



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN CONTABILIDAD Y
AUDITORÍA CPA.**

TÍTULO:

**EVALUACIÓN DE LAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS MÁS
FRECUENTES EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE
EMPRESAS ECUATORIANAS Y SUS EFECTOS EN EL
IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO**

Autores:

Aguilar Aguilar Ivanna Katherine

Morán Gorozabel Darshell Lissette

**TRABAJO DE TITULACIÓN PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL
TÍTULO DE INGENIER (O/A) EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA**

CPA.

Tutor

CPA Ortiz Donoso Raúl Guillermo Msc.

Guayaquil, Ecuador

2014



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN CONTABILIDAD Y
AUDITORÍA CPA.**

CERTIFICACIÓN

Certificamos que el presente trabajo fue realizado en su totalidad por **Ivanna Katherine Aguilar Aguilar y Darshell Lissette Morán Gorozabel**, como requerimiento parcial para la obtención del Título de **Ingeniero en Contabilidad y Auditoría CPA.**

TUTOR

CPA Ortiz Donoso Raúl Guillermo Msc.

DIRECTOR DE LA CARRERA

Ing. Ávila Toledo Arturo Absalón Msc.

Guayaquil, marzo del 2015



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN CONTABILIDAD Y
AUDITORÍA CPA.**

DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

**Nosotras, Ivanna Katherine Aguilar Aguilar y
Darshell Lissette Morán Gorozabel**

DECLARAMOS QUE:

El Trabajo de Titulación “**Evaluación de las Diferencias Temporarias más Frecuentes en los Estados Financieros de Empresas Ecuatorianas y sus Efectos en el Impuesto a la Renta Diferido**” previa a la obtención del Título de **Ingeniera en Contabilidad y Auditoría CPA**, ha sido desarrollado respetando derechos intelectuales de terceros conforme las citas que constan al pie de las páginas correspondientes, cuyas fuentes se incorporan en la bibliografía. Consecuentemente este trabajo es de nuestra total autoría.

En virtud de esta declaración, nos responsabilizamos del contenido, veracidad y alcance científico del Trabajo de Titulación referido.

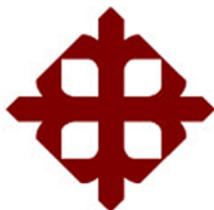
Guayaquil, marzo del 2015

AUTORA

Ivanna Katherine Aguilar Aguilar

AUTORA

Darshell Lissette Morán Gorozabel



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN CONTABILIDAD Y
AUDITORÍA CPA.**

AUTORIZACIÓN

**Nosotras, Ivanna Katherine Aguilar Aguilar y
Darshell Lissette Morán Gorozabel**

Autorizamos a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, la publicación en la biblioteca de la institución del Trabajo de Titulación **“Evaluación de las Diferencias Temporarias más Frecuentes en los Estados Financieros de Empresas Ecuatorianas y sus Efectos en el Impuesto a la Renta Diferido”**, cuyo contenido, ideas y criterios son de nuestra exclusiva responsabilidad y total autoría

Guayaquil, marzo del 2015

AUTORA

Ivanna Katherine Aguilar Aguilar

AUTORA

Darshell Lissette Morán Gorozabel

AGRADECIMIENTO

A Dios por bendecirme día a día para seguir adelante y culminar este proyecto de titulación, a mis padres, hermanas, sobrina y familiares por ser un pilar de apoyo incondicional en mi vida.

A todos los profesores de la Universidad Católica Santiago de Guayaquil que contribuyeron con mi formación académica.

A nuestro Tutor de Proyecto de Titulación CPA Ortiz Donoso Raúl Guillermo Msc. por transmitirnos sus ideas y conocimientos en el desarrollo de nuestro trabajo.

A mis compañeros que de una u otra forma me apoyaron en este proceso de desarrollo académico con sus consejos y experiencias.

Ivanna Katherine Aguilar Aguilar

Agradezco a Dios primeramente por darme salud a mí, a mis padres, a mis hermanos y a mis seres queridos, por permitirme alcanzar una meta más en mi vida y por poder compartirla junto a ellos; por llenarme de fe, de su amor infinito y por no dejarme caer, ni desistir en ningún momento a pesar de los obstáculos que se hayan presentado.

A mis padres y mis hermanos por su apoyo en cada momento, por inculcarme grandes valores y por ayudarme a crecer en cada uno de los aspectos de mi vida.

A mis amigos, y a grandes profesores, que pude conocer en el transcurso de mi carrera profesional, por sus conocimientos, por sus experiencias que han contribuido a mi desarrollo profesional.

Darshell Lisette MoránGorozabel

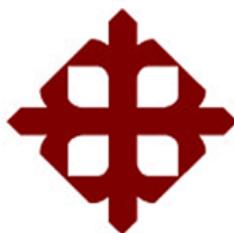
DEDICATORIA

Dedicado a Dios por darme la sabiduría e inteligencia para asumir uno a uno los retos planteados en mi vida Académica Universitaria y por ayudarme a cumplir las metas propuestas en la culminación de mi Proyecto de Titulación, de manera especial a mi mami Grace por brindarme su apoyo rotundo el cual me ha permitido seguir adelante y gracias a su esfuerzo y sacrificio al contribuir con mis padres en mi educación el mejor regalo que un padre puede dar a su hijo, a mis hermanas Cristina y Patricia, mi sobrina Stefanny y enamorado Raúl quienes me han dado su amor y apoyo incondicional LOS AMO.

Ivanna Katherine Aguilar Aguilar

Dedico el presente trabajo principalmente a mis padres, Elio Morán y Corina Gorozabel por su apoyo y amor que me brindan constantemente, por depositar su fe y confianza en mí, por todos sus consejos, sus enseñanzas, su ejemplo, y sus esfuerzos; porque son ellos el pilar fundamental en mi vida. Dedico también este trabajo a mis hermanos Corina, Iván y David por sus enseñanzas, su cariño y su apoyo; A mis amigos que han estado siempre a mi lado con sus palabras de aliento, con su apoyo y ayuda. Este trabajo lo dedico a mi familia y a las personas que quiero, porque son ellos los ángeles de mi vida, ángeles que Dios me ha dado y a quienes dedico cada triunfo.

Darshell Lissette MoránGorozabel



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN CONTABILIDAD Y
AUDITORÍA CPA.**

CALIFICACIÓN

CPA Ortiz Donoso Raúl Guillermo Msc.

