



**UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTIAGO
DE GUAYAQUIL**

**FACULTAD DE ECONOMIA, ADMINISTRACION,
CONTADURIA PÚBLICA Y GESTION EMPRESARIAL**

“Análisis de propuesta de Auditoría a la compañía Deuschilcht S.A.”

**“Implementación de las Normas Internacionales de Información
Financiera”**

TESIS DE GRADUACIÓN

Previo la obtención del Título de

**INGENIERO EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA
CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO**

GUAYAQUIL-ECUADOR

AÑO: 2010

**• ANÁLISIS DE PROPUESTA DE
AUDITORÍA A LA COMPAÑÍA
DEUSCHILCHT S.A.**

**• IMPLEMENTACIÓN DE LAS NORMAS
INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN
FINANCIERA**

Autores del trabajo:

Karen María Herrera Toledo

Vanessa Gissella Sagubay Rentería

Elizabeth Angélica Rodríguez Samaniego

ÍNDICE

PARTE I – Análisi de Propuesta de Auditoría a la compañía Deuschilcht S.A.

Introducción.....	6
Objetivo y justificación.....	7
Metodología.....	9
Capitulo 1: Base Legal.....	10
Capítulo 2: Glosa Tributaria.....	21
Capítulo 3: Análisis Tributario.....	22
Conclusiones.....	24
Recomendaciones	25

Parte Complementaria

Decisión 578 - Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal.....	27
Convenio entre la República del Ecuador del Ecuador y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio.....	37
Formulario de Aceptación del Cliente.....	62

PARTE I

**ANÁLISIS DE PROPUESTA DE AUDITORÍA A LA
COMPAÑÍA DEUSCHILCHT S.A.**

Introducción

La compañía Deuschilcht S.A., que se dedica a la fabricación de lámparas eléctricas convencionales, focos ahorradores y todo tipo de filamentos para iluminación, ha solicitado la oferta de una propuesta a nuestra firma de auditores independientes HEROSA & Asociados S.A. para realizar la auditoría a los estados financieros por el año terminado al 31 de diciembre del 2009.

Antes de comprometernos a preparar una propuesta para esta compañía, el trabajo de nosotros como auditores es conocer de manera general todos los riesgos de negocio a los que la compañía se encuentra expuesta.

El presente trabajo se basa en el análisis de las leyes y regulaciones bajo las cuales está sujeta la compañía, así como las normas que regulan nuestro trabajo como auditores externos para concluir si podemos presentar o no una propuesta por nuestros servicios de auditoría externa.

Objetivo y justificación

La compañía Deuschilcht S.A., constituida en Ecuador desde el año 1984, es poseída mayoritariamente por una empresa alemana con operaciones a nivel global. La compañía se dedica a la fabricación de lámparas eléctricas convencionales, focos ahorradores y todo tipo de filamentos para iluminación.

Deuschilcht S.A ha liderado el mercado ecuatoriano casi desde el inicio de sus operaciones, lo cual le ha llevado a aumentar su capacidad instalada en varias ocasiones. Por ser la primera planta de este tipo que fue instalada en la región andina, inició la exportación a Colombia, Perú y Bolivia, recibiendo de su casa matriz la responsabilidad de liderar la región. Por el rápido crecimiento en las ventas que han experimentado los mercados colombiano y peruano principalmente, y que su capacidad instalada no permite cubrir el volumen con actual requerido, se vieron ante la necesidad de cubrir la demanda con productos importados desde Alemania.

A partir de febrero del 2007, debido a la gran inversión en inventarios que se debía realizar para tener el stock para atender la región, lo complicado de los trámites locales de importación y exportación, y el deseo de la matriz de entenderse en lo económico solo con la oficina regional en Ecuador, decidieron lo siguiente:

1. Cada país importará directamente sus pedidos de la matriz en Alemania.
2. Ecuador coordinará los pedidos de cada país en cuanto a tipo de producto y precios, y controlará la información de los saldos adeudados por cada subsidiaria.
3. Los pagos serán realizados a la regional de Ecuador por cada una de las subsidiarias de los demás país de la región.
4. De acuerdo a las instrucciones del manejo de flujos recibidos por la matriz, Ecuador transferirá los fondos a los bancos o países que ellos definan.
5. Ecuador recibirá una comisión por dicha coordinación de operaciones y manejo de fondos, que se registrarán como ingresos tributables en el país.

6. Los fondos recibidos de las regionales serán registrados como cuenta por pagar a la matriz, la cual se irá disminuyendo con cada una de las transferencias realizadas.

En un proceso de requerimiento de información por parte del SRI del ejercicio 2007, conocieron de la forma en que se han manejado estas transacciones, y su conclusión es que los fondos enviados por Deuschilcht S.A a su matriz en Alemania debieron ocasionar una retención de impuesto a la renta, debido a que consideran que estos valores corresponden a ingresos para el beneficiario, por lo que reclaman un impuesto no pagado por el equivalente del 25% de los valores transferidos, que por el año 2007 equivalen a US\$ 1,7 millones. La compañía está por iniciar la impugnación de dicha glosa, argumentando que ellos solo son comisionistas por el manejo de tesorería de la matriz y coordinadores de operaciones de la subsidiara, además que los fondos transferidos no han sido costos deducibles en Ecuador, teniendo presente entre Ecuador y Alemania existe un convenio para evitar la doble imposición que está en plena vigencia.

El equipo de auditores de HEROSA desea evaluar la posible prestación de servicios de auditoría externa por lo que necesita considerar algunos aspectos relevantes de la compañía. Para esto estudiará más a fondo la industria de la compañía y se reunirá con la gerencia de la entidad para indagar puntos importantes que puedan afectar la decisión de dictar una opinión sobre sus estados financieros.

Si la decisión de HEROSA es enviar la propuesta al cliente y esta la acepta calificando a la firma como sus auditores externos, HEROSA & Asociados procederá a efectuar la auditoría de los estados financieros de la compañía Deuschilcht S.A. a fin de emitir un informe sobre si estos se presentan razonablemente en base a las normas contables vigentes al 31 de diciembre del 2009.

Metodología

Para el desarrollo del análisis de este trabajo, nuestro equipo de auditores revisó las siguientes leyes, mandatos y normas:

- ✓ Código Tributario Ecuatoriano
- ✓ Ley de Régimen Tributario Interno de Ecuador
- ✓ Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno en el Ecuador
- ✓ Decisión 578 – Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal.
- ✓ Convenio entre la República del Ecuador y la República Federal de Alemania.
- ✓ NEA 6 – Consideraciones de Leyes y Reglamentos para una Auditoría de Estados Financieros.

Capítulo 1

Base legal

Luego del análisis del caso, el gerente de la firma a cargo de la propuesta a este cliente, consultó con sus auditores de la división de impuestos quienes revisaron las leyes, mandatos y convenios correspondientes en fin de tomar una decisión sobre esta propuesta.

Para esto se estudió el Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador, la Decisión 578 – Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, y el Convenio entre la República del Ecuador y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre a la renta y sobre el patrimonio.

Basándonos en las leyes antes mencionadas podemos enunciar los siguientes extractos para poder comprender mejor la situación de la empresa:

Ley de Régimen Tributario Interno

Impuesto a la Renta

Es el impuesto que se debe cancelar sobre los ingresos o rentas, producto de actividades personales, comerciales, industriales, agrícolas, y en general actividades económicas y aún sobre ingresos gratuitos, percibidos durante un año, luego de descontar los costos y gastos incurridos para obtener o conservar dichas rentas.

La Tarifa Corporativa del Impuesto a la Renta en el Ecuador es del 25% sobre la totalidad de los ingresos gravables. No obstante, las empresas que reinvierten sus utilidades tienen derecho a una reducción del 10% en la tarifa general, es decir que tributan sólo el 15% sobre la porción de utilidades reinvertidas. Para tal efecto deberán realizar un aumento de capital hasta el 31 de Diciembre del año siguiente a aquel en el cual se produjeron las utilidades. Ecuador, además, contempla en su legislación laboral una participación del 15% de las utilidades de la empresa, en beneficio de sus trabajadores y empleados. Este porcentaje es calculado sobre la base imponible, antes del impuesto a la renta.

Las compañías actúan como agentes de retención del impuesto a la renta en los pagos o créditos en cuenta que hacen a individuos u organizaciones que proveen bienes y/o servicios. El impuesto retenido debe ser declarado y entregado al Servicio de Rentas Internas, a través de las instituciones financieras autorizadas que actúan como agentes recaudadores (tales como la mayoría de los bancos privados nacionales) en el mes siguiente a los pagos realizados. Los impuestos retenidos por el Agente de Retención constituyen crédito tributario para la persona o contribuyente a quien se le realiza la retención, quien podrá utilizarlo en su declaración anual del impuesto a la renta.

En lo que se refiere a los pagos o créditos en cuenta realizados al exterior, la retención es del 25% sobre el monto total del pago remitido o crédito en cuenta. El reembolso de los gastos incurridos en el exterior, relacionados con la actividad desarrollada en el Ecuador, no está sujeto a impuesto o retención alguna, siempre y cuando se obtenga un certificado que certifique la veracidad de dichos gastos, el mismo que deberá ser emitido por una firma de Auditores independientes que tenga representación en el Ecuador.

Para propósitos de tributación, la ley ecuatoriana trata por igual a las sucursales de compañías extranjeras y a las compañías domésticas. Las compañías de transporte internacional de carga y de personas, tienen un tratamiento especial de tributación, pues la base imponible es calculada sobre el 2% del total de ingresos. En el caso de compañías que proveen servicios de exploración y explotación de hidrocarburos, existe un tratamiento especial, pues la tarifa general del impuesto a la renta es del 44%. Sin embargo, las otras modalidades de contratación petrolera que no sean de servicios de exploración y explotación están sujetas a la tarifa normal del 25%. Las sucursales ecuatorianas de compañías extranjeras deben mantener su contabilidad separada de la de su Casa Matriz, ya que ante la ley ecuatoriana son consideradas entidades distintas o contribuyentes independientes, sujetos a la tributación ecuatoriana en la parte de las transacciones que se realizan en Ecuador o como parte de las operaciones del Ecuador. Estas sucursales también deben realizar retenciones en la fuente cuando efectúen pagos por conceptos que constituyen renta gravable, y tienen derecho a crédito tributario por las retenciones de impuesto que a su vez les realicen a ellas. Las Sucursales de compañías extranjeras tributan el 25% sobre sus utilidades netas, al igual que las compañías ecuatorianas, y también tienen derecho a la reducción del 10% en caso de

reversión de utilidades y asimismo están obligadas al pago del 15% de participación en utilidades para sus trabajadores y empleados.

Concepto de Ingreso

Para fines del impuesto a la renta se considera ingresos los obtenidos por las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades jurídicas o de hecho, y provengan de las siguientes fuentes:

- a) del trabajo;
- b) de la inversión del capital; y,
- c) en forma mixta, del trabajo y del capital.

Valoración de los ingresos

Los ingresos pueden expresarse en dinero por el valor de la transferencia de bienes o prestación de servicios; en especies, o sea, en bienes muebles (mercaderías, productos, bienes movibles) y en inmuebles (terrenos, casas, departamentos, edificios y bienes inamovibles) expresados a precios de mercado.

Clasificación de los ingresos

Para fines de determinar el impuesto a la renta, los ingresos se clasifican en ingresos gravables y en ingresos exentos o no gravados.

Ingresos Gravables

Son aquellos determinados en la Ley de Régimen Tributario Interno sometidos al pago del impuesto a la renta, luego de deducciones legalmente establecidas.

Deducciones

Son los valores que se restan del ingreso gravable. Los conceptos de deducciones están expresamente señaladas en las leyes tributarias u otras que específicamente lo dispongan.

Ingreso gravable neto o base imponible

Corresponde a la diferencia entre el ingreso gravable menos las deducciones, a fin de obtener la base imponible sujeta al impuesto.

Ingresos Exentos, no gravados o exonerados del impuesto

Son aquellos determinados en las leyes tributarias o en leyes especiales, y no se someten al pago del impuesto a la renta. Los términos exentos, no gravados, o exonerados, significan lo mismo para estos fines y no se los considera para determinar ingresos sujetos al impuesto

Las exenciones se determinan por conveniencia de tipo económico o social a fin de estimular el desarrollo de actividades económicas y de servicios en favor del país, región, provincia, ciudad.

Ingreso gravable neto o base imponible

Se obtiene de la diferencia entre ingresos gravables menos las deducciones legalmente establecidas. El resultado se somete a la aplicación de la tarifa que corresponda y así obtener el valor a pagar en concepto del impuesto a la renta.

Art. (...).- Partes relacionadas.- (Agregado por el Art. 56 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Para efectos tributarios se considerarán partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas.

Se considerarán partes relacionadas, los que se encuentran inmersos en la definición del inciso primero de este artículo, entre otros casos los siguientes:

1) La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes.

2) Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes, entre sí.

3) Las partes en las que una misma persona natural o sociedad, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de tales partes.

4) Las partes en las que las decisiones sean tomadas por órganos directivos integrados en su mayoría por los mismos miembros.

5) Las partes, en las que un mismo grupo de miembros, socios o accionistas, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de éstas.

6) Los miembros de los órganos directivos de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.

7) Los administradores y comisarios de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.

8) Una sociedad respecto de los cónyuges, parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad de los directivos; administradores; o comisarios de la sociedad.

9) Una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos.

Para establecer la existencia de algún tipo de relación o vinculación entre contribuyentes, la Administración Tributaria atenderá de forma general a la participación accionaria u otros derechos societarios sobre el patrimonio de las sociedades, los tenedores de capital, la administración efectiva del negocio, la distribución de utilidades, la proporción de las transacciones entre tales contribuyentes, los mecanismos de precios usados en tales operaciones.

También se considerarán partes relacionadas a sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales.

Así mismo, la Administración Tributaria podrá establecer partes relacionadas por presunción cuando las transacciones que se realicen no se ajusten al principio de plena competencia.

Art. 13.- Pagos al exterior.- Son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente, si lo pagado constituye para el beneficiario un ingreso gravable en el Ecuador.

Serán deducibles, y no estarán sujetos al impuesto a la renta en el Ecuador ni se someten a retención en la fuente, los siguientes pagos al exterior:

1.- Los pagos por concepto de importaciones;

4.- Las comisiones por exportaciones que consten en el respectivo contrato y las pagadas para la promoción del turismo receptivo, sin que excedan del dos por ciento (2%) del valor de las exportaciones. Sin embargo, en este caso, habrá lugar al pago del impuesto a la renta y a la retención en la fuente si el pago se realiza a favor de una persona o sociedad relacionada con el exportador, o si el beneficiario de esta comisión se encuentra domiciliado en un país en el cual no exista impuesto sobre los beneficios, utilidades o renta;

5.- Los gastos que necesariamente deban ser realizados en el exterior por las empresas de transporte marítimo o aéreo, sea por necesidad de la actividad desarrollada en el Ecuador, sea por su extensión en el extranjero.

Igual tratamiento tendrán los gastos que realicen en el exterior las empresas pesqueras de alta mar en razón de sus faenas;

6.- El 96% de las primas de cesión o reaseguros contratados con empresas que no tengan establecimiento o representación permanente en el Ecuador;

7.- Los pagos efectuados por las agencias internacionales de prensa registradas en la Secretaría de Comunicación del Estado en el noventa por ciento (90%);

8.- El 90% del valor de los contratos de fletamento de naves para empresas de transporte aéreo o marítimo internacional.

Art. 38.- Crédito tributario para sociedades extranjeras y personas naturales no residentes.- El impuesto a la renta del 25% causado por las sociedades según el artículo anterior, se entenderá atribuible a sus accionistas, socios o partícipes, cuando éstos sean sucursales de sociedades extranjeras, sociedades constituidas en el exterior o personas naturales sin residencia en el Ecuador.

Art. 39.- Ingresos remesados al exterior.- Los beneficiarios de ingresos en concepto de utilidades o dividendos que se envíen, paguen o acrediten al exterior, directamente, mediante compensaciones, o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, pagarán la tarifa única del 25% sobre el ingreso gravable, previa la deducción de los créditos tributarios a que tengan derecho según el artículo precedente.

Los beneficiarios de otros ingresos distintos a utilidades o dividendos que se envíen, paguen o acrediten al exterior, directamente, mediante compensaciones, o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, pagarán la tarifa única del 25% sobre el ingreso gravable.

Parágrafo 5o.- Retenciones en la Fuente por Pagos Realizados al Exterior

Art. 124.- Pagos al exterior.- Quienes envíen, paguen o acrediten al exterior ingresos gravados, bien sea directamente; mediante compensaciones, reembolsos, o con la mediación de entidades financieras nacionales o extranjeras u otros intermediarios, deberán retener y pagar el 25% del respectivo pago o crédito en cuenta, salvo los pagos que se encuentren exonerados de impuesto a la renta, según el artículo que hace referencia a las exenciones en la Ley de Régimen Tributario Interno. Se exceptúan de lo dispuesto, los pagos o créditos en cuenta hechos al exterior en favor de sociedades o personas naturales que, de conformidad con la Ley y este Reglamento, son sujetos pasivos obligados a presentar declaración de impuesto a la renta en el Ecuador.

También se exceptúan los pagos o créditos en cuenta, anticipos o reembolso de gastos hechos al exterior a favor de instituciones sin fines de lucro que formen parte de gobiernos extranjeros, según las previsiones determinadas en los contratos o convenios de gobierno a gobierno.

En atención a lo dispuesto por el numeral 1) del Art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, no habrá lugar a retención alguna en la fuente cuando el pago o crédito en cuenta corresponda a dividendos o utilidades remesados al exterior, siempre

que la sociedad que los remita haya cumplido con lo dispuesto en el Art. 37 de dicha Ley.

Art. 126.- Declaración de retenciones por pagos hechos al exterior.- La declaración de retenciones por pagos al exterior se realizará en la forma y condiciones que establezca el Servicio de Rentas Internas y el pago se efectuará dentro de los plazos establecidos en este Reglamento.

En el caso de que el contribuyente realice los pagos al exterior, descritos en los numerales 3) y 4) del artículo 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno, estará obligado a remitir al Servicio de Rentas Internas la información, con el contenido y en los plazos, que dicha entidad determine.

En aquellos casos en los que un contribuyente necesite justificar la retención para efectos del pago de impuestos en el exterior, el Servicio de Rentas Internas emitirá el correspondiente certificado una vez que haya comprobado, en sus bases de datos, que dicha retención fue debidamente pagada. El Servicio de Rentas Internas establecerá el procedimiento para que los contribuyentes tramiten tales certificaciones.

Art. 127.- Retenciones en casos de convenios para evitar la doble tributación.- Para que puedan acogerse a los diferentes porcentajes de retención fijados en los convenios internacionales firmados por el país, con el fin de evitar la doble imposición internacional, los contribuyentes deberán acreditar su residencia fiscal con el respectivo certificado emitido para el efecto por la autoridad competente del otro país, con la traducción al castellano, de ser el caso, y autenticada ante el respectivo Cónsul ecuatoriano. Dicho certificado deberá ser actualizado cada seis meses sin perjuicio del intercambio de información contenida en las respectivas cláusulas del convenio.

Decisión 578

Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal

Artículo 3.- Jurisdicción Tributaria

Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión.

Por tanto, los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio.

Artículo 6.- Beneficios de las empresas

Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado.

Se considerará, entre otros casos, que una empresa realiza actividades en el territorio de un País Miembro cuando tiene en éste:

- a) Una oficina o lugar de administración o dirección de negocios;
- b) Una fábrica, planta o taller industrial o de montaje;
- c) Una obra de construcción;
- d) Un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero;
- e) Una agencia o local de ventas;
- f) Una agencia o local de compras;
- g) Un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos;
- h) Cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa;
- i) Un agente o representante.

Cuando una empresa efectúe actividades en dos o más Países Miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio, aplicando para ello cada País sus disposiciones internas en cuanto a la determinación de la base gravable como si se tratara de una empresa distinta, independiente y separada, pero evitando la causación de doble tributación de acuerdo con las reglas de esta Decisión. Si las actividades se realizaran por medio de representantes o utilizando instalaciones como las indicadas en el párrafo anterior, se atribuirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubieren obtenido si fueren totalmente independientes de la empresa.

Artículo 20.- Interpretación y Aplicación

La interpretación y aplicación de lo dispuesto en esta Decisión se hará siempre de tal manera que se tenga en cuenta que su propósito fundamental es el de evitar doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario.

No serán válidas aquellas interpretaciones o aplicaciones que permitan como resultado la evasión fiscal correspondiente a rentas o patrimonios sujetos a impuestos de acuerdo con la legislación de los Países Miembros.

Nada de lo dispuesto en esta Decisión impedirá la aplicación de las legislaciones de los Países Miembros para evitar el fraude y la evasión fiscal.

