lo construido sobre ellos; en este último caso que se refiere a las edificaciones, para efectos de la procedencia de la deducibilidad, el contribuyente deberá separar en su contabilidad el valor del terreno y el valor de la edificación;
- 9) Cuando el bien 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 artículo 28 inciso final de esta ley; y

10) El bien depreciable será redimido para efectos tributarios dentro del plazo que resulte de la aplicación del porcentaje fijo. No podrá hacerse deducción alguna por depreciación sobre bienes que fiscalmente hayan quedado redimidos.

El Art.35.- del Reglamento, se relaciona con el artículo antes citado.

Otras Deducciones

Art.31.- Son también deducibles de la renta obtenida:

2) Además 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 ingresos gravable;
- c) Que se encuentre contabilizada o anotada en registros especiales según el caso; y
- 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 cobrada deberá incluirse como utilidad del ejercicio en que se reciba, en la cuantía deducida.

No son deducibles las deudas contraídas por operaciones realizadas entre cónyuges o parientes comprendidos dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad; entre la sociedad colectiva o en comandita simple y sus socios; o entre una sociedad anónima o en comandita por acciones y sus directores, principales accionistas o cónyuges o parientes comprendidos dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad.

La información a que hace referencia el literal d) antes mencionado, esta contenida en el Art.37.- del Reglamento.

La provisión para cuentas incobrables generará diferencias temporarias debido a que se considera un gasto deducible hasta que se cumple con los requisitos que el artículo antes mencionado estipula, pero constituye un gasto para efectos contables (de administración o de ventas), en el periodo en que se establece la provisión.

La deducibilidad de las deudas incobrables, depende de que el contribuyente presente a la Dirección General toda la información que para tal efecto le sea requerida, de lo contrario no será deducible y la diferencia temporaria no se revertirá.

Las pérdidas de capital originadas por la venta de bienes muebles o inmuebles, siempre que el sujeto pasivo no se dedique habitualmente a ello, es causa de diferencias temporarias, debido a que las pérdidas de capital son deducibles de las ganancias de capital, pero dichas diferencias se reconocerán si y solo si la empresa tiene planes de vender bienes que le generarán ganancia de capital en un periodo no mayor a cinco años, contados a partir de aquel en que se soportó la pérdida. (Art.14.- y 42).

Una operación que podría generar diferencias temporarias, y que la Ley de Impuesto Sobre la Renta no lo regula, son las ventas a plazo; pero si lo hace su Reglamento y dice lo siguiente:

Enajenación a Plazos

Art.12.- Las utilidades percibidas o devengadas por personas naturales o jurídicas que se dediquen a la compraventa, permuta o cualquier otra clase de negociaciones sobre bienes muebles o inmuebles, podrán ser diferidas, si han sido obtenidas en operaciones de créditos cuyos plazos sean mayores a veinticuatro meses, en la parte proporcional que corresponda al valor de las cuotas pendientes de cobro, siempre que medie contrato celebrado en forma legal. 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. Si los saldos adeudados produjeran intereses, éstos se computarán como ingreso de los ejercicios en que fueron percibidos o

devengados efectivamente, según el sistema de contabilidad aplicado por el contribuyente.

En los arrendamientos con promesa de venta de bienes muebles o inmuebles, los cánones de arrendamiento se computaran como ingresos de los ejercicios impositivos en que se realicen. Cuando se hayan estipulado intereses, se procederá conforme a lo dispuesto en el inciso anterior.

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

CÓDIGO TRIBUTARIO Y SU REGLAMENTO DE APLICACIÓN.

Art.143.- El valor para efectos tributarios de los bienes se consignará en el inventario utilizando cualesquiera de los siguientes métodos, a opción del contribuyente, siempre que técnicamente fuere apropiado al negocio de que se trate, aplicado en forma constante y de fácil fiscalización:

Costo de adquisición: O sea el valor principal aumentado en todos los gastos necesarios hasta que los géneros estén en el domicilio del comprador, tales como fletes, seguros, derechos de importación y todos los desembolsos que técnicamente son imputables al costo de las mercaderías;

- a) **Costo según última compra:** Es decir, que si se hubieren hecho compras de un mismo artículo en distintas fechas y a distintos precios, la existencia total de estos bienes se consignará con el costo que hayan tenido la última vez que se compraron;
- b) **Costo promedio por aligación directa:** El cual se determinará dividiendo la suma del valor total de las cinco últimas compras o de las efectuadas si es menor, entre la suma de unidades que en ellas se hayan obtenido;
- c) **Costo promedio:** Bajo este método el valor del costo de los inventarios de cada uno de sus diferentes tipos o clases es determinado a partir del promedio ponderado del costo de las unidades en existencia al principio de un período y el costo de las unidades compradas o producidas durante el período. El promedio

puede ser calculado en una base periódica, o al ser recibida cada compra, embarque o lote de unidades producidas, dependiendo de las circunstancias de la actividad que desarrolla el sujeto pasivo;

- d) **Primeras Entradas Primeras Salidas:** Bajo este método se asume que las unidades del inventario que fueron compradas o producidas, son vendidas, respetando el orden de ingreso a la contabilidad de acuerdo a la fecha de la operación, consecuentemente el valor de las unidades en existencia del inventario final del período corresponde a las que fueron compradas o producidas más recientemente;
- e) **Para los frutos o productos agrícolas** se determinará el costo sumando el alquiler de tierras, el importe de fertilizantes, semilla, estacas o plantas; los salarios y manutención de peones, alquiler y pastaje de animales destinados a los fines de explotación; el importe de lubricantes, combustibles, y reparación de maquinarias, y todos los gastos que se hagan para la obtención de los frutos o productos hasta que estén en condiciones de venderlos; y,
- f) **El ganado de cría** será consignado al costo acumulado de su desarrollo, costo de adquisición o al precio que tenga al mayoreo y al contado en el mercado de la localidad, según el caso. **El ganado de engorde** será valuado optando bien por el costo de adquisición, o bien por el precio que tenga al mayoreo y al contado en el mercado de la región.

El contribuyente para efectos tributarios no podrá consignar en el inventario el valor de los bienes por métodos diferentes a los enumerados en el artículo anterior, si no es con la previa autorización de la Administración Tributaria y siempre que se trate de un método que a juicio de ésta aporte elementos de apreciación claros y además fehacientes al alcance de la misma Administración. Adoptado un método de valuación, el sujeto pasivo no podrá cambiarlo sin previa autorización.

El método de valuación adoptado podrá ser impugnado por la Administración Tributaria, al ejercer sus facultades de fiscalización, por considerar que no se ajusta a la realidad de las operaciones del

sujeto pasivo, adoptando en dicho caso el método que considere más adecuado a la naturaleza del negocio.

Está relacionado con el artículo antes citado, el Art.81.- del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, en el cual se establecen los requisitos que debe poseer la tarjeta de control de inventario, cualquiera que sea el método adoptado por el contribuyente.