ÍNDICE

CAPITULO I – EL PROBLEMA	1
1.1 Planteamiento del Problema.....	1
1.2 Causas y Consecuencias.....	1
1.3 Delimitación del Problema	1
1.4 Objetivo General	2
1.5 Objetivos Específicos	2
1.6 Justificación e Importancia	3
CAPITULO II - MARCO TEÓRICO	4
2.1 Generalidades	4
2.2 NIIF en el Mundo.....	6
2.3 Las NIIF en el Ecuador.....	8
2.4 NIIF para las PYMES	11
NIIF Para Pymes A Nivel Mundial	11
NIIF para Pymes en el Ecuador	12
2.5 Leyes Tributarias en Ecuador	13
CAPITULO III - ASPECTOS METODOLÓGICOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	15
3.1 Método de Investigación.....	15
3.2 Fuentes para la Recolección de Información.....	15
3.3 Tratamiento de la Información	16
CAPITULO IV – IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO	17
4.1 Introducción a la NIC 12.....	17
4.2 Impuesto a la Renta Diferido	18
4.3 Diferencias Temporarias	18
4.4 Diferencias Permanentes.....	19
4.5 Tasas de Impuesto a la Renta	20
4.6 Pasivos por Impuesto a la Renta Diferido	20
4.7 Activos por Impuesto a la Renta Diferido	20
CAPITULO V- ESTIMACION DE CUENTAS INCOBRABLES.....	22
5.1 Generalidades	22
5.2 Estimación de cuentas incobrables según las NIIF	23
5.3 Estimación de Cuentas Incobrables según la LORTI	26
5.4 Año de Origen de la Diferencia Temporal	28
5.5 Evolución de la diferencia temporal en el año siguiente	33

CAPITULO VI- ESTIMACION POR VALOR NETO REALIZABLE Y OBSOLESCENCIA DE INVENTARIOS	41
6.1 Generalidades	41
6.2 Estimación de Inventarios Obsoletos según las NIIF	42
6.3 Estimación de Inventarios Obsoletos según la LORTI	45
6.4 Año de Origen de la Diferencia Temporal por Estimación de Inventarios Obsoletos.....	46
6.5 Evolución de la diferencia temporal en el año siguiente	51
CAPITULO VII- PROVISIÓN DE BENEFICIOS DEFINIDOS DE EMPLEADOS	57
7.1 Generalidades	57
7.2 Provisión para Jubilación según las NIIF.....	59
7.3 Provisión para Jubilación según la LORTI	62
7.4 Año de Origen de la Diferencia Temporal.....	62
7.5 Periodo en que los Trabajadores Cumplen 10 Años de Antigüedad.....	67
CAPITULO VIII- REVALORIZACION DE EDIFICIOS	74
8.1 Generalidades	74
8.2 Revalorización según las NIIF	74
8.3 Revalorización según la LORTI	79
8.4 Año de Origen de la Diferencia Temporal.....	79
8.5 Depreciación de los Edificios Revalorizados	84
CAPITULO XI- VIDA UTIL DE UN VEHICULO	90
9.1 Generalidades	90
9.3 Vida Útil de un Vehículo según las NIIF	91
9.3 Vida Útil de un Vehículo según la LORTI	92
9.4 Año de Origen de la Diferencia Temporal.....	94
9.5 Evolución de la diferencia temporal en el año siguiente	99
CAPITULO X- PRESENTACIÓN Y REVELACIÓN	105
10.1 Presentación en el Estado de Situación Financiera.....	105
10.2 Presentación en el Estado de Resultados Integral	108
10.3 Revelación de Políticas Contables	112
10.4 Nota Explicativa a los Estados Financieros	114
CAPITULO XI - CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	117
11.1 CONCLUSIONES	117
11.2 RECOMENDACIONES	118
BIBLIOGRAFÍA.....	120

RESÚMEN

Producto de la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera, las cuales en varios aspectos suelen diferir de las normativas tributarias en cada país, generan las denominadas diferencias temporarias, las cuales se originan en un periodo y se revierten en otros. Estas pueden clasificarse en diferencias temporarias deducibles e imponibles según la partida que las originó.

Las diferencias temporarias deducibles generan a nivel de los estados financieros un activo por impuesto diferido los cuales darán lugar a mayores valores a deducir en el futuro, ya sea por la recuperación del activo o liquidación del pasivo que originó las diferencias temporarias.

Existen también las diferencias temporarias imponibles, las cuales indican que existirán mayores valores a pagar por el impuesto corriente en el futuro.

El objetivo de este Proyecto de Titulación es presentar la evaluación de las diferencias temporarias más frecuentes en los Estados Financieros de Empresas Ecuatorianas y sus efectos en el impuesto a la renta diferido, para ello el trabajo se estructura en once capítulos.

Los primeros cuatro capítulos describen aspectos teóricos referidos a las Normas Internacionales de Información Financiera, especialmente la norma relacionada que es la NIC 12 (Impuesto a las ganancias) y aspectos tributarios basados en la Ley Orgánica del Régimen tributario interno, el reglamento de aplicación de la misma y demás normas fiscales pertinentes en el Ecuador.

A partir del quinto hasta el noveno capítulo se detallan los casos prácticos más comunes donde se originan diferencias temporarias; y en el capítulo diez se muestran modelos de Presentación y Revelación del Impuesto a la renta diferido en los Estados Financieros y, finalmente en el capítulo once se establecen las conclusiones y Recomendaciones que deberá considerar el lector.

Esperamos que el presente trabajo sea de utilidad para los estudios realizados referentes a la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias.

Palabras Claves: Diferencia Temporal, Activo por Impuesto a la Renta Diferido, Pasivo por Impuesto a la Renta Diferido, Estimación cuentas incobrables, Impuestos a las Ganancias, NIC 12

CAPITULO I – EL PROBLEMA

1.1 Planteamiento del Problema

El planteamiento del problema radica en la aplicación de la NIC 12 Impuesto Sobre las Ganancias, al existir Normas Contables que difieren de las Normas Tributarias, estas diferencias generan un impacto tributario en el tiempo determinando gastos tributarios que deben o no incluirse en los estados financieros y tributarios presentes y posteriores.

1.2 Causas y Consecuencias

Las Causas se derivan de la diferencia existente en la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera y las Leyes Tributarias del Ecuador, que como consecuencia resulta una diferencia temporaria la cual puede ser Imponible o Deducible, y tienen un impacto tributario en los Estados Financieros presentes y futuros.

1.3 Delimitación del Problema

La Delimitación del Problema responde al análisis de las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por IASB (International Accounting Standards Board) Vs Leyes Tributarias en el Ecuador; evaluando los principales Activos y Pasivos diferidos reconocidos bajo la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias.

1.4 Objetivo General

El objetivo general del presente trabajo de titulación consiste en abordar la contabilización de los Activos y Pasivos por Impuesto a la Renta Diferido generados por la principales diferencias temporarias que surgen cuando se compara el marco teórico establecido por las Normas Internacionales de Información Financiera Vs el Marco Teórico estipulado por las Leyes Tributarias en el Ecuador.

Para lograr este propósito, este trabajo de titulación se concentra en el análisis de las siguientes transacciones que generan usualmente diferencias temporarias en el Ecuador:

- Estimación para Cuentas Incobrables
- Estimación por Valor Neto Realizable y Obsolescencia Inventario
- Provisión de Beneficios definidos de Empleados
- Revalorización de Edificios
- Vida útil de un Activo

1.5 Objetivos Específicos

Durante el análisis de las principales transacciones que usualmente generan diferencias temporarias en el Ecuador pretendemos alcanzar los siguientes objetivos específicos del presente trabajo de titulación:

- Identificar el tratamiento contable según el marco teórico establecido por las NIIF.
- Identificar el tratamiento contable según el marco teórico establecido por las leyes tributarias en el Ecuador.
- Calcular la diferencia temporaria en el año que se origina.

- Establecer las tasas impositivas a utilizarse para medir activos y pasivos por impuestos diferidos.
- Determinar el Tipo de diferencia temporaria
- Contabilizar el Activo o Pasivo por Impuesto Diferido.
- Evaluar los efectos en los Estados Financieros.
- Presentar y revelar el impuesto a las ganancias en los estados financieros.

1.6 Justificación e Importancia

La Justificación e Importancia de los impuestos diferidos nacen de operaciones que difieren en cuanto a la determinación de resultado contable y la determinación del resultado tributario como la renta líquida imponible y los impuestos a la renta a pagar, como resultado tienen un impacto tributario en el tiempo determinando gastos tributarios que deben o no incluirse.