Convenio entre la República del Ecuador y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre a la renta y sobre el patrimonio.

2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, entre otros:

- a) una oficina o lugar de administración o dirección de negocios;
- b) las sucursales o agencias;
- c) una fábrica, planta o taller industrial o de montaje;
- d) las minas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales;
- e) las obras de construcción o de montaje cuya duración exceda de doce meses.

3. Una persona que actúe en un Estado Contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante, se considerará que constituye establecimiento permanente en el Estado primeramente mencionado si tiene y ejerce habitualmente en este Estado poderes para concluir contratos en nombre de la empresa, a menos que sus actividades se limiten a la compra de bienes o mercancías para la misma.

4. El término "establecimiento permanente" no comprende:

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;

c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean procesadas por otra empresa;

d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información, para la empresa;

6. El hecho de que una sociedad domiciliada en un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad domiciliada en el otro Estado Contratante o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera) no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

Art. 7.- Beneficios de empresas.- 1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente serán gravables en este Estado, a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él. En este último caso los beneficios de la empresa serán gravables en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean atribuidos al establecimiento permanente.

2. Cuando una empresa de un Estado Contratante realice negocios en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán al establecimiento permanente los beneficios que éste obtendría si fuese una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

Art. 25.- Procedimiento amistoso.- 1. Cuando una persona domiciliada en un Estado Contratante considere que las medidas tomadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden representar para él un gravamen que no esté conforme con el presente Convenio, independientemente de las acciones previstas por la legislación nacional de los Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante en el que esté domiciliada.

2. Esta autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, deberá resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una tributación que no esté de acuerdo con el presente Convenio.

Capítulo 2

Glosa Tributaria

Según lo conversado con la gerencia general de la compañía la casa matriz en Alemania delegó desde 1984 a la sucursal en Ecuador como su representante para liderar la región Andina del negocio de la distribución de la mercadería ofrecida por ellos. Sin embargo debido a la gran demanda que ha aumentado en los últimos años, el abastecimiento de productos a los demás países de la región no fue en la medida que la demanda exigía por lo que la compañía debió analizar diferentes estrategias y posibles soluciones para seguir manejando la administración principal de la región Andina y no bajar las ventas presupuestadas por casa matriz según los estudios realizados.

La decisión final de la compañía fue servir de intermediador financiero entre la matriz y las sucursales en la región Andina, permitiendo que cada país importe directamente desde Alemania los materiales requeridos, según los términos que la compañía ecuatoriana pactara con las filiales en América del Sur. La compañía ecuatoriana a su vez maneja las cuentas por pagar de las filiales por concepto de importaciones de materiales a casa matriz y realiza las recaudaciones por estos conceptos para ser finalmente transferidos a la cuenta bancaria de la casa matriz en Alemania.

La compañía ecuatoriana recibe un porcentaje de comisión de acuerdo a las ventas de la casa matriz por realizar esta operación. Según lo indicado por la gerencia, no existe un contrato de operación entre las partes.

La compañía ha recibido una determinación del SRI por una glosa fiscal que asciende a US\$ 1.7 millones correspondiente al 25% de retención en la fuente por las transferencias de fondos realizadas a la compañía alemana que durante el año ascendieron a US\$ 6.8 millones. La gerencia indica que la compañía no debió realizar la retención de impuesto a la renta ya que se trata de un ingreso no generado en el país y de una simple transferencia de fondos a la casa matriz. Indica adicionalmente que el ingreso por la comisión de esta operación es gravable y considerado para el pago de impuesto a la renta del año.

Capítulo 3

Análisis Tributario

Luego de analizada la situación de la compañía podemos exponer algunos puntos importantes de las operaciones de la compañía:

Puntos favorables que nos indican que la compañía podría ganar la apelación de la glosa tributaria efectuada por el Servicio de Rentas Internas:

1. Los ingresos de efectivo provenientes por los cobros recaudados a las empresas de la región Andina no constituyen renta gravable para la compañía ecuatoriana, ya que no entran en la clasificación de ingresos de fuente ecuatoriana que señala el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 8. Asimismo no existe ningún costo deducible en esta operación debido a que la compañía actúa simplemente como un intermediario.
2. De acuerdo a la decisión 578 las rentas de cualquier naturaleza sólo serán gravables en el país miembro fuente de la renta, para evitar la doble tributación. En este caso, los países miembros están pagando impuesto al presentar sus declaraciones anuales de impuesto a la renta en el cual presentan el resultado bruto de deducir la producción final de los materiales del costo de importación a Alemania de la materia prima.
3. De acuerdo al convenio para evitar la doble tributación entre Ecuador y Alemania los beneficios de una empresa de un país solamente serán gravables en este país, a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él. En este último caso los beneficios de la empresa serán gravables en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean atribuidos al establecimiento permanente. Esta operación no constituye un beneficio gravable en Ecuador ya que la matriz en Alemania y las sucursales en la región Andina son las que presentan la declaración y pago de impuesto a la renta como resultado de sus operaciones ya que se genera en estos países la renta gravada.
4. La compañía ha demostrado según sus estudios de mercado, que la cantidad vendida durante el año supera en más de tres veces las

necesidades de consumo que tiene el mercado ecuatoriano, por lo que se demuestra que la compañía no generó la renta en este mercado.

Puntos desfavorables para la compañía:

1. La compañía no ha suscrito un contrato de operaciones en el que estipule la forma de operación con la casa matriz y sucursales de la región, y el porcentaje de comisión ganado en estas operaciones.
2. La compañía no cuenta con un Estudio de Precios de Transferencia en el cual se concluya que la comisión generada por el manejo de la administración del negocio con las sucursales en la región Andina se encuentra dentro de los principios de plena competencia.

Conclusión

Basados en:

1. Que el valor por el cual la compañía mantiene una glosa fiscal por parte de Servicio de Rentas Internas no constituye renta gravada en el Ecuador,
2. Que existen convenios para evitar la doble tributación entre los países con los cuales se realizan las transacciones comerciales que eximen a la compañía ecuatoriana del pago de impuesto a la renta en el Ecuador.
3. Que hemos considerado que el riesgo inherente de preparar la auditoría de los estados financieros de la compañía Deuschilcht S.A. es controlado;

Hemos decidido:

- ✓ Acceptar la solicitud de los directivos de la compañía Deuschilcht S.A y preparar una propuesta de servicios para la auditoría de sus estados financieros por el año terminado al 31 de diciembre del 2009 y;
- ✓ De ser aceptada nuestra propuesta, preparar la auditoría de sus estados financieros y preparar un informe sobre la razonabilidad de los saldos de los mismos bajo Normas Ecuatorianas de Contabilidad al 31 de diciembre del 2009.



Recomendaciones

Basados en nuestro análisis recomendamos a la compañía Deuschilcht S.A.:

- ✓ Contratar los servicios de una firma especialista para que realice el informe de precios de transferencia por las operaciones de la compañía.
- ✓ Dejar estipulado el porcentaje de comisión y deberes y obligaciones de las partes en un contrato de operación.

PARTE COMPLEMENTARIA

**Decisión 578 - Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión
Fiscal**

CAPITULO I

AMBITO DE APLICACIÓN Y DEFINICIONES GENERALES

Artículo 1.- Ámbito de Aplicación

La presente Decisión es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros de la Comunidad Andina, respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Se aplica principalmente a los siguientes:

En Bolivia, Impuesto a la renta.

En Colombia, Impuesto a la renta.

En el Ecuador, Impuesto a la renta.

En el Perú, Impuesto a la renta.

En Venezuela, Impuesto sobre la renta e Impuesto a los activos empresariales.

Las normas previstas en esta Decisión tienen por objeto evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario.

La presente Decisión se aplicará también a las modificaciones que se introdujeran a los referidos impuestos y a cualquier otro impuesto que, en razón de su base gravable o materia imponible, fuera esencial y económicamente análogo a los anteriormente citados y que fuere establecido por cualquiera de los Países Miembros con posterioridad a la publicación de esta Decisión.

Artículo 2.- Definiciones Generales

Para los efectos de la presente Decisión y a menos que en el texto se indique otra cosa:

a) Los términos “Países Miembros” servirán para designar indistintamente a Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela.

b) La expresión “territorio de uno de los Países Miembros” significará indistintamente los territorios de Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela.

c) El término “persona” servirá para designar a:

1. Una persona física o natural

2. Una persona moral o jurídica

3. Cualquier otra entidad o grupo de personas, asociadas o no, sujetas a responsabilidad tributaria.

d) El término “empresa” significará una organización constituida por una o más personas que realiza una actividad lucrativa.

e) Una persona física o natural será considerada domiciliada en el País Miembro en que tenga su residencia habitual.

Se entiende que una empresa está domiciliada en el País que señala su instrumento de constitución. Si no existe instrumento de constitución o éste no señala domicilio, la empresa se considerará domiciliada en el lugar donde se encuentre su administración efectiva.

Cuando, no obstante estas normas, no sea posible determinar el domicilio, las autoridades competentes de los Países Miembros interesados resolverán el caso de común acuerdo.

f) La expresión “fuente productora” se refiere a la actividad, derecho o bien que genere o pueda generar una renta.

g) La expresión “actividades empresariales” se refiere a actividades desarrolladas por empresas.

h) Los términos “empresa de un País Miembro” y “empresa de otro País Miembro” significan una empresa domiciliada en uno u otro País Miembro.

i) El término “regalía” se refiere a cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o el derecho de uso de bienes intangibles, tales como marcas, patentes, licencias, conocimientos técnicos no patentados u otros conocimientos de similar naturaleza en el territorio de uno de los Países Miembros, incluyendo en particular los derechos del obtentor de nuevas variedades vegetales previstos en la Decisión 345 y los derechos de autor y derechos conexos comprendidos en la Decisión 351.

j) La expresión “ganancias de capital” se refiere al beneficio obtenido por una persona en la enajenación de bienes que no adquiere, produce o enajena habitualmente dentro del giro ordinario de sus actividades.

k) El término “pensión” significa un pago periódico hecho en consideración a servicios prestados o por daños padecidos, y el término “anualidad” significa una suma determinada de dinero pagadera periódicamente durante un lapso determinado a título gratuito o en compensación de una contraprestación realizada o apreciable en dinero.

l) El término “intereses” significa los rendimientos de cualquier naturaleza, incluidos los rendimientos financieros de créditos, depósitos y captaciones realizados por entidades financieras privadas, con o sin garantía hipotecaria, o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente, las rentas provenientes de fondos públicos (títulos emitidos por entidades del Estado) y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios relacionados con esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago atrasado no se considerarán intereses a efecto del presente articulado.

m) La expresión “autoridad competente” significa en el caso de:

Bolivia, el Ministro de Hacienda o su delegado.

Colombia, el Ministro de Hacienda y Crédito Público o su delegado.

Ecuador, el Ministro de Economía y Finanzas o su delegado.

Perú, el Ministro de Economía y Finanzas o su delegado.

República Bolivariana de Venezuela, el Superintendente Nacional Aduanero y Tributario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) o su delegado.

CAPITULO II

IMPUESTO A LA RENTA

Artículo 3.- Jurisdicción Tributaria

Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión.

Por tanto, los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como

exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio.

Artículo 4.- Rentas provenientes de bienes inmuebles

Las rentas de cualquier naturaleza provenientes de bienes inmuebles sólo serán gravables por el País Miembro en el cual estén situados dichos bienes.

Artículo 5.- Rentas provenientes del derecho a explotar recursos naturales

Cualquier beneficio percibido por el arrendamiento o subarrendamiento o por la cesión o concesión del derecho a explotar o a utilizar en cualquier forma los recursos naturales de uno de los Países Miembros, sólo será gravable por ese País Miembro.

Artículo 6.- Beneficios de las empresas

Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado.

Se considerará, entre otros casos, que una empresa realiza actividades en el territorio de un País Miembro cuando tiene en éste:

- a) Una oficina o lugar de administración o dirección de negocios;
- b) Una fábrica, planta o taller industrial o de montaje;
- c) Una obra de construcción;
- d) Un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero;
- e) Una agencia o local de ventas;
- f) Una agencia o local de compras;
- g) Un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos;
- h) Cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa;
- i) Un agente o representante.

Cuando una empresa efectúe actividades en dos o más Países Miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio, aplicando para ello cada País sus disposiciones internas en cuanto a la determinación de la base gravable como si

se tratara de una empresa distinta, independiente y separada, pero evitando la causación de doble tributación de acuerdo con las reglas de esta Decisión. Si las actividades se realizaran por medio de representantes o utilizando instalaciones como las indicadas en el párrafo anterior, se atribuirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubieren obtenido si fueren totalmente independientes de la empresa.

Artículo 7.- Empresas Asociadas o Relacionadas

1. Cuando

- a) una empresa de un País Miembro participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de otro País Miembro, o
- b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un País Miembro y de una empresa de otro País Miembro, y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieren de las que serían acordadas por empresas independientes, las rentas que habrían sido obtenidas por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en la renta de esa empresa y sometidas en consecuencia a imposición.

2. Cuando un País Miembro incluya en la renta de una empresa de ese País, y someta, en consecuencia, a imposición, la renta sobre la cual la empresa del otro País Miembro ha sido sometida a imposición en ese otro País Miembro, y la renta así incluida es renta que habría sido realizada por la empresa del País Miembro mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre las empresas independientes, ese otro País practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esa renta. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones de la presente Decisión y las autoridades competentes de los Países Miembros se consultarán en caso necesario.

Artículo 8.- Beneficios de empresas de transporte

Los beneficios que obtuvieren las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, sólo estarán sujetos a obligación tributaria en el País Miembro en que dichas empresas estuvieren domiciliadas.

Artículo 9.- Regalías

Las regalías sobre un bien intangible sólo serán gravables en el País Miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible.

Artículo 10.- Intereses

Los intereses y demás rendimientos financieros sólo serán gravables en el País Miembro en cuyo territorio se impute y registre su pago.

Artículo 11.- Dividendos y participaciones

Los dividendos y participaciones sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye.

El País Miembro en donde está domiciliada la empresa o persona receptora o beneficiaria de los dividendos o participaciones, no podrá gravarlos en cabeza de la sociedad receptora o inversionista, ni tampoco en cabeza de quienes a su vez sean accionistas o socios de la empresa receptora o inversionista.

Artículo 12.- Ganancias de capital

Las ganancias de capital sólo podrán gravarse por el País Miembro en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta, con excepción de las obtenidas por la enajenación de:

- a) Naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, que sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliado el propietario, y
- b) Títulos, acciones y otros valores, que sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se hubieren emitido.

Artículo 13.- Rentas provenientes de prestación de servicios personales

Las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, incluidos los de consultoría, sólo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados, con excepción de sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por:

a) Las personas que presten servicios a un País Miembro, en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas; estas rentas sólo serán gravables por ese País, aunque los servicios se presten dentro del territorio de otro País Miembro.

b) Las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realizaren tráfico internacional; estas rentas sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio estuviere domiciliado el empleador.

Artículo 14.- Beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría

Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.

Artículo 15.- Pensiones y Anualidades

Las pensiones, anualidades y otras rentas periódicas semejantes sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se halle situada su fuente productora.

Se considerará que la fuente está situada en el territorio del País donde se hubiere firmado el contrato que da origen a la renta periódica y cuando no existiere contrato, en el País desde el cual se efectuare el pago de tales rentas.

Artículo 16.- Rentas provenientes de actividades de entretenimiento público

Los ingresos derivados del ejercicio de actividades artísticas y de entretenimiento público, serán gravables solamente en el País Miembro en cuyo territorio se hubieren efectuado las actividades, cualquiera que fuere el tiempo que las personas que ejercen dichas actividades permanecieren en el referido territorio.

CAPITULO III

IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO

Artículo 17.- Impuestos sobre el Patrimonio

El patrimonio situado en el territorio de un País Miembro, será gravable únicamente por éste.

CAPITULO IV

DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 18.- Tratamiento tributario aplicable a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros

Ningún País Miembro aplicará a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia de la presente Decisión.

Artículo 19.- Consultas e información

Las autoridades competentes de los Países Miembros celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver de mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación de la presente Decisión y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión fiscal.

La información que se intercambie en cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior será considerada secreta y no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos que son materia de la presente Decisión.

Para los efectos de este artículo, las autoridades competentes de los Países Miembros podrán comunicarse directamente entre sí, realizar auditorías simultáneas y utilizar la información obtenida para fines de control tributario.

En ningún caso las disposiciones del primer párrafo del presente artículo podrán interpretarse en el sentido de obligar a un País Miembro a:

- a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro País Miembro;
- b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro País Miembro;

c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

Artículo 20.- Interpretación y Aplicación

La interpretación y aplicación de lo dispuesto en esta Decisión se hará siempre de tal manera que se tenga en cuenta que su propósito fundamental es el de evitar doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario.

No serán válidas aquellas interpretaciones o aplicaciones que permitan como resultado la evasión fiscal correspondiente a rentas o patrimonios sujetos a impuestos de acuerdo con la legislación de los Países Miembros.

Nada de lo dispuesto en esta Decisión impedirá la aplicación de las legislaciones de los Países Miembros para evitar el fraude y la evasión fiscal.

Artículo 21.- Asistencia en los procesos de recaudación

Los Países Miembros se prestarán asistencia en la recaudación de impuestos adeudados por un contribuyente determinado mediante actos firmes o ejecutoriados, según la legislación del País solicitante.

El requerimiento de asistencia para ayuda solamente podrá realizarse si los bienes de propiedad del deudor tributario ubicado en el País Miembro acreedor, no fueren suficientes para cubrir el monto de la obligación tributaria adeudada.

A menos que sea convenido de otra manera por las autoridades competentes de los Países Miembros, se entenderá que:

a) Los costos ordinarios incurridos por un País Miembro que se compromete a proporcionar su ayuda serán asumidos por ese País.

b) Los costos extraordinarios incurridos por el País Miembro que se compromete a proporcionar su ayuda serán asumidos por el País Miembro solicitante y serán pagaderos sin consideración al monto a ser recuperado en su favor.

Este artículo será interpretado de conformidad con la legislación interna de los Países Miembros.

Artículo 22.- Vigencia

La presente Decisión entrará en vigencia respecto al impuesto sobre la renta y al impuesto sobre el patrimonio que se obtengan y a las cantidades que se paguen, acrediten, o se contabilicen como gasto, a partir del primer día del ejercicio fiscal siguiente a la publicación de esta Decisión en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena.

Dada en la ciudad de Lima, Perú, a los cuatro días del mes de mayo del año dos mil cuatro.

Convenio entre la República del Ecuador del Ecuador y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio

EL MINISTRO DE RELACIONES EXTERIORES

Considerando:

Que en la ciudad de Quito, el 7 de diciembre de 1982, el Gobierno de la República del Ecuador suscribió con el Gobierno de la República Federal de Alemania el Convenio para evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio;

Que el Congreso Nacional, en sesión celebrada el 19 de febrero de 1986, aprobó el referido Convenio;

Que mediante Decreto Ejecutivo número 1833, de 12 de mayo de 1986 se procedió a la correspondiente ratificación; y,

Que se ha dado cumplimiento, el 25 de junio de 1986, a lo estipulado en el Artículo 29 del referido Convenio;

Acuerda:

Artículo Único.- Publíquese en el Registro Oficial, conjuntamente con este Acuerdo, el texto del Convenio para Evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, suscrito con el Gobierno de la República Federal de Alemania el 7 de diciembre de 1982, el mismo que entra en vigor en la fecha del canje de los Instrumentos de Ratificación.

Quito, a 17 de julio de 1986.

CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR Y LA REPÚBLICA FEDERAL DE ALEMANIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO

La República del Ecuador y la República Federal de Alemania, deseando concluir un Convenio para evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre al Renta y sobre el Patrimonio, han convenido lo siguiente:

Art. 1.- *Ámbito subjetivo.*- El presente Convenio se aplica a las personas domiciliadas en uno o ambos Estados Contratantes.

Art. 2.- *Impuestos comprendidos en el Convenio.*- 1. El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, según el caso, exigibles para cada uno de los Estados Contratantes, de sus Estados Federados, de sus divisiones y subdivisiones políticas y de sus autoridades locales, de acuerdo con su Constitución y Leyes respectivas cualquiera que sea el sistema de su tributación.

2. Los impuestos actuales a los que, concretamente se aplica este Convenio son:

a) En la República Federal de Alemania:

el Einkommensteuer (impuesto sobre la renta)

el Körperschaftsteuer (impuesto sobre sociedades)

el Vermögensteuer (impuesto sobre el patrimonio); y

el Gewerbesteuer (impuesto sobre las explotaciones industriales y comerciales, los que, en los sucesivos, se denominan "impuesto alemán".

b) En la República del Ecuador:

el impuesto sobre la renta, inclusive los adicionales establecidos en la Ley de Impuesto a la Renta; y el impuesto a los capitales en giro, los que en lo sucesivo se denominarán "impuesto ecuatoriano".