Esta situación se refleja en los estados financieros y tributarios a nivel mundial puesto que las compañías y entes financieros se rigen bajo NIIF y para efectos tributarios deben regirse a la ley tributaria de cada país, por un lado las compañías quieren obtener mayor nivel de rentabilidad y por otro lado el fisco quiere captar más recursos de esta utilidad.

La importancia de esta norma radica en la diferencia generada entre la base contable y la base fiscal que la compañía obtiene y el impacto tributario que causa el importe de los mismos de acuerdo a las NIIF Vs LORTI; el propósito es que la diferencias temporarias registradas se compensen en el tiempo hasta que la base contable y la base tributaria sean iguales y estos registros vayan liquidándose de manera distinta en el año que corresponda según sea el caso.

CAPITULO II - MARCO TEÓRICO

2.1 Generalidades

En el año 1973 se creó el IASC (International Accounting Standards Committee)-Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. Este comité fue constituido por los organismos que representaban a la profesión contable de varios países desarrollados (Alemania, Australia, Estados Unidos, Francia, Holanda, Irlanda, Japón, México y Reino Unido), con el propósito de formular normas contables las cuales puedan ser aplicadas y aceptadas en los diferentes países del mundo, en el proceso de presentación de información contable comparable y con una misma base conceptual para el mayor entendimiento de sus interesados.

El IASC (International Accounting Standards Committee)-Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, realizó su trabajo desde el año 1973 hasta el año 2000 con el fin de cumplir los objetivos planteados por la organización, quienes difundieron un conjunto de normas, interpretaciones, marco conceptual, y otras guías las cuales fueron utilizadas por algunas compañías para la presentación de los estados financieros.

Durante la existencia del IASC (International Accounting Standards Committee)-Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, fueron emitidas 41 normas contables bajo el nombre de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y 33 interpretaciones de las NIC bajo el nombre de SIC (Standard Interpretation Committee).

A inicios del año 2001 el IASC (International Accounting Standards Committee)-Comité de Normas Internacionales de Contabilidad fue sustituido por el IASB (International Accounting Standards Board)-Junta de Normas Internacionales de Contabilidad.

Este organismo surgió en Abril del año 2001 y se encargó de revisar las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y sus interpretaciones denominadas (SIC), eliminando algunas de ellas y consolidando otras. Estos pronunciamientos contables revisados fueron puestos nuevamente en circulación para uso de la comunidad de los negocios. Adicionalmente, el IASB inició la producción de nuevas normas contables que fueron puestas en circulación con el nombre de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF – IFRS).

En el año 2002, el IASB a través de su Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF), inició la emisión de interpretaciones de las NIIF y NIC, las que fueron puestas en circulación bajo el nombre de IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee) con la finalidad de brindar orientación oportuna sobre elementos que no se tratan en las NIC o en las NIIF con cierto grado de detalle.

En el año 2003, se publica la primera NIIF titulada “Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera”. En el año 2004, el IASB publicó las NIIF del 2 al 6 y las CINIIF del 1 al 5.

En el año 2005, Europa requiere la adopción de las NIIF para las compañías registradas, se publica la NIIF 7 y la CINIIF 6 y 7, anulándose la CINIIF 3. Se debe entender que el término NIIF incluye a las Normas Contables publicadas bajo el título de NIC, NIIF, SIC y CINIIF.

Al 2014 están en vigencia el siguiente conjunto de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el IASB:

- 15 Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).
- 28 Normas Internacionales de Contabilidad(NIC), en detalle:
NICs(1-2-7-8-10-11-12-16-17-18-19-20-21-23-24-26-27-28-29-32-33-34-36-37-38-39-40y41)
- 17 Interpretaciones CINIIF, en detalle:
CINIIFs(1-2-4-5-6-7-10-12-13-14-15-16-17-18-19-20y21)
- 8 Interpretaciones SIC, en detalle:
SICs(7-10-15-25-27-29-31 y 32)

2.2 NIIF en el Mundo

La implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) a nivel mundial permite que las compañías puedan obtener referentes internacionales comparando resultados y atrayendo nuevos socios, inversionistas y capital.

La globalización ocasionó algunos cambios en las relaciones internacionales. Existen barreras en la comunicación por el idioma de los diferentes países, por esta razón en el campo de la actividad económica se han implementado las NIIF a nivel mundial, lo cual permite tener un lenguaje internacional único en la presentación de la información financiera, de tal manera que ésta pueda ser transparente, comprensible y comparable.

Sin embargo, los resultados finales estarán determinados de acuerdo al tipo de empresa, sector industrial y características individuales de cada organización.

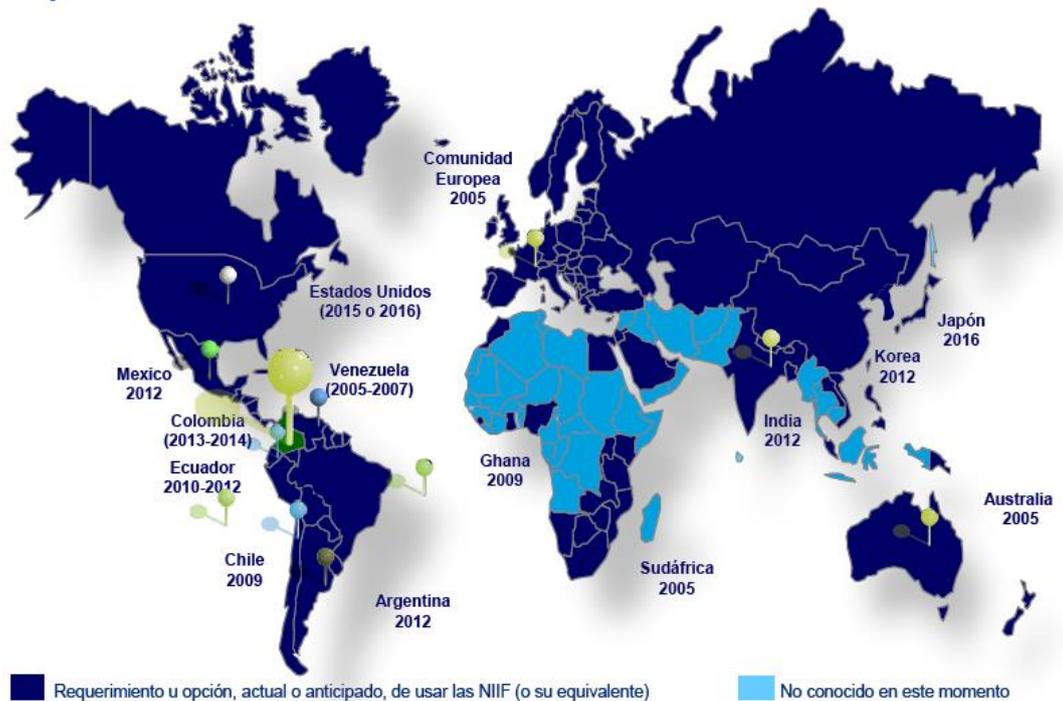
Hoy en día existen más de 100 países alrededor del mundo que han implementado las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), con el fin de conseguir que sus procesos y sistemas sean uniformes en cuanto a la presentación de la información financiera.

Este enfoque permite que los inversionistas e interesados puedan comparar el rendimiento de la compañía con el de la competencia, facilita el proceso de consolidación entre grupos multinacionales y elimina las barreras de flujo de capitales.

La aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) genera confianza y proporciona mejores recursos económicos para el financiamiento de las actividades que realizan las compañías.

El siguiente mapa refleja el grado de avance que tiene la convergencia de las NIIF a nivel mundial. Los países que están marcados de color azul representan los países que actualmente están usando las NIIF en la preparación de los estados financieros, con la consideración de que Estados Unidos de América aún no completa la transición de FAS(USGAAP) a NIIF, pero si acepta la información financiera preparada con NIIF. Colombia representado con color verde ha aprobado un plan de implementación de NIIF que empezará a partir del 2015. Los países de color celeste comprenden a Estados que no han iniciado plan alguno de implementación de NIIF.

Implementación de NIIF en el mundo



2.3 Las NIIF en el Ecuador

En el año 1999, mediante resoluciones (R.O. 270 del 6 de septiembre de 1999) promulgadas por la Federación Nacional de Contadores del Ecuador (FNCE), la Superintendencia de Compañías, La Superintendencia de Bancos y el Servicio de Rentas Internas (SRI), se emitieron las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) del 1 al 15.

En el mismo año, debido a la hiperinflación y devaluación monetaria que existía en el Ecuador, se emite la NEC 16 Corrección Monetaria Integral De Estados Financieros y la NEC 17 Conversión de Estados Financieros para efectos de aplicar el esquema de dolarización, las cuáles fueron puestas en vigencia en Enero 1 del año 2000 mediante Res.Interinstitucional No. SB - SC – SRI – 01 del 31 de marzo del 2000, publicada en el RO. No. 57 del 13 de abril del 2000.

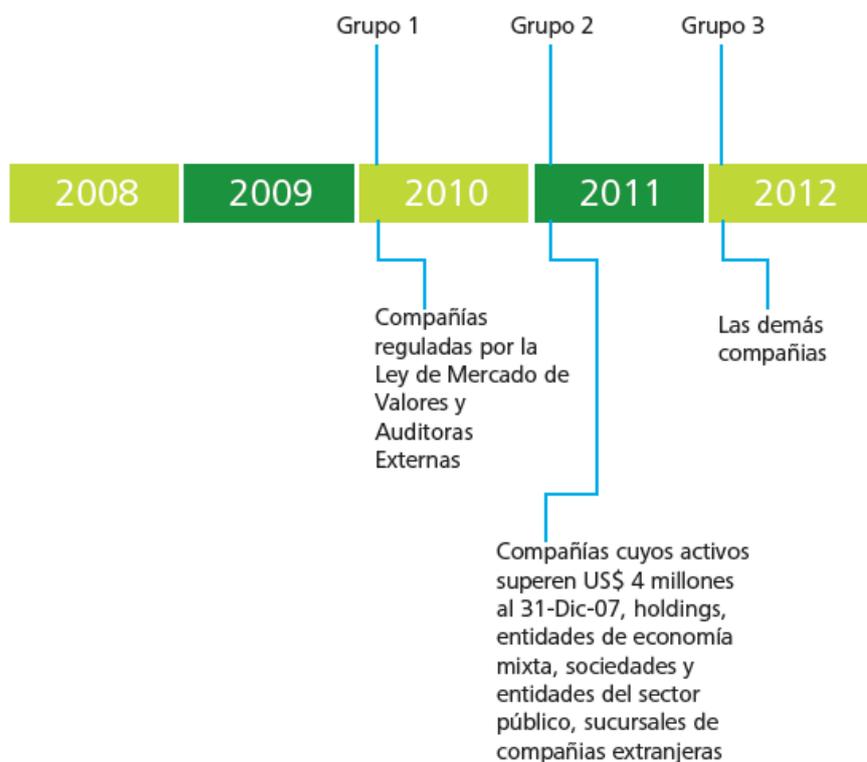
En el año 2001 se emite el tercer grupo de Normas conformadas por las NEC 18 a la NEC 27, las cuales fueron publicadas bajo resolución No. 4 del RO. del 18 de septiembre del 2002, en donde la NEC 25 deroga a la NEC 14 y la NEC 26 deroga las 2/3 partes de la NEC 4.

En el año 2002 el Comité Técnico del IICE que estuvo dirigido por Firmas auditoras internacionales hasta el 31 de diciembre del 2007, reporta que no es posible la actualización de Normas vigentes y emisión de nuevas NEC debido a falta de tiempo.

La Superintendencia de Compañías mediante resolución No. 06.Q.ICI.004 del 21 de agosto del 2006, publicada en el RO NO. 348 del 4 de septiembre 2006, resolvió la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y su aplicación de manera obligatoria a entidades sujetas al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías para el registro, preparación y presentación de estados financieros.

Mediante Res. No. ADM 08199 el 3 de Julio del 2008, la Superintendencia de Compañías resuelve ratificar el cumplimiento de la resolución No. 06.Q.ICI.004 emitida el 21 de Agosto del 2006, en donde ordena la aplicación de obligatoria de las NIIF en el Ecuador a partir del 1 de enero del 2009 derogando a partir de la fecha las resoluciones emitidas para la aplicación de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC).

La Superintendencia de Compañías mediante Resolución No. 08.G.D.DSC.010 del 20 de noviembre del 2008, publicada en el registro oficial No.498 del 31 de Diciembre del 2008 resuelve establecer el siguiente cronograma para la adopción de NIIF por parte de las compañías que están bajo su control:



La aplicación de las NIIF en el Ecuador ocasionó diferentes impactos como por ejemplo:

- 1.- Inversión en las capacitaciones del personal en estas normas.
- 2.- Inversión en diferentes áreas como por ejemplo: finanzas, tecnología, operaciones, legal.
- 3.- Generó ajustes significativos en el patrimonio de las Compañías.
- 4.- Cambios en la forma de presentación de los estados financieros, en lo que respecta al lenguaje técnico utilizando nombres técnicos para algunas cuentas.
- 5.- Cambios en la base de valorización de ciertos activos de costo al valor razonable (Inmuebles, Activos Biológicos, etc).
- 6.- Nuevas normas aplicables, NIC 12 Impuesto Diferido, NIC 19 Beneficios a los empleados.

2.4 NIIF para las PYMES

NIIF Para Pymes A Nivel Mundial

Las NIIF para PYMES fueron emitidas el 9 Julio del 2009 por el IASB (International Accounting Standards Board)-Junta de Normas Internacionales de Contabilidad, las cuales fueron creadas para satisfacer las necesidades de las pequeñas y medianas empresas (PYMES) y brindar información financiera transparente y comparable a los acreedores, proveedores, prestamistas, clientes, capitalistas de riesgo, entes financieros entre otros interesados de la liquidez y solvencia, para la toma de decisiones financieras. Las PYMES representan más del 95% de todas las empresas alrededor del mundo.

Están conformadas por 230 páginas de las cuales se derivan 35 secciones, contiene glosario de los términos empleados, guías ilustrativas y fundamentos de conclusiones.

Las NIIF para PYMES contienen una guía simplificada y de fácil aplicación de normas ajustadas para pequeñas empresas que operan a nivel mundial basada en las NIIF completas, contienen menos exigencia de revelación en cuanto a la medición y reconocimiento, reducción en las revelaciones requeridas, redacción simplificada, estas normas disminuyen la dificultad en la elaboración de Estados Financieros para Pymes, facilita el entendimiento de la norma por su lenguaje simplificado y vocabulario habitual y teoría contable resumida.