Nota:

- La Ley de Impuesto a la Renta fue derogada y sustituida por la Ley de Régimen Tributario Interno.
- El Art. 30 de la Ley 006 de Control Tributario y Financiero (R.O. 97, 29-XII-88) sustituyó el impuesto al capital en giro por el impuesto sobre los activos totales.

3. El Presente Convenio se aplicará también a los impuestos futuros de naturaleza idéntica o análoga que se añadan a los actuales o que los sustituyan.

Art. 3.- Definiciones generales.- 1. Para los efectos del presente Convenio y a menos que en el texto se indique otra cosa:

a) las expresiones "un Estado Contratante" y "el otro Estado Contratante" significan la República Federal de Alemania o la República del Ecuador, según se derive del texto, y cuando se emplea en sentido geográfico, el área de aplicación de las leyes impositivas del Estado respectivo;

b) el término "persona" comprende las personas naturales y las sociedades;

c) el término "sociedad" significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos;

d) las expresiones "una persona domiciliada en un Estado Contratante" y "una persona domiciliada en el otro Estado Contratante" significan, según se derive del texto, una

persona domiciliada en la República Federal de Alemania o una persona domiciliada en la República del Ecuador;

e) las expresiones "empresa de un Estado Contratante" y "empresa del otro Estado Contratante" significan una empresa explotada por una persona domiciliada en un Estado Contratante y una empresa explotada por una persona domiciliada en el otro Estado Contratante, según se infiera del texto;

f) el término "nacional" significa:

aa) en relación a la República Federal de Alemania, todos los alemanes en el sentido del párrafo 1 del Artículo 116 de la Ley Fundamental de la República Federal de Alemania, así como todas las personas jurídicas, sociedades de personas y otras asociaciones de personas establecidas conforme al derecho vigente en la República Federal de Alemania;

bb) en relación a la República del Ecuador todos los nacionales ecuatorianos y todas las personas jurídicas, sociedades de personas, y otras asociaciones de personas establecidas conforme a la Constitución y leyes vigentes en la República del Ecuador.

g) la expresión "autoridad competente" significa, en el caso de la República Federal de Alemania, el Ministerio Federal de Finanzas, y en el caso de la República del Ecuador el Ministerio de Finanzas y Crédito Público.

Nota:

El Ministerio de Finanzas y Crédito Público es actualmente el Ministerio de Economía y Finanzas (D.E. 366, R.O. 81, 19-V-2000).

2. Para la aplicación del presente Convenio por un Estado Contratante, cualquier expresión no definida de otra manera tendrá, a menos que el texto exija una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado Contratante relativa a los impuestos que son objeto del presente Convenio.

Art. 4.- Domicilio tributario.- 1. A los efectos del presente Convenio, se considera "una persona domiciliada en un Estado Contratante" a toda persona que, en virtud de la legislación de este Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, lugar de estadía habitual, lugar de dirección o sede o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una persona natural resulte domiciliada en ambos Estados Contratantes, el caso se resolverá según las siguientes reglas:

a) Esta persona será considerada domiciliada en el Estado Contratante donde tenga una vivienda permanente.

Si tuviera una vivienda permanente en ambos Estados Contratantes, se considerará domiciliada en el Estado Contratante en el que se mantenga relaciones más estrechas (centro de intereses vitales);

b) Si no pudiera determinarse el Estado Contratante en el que dicha persona mantiene relaciones más estrechas o si no tuviera una vivienda, permanente en ninguno de los Estados Contratantes, se considerará domiciliada en el Estado Contratante donde reside de manera habitual;

c) Si reside de manera habitual en ambos Estados Contratantes o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará que es residente del Estado Contratante del cual es nacional;

d) Si es nacional de ambos Estados Contratantes o no lo es de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una persona, que no sea una persona natural, sea domiciliada en ambos Estados Contratantes, se considerará domiciliada en el Estado Contratante en que se encuentre su sede de dirección o administración efectiva.

Art. 5.- Establecimiento permanente.- 1. En el sentido del presente Convenio la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad.

2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, entre otros:

- a) una oficina o lugar de administración o dirección de negocios;
- b) las sucursales o agencias;
- c) una fábrica, planta o taller industrial o de montaje;
- d) las minas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales;
- e) las obras de construcción o de montaje cuya duración exceda de doce meses.

3. Una persona que actúe en un Estado Contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante, se considerará que constituye establecimiento permanente en el Estado primeramente mencionado si tiene y ejerce habitualmente en este Estado poderes para concluir contratos en nombre de la empresa, a menos que sus actividades se limiten a la compra de bienes o mercancías para la misma.

4. El término "establecimiento permanente" no comprende:

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean procesadas por otra empresa;
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información, para la empresa;
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen por la propia empresa.

5. No se considera que una empresa de un Estado Contratante tiene establecimiento permanente en el otro Estado Contratante por el mero hecho de que realice actividades en este otro Estado por medio de un corredor, un comisionista general, o cualquier otro mediador que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad, sin perjuicio de la responsabilidad tributaria de dicho corredor, comisionista general o mediador.

6. El hecho de que una sociedad domiciliada en un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad domiciliada en el otro Estado Contratante o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de

otra manera) no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

Art. 6.- Bienes inmuebles.- 1. Las rentas de cualquier naturaleza provenientes de bienes inmuebles serán gravables en el Estado Contratante en que tales bienes estén situados.

2. La expresión "bienes inmuebles" se definirá de acuerdo con la Ley del Estado Contratante en que los bienes estén situados. Los buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.

Art. 7.- Beneficios de empresas.- 1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente serán gravables en este Estado, a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él. En este último caso los beneficios de la empresa serán gravables en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean atribuidos al establecimiento permanente.

2. Cuando una empresa de un Estado Contratante realice negocios en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán al establecimiento permanente los beneficios que éste obtendría si fuese una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos producidos para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, siempre que la empresa demuestre que los gastos estén efectivamente relacionados con los beneficios del establecimiento permanente.

4. No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.

5. A efectos de los anteriores párrafos 1 a 4, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder en otra forma.

6. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

Art. 8.- Buques y aeronaves.- 1. Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo serán gravables en el Estado Contratante en el que esté situada la sede de dirección o administración efectiva.

2. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican por analogía a las participaciones de una empresa que explota buques o aeronaves en transporte internacional, en pool, una comunidad operacional u otra agrupación internacional de explotación.

Art. 9.- Empresas asociadas.- Cuando:

a) una empresa de un Estado Contratante participe, directa o indirectamente, en la dirección, control o capital de una empresa del otro Estado Contratante, o

b) unas mismas personas participen, directa o indirectamente, en la dirección, control o capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante y, en uno u otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones, exigidas y aceptadas, que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que una de las empresas habría obtenido de no existir estas condiciones y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, se incluirán en los beneficios de esta empresa y serán gravados en consecuencia.

Art. 10.- Dividendos.- 1. Los dividendos pagados por una sociedad domiciliada en un Estado Contratante a una persona domiciliada en el otro Estado Contratante serán gravables en el Estado Contratante en que está domiciliada la sociedad que pague los

dividendos y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 15% del monto bruto de los dividendos.

2. Sin embargo, la limitación prevista en el párrafo 1, no se aplica en el caso de la República del Ecuador, respecto de los dividendos que, una sociedad domiciliada en este Estado Contratante pague a una persona domiciliada en la República Federal de Alemania, siempre que, según la legislación ecuatoriana el impuesto sobre los beneficios sean distribuidos o no, se tome en cuenta para el impuesto sobre dividendos.

3. El término "dividendos" empleado en el presente artículo comprende los rendimientos de las acciones o participaciones en sociedades de capital, de las participaciones mineras, de las acciones de fundador, o de otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales, asimiladas a los rendimientos de las acciones por la legislación tributaria del Estado en que está domiciliada la sociedad que las distribuya; y en el caso de la República Federal de Alemania los rendimientos obtenidos por una cuenta-partícipe de su participación oculta, y las distribuciones a las acciones de capitales de fondos mutuos.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario de los dividendos, domiciliados en un Estado Contratante, tiene en el otro Estado Contratante en el que está domiciliada la sociedad que paga los dividendos, un establecimiento permanente con el que la participación que genere los dividendos está vinculada efectivamente. En este caso se aplican las disposiciones del artículo 7 sobre los beneficios de empresas.

5. Cuando una sociedad domiciliada en un Estado Contratante obtiene beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante, este otro Estado no puede exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad a personas que no estén domiciliadas en este último Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los

beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de este otro Estado.

Art. 11.- Intereses.- 1. Los intereses originados en un Estado Contratante y pagados a una persona domiciliada en el otro Estado Contratante serán gravables en el primer Estado de acuerdo con su legislación, pero el impuesto así exigido no podrá exceder:

a) 10% del monto bruto de tales intereses si los mismos se pagan en virtud de créditos originados en la venta de equipos industriales, comerciales o científicos, o se originan en cualquier clase de préstamos concedidos por un banco, como así también los correspondientes a la financiación de obras públicas;

b) 15% del monto bruto de tales intereses en los demás casos.

2. No obstante las disposiciones del párrafo 1 se aplicarán las siguientes:

a) Los intereses procedentes de la República Federal de Alemania y pagados al Gobierno ecuatoriano y a los demás organismos y entidades del sector público ecuatoriano, sin fines de lucro están exentos del impuesto alemán.

b) Los intereses procedentes de la República del Ecuador y pagados al Estado Alemán, al Deutsche Bundesbank, al Kreditanstalt für Wiederaufbau y la Deutsche Gesellschaft für wirtschaftliche Zusammenarbeit (Entliehklungsgesellschaft) están exentos del Impuesto ecuatoriano.

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes determinarán de común acuerdo con los organismos y entidades del sector público a los que se aplica el presente párrafo.

3. El término "intereses" empleado en este artículo, comprende los rendimientos de la Deuda Pública, de los bonos u obligaciones, con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en beneficios, y de los créditos de cualquier clase, así como cualquier otra renta que la legislación tributaria del Estado de donde proceden los intereses asimile a los rendimientos de las cantidades adeudadas al préstamo.

4. Las disposiciones del párrafo 1 no se aplican si el beneficiario de los intereses, domiciliado en un Estado Contratante, tiene en el otro Estado Contratante del que proceden los intereses de un establecimiento permanente con el que el Crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente. En este caso, se aplican las disposiciones del artículo 7 sobre los beneficios de empresas.

5. Los intereses se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es el propio Estado, uno de sus Estados Federados, una de sus divisiones o una de sus subdivisiones políticas, una de sus autoridades locales o una persona domiciliada en este Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, esté o no domiciliado en un Estado Contratante, tenga un Estado Contratante un establecimiento permanente en relación con el cual se haya contraído la deuda que da origen a los intereses y este establecimiento soporte el pago de los mismos, los intereses se consideran procedentes del Estado Contratante donde esté el establecimiento permanente.

Quando, debido a las relaciones especiales que existen entre el deudor y el beneficiario de los intereses, o entre ambos y cualquier otra persona, el importe de los intereses pagados, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del importe que habría sido acordado por el deudor y el beneficiario en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En este caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de este Convenio.

Art. 12.- Regalías.- 1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante pagadas a una persona domiciliada en el otro Estado Contratante serán gravables en el Estado Contratante del que, procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 15% del monto bruto de las regalías.

2. El término "regalías", empleado en este artículo, comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o las cintas grabadas para la televisión o radio, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos, modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

3. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán si el beneficiario de las regalías, domiciliado en un Estado Contratante, tiene en el otro Estado Contratante del cual procedan las regalías, un establecimiento permanente con el cual el derecho o propiedad por el que se pagan las regalías esté vinculado efectivamente. En este caso se aplicarán las disposiciones del artículo 7 sobre los beneficios de empresas.

4. Las regalías se considerarán procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor sea el propio Estado, uno de sus Estados Federados, una de sus divisiones o una de sus subdivisiones políticas, una de sus autoridades locales o una persona domiciliada en este Estado. Sin embargo, cuando el deudor de las regalías esté o no domiciliado en un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente en relación con el cual se haya contraído la obligación de pagar las regalías y este establecimiento soporte el pago de las mismas, las regalías donde esté el establecimiento permanente.

5. Cuando debido a relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario de las regalías o entre ambos y cualquier otra persona, el importe de las regalías pagadas, habida cuenta del uso, derecho o información por el que se paguen, exceda del importe que habría sido acordado por el deudor y el beneficiario en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En este caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de este Convenio.

Art. 15.- Profesionales dependientes.- 1. Los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por una persona domiciliada en un Estado Contratante por una actividad dependiente ejercida en el otro Estado Contratante serán gravables en este último Estado, sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 16, 18, 19 y 20.

2. No obstante las disposiciones del párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por una persona domiciliada en un Estado Contratante, por razón de un empleo, ejercido en el otro Estado Contratante, sólo serán gravables en el primer Estado si:

a) el empleado no permanece en total en el otro Estado, en uno, o varios períodos, más de 180 días durante el año fiscal considerado;

b) las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, una persona que no está domiciliada en el otro Estado; y,

c) las remuneraciones no son pagadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional, serán gravables en el Estado Contratante en que se encuentre la sede de dirección o administración efectiva de la empresa.

Art. 16.- Miembros de los Consejos de Administración y Vigilancia.- Las participaciones, dietas de asistencia y retribuciones similares que una persona domiciliada en un Estado Contratante obtiene como miembro de un consejo de administración o de vigilancia de una sociedad domiciliada en el otro Estado Contratante, serán gravables en este otro Estado.

Art. 17.- Artistas y deportistas.- 1. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, las rentas obtenidas por los profesionales del espectáculo, tales como los artistas de teatro, cine, radiodifusión o televisión y los músicos, así como los deportistas, por sus

actividades personales como tales o en grupo, o las rentas procedentes del ejercicio de tales actividades por artistas profesionales en una empresa, serán gravables en el Estado Contratante en el que ejerzan dichas actividades.

2. Las disposiciones del párrafo 1 no se aplicarán cuando la visita de los artistas o deportistas profesionales en un Estado Contratante sea costeada totalmente o en parte esencial por instituciones públicas del otro Estado Contratante, uno de sus Estados Federados, una de sus divisiones, de sus subdivisiones políticas o una de sus autoridades locales.

Art. 18.- Funciones públicas.- 1. Sin perjuicio de las disposiciones del artículo 19, las remuneraciones pagadas por un Estado Contratante, uno de sus Estados Federados, una de sus divisiones o sus subdivisiones políticas o una de sus autoridades locales, directamente o con cargo a un fondo especial creado por el Estado Contratante, uno de sus Estados Federados, una de sus divisiones o sus subdivisiones políticas o una de sus autoridades locales, a una persona natural por actividades dependientes, sólo serán gravables en este Estado. Si la actividad dependiente es ejercida en el otro Estado Contratante por un nacional de este segundo Estado que no es nacional del primero, las remuneraciones sólo serán gravables en el segundo Estado.

2. El párrafo 1 se aplica por analogía a las remuneraciones que se paguen a un especialista o voluntario enviado al otro Estado Contratante con el consentimiento del mismo en el marco de un programa de ayuda al desarrollo de un Estado Contratante, de uno de sus Estados Federados, de una de sus divisiones o sus subdivisiones políticas o de una de sus autoridades locales, con fondos aportados exclusivamente por este Estado Contratante, sus Estados Federados, sus divisiones o sus subdivisiones políticas o sus autoridades locales.

Los artículos 15, 16 y 17 se aplican a las remuneraciones por actividades dependientes que se realicen en relación con una actividad industrial con fines de lucro de un Estado Contratante, uno de sus Estados Federados, una de sus divisiones o subdivisiones políticas o una de sus autoridades locales.

Art. 19.- Pensiones.- Las pensiones y remuneraciones similares pagadas, en consideración a un empleo anterior, a una persona domiciliada en un Estado Contratante sólo serán gravables en este Estado.

Art. 20.- Maestros, estudiantes y otras personas en formación.- 1. Las remuneraciones que un profesor de escuela superior o un maestro, que está domiciliado o lo haya estado inmediatamente antes, en un Estado Contratante, y que se traslada al otro Estado Contratante por un máximo de dos años a fin de ampliar estudios, o de hacer investigaciones o de ejercer una actividad docente en una universidad, escuela superior, escuela u otro centro docente, perciba por tal actividad no serán gravables en el otro Estado Contratante, siempre que dichas remuneraciones no procedan de este último Estado.

2. Si una persona natural ha estado domiciliada en un Estado Contratante inmediatamente antes de trasladarse al otro, y permanece en este otro Estado con carácter de provisional, únicamente como estudiante de una universidad, escuela superior, escuela u otro centro docente similar del otro Estado, o como aprendiz (en la República Federal de Alemania se incluyen los "Volontar" o "Praktikant"), dicha persona, desde el día a su primera llegada al otro Estado, y por lo que se refiere a esta estadía, quedará exenta de imposición por parte del otro Estado:

a) en todas las transferencias procedentes del extranjero, destinadas a su mantenimiento, educación o formación; y

b) durante un período total de tres años como máximo por lo que se refiere a todas las remuneraciones por trabajos realizados en el otro Estado Contratante para complementar sus fondos de mantenimiento, educación o formación, hasta un total por año fiscal de 8.400, - DM, o su equivalente en moneda ecuatoriana.

3. Si una persona natural ha estado domiciliada en un Estado Contratante inmediatamente antes de trasladarse al otro, y permanece en este segundo Estado con carácter de provisional, únicamente para fines de estudio, investigación, formación, o en

el marco de un programa de ayuda técnica realizado por el Gobierno de un Estado Contratante, recibiendo un subsidio, una parte de los gastos de mantenimiento, o una beca de parte de un organización científica, pedagógica, religiosa o caritativa, dicha persona, desde el día de su primera llegada al otro Estado, y por lo que se refiere a esta estadía, quedará exenta de imposición por parte del otro Estado:

a) en dicho subsidio en la parte de los gastos de mantenimiento o beca;

b) en todas las transferencias procedentes del extranjero, destinadas a su mantenimiento, educación o formación.

Art. 21.- Rentas no mencionadas expresamente.- Las rentas de una persona domiciliada en un Estado Contratante no mencionadas expresamente en los artículos del 6 al 20, sólo serán gravables en este Estado.

Art. 22.- Patrimonio.- El patrimonio constituido por bienes inmuebles, según se definen en el párrafo 2 del artículo 6, dará lugar a imposición en el Estado Contratante en que los bienes estén ubicados.

El patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente de una empresa darán lugar a imposición en el Estado Contratante en que el establecimiento permanente esté ubicado.

Los buques y aeronaves explotados en tráfico internacional así como los bienes muebles afectados a su explotación, sólo serán gravables en el Estado Contratante en que esté situada la sede de dirección o administración efectiva de la empresa.

Todos los demás elementos del patrimonio de una persona domiciliada en un Estado Contratante sólo darán lugar a imposición en este Estado.

Art. 23.- Métodos para evitar la doble imposición.- a) En el caso de una persona domiciliada en la República Federal de Alemania serán exceptuadas de la base de

estimación del impuesto alemán las siguientes rentas, que de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio serán gravables en la República del Ecuador:

aa) Rentas de bienes inmuebles en el sentido del artículo 6 y beneficios de la enajenación de dichos bienes;

bb) Beneficios de empresas en el sentido del artículo 7 y las ganancias a que se refiere el artículo 13 párrafo 2;

cc) Dividendos en el sentido del artículo 10 pagados a una sociedad domiciliada en la República Federal de Alemania por una sociedad domiciliada en la República del Ecuador, cuyo capital pertenezca directamente en por lo menos un 25% a la sociedad alemana;

dd) Remuneraciones en el sentido de los artículos 15 y 18 párrafos 1 y 2.

La República Federal de Alemania se reserva sin embargo el derecho de tener en cuenta en la fijación del impuesto las rentas así exceptuadas.

Las disposiciones precedentes se aplicarán también a bienes de todas clases ubicados en la República del Ecuador si las rentas de dichos bienes deben o debieran ser exceptuadas de la base de estimación del impuesto alemán.

b) Siempre que no sean aplicables las normas de la letra anterior, se deducirá del impuesto sobre la renta, y del impuesto sobre sociedades que haya de percibirse en la República Federal de Alemania sobre rentas procedentes de la República del Ecuador el impuesto percibido por el fisco ecuatoriano conforme a las leyes ecuatorianas y de conformidad con el presente Convenio. Asimismo se deducirá del impuesto sobre el patrimonio que haya de percibirse en la República Federal de Alemania sobre bienes de todas clases ubicados en la República del Ecuador el impuesto sobre el patrimonio

percibido por el fisco ecuatoriano conforme a las leyes ecuatorianas y de conformidad con el presente Convenio. El importe de la deducción no podrá exceder sin embargo la parte del impuesto alemán correspondiente a dichas rentas o bienes antes de hecha la deducción.

c) Únicamente a los efectos de la deducción mencionada en la letra anterior se parte de la base de que el impuesto ecuatoriano se eleva:

aa) para los intereses en el sentido del artículo 11 a un 20% de los intereses;

bb) para las regalías en el sentido del artículo 12 a un 20% de las regalías.

2) a) En el caso de una persona domiciliada en la República del Ecuador serán exceptuadas de la base de estimación del impuesto ecuatoriano las siguientes rentas, que de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio serán gravables en la República Federal de Alemania:

aa) Rentas de bienes inmuebles en el sentido del artículo 6 y beneficios de la enajenación de dichos bienes;

bb) Beneficios de empresas en el sentido del artículo 7 y las ganancias a que se refiere el artículo 13 párrafo 2;

cc) Dividendos en el sentido del artículo 10 pagados a una sociedad domiciliada en la República del Ecuador por una sociedad domiciliada en la República Federal de Alemania, cuyo capital pertenezca directamente en por lo menos un 25% a la sociedad ecuatoriana;

dd) Remuneraciones en el sentido de los artículos 15 y 18 párrafos 1 y 2.

La República del Ecuador se reserva sin embargo el derecho de tener en cuenta en la fijación del impuesto las rentas así exceptuadas.

Las disposiciones precedentes se aplicarán también a bienes de todas clases ubicados en la República Federal de Alemania si las rentas de dichos bienes deben o debieran ser exceptuadas de la base de estimación del impuesto ecuatoriano.

b) Siempre que no sean aplicables las normas de la letra anterior, se deducirá del impuesto sobre la renta, que haya de percibirse en la República del Ecuador sobre rentas procedentes de la República Federal de Alemania de acuerdo con las leyes ecuatorianas el impuesto percibido por el fisco alemán conforme a las leyes alemanas y de conformidad con el presente Convenio.

Asimismo, se deducirá del impuesto sobre el patrimonio que haya de percibirse en la República del Ecuador sobre bienes de todas clases ubicados en la República Federal de Alemania de acuerdo con las leyes ecuatorianas el impuesto sobre el patrimonio percibido por el fisco alemán conforme a las leyes alemanas y de conformidad con el presente Convenio. El importe de la deducción no podrá exceder sin embargo la parte del impuesto ecuatoriano correspondiente a dichas rentas o bienes antes de hecha la deducción.

Art. 24.- No discriminación.- 1. Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto ni obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este último Estado que se encuentre en las mismas condiciones.

2. Un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no será sometido a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas de este último Estado que realicen las mismas actividades.

Esta disposición no obliga a un Estado Contratante a conceder a las personas domiciliadas en el otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones de impuestos que otorgue a las personas domiciliadas en su territorio en consideración a su estado civil o cargas familiares o demás circunstancias personales.

3. A excepción de los casos contemplados en los artículos 9, 11 párrafo 6, y 12 párrafo 5 los intereses, regalías y otras recompensas que una empresa de un Estado Contratante paga a una persona domiciliada en el otro Estado Contratante serán deducibles para la determinación de los beneficios gravables de esta empresa de igual manera como lo son los pagos efectuados a una persona domiciliada en el Estado primeramente denominado.

4. Las empresas de un Estado Contratante cuyo capital esté, en todo o en parte, poseído o controlado, directa o indirectamente, por una o más personas domiciliadas en el otro Estado Contratante, no serán sometidas en el Estado Contratante citado en primer lugar a ningún impuesto ni obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas las empresas similares del primer Estado.

Art. 25.- Procedimiento amistoso.- 1. Cuando una persona domiciliada en un Estado Contratante considere que las medidas tomadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden representar para él un gravamen que no esté conforme con el presente Convenio, independientemente de las acciones previstas por la legislación nacional de los Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante en el que esté domiciliada.

2. Esta autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, deberá resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una tributación que no esté de acuerdo con el presente Convenio.

3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán resolver mediante acuerdo amistoso las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del presente Convenio. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el mismo.

4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente para la aplicación del presente Convenio.

Art. 26.- Intercambio de información.- 1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para la aplicación del presente Convenio. Las informaciones así intercambiadas serán mantenidas en reserva y sólo se podrán revelar a las personas, autoridades o tribunales que estén encargados de la liquidación o recaudación de los impuestos objeto del presente Convenio, o del examen de recursos administrativos y jurisdiccionales o de acciones penales relativas a estos impuestos. Esta reserva tampoco incluye la revelación de las informaciones en el curso de las audiencias públicas de los tribunales competentes.

2. En ningún caso, las disposiciones del párrafo 1 obligan a un Estado Contratante a:

a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado Contratante.

b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante.

c) transmitir informaciones que revelen un secreto comercial, industrial, de negocios o profesional o un procedimiento comercial o industrial, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

Art. 27.- Agentes diplomáticos y funcionarios consulares.- 1. Las disposiciones del presente Convenio no afectan a los privilegios tributarios reconocidos a los agentes

diplomáticos y a los funcionarios consulares de acuerdo con las reglas generales del derecho internacional o en virtud de convenciones especiales.

2. En tanto que los ingresos o bienes de una persona no se sometan a imposición en el Estado receptor a causa de los privilegios que a dicha persona correspondan según las reglas generales del derecho internacional o en virtud de convenciones internacionales especiales, el derecho de imposición corresponderá al Estado que envía.

3. En la aplicación del presente Convenio, los miembros de una misión diplomática u oficina consular que un Estado Contratante mantenga en el otro, o en un tercer Estado, así como las personas que convivan con ellos, se considerarán como domiciliadas en el Estado que envía si poseen la nacionalidad de éste, y allí están sometidos a la imposición sobre la renta y sobre el patrimonio lo mismo que las personas domiciliadas en dicho Estado.

4. El presente Convenio no se aplicará a los miembros de misiones diplomáticas u oficinas consulares de un tercer Estado, que viviendo en uno de los Estados Contratantes, sin embargo para fines de renta y patrimonio no son considerados como domiciliados en ninguno de los dos Estados Contratantes.

Art. 28.- Land Berlín.- El presente Convenio se aplicará también al Land Berlín; en tanto que el Gobierno de la República Federal de Alemania no haga una declaración en contrario al Gobierno de la República del Ecuador dentro de los tres meses siguientes a la entrada en vigor del presente Convenio.

Art. 29.- Entrada en vigor.- 1. El presente Convenio será ratificado y los instrumentos de ratificación serán intercambiados en Bonn lo antes posible.

2. El presente Convenio entrará en vigor el día en que se realice el canje de los instrumentos de ratificación y se aplicará:

a) en ambos Estados Contratantes, a los impuestos que se perciban por los periodos fiscales que empiecen el 1o. de enero del año siguiente al año en el cual se realice el canje de ratificaciones;

b) en ambos Estados Contratantes, a los impuestos percibidos por retención que se paguen después del 31 de diciembre del año en el que se realice el canje de ratificaciones.

Art. 30.- Denuncia.- 1. El presente Convenio permanecerá en vigor en tanto no sea denunciado por un Estado Contratante. Cada Estado Contratante podrá denunciar el Convenio por vía diplomática con un preaviso mínimo de seis meses antes del fin de cada año calendario a partir del 5o. año siguiente a aquel de su entrada en vigor.

2. En tal caso, el Convenio cesará en sus efectos:

a) en lo que concierne a los impuestos percibidos por medio de la retención en la fuente a las sumas pagadas o acreditadas después del 31 de diciembre del año en que se notificó la denuncia;

b) en lo que concierne a los otros impuestos sobre la renta y a los patrimoniales a los que se perciban por períodos fiscales que comiencen el 1o. de enero del año siguiente a aquel en el que la denuncia fuese notificada.

Hecho en Quito, a los siete días del mes de diciembre de mil novecientos ochenta y dos, en dos originales en idiomas español y alemán, siendo ambos textos igualmente auténticos.

(Registro Oficial 493, 5-VIII-86).

INSTRUCCIONES :

Este cuestionario debe ser completado antes de aceptar cualquier nueva auditoría, compromiso de revisión a un cliente o cualquier compromiso de aseguramiento, por el cual se va a emitir un reporte. Un nuevo cliente podría incluir uno ya existente, al cual realmente no se ha realizado una auditoría o revisión. La información contenida en la parte C debe completarse previo a que cualquier propuesta sea enviada al cliente. Los procedimientos de verificación en la parte F podrían ser desarrollados mientras la propuesta se ha emitido, sin embargo, debe ser completada antes de suscribir la carta o contrato de compromiso con el cliente.

Un memorando debe ser preparado para apoyar los procedimientos cumplidos en la parte C (items del 1 al 5) y F; y, para explicar algunas preguntas en la modalidad de casilleros Si - No, en la parte D ó algún otro ítem inusual anotado. Las respuestas de casillero marcadas con asterisco requieren ser consultados con la Firma, independientemente de que su aprobación es necesaria para aceptar el cliente en otras circunstancias.

A. INFORMACIÓN SOBRE EL CLIENTE PROPUESTO	B. INFORMACION SOBRE EL EQUIPO DE SERVICIO PROPUESTO
Nombre: Deuschilcht S.A	Socio: Elizabeth Rodriguez
Industria: energía	Gerente: Karen Herrera
Naturaleza del Negocio o Producto: Fabricación de lámparas eléctricas convencionales, focos ahorradores y todo tipo de filamentos para iluminación.	Oficina: Vanessa Sagubay
Año terminado: 2010	
Servicios Requeridos: opinión a los estados financieros	HONORARIOS ESTIMADOS
Ingresos	
Activos: 18.000.000	
Patrimonio neto: 25.000.000	
Compañía pública: NO	Base para Honorarios: 60.000

C. INFORMACIÓN OBTENIDA SOBRE EL CLIENTE	N/A	Hecho por	Comentarios
1. Obtenga suficiente información para completar el conocimiento de la Compañía en la sección de Explorer	Si		
2. Revise los sitios Web del cliente para asuntos significativos de auditoría. Dirección de Internet: www.bank-ec.com	<input type="checkbox"/>		www. deuschilcht.com
3. Reúnase con los representantes de la administración del potencial cliente; y:			
a. Obtenga y lea los estados financieros auditados o revisados por otros contadores de los dos últimos años, conjuntamente con los informes (reportes) emitidos sobre los mismos.	<input type="checkbox"/>		
b. Obtenga y lea otros reportes emitidos a la Junta de Directores o de Accionistas o Comité de Auditoría si aplica, por los dos últimos años, considere las condiciones reportables o asuntos para la atención de las Juntas o Comité. Adicionalmente obtenga información sobre el requerimiento de cambio de auditores. Para este propósito, se requiere incluir comunicaciones sobre fraude, actos ilegales y control interno relacionado con otros asuntos aparte de las condiciones reportables.	<input type="checkbox"/>		
c. Indagar con el potencial cliente sobre las razones para el cambio de auditores	<input type="checkbox"/>		Es la primera vez que la auditoria
4. Describir nuestro entendimiento de las razones para el cambio, si existen, de auditores o contadores	<input type="checkbox"/>		
5. Determinar quien controla o está habilitado para influir significativamente en el probable cliente. Si el probable cliente no es muy conocido por nosotros debemos hacer averiguaciones sobre su reputación, sus Gerentes y Directores (principales fuentes: Bancos, abogados, reportes de crédito, auditores previos, otros clientes)	<input type="checkbox"/>		

D. CONSIDERACIONES DE RIESGOS AL ASOCIARSE CON EL POSIBLE CLIENTE <u>Generales</u>	SI	NO	Comentarios
6. Hay asuntos concernientes sobre la confianza indebida que puedan darse en los resultados de nuestro trabajo (por ejemplo: venta de la Compañía)?	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Hemos analizado cada punto importante y necesario de la compañía
7. Es un cliente grande (activos superiores que \$10.000.000 o total de ingresos superiores que \$20.000.000)?	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
8. Tiene el cliente algunas entidades asociadas que no sean auditadas o son auditadas por firmas que no son de GTI?	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	
9. El anterior auditor dio una opinión que incluye un asunto de "negocio en marcha" o existe evidencia de que el negocio del cliente está debilitándose o deteriorándose?	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	
10. *Hay alguna situación referente a la integridad de la administración, actos ilegales (incluyendo lavado de dinero), investigaciones regulatorias, incumplimiento con leyes y regulaciones, o asociaciones de fraude que involucren a los propietarios o gerentes?	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Fue consultado con los socios de la firma
11. * Hay algunos asuntos pendientes u otras investigaciones o litigios significativos, que podrían impactar adversamente la viabilidad o reputación del negocio?	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	
12. Tiene el cliente potencial alguna de las siguientes características? <ul style="list-style-type: none"> · Etapa de Desarrollo o inicio de operaciones · Alto riesgo industrial · Una industria con productos relativamente de corta vida · Producto/s desconocido o de viabilidad comercial dudoso 	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	
13. Está el cliente en un mercado de protección impositiva con acuerdos limitados de propiedad?	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	

14. * Tiene el cliente una historia de disputas o desacuerdos entre sus propietarios, empleados o consejeros y/o mantiene un record de cambios frecuentes o juicios o demandas en contra de sus consultores/asesores?	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Es la primera vez que el SRI indica el problema por la tributacion
15. * El anterior contador ha renunciado o conocemos de cualquier firma de contabilidad o asesores profesionales que se han negado servir al cliente?	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	El contador sigue trabajando normalmente
16. La revisión de los estados financieros previos generó preocupaciones acerca de: <ul style="list-style-type: none"> · Inusuales o contenciosas políticas contables · Procedimientos de auditoría · Reportes · Apropiados archivos contables · Impuestos o asuntos regulatorios 	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Si por eso es que la firma busco todas la leyes y sustentos para poder dar a conocer la opinion final
17. Tiene el cliente potencial alguna inquietud concierne con alguna garantía de contabilidad o auditoría o asuntos de reporte antes de contratarnos?	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	
18. * Hemos sido solicitados para auditar algún otro período previamente auditado por otros auditores?	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	
19. * Está el cliente potencial imponiéndonos algún alcance de acción irrazonable o restringiéndonos el tiempo?	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	
20. Hay transacciones significativas con partes relacionadas?	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
21. Hay algún otro riesgo que deba considerarse como resultado de nuestro procedimiento de recolección de información?	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	buscar informacion relevante sobre la empresa
<u>Firma</u>			
22. Los honorarios netos esperados son mayores del 5% de la facturación de la oficina o exceden el 25% de la facturación de los socios comprometidos?	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
23. Conocemos de asuntos de independencia, actuales o percibidos conflictos de interés que necesiten ser revisados?	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
24. Se espera que éste sea un compromiso de carácter continuo?	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
25. * La oficina NO tiene suficiente experiencia o conocimiento para administrar este compromiso o (Por ejemplo es necesaria la asistencia de profesionales externos para administrar el compromiso?	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	
26. Es necesario un memorando para soportar los procedimientos desarrollados en la parte C y para explicar cualquier respuesta en las columnas sombreadas de la parte D o para cualquier asunto anotado? Marque aquí si es o no es aplicable. <input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Certificacion de Alemania confirmando los impuestos pagados en su pais

E. APROBACION PRELIMINAR PARA PROCEDER A LA EMISION DE UNA PROPUESTA	N/A	Hecho por	Comentarios
<p>27. Basado en la información obtenida sobre el potencial cliente, obtener la aprobación preliminar del Socio a Cargo o del Socio Principal para emitir una propuesta al potencial cliente. <i>(Nota.- En este punto, el proceso de aceptación del cliente como una aprobación preliminar puede ser verbal. También, la aprobación a esta fecha es tentativa, el cliente podría ser comunicado que necesitamos desarrollar procedimientos adicionales previo a acordar un compromiso y consecuentemente no debería nombrarnos como contadores o auditores en ningún documento)</i></p> <p>Socio del compromiso: Vanessa Sagubay Karen Herrera Elizabeth Rodriguez</p> <p>Date <u>29-04-2010</u></p>	<input type="checkbox"/>		Tiene la aprobación de la firma
<p>F. PROCEDIMIENTOS DE VERIFICACIÓN <i>(A ser desarrollados previo a firmar la carta o contrato de compromiso final)</i></p>			
<p>28. Contacte al auditor anterior o contador y pregunte sobre: (indique el nombre del predecesor y el socio predecesor a cargo) de la cuenta</p>	<input type="checkbox"/>	Elizabeth Rodriguez	Si se han reunido con los auditores anteriores a su real importancia
<p>a. Si el predecesor:</p> <ul style="list-style-type: none"> · Ha sido autorizado para responder completamente a nuestras preguntas · Si conoce sobre asuntos de integridad, desacuerdos con la Gerencia del cliente o Directores, sobre asuntos de contabilidad, auditoría o de reportes. · Hay honorarios impagos · Permitirá el acceso sin restricción a los papeles de trabajo · Conoce sobre las razones profesionales por las que deberíamos aceptar el compromiso. <p>b. Conoce sobre las razones de cambio de auditores.</p>			

29. Buscar datos disponibles en medios publicitarios como requerimiento de las políticas de la firma	<input type="checkbox"/>		
30. Realizar una búsqueda de antecedentes conforme las políticas de la firma	<input type="checkbox"/>		
31. * Ha generado alguna duda sobre la aceptación del compromiso?	<input type="checkbox"/>		
32. * Hay algo que indique que el potencial cliente no tiene motivos razonables para cambiar de auditor?	<input type="checkbox"/>		
33. Hay algún otro riesgo concerniente obtenido de nuestras reuniones con la Gerencia o de nuestras preguntas al auditor predecesor?	<input type="checkbox"/>		

DESPUES DE OBTENER LA INFORMACIÓN NECESARIA Y CONSIDERAR LOS RIESGOS, HA SIDO APROBADA POR:

Socio: Elizabeth Rodríguez
29/03/2010

Date

PARTE II

**IMPLEMENTACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES
DE INFORMACIÓN FINANCIERA**

ÍNDICE

PARTE I – Análisis de Propuesta de Auditoría a la compañía Deuschilcht S.A.

Introducción.....	70
Objetivo y justificación.....	71
Metodología.....	72
Capítulo 1: Normas Aplicadas.....	73
Capítulo 2: Afectación de las Normas en los Balances.....	112
Capítulo 3: Aplicación de las NIIF en Ecuador.....	115
Conclusiones.....	118

Parte Complementaria

Estado de Situación Financiera.....	120
Estado de Resultados.....	121
Conversión Estados Financieros.....	122
Cálculos de Rotación, Remuneración.....	123
Notas Explicativas.....	124

Introducción

El proceso de globalización de la economía ha impuesto a las empresas, entre otras necesidades, la de lograr un alto grado de comparabilidad de la información financiera en el ámbito internacional. La armonización en esta materia, junto con mayores niveles de transparencia, constituye un instrumento imprescindible para lograr una mayor calidad en la información financiera disponible para los distintos usuarios y grupos interesados, y para una toma de decisiones más fundamentada por parte de los inversores, en beneficio de un funcionamiento más eficiente de los mercados.

Las NIIF ó Normas Internacionales de Información Financiera son elaboradas desde 1973 por el IASC (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) posterior IASB desde 2001 (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) en aras a desarrollar normativa clara y de fácil aplicación en lo referente a las normas de valoración aplicables a cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas sociales, bancos y otras entidades financieras. Las NIC - Normas Internacionales de Contabilidad, son en definitiva un conjunto de normas que establecen la información que debe presentarse y cómo ha de presentarse en los estados financieros y contables.

Objetivo

Lograr la uniformidad en los principios contables que utilizan las empresas y otras organizaciones para su información financiera en todo el Mundo.

Las NIIF establecen los requisitos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y sucesos económicos que son importantes en los estados financieros con propósitos generales y sucesos que surgen en sectores económicos específicos.

Un conjunto completo de estados financieros comprende un balance; un estado de resultados; un estado que muestre o bien todos los cambios habidos en el patrimonio neto, o bien los cambios en el patrimonio neto distintos de los procedentes de las operaciones de aportación y reembolso de capital, así como de la distribución de dividendos a los propietarios; un estado de flujo de efectivo y las políticas contables utilizadas junto con las demás notas explicativas. En interés de la oportunidad de la información y de las consideraciones relativas al costo de producirlas, la entidad puede suministrar, en sus estados financieros intermedios, menos información que en los estados financieros anuales.

Metodología

Definiremos los conceptos para la preparación y presentación de los estados financieros para usuarios externos con los siguientes objetivos:

1.- Emisión y revisión de las normas y procedimientos relativos a la presentación de estados financieros

2.- Aplicación de las normas de contabilidad

3.- Preparación de los estados financieros, aplicación de las normas de contabilidad así como el tratamiento de materias que no han sido objeto de una norma de contabilidad

4.- Interpretación de la información contenida en los estados financieros preparados siguiendo las normas de contabilidad

Convertiremos los estados financieros aplicando y analizando cada una de la NIFF aplicadas en nuestra conversión.