A continuación se presenta un mapa que representa el grado de avance de NIIF para PYMES en Latinoamérica, los países marcados de color amarillo representan la adopción de las NIIF para PYMES y los países marcados con verde representan los países que están por debajo de la adopción de estas normas como Paraguay y Uruguay.



NIIF para Pymes en el Ecuador

La Superintendencia de Compañías en el Ecuador emitió la Resolución No. SC .ICI.CPAIFRS.G.11.010 el 11 de Octubre del 2011, publicada en el R.O. 566 el 28 de Octubre del 2011, que contiene el reglamento para la aplicación de las NIIF completas y la NIIF para las PYMES.

La Superintendencia de compañías califica como PYMES a toda entidad que resuelva presentar Estados Financieros con propósitos de información general,

la cual no tenga obligación pública, no sea una institución financiera y no cotice en bolsa y que cumplan con los siguientes puntos:

- Activos totales, inferiores a US \$4,000,000.00.
- Registren un Valor Bruto de Ventas Anuales hasta US \$ 5,000,000.00.
- Tengan menos de 200 trabajadores (Personal Ocupado). Para este cálculo se tomará el promedio anual ponderado

2.5 Leyes Tributarias en Ecuador

El Estado Ecuatoriano está conformado por una población de 15.737.878 que habita en un territorio 283.560 km² ubicado al noroeste de América del Sur. Haciendo uso de su soberanía, el Estado Ecuatoriano ha promulgado leyes que norman el comportamiento de su población y del Estado en sí. Entre esas leyes se encuentran las pertenecientes al derecho tributario, que tienen como propósito la generación de ingresos públicos a través de la recaudación de tributos, necesarios para la atención de obras públicas y los gastos de operación en el funcionamiento del mismo Estado.

Sin embargo, el propósito de las leyes tributarias no es sólo de carácter recaudatorio, sino el de servir de herramienta para la redistribución de las riquezas y el logro del bienestar común.

La legislación tributaria ecuatoriana está conformada por la Constitución de la República que es la carta magna del Estado, que contiene los principios en que se basa el régimen tributario y los lineamientos que debe seguir una ley para crear, modificar o eliminar un impuesto. En el Ecuador, de la Constitución se han derivado las siguientes leyes que conforman la legislación tributaria Ecuatoriana:

- 1) Código Tributario
- 2) Ley Orgánica Régimen Tributario Interno
- 3) Ley reformatoria para equidad tributaria en el Ecuador
- 4) Ley de fomento Ambiental y optimización de ingresos del Estado
- 5) Ley para la reforma de las finanzas públicas
- 6) Ley de Registro Único de Contribuyentes
- 7) Ley de creación del Servicio de Rentas Internas
- 8) Ley Orgánica de Empresas Públicas
- 9) Código orgánico de la producción.
- 10) Reglamento para la aplicación de la ley de régimen tributario interno
- 11) Reglamento de Comprobantes de venta, retención y documentos complementarios
- 12) Instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias.
- 13) Resoluciones y circulares.

Las leyes que conforman el sistema Ecuatoriano tributario establecen tratamientos contables similares a los requeridos por las NIIF en la mayoría de las transacciones que ordinariamente celebran las empresas. Sin embargo existen ciertas transacciones en las cuales estos dos conjuntos de normas tanto las Leyes Tributaras como las NIIF establecen tratamientos diferentes.

Esto no debe parecer raro si es que consideramos que las Leyes Tributarias tienen un propósito recaudador mientras que las NIIF tienen como propósito presentar la información financiera de manera razonable y transparente. Por lo que en el desarrollo de esta investigación se utilizara como marco teórico el contenido incluidas las Leyes Tributarias.

CAPITULO III - ASPECTOS METODOLÓGICOS DE LA INVESTIGACIÓN

3.1 Método de Investigación

Métodos a ser utilizados:

El método a ser utilizado para nuestro trabajo de investigación será el Método Comparativo.

El Método comparativo es un técnica de la investigación que busca identificar similitudes y diferencias entre los temas comparantes, de manera que se pueda establecer un criterio definido y arribar a conclusiones. Este método nos permitirá relacionar la base contable establecida mediante las NIIF y la base tributaria establecida en la Legislación Tributaria Ecuatoriana.

Como resultado de esta comparación, se identificaran las diferencias entre ambos marcos teóricos, que son el objeto de este proyecto de investigación, dado a que estas diferencias son usualmente de carácter temporario y generan impactos tributarios en el periodo corriente y en periodos futuros.

3.2 Fuentes para la Recolección de Información

Se usan como fuentes de información todas aquellas publicaciones, textos, boletines sean estos nacionales o del exterior, las leyes y normativas tributarias del Ecuador, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad (NIC); y todas aquellas fuentes

que cumplan con los requisitos de derechos de autor y donde se observe un contenido enriquecedor para nuestro proyecto de investigación.

3.3 Tratamiento de la Información

Con la finalidad de realizar un buen tratamiento de la información recopilada que será usada para el análisis se llevará una unidad de almacenamiento CD- Pendrive que se alimentará de todas las fuentes bibliográficas.

CAPITULO IV – IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO

4.1 Introducción a la NIC 12

Desde el año 2010 las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), emitidas por el International Accounting Standards Committee Foundation y aprobadas por la Superintendencia de Compañías están vigentes en el Ecuador, dentro de esta normativa contable se encuentra la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias la cual deberá ser aplicada a las empresas según disposición de la Superintendencia de Compañías con las directrices establecidas en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), por esta razón es necesario que todos los profesionales entendidos en la materia estén capacitados para evaluar las diferentes transacciones y sucesos económicos que puedan darse en la contabilidad de la empresa, tomando como base las Normas Internacionales Información Financiera (NIIF).

El propósito de esta norma es establecer el tratamiento contable del Impuesto a las Ganancias y tratar las consecuencias tributarias presentes y posteriores, al contabilizar un activo o pasivo por impuesto a la renta diferido en los estados de información financiera de la compañía, en donde se espera la recuperación en el futuro del importe en libros al registrar un activo o la liquidación de un pasivo, así como también el registro de otros sucesos o transacciones que se deriven de este tema.

La importancia de este tema radica en las diferencias existentes al presentar información contable de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) basadas en la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias y presentar información tributaria de acuerdo con la normativa vigente de la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento, lo cual genera las llamadas diferencias temporarias.

La NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias da a conocer como un punto relevante el Impuesto Sobre la Renta Diferido, el cual brinda las directrices para reconocer las diferentes transacciones contables, que deben regirse con esta norma de manera que la información a revelar sea completa, oportuna, confiable y represente la realidad financiera de la empresa en una fecha determinada, aunque esta difiera de la Legislación Tributaria Ecuatoriana (LORTI) que para efectos tributarios se debe presentar.

4.2 Impuesto a la Renta Diferido

El Impuesto a la Renta Diferido, es el impacto tributario que genera las diferencias entre la base contable o financiera y la base fiscal de los activos y pasivos. A estas diferencias se las denomina diferencias temporarias, las cuales pueden ser de dos tipos: diferencias temporarias deducibles o diferencias temporarias imponibles. Dependiendo del tipo de diferencia temporaria, el impuesto a la renta diferido puede ser activo o pasivo.

4.3 Diferencias Temporarias

Las Diferencias Temporarias son las que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. Las diferencias temporarias pueden ser:

a) Diferencias Temporarias Imponibles:

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

b) Diferencias Temporarias Deducibles:

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

4.4 Diferencias Permanentes

Las Diferencias Permanentes son gastos o ingresos contables que las leyes tributarias no permiten imputar, es decir, no permiten que sean gastos o ingresos tributables, con lo cual, hay que modificar el resultado contable, aumentándolo o disminuyéndolo en un documento que se lo denomina conciliación tributaria.

Si un gasto contable no es deducible fiscalmente genera una diferencia permanente positiva, puesto que aumenta el resultado, por el contrario si un ingreso contable no es tributable genera una diferencia permanente negativa.

Las Diferencias Permanentes son aquellos importes que no van a revertirse en el futuro, y solo afectan la determinación de la base imponible del período corriente. Ejemplos de partidas de ingresos y gastos que generan diferencias permanentes son:

- Rentas exentas(Utilidad en venta ocasional de inmuebles)
- Gastos no deducibles(Intereses y multas por mora tributaria)
- Deducciones permitidas por la ley(Incremento neto de empleos)

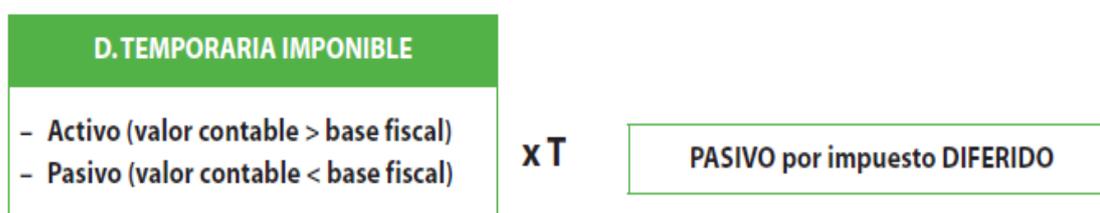
4.5 Tasas de Impuesto a la Renta

En el Ecuador el impuesto a la renta vigente es del 22% para el periodo contable 2014 y ejercicios futuros, salvo que posteriormente se promulgue alguna reforma tributaria en este sentido.

La tasa utilizada para el cálculo del impuesto a la renta diferido bajo la aplicación de la NC 12 Impuesto sobre las Ganancias, es la tasa que se espera esté vigente en el año en el que se recupere el Activo o se liquide el Pasivo que genere la diferencia temporaria.

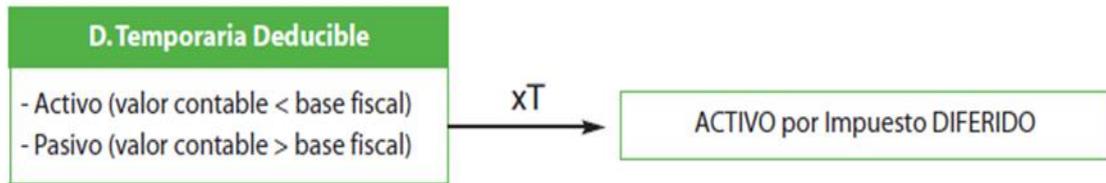
4.6 Pasivos por Impuesto a la Renta Diferido

Los Pasivos por Impuesto a la Renta Diferidos constituyen el importe de impuesto a la renta que deberá pagarse en periodos fiscales futuros, correspondientes a una diferencia temporaria imponible.



4.7 Activos por Impuesto a la Renta Diferido

Los Activos por Impuesto a la Renta Diferidos constituyen el importe de impuesto a la renta que se recuperará en periodos fiscales futuros, correspondientes a una diferencia temporaria deducible y pérdidas tributarias no amortizadas.



Las Compañías deberán tener en cuenta que las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, sólo permitirá reconocer un activo por impuestos a la renta diferidos, en la medida en que resulte probable que la Compañía vaya a disponer de ganancias fiscales futuras, que le permitan la aplicación de estos activos.

Por otro lado, las Compañías deberán revisar en la fecha de cierre de cada ejercicio económico, los activos por impuestos a la renta diferido que se hayan reconocido, y aquellos que no hayan sido reconocidos anteriormente, ya que si en el momento de la revisión indicada no resulta probable la recuperación del activo por impuesto a la renta diferido que fue contabilizado anteriormente, este deberá ser dado de baja, y si conoce la existencia de un activo por impuesto a la renta diferido, deberá ser reconocido siempre y cuando cumpla con la probabilidad de ser deducido en ejercicios futuros.

CAPITULO V- ESTIMACION DE CUENTAS INCOBRABLES

5.1 Generalidades

Las Compañías con la finalidad de poder participar dentro de un mercado global competitivo, han tomado como política el otorgamiento de créditos a sus clientes con el propósito de lograr incrementar el volumen de sus ventas.

Al brindarles las facilidades de pago a sus clientes, la Compañía les permite a éstos adquirir los bienes o servicios que no podrían comprar en ese momento si no tuvieran el efectivo, por lo que de este modo la Compañía logra conseguir nuevos clientes y vender su inventario; reduciendo así la existencia de un sobre stock de productos en las bodegas y una posible pérdida por la lenta rotación y espacio físico ocupado.

Las ventas a crédito crean contablemente una cuenta por cobrar a ese cliente, la misma que deberá cumplir con ciertas condiciones estipuladas entre las partes tales como la cancelación del crédito en los plazos convenidos. Sin embargo, las ventas a crédito también traen consigo un incremento del riesgo de incobrabilidad de los créditos, por lo que las Compañías se ven obligadas cada vez a ser más estrictas con el otorgamiento del crédito a sus clientes, evaluando en el caso de personas naturales, factores como estabilidad laboral, el nivel de ingresos percibidos, nivel de endeudamiento, etc; y en el caso de personas jurídicas, situación financiera, resultado de operaciones, liquidez, etc.

Las Compañías a pesar de todas las precauciones que toman al momento de otorgar crédito, no logran mitigar todo el riesgo, existiendo la probabilidad de no recuperar la totalidad de ciertas cuentas por cobrar a clientes por ventas a crédito, no obstante de haber realizado gestiones de cobro, debiendo estimar el monto máximo que espera perder .

El tratamiento contable establecido por las NIIF para la contabilización de la estimación de las pérdidas por cuentas incobrables, difiere del tratamiento contable estipulado por las Normas Tributarias (LORTI).

5.2 Estimación de cuentas incobrables según las NIIF

Las cuentas por cobrar por “ventas a crédito son activos financieros no derivados con pagos fijos o determinables, que no se negocian en un mercado activo”.¹ La Compañía debe clasificar “los activos financieros según se midan posteriormente a costo amortizado o al valor razonable sobre la base del:

- (a) modelo de negocio de la entidad para gestionar los activos financieros y
- (b) de las características de los flujos de efectivo contractuales del activo Financiero”².

Las cuentas por cobrar por ventas a crédito “deberán medirse al costo amortizado si se cumplen las dos condiciones siguientes:

- (a) El activo se mantiene dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es mantener los activos para obtener los flujos de efectivo contractuales.
- (b) Las condiciones contractuales del activo financiero dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente”³.

¹ Normas Internacionales de Contabilidad 39, Definiciones

² Normas Internacionales de Información Financiera NIIF 9, párrafo 4.1.1

³ Normas Internacionales de Información Financiera NIIF 9, párrafo 4.1.2

La Compañía debe evaluar en cada fecha de balance si existe evidencia objetiva de que las cuentas por cobrar por ventas a créditos están deterioradas. “Si existiese evidencia objetiva de que se ha incurrido en una pérdida por deterioro del valor de las cuentas por cobrar que se registran al costo amortizado, el importe en libros del activo se reducirá directamente, o bien se utilizará una cuenta correctora de valor. El importe de la pérdida se reconocerá en el resultado del ejercicio”⁴.