Capítulo 1:

Normas Financieras Aplicadas

Norma Internacional de Contabilidad NIC 1

Presentación de Estados Financieros

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y guías relativas a su valor a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

Objetivo

El objetivo de esta Norma es establecer las bases para la presentación de los estados financieros con propósitos de información general con el fin de asegurar la comparabilidad de los mismos, tanto con respecto a los estados publicados por la misma empresa en periodos anteriores, como con respecto a lo de, otras empresas diferentes. Para alcanzar dicho objetivo, la norma establece, en primer lugar, consideraciones generales para la presentación de los estados financieros y, a continuación, ofrece guías para determinar su estructura, a la vez que fija los requisitos mínimos sobre el contenido de los estados a publicar por las empresas. Tanto el reconocimiento como la, medición y presentación de las transacciones y sucesos particulares, se abordan en otras Normas Internacionales de Contabilidad.

Alcance

1. Esta Norma será de aplicación para la presentación de todo tipo de estados financieros, con propósitos de información general, que sean elaborados y presentados conforme a las Normas Internacionales de Contabilidad.

2. Los estados financieros con propósitos de información general son aquéllos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. Son estados

financieros con propósitos de información general los que se presentan de forma separada, o dentro de otro documento de carácter público, tal como el informe anual o un folleto o prospecto de información bursátil. Esta Norma no es de aplicación a la información intermedia que se presente de forma abreviada o condensada. Las reglas fijadas en esta Norma se aplican igualmente a los estados financieros de un empresario individual o a los consolidados de un grupo de empresas. Sin embargo, esto no excluye la posibilidad de presentación de estados financieros consolidados, que cumplan con las Normas Internacionales de Contabilidad, en el mismo documento que contiene los estados individuales de la empresa controladora, si ello es contemplado por las normas nacionales, siempre que las bases de preparación de cada uno de los tipos de estados financieros queden claramente establecidos en la nota sobre políticas contables utilizadas.

3. Esta Norma es de aplicación para todos los tipos de empresas, incluyendo los bancos y las compañías de seguros. Los requisitos adicionales de la información a suministrar por bancos y otros establecimientos financieros similares, siempre consistentes con los establecidos en esta Norma, están fijados en la NIC 30, Información a Revelar en los Estados Financieros de Bancos e Instituciones Financieras Similares.

4. Esta Norma utiliza terminología propia de las empresas con ánimo de lucro. Las empresas públicas con ánimo de lucro pueden, por tanto, aplicar los requisitos establecidos en la Norma. Sin embargo, las empresas que no persigan finalidad lucrativa, como sucede con muchas empresas del gobierno o pertenecientes a cualquier tipo de administración pública, pueden tener necesidad de modificar las descripciones utilizadas para ciertas partidas de los estados financieros, e incluso de cambiar los propios estados financieros. Tales empresas podrán optar, asimismo, por incluir en la presentación de los estados financieros los componentes adicionales que precisen.

Finalidad de los estados financieros

5. Los estados financieros constituyen una representación financiera estructurada de la situación financiera y de las transacciones llevadas a cabo por la empresa. El objetivo de los estados financieros, con propósitos de información general, es

suministrar información acerca de la situación y desempeño financieros, así como de los flujos de efectivo, que sea útil a un amplio espectro de usuarios al tomar sus decisiones económicas. Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión que los administradores han hecho de los recursos que se les ha confiado. Para cumplir este objetivo, los estados financieros suministran información acerca de los siguientes elementos de la empresa:

- (a) activos;
- (b) pasivos;
- (c) patrimonio neto;
- (d) ingresos y gastos, en los cuales se incluyen las pérdidas y ganancias; y
- (e) flujos de efectivo.

Esta información, junto con la contenida en las notas a los estados financieros, ayuda a los usuarios a predecir los flujos de efectivo futuros, particularmente en lo que se refiere a la distribución temporal y grado de certidumbre de la generación de efectivo y otros medios líquidos equivalentes.

Responsabilidad por la emisión de los estados financieros

6. La responsabilidad por la elaboración y presentación de los estados financieros corresponde a la empresa, y recae en el órgano de administración o en otro órgano de gobierno equivalente al mismo, si bien en algunas empresas la responsabilidad tiene carácter conjunto entre varios órganos de gobierno y supervisión.

Componentes de los estados financieros

7. Un conjunto completo de estados financieros incluye los siguientes componentes:

- (a) balance general;*
- (b) estado de resultados;*
- (c) un estado que muestre:*
 - (i) todos los cambios habidos en el patrimonio neto; o bien*

(ii) los cambios en el patrimonio neto distintos de los procedentes de las operaciones de aportación y reembolso de capital, así como de la distribución de dividendos a los propietarios;

(d) estado de flujos de efectivo; y

(e) políticas contables utilizadas y demás notas explicativas.

8. Se aconseja a las empresas que presenten, aparte de los estados financieros, un informe financiero de los administradores que describa y explique los principales extremos de la actividad llevada a cabo por la entidad, así como de su posición financiera y de las principales incertidumbres a las que se enfrenta. Tal informe puede pasar revista a:

(a) los principales factores e influencias que han determinado la rentabilidad, con los cambios en el entorno en que opera la empresa, la respuesta que la entidad ha dado a tales cambios y su efecto, así como la política de inversiones que sigue para mantener y mejorar sus resultados, incluyendo su política de dividendos;

(b) las fuentes de fondos que la empresa ha utilizado, así como las políticas respecto al endeudamiento y la gestión del riesgo; y

(c) las potencialidades y recursos de la empresa cuyo valor no queda reflejado en el balance general, confeccionado según las Normas Internacionales de Contabilidad.

9. Muchas empresas presentan, adicionalmente a sus estados financieros, otros estados e informaciones tales como los que se refieren a la generación y reparto del valor añadido o agregado, o los informes medioambientales, particularmente en los sectores industriales donde los trabajadores se consideran un importante grupo de usuarios o los factores ambientales resultan significativos. Se aconseja a las empresas que presenten tales estados adicionales, siempre que la gerencia crea que pueden ayudar a los usuarios al tomar sus decisiones económicas.

10. Los estados financieros deben presentar fielmente la situación y desempeño financieros de la empresa, así como los flujos de efectivo. La aplicación correcta de la Normas Internacionales de Contabilidad, acompañada de informaciones

adicionales cuando sea preciso, dará lugar, en la práctica totalidad de los casos, a estados financieros que proporcionen esa presentación razonable.

11. Toda empresa cuyos estados financieros sigan las Normas Internacionales de Contabilidad, debe dar cuenta de este hecho. No debe declararse que los estados financieros siguen las Normas Internacionales de Contabilidad, a menos que aquéllos cumplan con todos los requisitos de cada Norma que les sea de aplicación, así como las interpretaciones pertinentes que sobre las mismas haya emitido el Comité de Interpretaciones.¹

12. Los tratamientos contables inadecuados no quedan justificados ni dando información acerca de las políticas contables seguidas, ni por la inclusión de notas u otro material explicativo al respecto.

13. En la extremadamente rara circunstancia de que la gerencia llegue a la conclusión de que el cumplimiento de un requisito exigido por una Norma podría confundir, y por tanto que es preciso abandonarlo para lograr una presentación razonable, la empresa debe informar sobre los siguientes extremos:

(a) que la gerencia ha llegado a la conclusión de que los estados financieros que se presentan constituyen la presentación razonable de la situación y desempeño financieros, así como los flujos de efectivo de la empresa;

(b) que la empresa ha cumplido, en todos sus extremos significativos, con las Normas Internacionales de Contabilidad aplicables, salvo en lo que se respecta a la Norma que ha abandonado para lograr la presentación razonable;

(c) la Norma que la empresa ha dejado de cumplir, la naturaleza de la disensión sobre la misma, con el tratamiento que la Norma requeriría, las razones del abandono de este tratamiento en las circunstancias actuales y el tratamiento alternativo adoptado; y

(d) el impacto financiero que ha supuesto el abandono descrito en los resultados netos de la empresa, en los activos, pasivos, patrimonio neto y flujos de efectivo para cada periodo sobre el que se presente información.

¹ Véase también la Interpretación SIC-8, Aplicación por Primera Vez de las NIC como Base de la Contabilización

14. A veces se declara que los estados financieros están “basados en” o “cumplen con los requisitos más significativos de”, o bien que se han confeccionado “en cumplimiento de los requisitos contables” de las Normas Internacionales de Contabilidad. Muy a menudo no se ofrece mayor información al respecto, aunque queda claro, por las frases utilizadas, que ciertas obligaciones significativas respecto a la información, y probablemente respecto a la contabilización, no han sido observadas. Tales afirmaciones son engañosas, porque restan valor a la confiabilidad y la comprensibilidad de los estados financieros. Con el objeto de asegurar que los estados contables, que afirman cumplir con las Normas Internacionales de Contabilidad, observen las Normas requeridas por los usuarios internacionalmente, esta Norma incorpora el requisito general de que los estados financieros deben tener una presentación razonable, ofreciendo las guías pertinentes sobre cómo cumplir esta obligación de razonabilidad, y dando además guías complementarias para determinar las extremadamente raras circunstancias en las que pudiera haber sido necesario abandonar alguna Norma. En tales casos se requiere incorporar una información suficiente de las circunstancias que han aconsejado el abandono. La mera existencia de normativa nacional que esté en contradicción con las Normas no es, por sí misma, suficiente para justificar la falta de observación de una Norma en los estados financieros preparados utilizando las Normas Internacionales de Contabilidad.

15. En la práctica totalidad de los casos, se consigue la presentación razonable mediante el cumplimiento, en todos sus extremos significativos, de las Normas Internacionales de Contabilidad que sean aplicables. La presentación razonable exige:

- (a) seleccionar y aplicar las políticas contables de acuerdo con el párrafo 20;
- (b) presentar la información, incluida la referente a las políticas contables, de manera que sea relevante, confiable, comparable y comprensible; y
- (c) suministrar información adicional siempre que los requisitos exigidos por las Normas Internacionales de Contabilidad resulten insuficientes para permitir a los usuarios entender el impacto de transacciones o sucesos particulares sobre la situación y desempeño financieros de la empresa.

16. En ciertas circunstancias extremadamente raras, la aplicación de un requisito específico, contenido en una Norma Internacional de Contabilidad, puede dar como resultado unos estados financieros confusos. Este caso se dará únicamente cuando el tratamiento exigido por la Norma resulte claramente inapropiado, y por tanto no se puede llegar a ofrecer una presentación razonable ni aplicando la Norma, ni dejándola de aplicar y revelando información complementaria en su lugar. El abandono no quedará justificado, en ningún caso, por el mero hecho de que exista otro tratamiento contable que pueda dar lugar también a una presentación razonable.

17. Para evaluar si se hace necesario el abandono de un requisito específico, establecido en las Normas Internacionales de Contabilidad, es necesario considerar:

(a) el objetivo perseguido por el requisito contable, y por qué tal objetivo no se puede alcanzar, o no es relevante, en las circunstancias particulares que se están sopesando; y

(b) la forma en que las circunstancias de la empresa difieren de las que se dan en otras empresas que cumplen con el requisito en cuestión.

18. Ya que las circunstancias que exigen el abandono se dan en casos extremadamente raros, y como la necesidad de dejar de cumplir un requisito informativo es una cuestión que requiere cierto debate e implica juicios subjetivos, es importante que los usuarios sean conscientes de que la empresa que lo hace no ha cumplido, en todos sus extremos significativos, con las Normas Internacionales de Contabilidad.

También es importante que se les suministren suficientes datos como para permitirles formarse un juicio informado sobre si el abandono ha sido necesario, y para calcular los ajustes que hubieran sido precisos para cumplir con la Norma. El IASC estudiará los casos de no cumplimiento que les sean comunicados (por ejemplo por parte de las empresas, de sus auditores o de los organismos reguladores) y considerará la posibilidad de realizar clarificaciones de las Normas a través de interpretaciones o enmiendas a las mismas, según sea apropiado, a fin de asegurar que los casos de falta de observación se hacen necesarios sólo en circunstancias muy raras y excepcionales.

19. Cuando se aplique una Norma Internacional de Contabilidad antes de su entrada en vigor, porque esta posibilidad esté contemplada en el texto de la misma, tal hecho debe ser objeto de revelación en los estados financieros.

Políticas Contables

20. Es la gerencia de la empresa la que debe seleccionar y aplicar las políticas contables, de forma que los estados financieros cumplan con todos los requisitos establecidos en cada una de las Normas Internacionales de Contabilidad y en cada una de las interpretaciones emanadas del Comité de Interpretaciones. Cuando no exista un requisito específico, la gerencia debe desarrollar los procedimientos oportunos para asegurar que los estados financieros suministran información que es:

(a) relevante para el proceso de toma de decisiones de los usuarios; y

(b) confiable, en el sentido de que los estados

(i) presentan razonablemente los resultados de las operaciones y la situación financiera de la empresa;

(ii) reflejan la esencia económica de los sucesos y transacciones, y no meramente su forma legal;

(iii) son neutrales, es decir, libres de prejuicios o sesgos;

(iv) son prudentes; y

(v) están completos en todos sus extremos significativos.

21. Las políticas o prácticas contables son los principios, métodos, convenciones, reglas y procedimientos adoptados por la empresa en la preparación y presentación de sus estados financieros.

22. En ausencia de Normas Internacionales de Contabilidad específicas, o bien de interpretaciones emanadas del Comité de Interpretaciones, la gerencia procederá a utilizar su criterio con el fin de adoptar un principio o política contable que suministre la información más útil a los usuarios de sus estados financieros. Al formar su criterio, la gerencia habrá de considerar:

- (a) los requisitos y guías establecidos por las Normas Internacionales de Contabilidad al tratar con temas similares o relacionados;
- (b) las definiciones, así como los requisitos de reconocimiento y medición, establecidos por el IASC en su Marco Conceptual; y
- (c) los pronunciamientos de otros organismos reguladores contables, así como las prácticas aceptadas por las empresas, si bien sólo en la medida en que resulten consistentes con lo establecido en los apartados (a) y (b) anteriores.

Norma Internacional de Contabilidad NIC 2

Inventarios

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y guías relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

Objetivo

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los inventarios, dentro del sistema de medición del costo histórico. Un tema fundamental en la contabilidad de los inventarios es la cantidad de costo que debe acumularse en un activo, para diferirlo hasta que los ingresos correspondientes sean reconocidos. Esta Norma suministra una guía práctica para la determinación de tal costo, así como para el subsecuente reconocimiento como gasto del periodo, incluyendo también cualquier deterioro que rebaje el importe en libros al valor neto realizable. También suministra una guía sobre las fórmulas de costo que se usan para calcular los costos de los inventarios.

Alcance

1. Esta Norma debe ser aplicada, dentro de los estados financieros, preparados en el contexto del sistema de costo histórico, para contabilizar los inventarios que no sean:

(a) obra en proceso, proveniente de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicio relacionados con ella (véase la NIC 11, Contratos de Construcción);

(b) instrumentos financieros; y

(c) inventarios de productos ~~ganaderos~~, agrícolas, forestales y ~~o~~ minas de mineral, que estén en poder de los productores, siempre que sean medidos al valor neto realizable, de acuerdo con las prácticas tradicionalmente establecidas en ciertas industrias; y

(d) **activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 41, Agricultura),**

2. La presente Norma sustituye a la NIC 2, Valoración y Presentación de los Inventarios según el Sistema del Costo Histórico, aprobada en 1975.

3. Los inventarios a que se ha hecho referencia en 1(c) se miden al valor neto realizable en ciertos estadios de la producción. Ello ocurre, por ejemplo, cuando se han recogido las cosechas agrícolas o se han extraído las minas de mineral, siempre que su venta esté asegurada por un contrato de futuro o la garantía del gobierno, o bien cuando existe un mercado homogéneo, donde el riesgo de fracasar en la venta es mínimo. Tales inventarios, como se ha dicho, caen fuera del alcance de la presente Norma.

Definiciones

4. Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

Inventarios son 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.

Valor neto realizable es el precio estimado de venta 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 la venta.

5. Entre los inventarios también se incluyen los bienes comprados, y almacenados para revender, entre los que se encuentran, por ejemplo, las mercancías adquiridas por un minorista para revender a sus clientes, y también los terrenos u otros activos inmobiliarios que se tienen para ser vendidos a terceros. También son inventarios los productos terminados o en curso de fabricación por la empresa, así como los materiales y suministros para ser usados en el proceso productivo. En el caso de un suministrador de servicios, como se describe en el párrafo 16, los inventarios estarán formados por el costo de los servicios para los que la empresa no ha reconocido todavía el ingreso correspondiente (véase la NIC 18, Ingresos).

Medición de los inventarios

6. Los inventarios deben ser medidos al costo o al valor neto realizable, según cual sea menor.

Costo de los inventarios

7. El costo de los inventarios debe comprender todos los costos derivados de la adquisición y conversión de los mismos, así como otros costos en los que se ha incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

Costos de adquisición

8. El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, incluyendo aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables por la empresa de las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán al determinar el costo de adquisición.

9. El costo de adquisición puede incluir diferencias de cambio que surjan directamente de la compra reciente de inventarios facturados en una moneda extranjera, siempre que se cumplan las especiales circunstancias contempladas en el tratamiento alternativo permitido en la NIC 21, Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera.

Costo de conversión

10. Los costos de conversión de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una porción, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se ha incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Costos indirectos fijos son todos aquéllos que permanecen relativamente constantes con independencia del volumen de producción, tales como la depreciación y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administrador de la planta. Costos indirectos variables son todos aquéllos costos que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.

11. El proceso de distribución de los costos indirectos fijos a los costos de conversión se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios periodos o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento. Puede usarse el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal. La cantidad de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa. Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del periodo en que han sido incurridos. En periodos de producción anormalmente alta, la cantidad de costo indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se midan los inventarios por encima del costo real. Los costos indirectos variables se distribuirán, a cada unidad de producción, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.

12. El proceso de producción puede dar lugar a la fabricación simultánea de más de un producto. Este es el caso, por ejemplo, de la producción conjunta o de la producción de productos principales junto a subproductos. Siempre que los costos de conversión de cada tipo de producto no sean identificables por separado, será necesario distribuir el costo total entre los productos, sobre bases uniformes y racionales. La distribución puede basarse, por ejemplo, en el valor de mercado de cada producto, ya sea como producción en curso, el momento en que los productos comienzan a poder identificarse por separado, ya sea al haber completado el proceso productivo. La mayoría de los subproductos, por su propia naturaleza, tienen valores no significativos. Cuando este es el caso, se miden frecuentemente al valor neto realizable, deduciendo tal cantidad del costo de producto principal. Como resultado de esta distribución, el importe en libros del producto principal no resultará significativamente diferente de su costo.

Otros costos

13. Se incluirán otros costos, en el importe en libros de los inventarios, siempre que se hubieran incurrido para dar a los mismos su condición y ubicación actuales. Por ejemplo, puede ser apropiado incluir, como costo de los inventarios, los costos indirectos no derivados de la producción, o los costos del diseño de productos para clientes específicos.

14. Son ejemplos de costos excluidos del importe en libros de los inventarios, y por tanto a reconocer como gastos del periodo en el cual se incurren, los siguientes:

- (a) las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción;
- (b) los costos de almacenamiento, a menos que tales costos sean necesarios en el proceso productivo, previamente a un proceso de elaboración ulterior;
- (c) los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales; y
- (d) los costos de comercialización.

15. En ciertas circunstancias, los costos financieros se incluyen entre los costos de los inventarios. Tales circunstancias se identifican en el tratamiento alternativo permitido en la NIC 23, Costos por Intereses.

Costo de los inventarios para un suministrador de servicios

16. El costo de los inventarios, para un suministrador de servicios, se compone fundamentalmente de mano de obra y otros costos de personal directamente involucrados en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos distribuibles. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, así como el personal de administración general, no se incluyen en el costo de los inventarios, siendo por el contrario reconocidos como gastos del periodo en el que se hayan incurrido.

Costo de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos

16A. De acuerdo con la NIC 41, Agricultura, los inventarios compuestos por productos agrícolas, que la empresa ha cosechado o recolectado de sus activos biológicos, se miden, para su reconocimiento inicial, por el valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta, considerados desde el punto de su cosecha. Este es el costo de los inventarios en esa fecha, para la aplicación de la presente Norma.

Sistemas de medición de costos

17. Los sistemas para la determinación del costo de los inventarios, tales como el método del costo estándar o el método de los minoristas, pueden ser usados por conveniencia siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al costo. Los costos estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. En este caso, las condiciones de cálculo se revisan de forma regular y, si es preciso, se cambian los estándares siempre y cuando tales condiciones hayan variado.