Las cuentas por cobrar por ventas a crédito estarán deterioradas, y se habrá producido una pérdida por deterioro del valor si, y solo si, existe evidencia objetiva del deterioro como resultado de uno o más eventos que hayan ocurrido después del reconocimiento inicial del activo, y ese evento o eventos causantes de la pérdida tengan un impacto sobre los flujos de efectivo futuros estimados de las cuentas por cobrar, que pueda ser estimado con fiabilidad.

La evidencia objetiva de que las cuentas por cobrar por ventas a crédito están deterioradas incluye datos observables, que reclaman la atención de la Compañía sobre los siguientes eventos que causan la pérdida:

- (a) dificultades financieras significativas del cliente;
- (b) incumplimientos de las cláusulas contractuales, tales como impagos o retrasos en el pago del principal y de los intereses si fueron acordados;
- (c) La Compañía, como prestamista, por razones económicas o legales relacionadas con dificultades financieras del cliente, le otorga concesiones o ventajas que en otro caso no hubiera otorgado, como por ejemplo refinanciamiento, condonación de intereses, etc;
- (d) Es cada vez más probable que el cliente entre en una situación de quiebra o en cualquier otra situación de reorganización financiera;

⁴ Normas Internacionales de Contabilidad 39, párrafo 63.

(e) la desaparición de un mercado activo para las facturas por cobrar en cuestión, debido a dificultades financieras;

La aplicación de los estándares contables establecidos por las NIIF se la puede apreciar en el siguiente ejemplo:

Ejemplo:

La Compañía DIMA S.A. al 31 de diciembre del 2014, posee cuentas por cobrar clientes por un monto que asciende a US\$500,240 y de acuerdo al estudio realizado según las NIIF, se ha podido determinar que el monto de las cuentas por cobrar con riesgo de incobrabilidad asciende a US\$85,500.

El asiento de diario que la Compañía debe registrar para reconocer la pérdida por el riesgo de incobrabilidad, es el siguiente:

Cuentas	Debe	Haber
-X-		
<u>Gasto de cuentas incobrables</u>	85,500	
<u>Estimación de cuentas incobrables</u>		85,500
Para registrar la pérdida por riesgo de incobrabilidad.		

5.3 Estimación de Cuentas Incobrables según la LORTI

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece que con el propósito de determinar la base imponible sujeta al impuesto a la renta, se deducirán “Las provisiones para créditos incobrables originados en operaciones del giro ordinario del negocio, efectuadas en cada ejercicio impositivo a razón del 1% anual sobre los créditos comerciales concedidos en dicho ejercicio y que se encuentren pendientes de recaudación al cierre del mismo, sin que la provisión acumulada pueda exceder del 10% de la cartera total.

Las provisiones voluntarias así como las realizadas en acatamiento a leyes orgánicas, especiales o disposiciones de los órganos de control no serán deducibles para efectos tributarios en la parte que excedan de los límites antes establecidos.

La eliminación definitiva de los créditos incobrables se realizará con cargo a esta provisión y a los resultados del ejercicio, en la parte no cubierta por la provisión, cuando se haya cumplido una de las siguientes condiciones:

- Haber constado como tales, durante cinco años o más en la contabilidad;
- Haber transcurrido más de cinco años desde la fecha de vencimiento original del crédito;
- Haber prescrito la acción para el cobro del crédito;
- En caso de quiebra o insolvencia del deudor;
- Si el deudor es una sociedad, cuando ésta haya sido liquidada o cancelado su permiso de operación.

No se reconoce el carácter de créditos incobrables a los créditos concedidos por la sociedad al socio, a su cónyuge o a sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad ni los otorgados a sociedades relacionadas. En el caso de recuperación de los créditos, a que se

refiere este artículo, el ingreso obtenido por este concepto deberá ser contabilizado, caso contrario se considerará defraudación”⁵.

“No se entenderán créditos incobrables sujetos a las indicadas limitaciones y condiciones previstas en la Ley de Régimen Tributario Interno, los ajustes efectuados a cuentas por cobrar, como consecuencia de transacciones, actos administrativos firmes o ejecutoriados y sentencias ejecutoriadas que disminuyan el valor inicialmente registrado como cuenta por cobrar. Este tipo de ajustes se aplicará a los resultados del ejercicio en que tenga lugar la transacción o en que se haya ejecutoriado la resolución o sentencia respectiva”⁶.

La aplicación de los estándares fiscales, establecidos por la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno se la puede apreciar en el siguiente ejemplo:

Ejemplo:

La Compañía DIMA S.A. al 31 de diciembre del 2014, posee cuentas por cobrar clientes por un monto que asciende a US\$500,240, de los cuales US\$401,120 corresponden a créditos comerciales concedidos durante el 2014 y que se encuentren pendientes de recaudación al cierre del mismo. De acuerdo al estudio realizado según las NIIF, se ha podido determinar que el monto de las cuentas por cobrar con riesgo de incobrabilidad asciende a US\$85,500.

Las disposiciones tributarias mencionadas establecen límites que se deben contemplar en el cálculo del gasto de cuentas incobrables en cada período contable. Estos límites son:

⁵ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno Art. 10, numeral 11

⁶ Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Art.28 numeral 3

- La base de cálculo constituido por los créditos comerciales concedidos durante el año y que se encuentre pendientes de recaudación al cierre del mismo. En el ejemplo, la base de cálculo es de US\$401,120.
- El porcentaje que debe aplicarse a la base de cálculo, que la misma ley lo establece en el 1%. En el ejemplo, el 1% aplicado a la base de cálculo de US\$401,120 resulta en un gasto de cuentas incobrables de US\$4,011 por el año 2014.

Estos límites legales desconocen que el saldo de las cuentas por cobrar es de US\$500,240 y no US\$401,120; y que el monto de las cuentas incobrables según un estudio hecho deudor por deudor es de US\$85,500 y no US\$4,011.

En consecuencia, la Compañía podrá deducir para propósitos tributarios un gasto de cuentas incobrables de US\$4,011. La diferencia de US\$81,489 deberá ser reconocida dentro del grupo de gastos no deducibles en el periodo 2014.

5.4 Año de Origen de la Diferencia Temporal

Como se describe en este capítulo, los procedimientos para determinar los montos de las cuentas incobrables según la base contables (NIIF) y según la base fiscal (LORTI) son diferentes, lo que usualmente origina diferencia en los saldos de la cuenta “Estimación de Cuentas Incobrables” que se denomina “Diferencia Temporal”, como se explica con el siguiente ejemplo:

Ejemplo:

La Compañía DIMA S.A. al 31 de diciembre del 2014, posee cuentas por cobrar clientes por un monto que asciende a US\$500,240, de los cuales US\$401,120 corresponden a créditos comerciales concedidos durante el 2014 y que se encuentren pendientes de recaudación al cierre del mismo. De acuerdo al estudio realizado según las NIIF, se ha podido determinar que el monto de las cuentas por cobrar con riesgo de incobrabilidad asciende a US\$85,500.

En el proceso de determinar las diferencias temporarias y el impuesto a la renta diferido del que trata la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 “Impuestos sobre las Ganancias”, se debe seguir los siguientes pasos:

- a) Determinar la base contable de las cuentas por cobrar
- b) Determinarla base fiscal de las cuentas por cobrar
- c) Determinar la diferencia temporaria entre las dos bases
- d) Determinar el tipo de diferencia temporaria
- e) Determinar la tasa impositiva
- f) Determinar el activo o pasivo por impuesto diferido
- g) Preparar el asiento de diario de registro del Activo o Pasivo por Impuesto Diferido.