18. El método de los minoristas se usa a menudo, en el sector comercial al por menor, para la medición de inventarios, cuando hay un gran número de artículos que rotan velozmente, que tienen márgenes similares y para los cuales es

impracticable usar otros métodos de cálculo de costos. En este método en particular, el costo de los inventarios se determina deduciendo, del precio de venta del artículo en cuestión, un porcentaje apropiado de margen bruto. El porcentaje que se usa debe tener en cuenta la parte de los inventarios que se han marcado por debajo de su precio de venta original. Frecuentemente se utiliza un porcentaje medio para cada sección o departamento comercial.

Fórmulas del costo

19. El costo de los inventarios de productos que no son intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, debe ser determinado a través del método de identificación específica de sus costos individuales.

20. La identificación específica del costo significa que cada tipo de costo concreto se distribuye a un producto determinado de los inventarios. Este procedimiento es el tratamiento adecuado para aquellos productos que se segregan para un proyecto específico, con independencia de si han sido producidos o comprados en el exterior. Sin embargo, la identificación específica de costos resultará inapropiada cuando, en los inventarios, hay un gran número de productos que son, habitualmente, intercambiables. En tales circunstancias, el método de seleccionar qué productos individuales van a permanecer en el inventario final, podría ser usado para obtener efectos predeterminados en la ganancia o la pérdida neta del periodo

Norma Internacional de Contabilidad NIC 16

Propiedades, Planta y Equipo

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y guías relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad.

No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

Objetivo

El objetivo de esta Norma es establecer el tratamiento contable de las propiedades, planta y equipo. Los principales problemas que presenta la contabilidad de las propiedades, planta y equipo son el momento de activación de las adquisiciones, la determinación del importe en libros y los cargos por depreciación del mismo que deben ser llevados a resultados.

Esta Norma exige que un elemento correspondiente a las propiedades, planta y equipo sea reconocido como un activo, cuando satisfaga los criterios de definición y reconocimiento de activos contenidos en el Marco Conceptual Para la Preparación de los Estados Financieros.

Alcance

1. Esta Norma debe ser aplicada en la contabilización de los elementos componentes de las propiedades, planta y equipo, salvo cuando otra Norma Internacional de Contabilidad exija o permita otro tratamiento contable diferente.

2. Esta Norma no es aplicación a los siguientes activos:

- a) ~~activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 4) bosques y recursos naturales renovables similares;~~ y
- b) inversiones en derechos mineros, exploración y extracción de minerales, petróleo, gas natural u otros recursos no renovables similares.

No obstante, la Norma es de aplicación a los elementos individuales de las propiedades, planta y equipo, usados para desarrollar o mantener las actividades comprendidas en (a) o (b), pero separables de las mismas.

3. En algunos casos, las Normas Internacionales de Contabilidad permiten que la capitalización inicial del importe en libros de los elementos de las propiedades, planta y equipo, se determine utilizando un método diferente del exigido en esta Norma. Este es el caso, por ejemplo, de la NIC 22, Combinaciones de Negocios, que obliga, cuando aparezca una exista minusvalía comprada, a medir inicialmente las propiedades, planta y equipo procedentes de la combinación a su valor razonable, aunque esta cantidad exceda al costo de tales activos. No obstante, incluso en tales casos, todos los demás aspectos del tratamiento contable de los citados activos, incluyendo su depreciación, se guían por los requerimientos de la presente Norma.

4. ~~La NIC 25, Contabilización de las Inversiones, permite a las empresas tratar las propiedades de inversión de la empresa, bien de acuerdo con la presente Norma, bien como activos financieros a largo plazo, sujetándose entonces a lo establecido en la NIC 25. La empresa aplicará la NIC 40, Propiedades, Planta y Equipo, en lugar de esta Norma, a sus propiedades de inversión. La empresa aplicará, no obstante, esta Norma a las propiedades que estén siendo construidas o desarrolladas para su uso futuro como propiedades de inversión. Una vez que haya completado la construcción o el desarrollo, la empresa aplicará la NIC 40. La susodicha NIC 40 también será de aplicación a las propiedades de inversión preexistentes que estén siendo objeto de nuevos desarrollos con el fin de continuar en el futuro siendo usadas como propiedades de inversión.~~

5. Esta Norma no aborda ciertos aspectos de la aplicación de un sistema completo para reflejar los cambios en los precios (véanse las NIC 15, Información para Reflejar los Efectos de los Cambios en los Precios, y la NIC 29, Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias). No obstante, a las empresas que apliquen tal sistema, se les exige que cumplan con todos los aspectos de esta Norma, salvo en lo que se refiere a la medición de los elementos componentes de las propiedades, planta y equipo, en los momentos posteriores a su adquisición y reconocimiento inicial.

Definiciones

6. *Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:*

Las propiedades, planta y equipo son los activos tangibles que:

- a) posee una empresa para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y*
- b) se esperan usar durante más de un periodo económico.*

Depreciación es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

Importe depreciable es el costo histórico del activo o la cantidad que lo sustituya en los estados financieros, una vez se ha deducido el valor residual.

Vida útil es:

- a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo depreciable por parte de la empresa; o bien*
- b) el numero de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la empresa.*

Costo es el importe de efectivo o medios líquidos equivalentes pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada, para comprar un activo en el momento de su adquisición o construcción por parte de la empresa.

Valor residual es la cantidad neta que la empresa espera obtener de un activo al final de su vida útil, después de haber deducido los eventuales costos derivados de la desapropiación.

Valor razonable es la cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor debidamente informados, en una transacción libre.

La pérdida por deterioro es la cantidad en que excede, el importe en libros de un activo, a su importe recuperable.

El importe en libros de un activo es el importe por el que tal elemento aparece en el balance general, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas de valor por deterioro que eventualmente le correspondan.

Reconocimiento de propiedades, planta y equipo

7. *Un elemento de las propiedades, planta y equipo debe ser reconocido como activo cuando:*

a) es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y

b) el costo del activo para la empresa puede ser medido con suficiente fiabilidad.

8. Frecuentemente, las partidas de propiedades, planta y equipo representan una importante porción de los activos totales de la empresa, por lo que resultan significativas en el contexto de su posición financiera. Además, la determinación de si un cierto gasto representa un activo o es un cargo a resultados del periodo, tiene un efecto importante en los resultados de las operaciones de la entidad.

9. Al determinar si una partida concreta satisface el primer criterio para su reconocimiento como activo, la empresa necesita evaluar el grado de certidumbre relativo a los flujos de efectivo de los beneficios económicos futuros, a partir de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial. Estimar la existencia de certidumbre suficiente, sobre si la empresa va a recibir los beneficios económicos futuros del activo, implica asegurarse de que la misma obtendrá las ventajas derivadas del mismo, y asumirá los riesgos asociados a bien. Esta constatación estará disponible sólo cuando los riesgos y las ventajas se hayan traspasado a la empresa. Antes de que esto ocurra, la transacción para adquirir el activo puede, generalmente, ser cancelada sin penalización importante, y por lo tanto el activo no se reconoce como tal.

10. El segundo de los criterios para el reconocimiento como activo se satisface de forma inmediata, puesto que la transacción que pone de manifiesto la compra del activo identifica su costo. En el caso de un activo construido por la propia empresa, una medida fiable del costo puede venir dada por las transacciones, con terceros ajenos a la empresa, para adquirir los materiales, mano de obra y otros factores consumidos durante el proceso de construcción.

Revisión de la vida útil

27. La vida útil de un elemento de las propiedades, planta y equipo debe revisarse periódicamente y, si las expectativas actuales varían significativamente de las estimaciones previas, deben ajustarse los cargos a resultados del periodo corriente y de los futuros.

28. A lo largo de la vida de un activo, puede ponerse de manifiesto que la vida útil estimada resulta inapropiada. Por ejemplo, la vida útil puede alargarse por gastos posteriores a la adquisición que mejoran las condiciones del activo y las colocan por encima del nivel de rendimiento estimado en un principio. Alternativamente, ciertos cambios tecnológicos o cambios en el mercado de productos pueden reducir la vida útil del activo. En tales casos, la vida útil y, por ende, la tasa de depreciación, son objeto de ajuste tanto para el periodo corriente como para los futuros.

29. La política de mantenimiento y reparaciones de la empresa puede afectar también a la vida útil de los activos. Tal política puede redundar en una ampliación de la vida útil del activo o en un incremento de su valor residual. En cualquier caso, la adopción de una política como la descrita no resta validez a la necesidad de realizar cargos por depreciación de los activos.

Revisión del método de depreciación

30. El método de depreciación aplicado a los elementos que componen las propiedades, planta y equipo debe ser objeto de revisión periódicamente y, si ha habido un cambio significativo en el patrón esperado de generación de beneficios económicos de estos activos, debe cambiarse el método para que refleje el nuevo patrón. Cuando tal modificación en el método de depreciación se haga necesaria, debe ser contabilizada como un cambio en una estimación contable, debiendo ajustarse los cargos por depreciación del periodo corriente y de los futuros.

Desembolsos posteriores a la adquisición

1. Los desembolsos posteriores a la adquisición de un elemento, que ha sido reconocido ya dentro de la partida propiedades, planta y equipo, deben ser añadidos al importe en libros del activo cuando sea probable que de los mismos se deriven beneficios económicos futuros, adicionales a los originalmente evaluados, siguiendo pautas normales de rendimiento, para el activo existente. Cualquier otro gasto posterior debe ser reconocido como un gasto del periodo en el que sea incurrido.

2. Los gastos posteriores a la adquisición de los elementos componentes de las propiedades, planta y equipo, sólo se reconocerán como activos cuando mejoren las condiciones del bien por encima de la evaluación normal de rendimiento hecha originalmente para el mismo. Ejemplos de mejoras que producen incrementos en los beneficios económicos futuros son las siguientes:

- a) modificación de un elemento para ampliar su vida útil o para incrementar su capacidad productiva;
- b) puesta al día de componentes de la maquinaria, para conseguir un incremento sustancial en la calidad de los productos; y
- c) adopción de procesos de producción nuevos que permiten una reducción sustancial en los costos de operación estimados previamente.

3. Los desembolsos procedentes de reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo, se realizan para restaurar o mantener los beneficios económicos futuros que la empresa puede esperar de las pautas normales de rendimiento estimadas originalmente para el activo. Como tales, se reconocen normalmente como gastos del periodo en que se producen. Por ejemplo, el costo de entretenimiento e inspección de las propiedades, planta y equipo, es, normalmente, un gasto del periodo, puesto que repone, más que incrementa, el rendimiento normal estimado originalmente.

4. El tratamiento contable adecuado, para los desembolsos posteriores a la adquisición de un elemento de las propiedades, planta y equipo, dependerá de las circunstancias que fueron tenidas en cuenta para el reconocimiento y medición

inicial del activo fijo correspondiente, así como de la recuperabilidad del gasto posterior en cuestión. Por ejemplo, cuando el importe en libros del elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, se haya reducido para tener en cuenta una reducción en los beneficios económicos, el desembolso posterior para recuperar en los beneficios económicos esperados del activo será capitalizado, suponiendo que el nuevo importe en libros no supere la cantidad que se puede recuperar del activo en cuestión. Este puede también ser el caso cuando el precio de compra del activo ya refleja la obligación, por parte de la empresa, de incurrir en desembolsos futuros que sean necesarios para poner el activo en servicio. Un ejemplo de esto puede ser la adquisición de un edificio que necesita ser remodelado. En tales circunstancias, los desembolsos posteriores se añaden al importe en libros del activo, en la medida en que pueden ser recuperados por medio del uso futuro del mismo.

5. Ciertos componentes importantes de algunos elementos de las propiedades, planta y equipo, pueden necesitar ser reemplazados a intervalos regulares. Por ejemplo, un horno puede necesitar revisiones y cambios tras un determinado número de horas de funcionamiento, y los componentes interiores de una aeronave, tales como asientos o instalaciones de cocina, pueden necesitar ser repuestos varias veces a lo largo de la vida del avión. Estos componentes serán tratados contablemente como activos diferentes, puesto que tienen vidas útiles diferentes de los elementos principales de las propiedades, planta y equipo, con los que están relacionados. Por tanto, suponiendo que se satisface el criterio de reconocimiento descrito en el párrafo 8, los desembolsos incurridos, al renovar o reemplazar el componente en cuestión, se contabilizarán como adquisición de un activo separado, al mismo tiempo que se da de baja el activo que ha sido reemplazado.

Medición posterior a la inicial

Tratamiento por punto de referencia

6. Con posterioridad a su reconocimiento inicial como activo, todos los elementos de las propiedades, planta y equipo, deben ser contabilizados a su costo de adquisición menos la depreciación acumulada practicada y el importe

acumulado de cualesquiera pérdidas por deterioro del valor que hayan sufrido a lo largo de su vida útil.

Tratamiento alternativo permitido

7. Con posterioridad al reconocimiento inicial como activo, todo elemento de las propiedades, planta y equipo, debe ser contabilizado a su valor revaluado, que viene dado por su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada practicada posteriormente y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido el elemento. Las revaluaciones deben ser hechas con suficiente regularidad, de manera que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podrá determinarse utilizando el valor razonable en la fecha del balance.

Revaluaciones

8. Normalmente, el valor razonable de los terrenos y edificios será su valor de mercado. Este valor se determinará por medio de la oportuna tasación, llevada a cabo por un perito cualificado.

9. Normalmente, el valor razonable de la maquinaria y el equipo estará constituido por su valor de mercado, determinado a través de una tasación. Cuando no existe evidencia de un valor de mercado, a causa del carácter especializado de estos elementos y porque la maquinaria y el equipo son bienes que raramente se venden, salvo formando parte de una unidad empresarial en funcionamiento, la fórmula de valoración empleada será el costo de reposición del elemento, debidamente depreciado.

10. La frecuencia de las revaluaciones depende de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos de las propiedades, planta y equipo, que se están revaluando. Cuando el valor razonable del activo revaluado difiera significativamente de su importe en libros, será necesaria una nueva revaluación. Tales revaluaciones frecuentes son innecesarias para elementos de las propiedades, planta y equipo con variaciones insignificantes en el valor razonable. Para éstos, pueden ser suficientes revaluaciones hechas cada tres o cinco años.

11. Cuando se revalúa un elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, la depreciación acumulada en la fecha de la revaluación puede ser tratada de una de las dos siguientes maneras:

- a) Reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros neto del mismo sea igual a su importe revaluado. Este método es frecuentemente usado cuando el activo es revaluado mediante un índice hasta su costo de reposición; o
- b) Compensada con el importe en libros bruto del activo, de manera que el valor neto resultante se reexprese hasta alcanzar el importe revaluado del elemento. Tal método, se utiliza, por ejemplo, para edificios que se revalúan utilizando su valor de mercado.

La cuantía del ajuste en la depreciación acumulada, que surge de las reexpresiones o compensaciones anteriores, forma parte del incremento o disminución en el importe en libros del activo, cuyo tratamiento contable se hará de acuerdo con lo establecido en los párrafos 39 y 40.

12. Si se revalúa un determinado elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, deben también ser revaluados todos los activos que pertenezcan a la misma clase de activos.

13. Una clase de elementos pertenecientes a las propiedades, planta y equipo, es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la empresa. Cada uno de los siguientes es un ejemplo de clase separada:

- a) terrenos;
- b) terrenos y edificios;
- c) maquinaria;
- d) buques;
- e) aeronaves;
- f) vehículos a motor;

g) mobiliario y útiles; y

h) equipamiento de oficina.

14. Los elementos pertenecientes a una clase de las que componen las propiedades, planta y equipo, se revisaran simultáneamente con el fin de evitar revaluaciones selectivas, y consiguientemente, para evitar la inclusión en los estados financieros de importes rubricas que serían una mezcla de costos y valores referidos a diferentes momentos del tiempo. No obstante, cada grupo de activos puede ser revaluado de forma periódica e independiente, siempre que la revisión de los valores se realice en un intervalo corto de tiempo, de manera que los valores se mantengan constantemente actualizados.

15. Cuando se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal aumento debe ser acreditado directamente a una cuenta de superávit de revaluación, dentro del patrimonio neto. No obstante, el incremento debe ser reconocido como ganancia del periodo en la medida en que exprese la reversión de una disminución por devaluación del mismo activo, que fue reconocida previamente como una pérdida.

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

17. El superávit de revaluación incluido en el patrimonio neto puede ser transferido directamente a las cuentas de ganancias retenidas, cuando la plusvalía correspondiente se realice. Este saldo puede quedar completamente realizado ya sea por retiro del elemento o por desapropiación del mismo. No obstante, una parte de la plusvalía registrada puede ser realizada a medida que se usa el activo por parte de la empresa; en cuyo caso el importe realizado es igual la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la calculada según su costo original. La transferencia del superávit realizada desde la cuenta de

revalorización a la de ganancias retenidas no tiene que pasar por el estado de resultados.

18. Los efectos de la revaluación de las cuentas de propiedades, planta y equipo, sobre los impuestos a las ganancias, si los hay, se tratarán contablemente de acuerdo con la NIC 12, Impuesto a las Ganancias.

Depreciación

19. La base depreciable de cualquier elemento componente de las propiedades, planta y equipo, debe ser distribuida, de forma sistemática, sobre los años que componen su vida útil. El método de depreciación usado debe reflejar el patrón de consumo, por parte de la empresa, de los beneficios económicos que el activo incorpora. El cargo por depreciación de cada periodo debe ser reconocido como un gasto, a menos que dicho valor se incluya como componente del importe en libros de otro activo.

20. A medida que se van consumiendo los beneficios económicos incorporados a un activo, se reducirá el importe en libros del mismo, con el fin de reflejar dicho consumo, mediante cargos a resultados por depreciación. Tales cargos se harán, incluso, cuando el valor del activo exceda de su valor neto en libros.

21. Los beneficios económicos incorporados a un elemento de las propiedades, planta y equipo, se consumen, por parte de la empresa, principalmente a través del uso del activo. No obstante, otros factores, tales como la obsolescencia técnica y el deterioro natural producido por la falta de utilización del bien, a menudo producen una disminución en la cuantía de los beneficios económicos que cabría esperar de la utilización del activo. Consecuentemente, para determinar la vida útil de las propiedades, planta y equipo, deben tenerse en cuenta todos y cada uno de los factores siguientes:

- a) el uso deseado del activo por parte de la empresa, que debe estimarse por referencia a la capacidad o al rendimiento físico que se espera del mismo;

- b) el deterioro natural esperado, que depende de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que será usado el bien, el programa de reparaciones y mantenimiento de la empresa, así como el nivel de cuidado y mantenimiento mientras el activo no está siendo dedicado a tareas productivas;
- c) la obsolescencia técnica derivada de los cambios y mejoras en la producción, o bien de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y
- d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de servicio relacionados con el bien.

22. La vida útil de un activo se define en términos de la utilidad que se espera que aporte a la empresa. La política de gestión de activos llevada a cabo por la empresa puede implicar la venta de los elementos de las propiedades, planta y equipo después de un periodo específico de uso, o tras haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a los mismos. Por tanto, la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica. La estimación de la vida útil de un elemento de las propiedades, planta y equipo, es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la empresa tenga con activos similares.

23. Los terrenos y los edificios son activos independientes y se tratan contablemente por separado, incluso si han sido adquiridos conjuntamente. Los terrenos tienen, normalmente, una vida ilimitada y por tanto no se deprecian. Las construcciones tienen una vida limitada y, por tanto, son activos depreciables. Un eventual incremento en el valor de los terrenos en los que se asienta un edificio no afectará a la determinación de la vida útil del edificio.

24. La base de depreciación de un activo se determina deduciendo el valor residual del mismo. En la práctica, el valor residual de un activo es, con frecuencia, insignificante y por tanto puede prescindirse del mismo al calcular la base de depreciación. Si se adopta el tratamiento de referencia prescrito por esta Norma y además es probable que el valor residual sea significativo, tal importe será estimado en el momento de la adquisición y no se incrementará en periodos posteriores por el efecto de cambios en los precios. No obstante, cuando se adopte el tratamiento alternativo permitido, se llevará a cabo una nueva estimación del mismo a la fecha

de cada revaluación subsiguiente del activo. Tal nueva estimación estará basada en el valor residual vigente, a la fecha en cuestión, para activos similares que hayan terminado su vida útil y que hayan operado bajo condiciones similares a las de uso del activo que se está revaluando.

25. Es posible utilizar una amplia variedad de métodos de depreciación para distribuir, de forma sistemática, la base depreciable de un activo a lo largo de su vida útil. Entre tales métodos se encuentran el de depreciación lineal, el de tasa constante sobre valor neto en libros o el de suma de unidades producidas. El método de depreciación lineal producirá un cargo por depreciación constante a lo largo de toda la vida del activo. El método de la tasa constante sobre valor neto en libros del activo producirá cargos que van decreciendo a lo largo de la vida del activo. El método de suma de unidades producidas supone un cargo que depende del uso deseado o de la producción efectiva del activo. El método finalmente usado para cada activo se habrá de seleccionar tomando como base los patrones esperados de obtención de beneficios económicos, y se aplicará de forma sistemática de un período a otro, a menos que se produzca un cambio en los patrones esperados de obtención de beneficios económicos por tal activo.

26. Normalmente, el cargo por depreciación de un período se reconocerá como gasto del mismo. No obstante, en ciertas ocasiones, los beneficios económicos incorporados a un activo se aplican, por parte de la empresa, a la producción de otros activos y no dan lugar a un gasto del período. En tal caso, los cargos por depreciación pasaran a formar parte del costo del otro activo, y se incluirán por tanto en su importe en libros. Por ejemplo, la depreciación del equipo de manufactura se incluirá en el costo de conversión de los inventarios (véase la NIC 2, Inventarios). De manera similar, la depreciación de las propiedades, planta y equipo, utilizados para las actividades de desarrollo, puede ser incluida en los costos de los elementos resultantes, cumpliendo las reglas que se establecen en la NIC 38, Activos Intangibles.

Recuperabilidad del importe en libros -

Pérdidas por deterioro

31. Para determinar si un elemento componente de las propiedades, planta y equipo ha perdido valor por deterioro, la empresa aplicará la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos. En dicha Norma se explica cómo debe proceder la empresa para la revisión del importe en libros de sus activos, cómo ha de determinar el importe recuperable de cada clase de activos y cuándo debe proceder a reconocer, o en su caso cuándo debe proceder a revertir, las pérdidas por deterioro del valor.

32. En la NIC 22, Combinaciones de Negocios, se explica cómo tratar una pérdida por deterioro del valor que se deba reconocer antes del final de primer periodo contable que haya comenzado después de la fecha de una combinación de negocios que ha sido calificada como adquisición.

Norma Internacional de Información Financiera 1

Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera

Objetivo

1 El objetivo de esta NIIF es asegurar que los *primeros estados financieros con arreglo a las NIIF* de una entidad, así como su información financiera intermedia, relativos a una parte del periodo cubierto por tales estados financieros, contienen información de alta calidad que:

- (a) sea transparente para los usuarios y comparable para todos los periodos que se presenten;
- (b) suministre un punto de partida adecuado para la contabilización según las *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*; y
- (c) pueda ser obtenida a un costo que no exceda a los beneficios proporcionados a los usuarios.

Alcance

2 Una entidad aplicará esta NIIF en:

- (a) sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF; y
 - (b) en cada informe financiero intermedio que, en su caso, presente de acuerdo con la NIC 34 *Información Financiera Intermedia*, y se refiera a una parte del periodo cubierto por sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.

3 Los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad adopta las NIIF, mediante

una declaración, explícita y sin reservas, contenida en tales estados financieros, del cumplimiento con las NIIF. Los estados financieros con arreglo a las NIIF son los primeros estados financieros de la entidad con arreglo a las NIIF si, por ejemplo, la misma:

- (a) ha presentado sus estados financieros previos más recientes:
 - (i) según requerimientos nacionales que no son conformes en todos los aspectos con las NIIF;
 - (ii) de conformidad con las NIIF en todos los aspectos, salvo que tales estados financieros no contengan una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF;
 - (iii) con una declaración explícita de cumplimiento con algunas NIIF, pero no con todas;
 - (iv) según requerimientos nacionales que no son conformes con las NIIF, pero utilizando algunas NIIF individuales para contabilizar partidas para las que no existe normativa nacional; o
 - (v) según requerimientos nacionales, aportando una conciliación de algunas de las cifras con las determinadas según las NIIF;
- (b) ha preparado estados financieros con arreglo a las NIIF únicamente para uso interno, sin ponerlos a disposición de los propietarios de la entidad o de otros usuarios externos;
- (c) ha preparado un paquete de información de acuerdo con las NIIF, para su empleo en la consolidación, que no constituye un conjunto

completo de estados financieros, según se define en la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*; o

- (d) no ha presentado estados financieros en periodos anteriores.

4 Esta NIIF se aplicará cuando la entidad adopte por primera vez las NIIF. No será de aplicación cuando, por ejemplo, la entidad:

- (a) abandone la presentación de los estados financieros según los requerimientos nacionales, si los ha presentado anteriormente junto con otro conjunto de estados financieros que contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF;

- (b) haya presentado en el año precedente estados financieros según requerimientos nacionales, si tales estados financieros contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF; o

- (c) presentó en el año precedente estados financieros que contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF, incluso si los auditores expresaron su opinión con salvedades en el informe de auditoría sobre tales estados financieros.

5 Esta NIIF no se aplicará a cambios en las políticas contables hechos por una entidad que ya hubiera adoptado las NIIF. Tales cambios son objeto de:

- (a) requerimientos específicos relativos a cambios en políticas contables, contenidas en la NIC 8 *Prácticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*; y

- (b) disposiciones transitorias específicas en otras NIIF.

Estado de situación financiera de apertura según las NIIF

6 La entidad preparará y presentará un *estado de situación financiera de apertura con arreglo a las NIIF* en la *fecha de transición a las NIIF*. Este es el punto de partida para su contabilidad de acuerdo con las NIIF.

Políticas contables

7 Una entidad usará las mismas políticas contables en su estado de situación financiera de apertura con arreglo a las NIIF y a lo largo de todos los periodos presentados en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF. Estas políticas contables cumplirán con cada NIIF vigente al final del primer periodo sobre el que informe según las NIIF, excepto por lo especificado en los párrafos 13 a 34B y 37.

8 La entidad no aplicará versiones diferentes de las NIIF, que estuvieran vigentes en fechas anteriores. La entidad puede adoptar una nueva NIIF que todavía no sea obligatoria, siempre que la misma permita su aplicación anticipada.

Norma Internacional de Contabilidad NIC 32

Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y guías relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

Alcance

1. *Esta Norma debe ser aplicada al presentar y revelar información sobre cualquier tipo de instrumento financiero, ya esté reconocido en el balance general o no, salvo en los casos siguientes:*
 - a) *inversiones en subsidiarias, tal como se definen en la NIC 27, Estados Financieros Consolidados y Contabilización de Inversiones en Subsidiarias;*
 - b) *inversiones en empresas asociadas, tal como se definen en la NIC 28, Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas;*
 - c) *inversiones en negocios conjuntos, tal como se definen en la NIC 31, Información Financiera sobre los Intereses en Negocios Conjuntos;*
 - d) *obligaciones de los empleadores y de los planes de todo tipo para conceder beneficios post-empleo a los trabajadores, incluidos los planes de beneficios a los empleados, tal como se describen en la NIC 19, Beneficios a los Empleados, y en la NIC 26, Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro;*
 - e) *obligaciones de los empleadores derivadas de las opciones sobre compra de acciones, así como de los planes de compra de acciones para los empleados, tal como se describen en la NIC 19, Beneficios a los Empleados; y*
 - f) *obligaciones derivadas de los contratos de seguro.*
2. Aunque esta Norma no es de aplicación a las inversiones que una empresa tenga en sus subsidiarias, es aplicable a todos los instrumentos financieros incluidos en los estados financieros consolidados de la controladora, con independencia de si tales instrumentos se han emitido o comprado por parte de la controladora o de la subsidiaria. De forma similar, esta Norma resulta de aplicación a los instrumentos financieros emitidos o comprados por un negocio conjunto, e incluidos en los estados financieros de cualquiera de los coparticipes, ya sea directamente o a través de la consolidación proporcional.
3. Para los propósitos de esta Norma, un contrato de seguro es un acuerdo que expone al asegurador a riesgos definidos de pérdida por sucesos o circunstancias

ocurridos o descubiertos a lo largo de un periodo determinado, incluyendo muerte (en el caso de pagos periódicos, supervivencia del asegurado), enfermedad, discapacidad, daños en inmuebles, daños a terceros o interrupción de la actividad de la empresa. No obstante, se aplicarán las disposiciones de esta Norma cuando el instrumento financiero, aunque tome la forma de un contrato de seguro, implique fundamentalmente la transferencia de riesgos financieros (véase el párrafo 43), lo que sucede, por ejemplo, con algunos tipos de reaseguro financiero o con contratos de inversiones de rendimiento garantizado emitidos tanto por compañías de seguros como por otras empresas. Se aconseja, a las empresas que posean obligaciones derivadas de contratos de seguros, considerar la conveniencia de aplicar las disposiciones de esta Norma al presentar y revelar en los estados financieros información relativa a tales compromisos.

4. Algunas otras Normas Internacionales de Contabilidad, específicas para ciertos tipos de instrumentos financieros, contienen disposiciones adicionales respecto a la presentación y revelación en los estados financieros de información sobre los mismos. Por ejemplo, la NIC 17, Arrendamientos, y la NIC 26, Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro, incorporan requisitos específicos de presentación y revelación de información referentes a los arrendamientos financieros y a las inversiones procedentes de los planes de beneficio por retiro. Además, son de aplicación a los instrumentos financieros las disposiciones contenidas en otras Normas Internacionales de Contabilidad, particularmente las contenidas en la NIC 30, Informaciones a Revelar en los Estados Financieros de Bancos e Instituciones Financieras Similares.

Definiciones

5. *Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:*

Un instrumento financiero es un contrato que da lugar, simultáneamente, a un activo financiero en una empresa y a un pasivo financiero o un instrumento de capital en otra empresa.

Los contratos sobre mercancías, que dan a una de las partes el derecho de cancelar la operación en efectivo, o por medio de otro instrumento financiero

cualquiera, deben ser tratados contablemente como si fueran instrumentos financieros, con la excepción de los contratos de mercancías que: (a) se iniciaron, y todavía continúan, con la intención de cumplir con las exigencias impuestas por una venta, una compra o una utilización que la empresa espera, (b) desde su comienzo fueron señalados para tales propósitos, y (c) se espera cancelar mediante la entrega física de los bienes.

Un activo financiero es todo activo que posee una cualquiera de las siguientes formas:

- a) efectivo;*
- b) un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero por parte de otra empresa;*
- c) un derecho contractual a intercambiar instrumentos financieros con otra empresa, en condiciones que sean potencialmente favorables; o*
- d) un instrumento de capital de otra empresa.*

Un pasivo financiero es un compromiso que supone una obligación contractual:

- a. de entregar dinero u otro activo financiero a otra empresa; o*
- b. de intercambiar instrumentos financieros con otra empresa, bajo condiciones que son potencialmente desfavorables.*

Una empresa puede tener una obligación contractual que puede cancelar bien por medio de pago con activos financieros, o mediante la entrega de sus propias acciones. En tal caso, si el número de acciones propias exigidas para cancelar la obligación se modifica con los cambios en el valor razonable de las mismas, de manera que el valor razonable total de las acciones entregadas sea igual al importe de la obligación contractual a satisfacer, el tenedor de la obligación no está expuesto al riesgo de pérdidas o ganancias por fluctuaciones en el valor de las acciones. Tal obligación debe ser contabilizada como si fuera un pasivo financiero por parte de la empresa deudora.

Un instrumento de capital es cualquier contrato que ponga de manifiesto intereses en los activos netos de una empresa, una vez han sido deducidos todos

sus pasivos.

Son activos y pasivos financieros de carácter monetario (también denominados instrumentos financieros monetarios), los activos y pasivos financieros a recibir o pagar en forma de importes fijos o determinables de dinero.

Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor debidamente informados, o puede ser cancelada una obligación entre un deudor y un acreedor con suficiente información, que realizan una transacción libre.

Valor de mercado es la cantidad que se puede obtener por la venta, o que se puede pagar por la adquisición, de un instrumento financiero en un mercado activo.

6. En esta Norma, los términos “contrato” o “contractual” hacen referencia a un acuerdo entre dos o más partes que produce, a las partes implicadas, claras consecuencias económicas que tienen poca o ninguna capacidad de evitar, ya que el cumplimiento del acuerdo es exigible legalmente. Los contratos, y por tanto los instrumentos financieros asociados, pueden tomar una gran variedad de formas, y no precisan ser fijados por escrito.

7. Para los propósitos de la definición del párrafo 5, el término “empresa” hace referencia tanto a empresarios individuales como a formas asociativas entre empresarios (por ejemplo sociedades colectivas), así como a sociedades legalmente establecidas y entidades gubernativas.

8. En los términos usados para definir activos y pasivos financieros, se incluyen las palabras “activo financiero” e “instrumento financiero”, pero tales definiciones no son circulares. Cuando existe un derecho contractual o una obligación para intercambiar instrumentos financieros, los instrumentos correspondientes ya intercambiados dan lugar al nacimiento de activos financieros, pasivos financieros o instrumentos de capital. Es más, se puede llegar a establecer una cadena de derechos u obligaciones contractuales, pero en último extremo se desembocará en el cobro o pago de dinero, o bien en la adquisición o emisión de un instrumento de capital.

9. Entre los instrumentos financieros se incluyen tanto los instrumentos primarios, tales como cuentas a pagar, partidas por cobrar o participaciones en la propiedad de las empresas; como los instrumentos derivados, tales como opciones, futuros y contratos a plazo de tipo financiero, permutas de tasas de interés y permutas de divisas. Los instrumentos financieros derivados, estén o no reconocidos en el balance general, cumplen la definición de instrumentos financieros y, por tanto, quedan sujetos a las disposiciones de esta Norma.

10. Los instrumentos financieros derivados crean derechos y obligaciones, que tienen el efecto de transferir uno o varios de los riesgos financieros, inherentes a un instrumento financiero primario subyacente, entre las partes que intervienen en la operación. Los instrumentos derivados no producen necesariamente, ni en el comienzo del contrato ni al llegar a la madurez del mismo, la transferencia del instrumento financiero primario subyacente.

11. Los activos tangibles, tales como inventarios, propiedades, planta y equipo, bienes en régimen de arrendamiento financiero, así como los activos intangibles, tales como patentes y marcas, no son activos financieros. El control de tales activos, sean tangibles o no, creará una oportunidad para generar entradas de efectivo u otros activos, pero no dará lugar al nacimiento de un derecho presente a recibir efectivo u otros activos financieros.

12. Ciertos activos, tales como los gastos pagados por anticipado, para los cuales los beneficios económicos futuros consisten en la recepción de bienes o servicios, más que en el derecho de recibir dinero u otros activos financieros, no son activos financieros. De forma similar, partidas tales como los cobros anticipados y la mayor parte de las obligaciones en especie, no son pasivos financieros, porque la probable salida de beneficios económicos asociados con ellos consiste en la entrega de bienes o servicios, más que de dinero u otro activo financiero.

13. Los derechos u obligaciones que no son de naturaleza contractual, tales como el impuesto a las ganancias, que surge como resultado de una obligación legal impuesta por el gobierno, no constituyen activos ni pasivos financieros. La contabilización del impuesto a las ganancias se llevará a cabo de acuerdo con la

NIC 12, Impuesto a las Ganancias.

14. Los derechos y las obligaciones contractuales, que no impliquen la transferencia de un activo financiero, caen fuera del alcance de la definición de instrumento financiero. Por ejemplo, algunos derechos (obligaciones) contractuales, tales como los que surgen en un contrato de futuros sobre mercancías, pueden ser cancelados sólo mediante la recepción (entrega) de activos no financieros. De forma similar, los derechos (obligaciones) contractuales tales como los que nacen en un arrendamiento operativo para el uso de un activo material, pueden únicamente ser cancelados mediante la recepción (prestación) de servicios. En ambos casos, el derecho contractual de una de las partes a recibir un activo o un servicio no financiero, y la correspondiente obligación de la otra parte, no establecen un derecho o una obligación presente, para las partes, de recibir, entregar o intercambiar un activo financiero.

15. por parte del prestamista, a recibir dinero del avalista, y a la vez establece una obligación para el avalista de pagar al prestamista, si el prestatario no hace el reembolso. El derecho y la obligación contractuales existen por causa de una transacción o evento ocurrido en el pasado (la prestación del aval), incluso cuando la posibilidad por parte del prestamista de ejercitar su derecho, y la exigencia para el avalista de cumplir con su obligación, sean ambas de carácter contingente, dependiendo de un futuro acto de impago por parte del prestatario. Un derecho o una obligación, de tipo contingente, cumplen la definición de activo financiero y de pasivo financiero, incluso aunque muchos de tales activos y pasivos no cumplan las condiciones para su reconocimiento como elementos de los estados financieros.

16. La obligación, por parte de la empresa, de emitir o entregar sus propios instrumentos de capital, como es el caso de las opciones o los compromisos de emisión de acciones, es en sí misma un instrumento de capital, no un pasivo financiero, ya que la empresa no está obligada a entregar dinero u otro activo financiero. De forma similar, el costo incurrido por una empresa para comprar el derecho a rescatar sus propios instrumentos de capital en poder de terceros, constituye una reducción de su patrimonio neto, nunca un activo financiero².

Capítulo 2

Afectación de las normas a los balances

Los Estados Financieros son los documentos que deben preparar la empresa al determinar el ejercicio contable, con el fin de conocer la situación financiera y los resultados económicos obtenidos en las actividades de su empresa a lo largo de un período.

La información presentada en los estados financieros interesa a:

- La administración, para la toma de decisiones, después de conocer el rendimiento, crecimiento y desarrollo de la empresa durante un periodo determinado.
- Los propietarios para conocer el progreso financiero del negocio y la rentabilidad de sus aportes.
- Los acreedores, para conocer la liquidez de la empresa y la garantía de cumplimiento de sus obligaciones.
- El estado, para determinar si el pago de los impuestos y contribuciones esta correctamente liquidado.

Los estados financieros básicos son:

- El balance general
- El estado de resultados
- El estado de cambios en el patrimonio
- El estado de cambios en la situación financiera
- El estado de flujos de efectivo

Las NIIF no imponen ningún formato para los estados financieros principales, aunque en algunas de ellas se incluyen sugerencias de presentación. Esta ausencia puede ser chocante por el contraste que supone con las rígidas normas de presentación del PGC. En efecto, las normas internacionales hablan de información a revelar en general, y en

muy pocas ocasiones disponen que los valores de algunas partidas deben aparecer, de forma obligada, en el cuerpo principal de los estados financieros. Esto da una gran libertad a la empresa que las utilice para planificar la apariencia externa de los estados financieros, y puede reducir la comparabilidad entre empresas.

No obstante, el problema de la comparabilidad se ha resuelto con un contenido mínimo del balance de situación, del estado de resultados y del estado de flujo de efectivo. Las empresas suelen seguir esos formatos mínimos, e incluir información de desglose en las notas, en forma de cuadros complementarios.

Las NIIF están diseñadas pensando en empresas grandes, con relevancia en el entorno económico y proyección internacional. No obstante, muchos países han adoptado directamente o han adaptado las normas internacionales para ser aplicadas por sus empresas, con independencia del tamaño o la relevancia.

Para establecer alguna distinción en razón de la importancia de la empresa en el entorno económico en el que se mueve, hay algunas normas que son particularmente aplicables a empresas cotizadas en bolsa, porque aportan información especialmente útil para los inversores. Es el caso de las que tratan de la presentación de información por segmentos y de las ganancias por acción.

La información segmentada es necesaria para entender, de forma separada, los componentes de la situación financiera, los resultados y los flujos de efectivo de empresas complejas, que desarrollan actividades diferentes u operan en mercados geográficos muy diferenciados. Esta es la situación normal de los grupos que presentan cuentas consolidadas.

En la normativa IASB, la empresa debe definir primero qué criterio de segmentación principal utiliza para su gestión (por actividades o por mercados), y dar información detallada de los activos, pasivos, gastos e ingresos de cada segmento que haya identificado, así como las inversiones realizadas en cada segmento y las bases para la fijación de precios inter-segmentos.

Además de desglosar información sobre los segmentos en el formato principal, las empresas deben informar acerca de los segmentos utilizando el formato secundario (si, por ejemplo, el principal son las actividades, el secundario serán los mercados

geográficos), si bien esta información es mucho menos detallada, ya que basta con revelar los ingresos, el importe en libros de los activos y las inversiones en el periodo referidos a cada uno de los segmentos.

El objetivo que se persigue con el detalle que aporta la segmentación es informar al usuario de los estados financieros de las cifras más importantes de la empresa desglosados por los componentes más relevantes del negocio, a fin de que pueda percibir cómo se generan los ingresos, los gastos y los resultados en los mismos, para que pueda comprender los riesgos que tienen y su papel en la configuración de las cifras generales que conforman los estados financieros de toda la entidad.

Con ello no sólo comprenderá mejor la gestación de las cifras, sino que podrá proyectarlas para evaluar la capacidad y el rendimiento futuro de la Organización.

Capítulo 3

Aplicación de NIIF en Ecuador

La Superintendencia de Compañías es quien debe exigir la implantación de las NIIF en el Ecuador.

Mediante Resolución No. 06.Q.ICI.004 del 21 de Agosto del 2006 instruyo la adopción de las NIIF, y que su aplicación sea obligatoria, por parte de las compañías y entidades sujetas a control por parte de la superintendencia de compañías, para el registro, preparación, y presentación de Estados Financieros a partir del 1 de Enero del 2009. Esto se publico en el registro oficial No. 348 el 4 de septiembre del 2006.

Mediante resolución No. ADM 08199 el 3 de julio del 2008, el superintendente de compañías ratifico el cumplimiento de la resolución 06.Q.ICI.004, esto se publico en el registro oficial No. 378 el 10 de julio del 2008.

Postergación

El 20 de noviembre del 2008 mediante resolución No. 08.G.DSC la superintendencia de compañías resolvió establecer un cronograma de aplicación obligatoria de las NIIF en 3 grupos.

La resolución en la parte pertinente indica lo siguiente:

1) Aplicarán a partir del 1 de enero del 2010: Las Compañías y los entes sujetos y regulados por la Ley de Mercado de Valores, así como todas las compañías que ejercen actividades de auditoría externa. Se establece el año 2009 como período de transición; para tal efecto, este grupo de compañías y entidades deberán elaborar y presentar sus estados financieros comparativos con observancia de las Normas Internacionales de Información Financiera "NIIF" a partir del ejercicio económico del año 2009.

2) Aplicarán a partir del 1 de enero del 2011: Las compañías que tengan activos totales iguales o superiores a US\$ 4'000.000,00 al 31 de diciembre del 2007; las compañías Holding o tenedoras de acciones,

que voluntariamente hubieren conformado grupos empresariales; las compañías de economía mixta y las que bajo la forma jurídica de sociedades constituya el Estado y Entidades del Sector Público; las sucursales de compañías extranjeras u otras empresas extranjeras estatales, paraestatales, privadas o mixtas, organizadas como personas jurídicas y las asociaciones que éstas formen y que ejerzan sus actividades en el Ecuador.

Se establece el año 2010 como período de transición; para tal efecto, este grupo de compañías y entidades deberán elaborar y presentar sus estados financieros comparativos con observancia de las Normas Internacionales de Información Financiera "NIIF" a partir del ejercicio económico del año 2010.

3) Aplicarán a partir del 1 de enero de 2012: Las demás compañías no consideradas en los dos grupos anteriores. Se establece el año 2011 como período de transición; para tal efecto este grupo de compañías deberán elaborar y presentar sus estados financieros comparativos con observancia de las Normas Internacionales de Información Financiera "NIIF", a partir del año 2011.

ARTICULO SEGUNDO: Como parte del proceso de transición, las compañías que conforman los grupos determinados en los numerales 1), 2) y 3) del Artículo Primero elaborarán obligatoriamente hasta marzo del 2009, marzo del 2010 y marzo del 2011, en su orden, un cronograma de implementación de dicha disposición, el cual tendrá, al menos, lo siguiente:

- Un plan de capacitación.
- El respectivo plan de implementación.
- La fecha del diagnóstico de los principales impactos en la empresa

Esta información deberá ser aprobada por la junta general de socios o accionistas, o por el organismo que estatutariamente esté facultado para tales

efectos; o, por el apoderado en caso de entes extranjeros que ejerzan actividades en el país.

Adicionalmente, estas empresas elaborarán, para sus respectivos períodos de transición, lo siguiente:

(a) Conciliaciones del patrimonio neto reportado bajo NEC al patrimonio bajo NIIF, al 1 de enero y al 31 de diciembre de los períodos de transición.

(b) Conciliaciones del estado de resultados del 2009, 2010 y 2011, según el caso, bajo NEC al estado de resultados bajo NIIF.

(c) Explicar cualquier ajuste material si lo hubiere al estado de flujos efectivo del 2009, 2010 y 2011, según el caso, previamente presentado bajo NEC.

Las conciliaciones se efectuarán con suficiente detalle para permitir a los usuarios (accionistas, proveedores, entidades de control, etc.) la comprensión de los ajustes significativos realizados en el balance y en el estado de resultados. La conciliación del patrimonio neto al inicio de cada período de transición, deberá ser aprobada por el directorio o por el organismo que estatutariamente esté facultado para tales efectos, hasta el 30 de septiembre del 2009, 2010 o 2011, según corresponda, y ratificada por la junta general de socios o accionistas, o por el apoderado en caso de entes extranjeros que ejerzan actividades en el país, cuando conozca y apruebe los primeros estados financieros del ejercicio bajo NIIF.

Los ajustes efectuados al término del período de transición, al 31 de diciembre del 2009, 2010 y 2011, según el caso, deberán contabilizarse el 1 de enero del 2010, 2011 y 2012, respectivamente.

Conclusión

Una vez revisado y analizado cada una de las normas, como era de esperarse y lo teníamos previsto, la aplicación de las *Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF*, se pospusieron para que se apliquen de acuerdo al calendario dispuesto por la Entidad de Control Societario;

Es importante resaltar que la *capacitación al personal* inmerso en estos cambios debe darse en forma coordinada con los administradores de cada una de las empresas vinculadas a estos procesos; y,

De acuerdo a las características de cada empresa, se debe tomar muy en cuenta el calendario propuesto con las actividades a cumplirse para notificar a la Superintendencia de Compañías o aplicar, según corresponda;

Existe el tiempo necesario para la capacitación del personal del área contable-financiera; por consiguiente, programar seminarios acordes a las necesidades individuales empresariales o sectorizando por actividades afines, pero en forma concreta y no generalizada, que además de cubrir aspectos teóricos se realicen talleres prácticos; y,

Los plazos (fechas con actividades) para la conversión de estados financieros, será registrado en las carpetas de cada empresa para el fiel cumplimiento de las disposiciones establecidas.

PARTE COMPLEMENTARIA

FRUTIS WATER
Estado de Situación Financiera (NEC)
Por los años terminados el 31 de diciembre del 2009 y 2008

Activos	Ref.	31-Dec-2009	% 2009	31-Dec-2008	% 2008
Activo Corriente					
Caja - Bancos		80.180	19,2%	53.914	13,4%
Cuentas por cobrar	P1-3 / P4-2	9.520	2,3%	6.230	1,6%
Otras cuentas por cobrar		4.000	1,0%	2.500	0,6%
Inventarios		20.000	4,8%	10.000	2,5%
Materia Prima Directa		40.880	9,8%	28.652	7,1%
Gastos pagados por anticipado		9.546	2,3%	2.700	0,7%
Total Activo Corriente		164.126	39,3%	103.996	25,9%
Activos No Corrientes					
Activo fijo, neto	P2-1 / P2-2-3	231.796	55,5%	287.128	71,6%
Otros activos	P1-1	21.702	5,2%	10.100	2,5%
Total Activos No Corrientes		253.498	60,7%	297.228	74,1%
Total Activos		417.624	100,0%	401.224	100,0%
Pasivos					
Pasivo Corriente					
Cuentas por pagar	P1-2 / P4-3	60.000	14,4%	70.000	17,4%
Pasivos acumulados		6.250	1,5%	7.120	1,8%
Impuestos por pagar		2.550	0,6%	3.100	0,8%
Total Pasivo Corriente		68.800	16,5%	80.220	20,0%
Pasivo No Corriente					
Obligaciones Bancarias-Financieras	P2-4	92.962	22,3%	93.405	23,3%
Patrimonio					
Capital social		89.837	21,5%	89.837	22,4%
Reserva de capital		61.000	14,6%	61.000	15,2%
Utilidades retenidas		105.025	25,1%	76.762	19,1%
Total Patrimonio		255.862	61,3%	227.599	56,7%
Total Pasivo y Patrimonio		417.624	100,0%	401.224	100,0%

FRUTIS WATER
Estado de Resultados (NEC)
Por los años terminados el 31 de diciembre del 2009 y 2008

	Ref.	31-Dec-2009	% 2009	31-Dec-2008	% 2009
ventas netas		289.803		143.011	
(-) costo de ventas		-32.051		-19.071	
Ingresos Operativos		257.752	100,0%	123.940	100,0%
Gastos de Remuneraciones	P-1	-28.440	-11,0%	-20.160	-16,3%
Gastos de servicios		-8.695	-3,4%	-8.695	-7,0%
Gastos de ventas		-11.586	-4,5%	-9.985	-8,1%
Depreciación		-69.036	-26,8%	-14.456	-11,7%
Utilidad Operacional		139.995	54,3%	70.644	57,0%
Otros ingresos		1.200	0,5%	800	0,6%
Otros (gastos)		-500	-0,2%	-200	-0,2%
Utilidad del ejercicio		140.695	54,6%	71.244	57,5%
(-) 15% participación trabajadores		21.104		10.687	
Utilidad antes del impuesto a la renta		119.591		60.557	
(-) 25% impuesto a la renta		29.898		15.139	
Utilidad neta		89.693	34,8%	45.418	36,6%

FRUTIS WATER
ESTADO DE SITUACION FINANCIERA
AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2009
(EXPRESADOS EN US\$ DOLARES)

ACTIVOS	Ref.	Registros NEC	-	Registros NIIF	Ref.
ACTIVOS CORRIENTES:					
Caja - Bancos		80.180	-	80.180	
Cuentas por cobrar		8.550	-518	8.032	
Otras cuentas por cobrar	P1-3; P4-3	4.000	-	4.000	
Inventarios		20.000	-	20.000	
Materia Prima Directa		49.850	-	49.850	
Gastos pagados por anticipado		9.546	-	9.546	
Total Activos Corrientes		172.126		171.608	A1-2
ACTIVOS NO CORRIENTES:					
Activo Fijo, neto	P2-1, P2-2, P2-3	231.796	34.182	265.978	
Otros Activos	P1-1	21.702	-15.191	6.511	
Total Activos No Corrientes		253.498		272.489	A1-2
TOTAL ACTIVOS		425.624		444.097	
PASIVOS Y PATRIMONIO					
PASIVOS CORRIENTES:					
Cuentas por pagar	P1-2	66.000	319	65.681	
Pasivos acumulados		4.000	-	4.000	
Impuestos por pagar		2.000	-	2.000	
Pasivos Corrientes:		72.000		71.681	A1-2
OBLIGACIONES A LARGO PLAZO					
Obligaciones Bancarias-Financieras		120.962	-	120.962	
Beneficios futuros a empleados	P2-4	-	-6.000	6.000	
Total Pasivos No Corrientes		120.962		126.962	A1-2
PATRIMONIO DE LOS ACCIONISTAS:					
Capital social		85.837	-	85.837	
Reserva de capital		51.000	-	51.000	
Reserva por revalorización de activos	P2-1, P2-2	-	-34.182	34.182	
Utilidades retenidas		95.825	21.390	74.435	
Total Patrimonio		232.662		245.454	A1-2
TOTAL PASIVOS Y PATRIMONIO		425.624		444.097	
<i>Prueba</i>		-	-	-	

Efectos a considerar:

- P1-1 Provisión de cargos diferidos (Valor no recuperable - Aprox. 75%)
- P2-1 Activos Fijos que se han depreciado a tasa acelerada (Valor razonable - Aprox. 55%)
- P2-2 Inmuebles que podrían revalorizarse (Valor razonable Aprox. 76000)
- P2-3 Reconocer obligación presente de beneficio futuro a empleados (Aprox. 6,000)
- P4-1 Los ingresos de la compañía son reconocidos en el momento en que se generan las facturas
- P4-2 La compañía tiene cuentas de dudosa recuperación (Aprox. 5%)
- P4-3 Evaluar existencia de cuentas por pagar a mas de 1 año que no se cancelarán (Indeterminado)

P1-2 Registrar a valor presente intereses implícitos en cuentas por pagar.

Rotación (días) de cuentas por pagar: 32 días

Cuentas por pagar:	60.000	Neta de provisión de incobrables
Tasa de interés promedio que se cancela:	6%	
CxP sin intereses implícitos	59.681	
Efecto de intereses implícitos (global)	319	(cálculo global)

P1-3 Registrar a valor presente intereses implícitos en cuentas por cobrar.

Rotación de cuentas por cobrar: 42 días

Cartera Neta:	6.000	Neta de provisión de incobrables
Tasa de interés promedio que se cancela:	6%	
Cartera sin intereses implícitos	5.958	
Efecto de intereses implícitos (global)	42	(cálculo global)

FRUTIS WATER

REMUNERACIONES DE EMPLEADOS

cuadro de empleados - 2009

administrativos	
Empleado 1	250
Empleado 2	250
Empleado 3	250
socio 1 karen	250
socio 2 vane	250
total administrativos	1250

ventas	
Vendedor 1	240
Vendedor 2	240
Vendedor 3	240
total ventas	720

operativo	
bodeguero 1	200
bodeguero 2	200
total operativo	400

total remuneracion mensual	2370
total remuneracion anual	28440

cuadro de empleados - 2008

administrativos	
Empleado 1	250
Empleado 2	250
socio 1 karen	250
socio 2 vane	250
total administrativos	1000

ventas	
Vendedor 1	240
Vendedor 2	240
total ventas	480

operativo	
bodeguero 1	200
total operativo	200

total remuneracion mensual	1680
total remuneracion anual	20160

FRUTIS WATER
Explicación activos Fijos

<u>Activos Fijos al 31-Diciembre-2009:</u>	Costo Histórico	Depreciación Acumulada	Valor Neto	Valor Razonable Aprox.
<u>Activos Fijos No depreciables</u>				
Activos fijos en tránsito	12.100	-	12.100	
Total Activos Fijos No depreciables	12.100	-	12.100	
<u>Activos Fijos depreciables</u>				
Edificios	80.000	-5.333	74.667	76.000
Vehiculos-Maquinaria	140.780	-37.541	103.239	70.390
Equipos de computo	67.952	-26.162	41.790	
Total Activos Fijos depreciables	288.732	-69.036	219.696	
Total Activos Fijos	300.832	-69.036	231.796	

ANEXO DE ACTIVOS FIJOS

Año 2008

<u>ITEMS:</u>	Fecha Adquisic.	Valor Adquisic.	Meses a Depreciar	Tasa de Deprec.	Valor a Depreciar
31/12/2008 EDIFICIOS	01-sep-08	80.000	4	5%	1.333
31/12/2008 VEHICULOS-MAQUINARIA	01-sep-08	140.780	4	20%	9.385
31/12/2008 EQUIPOS DE COMPUTO	01-nov-08	67.952	2	33%	3.737
		288.732		Dep. Acum	14.456

Año 2009

<u>ITEMS:</u>	Fecha Adquisic.	Valor Adquisic.	Meses a Depreciar	Tasa de Deprec.	Valor a Depreciar
31/12/2009 EDIFICIOS	01-sep-08	80.000	16	5%	5.333
31/12/2009 VEHICULOS-MAQUINARIA	01-sep-08	140.780	16	20%	37.541
31/12/2009 EQUIPOS DE COMPUTO	01-nov-08	67.952	14	33%	26.162
		288.732		Dep. Acum	69.036

FRUTIS WATER

Pasos para conversión a NIIF

Al 31 de diciembre del 2009

Posibles efectos	
Valor estimado	Efectos contables

Paso 1: No se reconocerán Activos y Pasivos que no cumplan con NIIF's

P1-1	Evaluación de probabilidad de beneficio futuro en Cargos Diferidos.	-15.191	Ok
P1-2	Registrar a valor presente intereses implícitos en cuentas por pagar. Lo que disminuirá el valor de las cuentas por pagar.	319	
P1-3	Registrar a valor presente intereses implícitos en cuentas por cobrar. Lo que disminuirá el valor de las cuentas por cobrar.	42	Ok

Paso 2: Se reconocerán Activos y Pasivos que cumplan con NIIF's

P2-1	PPE que se están depreciando a tasas aceleradas	32.849	Ok
P2-2	Inmuebles que podrían revalorizarse	1.333	Ok
P2-3	Reconocer obligación presente de beneficio futuro a empleados.	-6000 Aprox.	Ok

Paso 3: Reclasificaciones requeridas por NIIF's

P3-1

Paso 4: Valuación de activos y pasivos

P4-1	Los ingresos de la compañía son reconocidos cuando se facturan	- Ver efecto en P1-3	
P4-2	La compañía tiene cuentas de dudosa recuperación	-476 Aprox. 5% de cartera total	Ok
P4-3	Evaluar existencia de cuentas por pagar antiguas que no se cancelarán.	Indeterminado	Ok

Paso 5: Impactos en los sistemas

FRUTIS WATER

Pasos para conversión a NIIF

Al 31 de diciembre del 2009

Posibles efectos	
Valor estimado	Efectos contables

Modificar la parametrización en los sistemas con el objetivo de segregarse intereses implícitos tanto de facturación de ingresos, como por compras a proveedores.

P5-1 Generar reportes relacionados a empleados que permitan a un actuario determinar de manera razonable la obligación de beneficios futuros a valor presente por todos los rubros de beneficios a empleados.

Paso 6: Políticas contables significativas

P6-1	Ingresos Operativos: se reconocen cuando son facturados	No es aceptado por NIIF	Sin diferencias materiales ya que se factura al inicio de cada mes las pensiones del mes, las matrículas no generan una obligación de reembolso al estudiante en caso de retiro.
P6-2	Beneficios a empleados: se reconocen cuando son pagados.	No es aceptado por NIIF	Se deberán reconocer mediante la hipótesis del devengo.
P6-3	Activos Fijos: se deprecian en línea recta en base a los tope máximos estipulados en el Reglamento a la L.R.T.I.	No es aceptado por NIIF	Se deberá reconocer el gasto de depreciación en base al desgaste que el bien haya tenido durante el período
P6-4	Estimación de cuentas dudosas: no se efectúa un análisis de recuperabilidad de cartera al final de cada período.	No es aceptado por NIIF	Se deberá efectuar un análisis de recuperación de cartera para rebajar el valor contable a su importe recuperable.

FRUTIS WATER
Planilla de asientos de ajuste para conversión a NIIF
AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2009

NOTA (+) DEBITO (-) CREDITO	NEC	NIIF	Activo		Pasivo		Patrimonio	Ingresos	Gastos	Prueba		
			Corriente	No Corriente	Corriente	No Corriente				(=)		
SALDOS NEC al 31-Diciembre-2009			172.126	253.498	-72.000	-120.962	-232.662	#REF!	#REF!	#REF!		
P1-1 Utilidades retenidas		15.191	-	-	-	-	15.191	-	-	-		
Previsión para deudores incobrables / Otros activos		-15.191	-	-	-15.191	-	-	-	-	-		
<i>Para registrar quebranto de créditos en otros activos (corresponden en su totalidad a años anteriores)</i>												
P1-2 Cuentas por pagar		319	-	-	-	319	-	-	-	-		
Gastos del Ejercicio 2009		-319	-	-	-	-	-	-	-319	-319		
<i>Para registrar intereses implícitos en adquisición a proveedores</i>												
P1-3 Ingresos operativos 2009		42	-	-	-	-	-	42	-	42		
Cuentas por cobrar		-42	-	-42	-	-	-	-	-	-		
<i>Para registrar intereses implícitos en facturación a nuestros clientes</i>												
P2-1 Activos Fijos, neto (Mobiliario)		32.849	-	-	32.849	-	-	-	-	-		
Reserva para Revalorización		-32.849	-	-	-	-	-32.849	-	-	-		
<i>Para registrar corrección de tasas de depreciación (mobiliario y equipo)</i>												
P2-2 Activos Fijos, neto (Inmuebles)		1.333	-	-	1.333	-	-	-	-	-		
Reserva para Revalorización		-1.333	-	-	-	-	-1.333	-	-	-		
<i>Para registrar revalorización de bienes inmuebles</i>												
P2-4 Gasto Beneficio futuro a empleados (1/10)		600	-	-	-	-	-	-	600	600		
Utilidades retenidas (9/10)		5.400	-	-	-	-	5.400	-	-	-		
Beneficio futuro a empleados		-6.000	-	-	-	-6.000	-	-	-	-		
<i>Para registrar obligación presente de beneficio futuro a empleados</i>												
P4-2 Deudores Incobrables		119	-	-	-	-	-	-	119	119		
Utilidades Retenidas		357	-	-	-	-	357	-	-	-		
Previsión para deudores incobrables		-476	-	-476	-	-	-	-	-	-		
<i>Para registrar créditos aún no cobrados de nuestros clientes</i>												
Total Ajustes:					-518	18.991	319	-6.000	-13.234	42	400	442
SALDOS NIIF al 31-Diciembre-2009			171.608	272.489	-71.681	-126.962	-245.896	#REF!	#REF!	#REF!		
			A1-1	A1-1	A1-1	A1-1	A					

Ligue con Estado Financiero:

Saldo patrimonial con ajustes a cuentas de patrimonio

Ajustes a cuenta de resultado del ejercicio

Patrimonio Final:

-245.896 A

442

-245.454

A1-1