- a) La **base contable de las cuentas por cobrar** estará constituida por el saldo total de las cuentas por cobrar al 31 de diciembre del 2014 de US\$500,240 menos la estimación de cuentas incobrables determinada de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera de US\$85,500, lo que resultaría en cuentas por cobrar netas de US\$414,740.
- b) La **base fiscal de las cuentas por cobrar** estará constituida por el saldo total de las cuentas por cobrar al 31 de diciembre del 2014 de US\$500,240 menos la estimación de cuentas incobrables determinada de conformidad con la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interna de US\$4,011, lo que resultaría en cuentas por cobrar netas de US\$496,229.
- c) La **diferencia temporaria entre las dos bases** se la obtendrá restando de la base contable de las cuentas por cobrar de US\$414,740, la base fiscal de las cuentas por cobrar de US\$496,229, lo que resulta en una diferencia temporaria de US\$81,489.
- d) El **tipo de la diferencia temporaria** está dado por el impacto que la diferencia tenga en las declaraciones de impuesto a la renta de los periodos futuros. Los US\$81,489 de diferencia temporaria representan estimación de cuentas incobrables que la LORTI no acepta como gasto deducible en el periodo corriente, pero que los admitirá como un gasto deducible en el futuro después de que las cuentas por cobrar hayan permanecido cinco años en los registros contables de la Compañía.

Si esto es así, el tipo de la diferencia temporaria será **“Deducible”** ya que da lugar a cantidades deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o permanezca en los registros contables durante cinco años.

Cuando la diferencia temporaria sea del tipo “Deducible” se reconocerá un Activo por Impuesto a la Renta Diferido, en la medida que resulte probable que la entidad disponga de utilidades fiscales futuras contra las que pueda cargar esas diferencias temporarias deducibles.⁷

- e) La **Tasa Impositiva** a utilizar para determinarlos activos y pasivos por impuestos a la renta diferido, debe ser aquella tasa que será aplicada en los ejercicios en los que se espera realizar los activos o pagar los pasivos que originan las diferencias temporarias, en base a las leyes tributarias vigentes en la fecha del Estado de Situación Financiera.⁸

Al 31 de Diciembre del 2014, fecha del Estado de Situación Financiera de la compañía DIMA S.A, la tasa de impuesto a la renta para las personas jurídicas es del 22% según la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, y se estima que sea la misma tasa que estará vigente en el 2019 (cinco años después), a menos que la Ley cambie en ese lapso.

En consecuencia, la tasa impositiva a utilizar para calcular los Activos y Pasivos por Impuesto a la Renta Diferidos al 31 de Diciembre del 2014, cuyas diferencias temporarias que los originan se reversarán en el 2019, es del 22%.

- f) El **Activo por Impuesto a la Renta Diferido** al 31 de Diciembre del 2014 se lo obtendrá multiplicando la diferencia temporaria de US\$81,489 por la tasa de Impuesto a la Renta para las personas jurídicas, que se estima estará vigente en el 2019, del 22%, lo que resulta en un Activo por Impuesto a la Renta Diferido de \$17,927.58.

⁷ Normas Internacionales de Contabilidad 12, párrafo 24

⁸ Normas Internacionales de Contabilidad 12, párrafo 47.

g) El Asiento de diario para registrar el Activo por Impuesto a la Renta Diferido al 31 de Diciembre del 2014 es como sigue:

Detalle	Debe	Haber
-x-		
<u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u>	17,927.58	
<u>Gasto de Impuesto a la Renta Diferido</u>		17,927.58
Para registrar el activo por impuesto a la renta diferido sobre la diferencia temporaria deducible		

Los Impuestos Diferidos deben reconocerse como Ingreso o Gasto, y ser incluido en el Estado de Resultados, excepto si la transacción que origino la diferencia temporaria fue reconocida en Otro Resultado Integral.⁹

Un formato de papel de trabajo que puede ser utilizado para la aplicación de la NIC 12 es como sigue:

Cuentas	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tipo de Diferencia	Tasa Impositiva	Impuesto Diferido Activo (Pasivo)
ACTIVO						
Activo Corriente						
Cuentas por Cobrar Clientes	500,240	500,240	-			
(-) Estimación de cuentas incobrables	-85,500	-4,011	-81,489	Deducible	22%	-17,928

⁹ Normas Internacionales de Contabilidad 12, párrafo 58.

5.5 Evolución de la diferencia temporaria en el año siguiente

Después de haber constituido inicialmente una estimación para cuentas incobrables, esta puede experimentar aumentos o disminuciones. Las disminuciones pueden representar una reversión de la estimación de cuentas incobrables o una baja de la cuenta por cobrar contra la estimación para cuentas incobrables.

Una baja de la cuenta por cobrar contra la estimación para cuentas incobrables se dará cuando dichas cuentas hayan cumplido los cinco años de permanencia en los libros requeridos por la ley. Por ejemplo, si una cuenta por cobrar originada en el 2014 se convierte en incobrable no podrá ser dada de baja contra la estimación de cuentas incobrables antes del 2019. Será en este año que la ley permitirá la baja de dicha cuenta contra la provisión realizada, y en la parte que no sea cubierta por dicha provisión, la baja se efectuará contra los resultados del ejercicio 2019.

Una reversión posterior de la estimación para cuentas incobrables puede obedecer a que la Compañía ha recuperado la cuenta por cobrar para la cual estaba constituida dicha estimación, como se describe en el siguiente ejemplo:

Ejemplo:

En el 2015, la Compañía DIMA S.A. evalúa que de la cartera que en el 2014 provisionó por considerarla como incobrables, se ha recuperado un monto de US\$20,310.

Este evento requiere que la Compañía proceda a reversar la estimación de cuentas incobrables que mantenía para aquellos valores recién recuperados, por lo que deberá realizar el siguiente asiento:

Detalle	Debe	Haber
-x-		
<u>Estimación de cuentas incobrables</u>	20,310	
<u>Otros Ingresos</u>		20,310
Para registrar Reverso proporcional de la provisión del 2014		

La reversión de la estimación de cuentas incobrables se la acredita a otros ingresos debido a que representa un cambio en una estimación contable. De acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad N° 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, el efecto de un cambio de una estimación contable se reconocerá de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado de:

- El periodo en que tiene lugar el cambio, si este afecta solo a ese periodo;
o
- El periodo del cambio y periodos futuros, si el cambio afectase a todos ellos.

Así también, en el año siguiente a la constitución inicial de la estimación de cuentas incobrables, ésta puede experimentar aumentos por el incremento del riesgo al aumentar el saldo de las cuentas por cobrar por el otorgamiento de nuevos créditos; y por la identificación de evidencia objetiva del deterioro de ciertas cuentas por cobrar, como se explica en el siguiente ejemplo:

Ejemplo:

La Compañía DIMA S.A. al 31 de diciembre del 2015, posee cuentas por cobrar clientes por un monto que asciende a US\$750,480, de los cuales US\$521,324 corresponden a créditos comerciales concedidos durante el 2015 y que se encuentren pendientes de recaudación al cierre del mismo. De acuerdo al estudio realizado según las NIIF, se ha podido determinar que el monto de las cuentas por cobrar con riesgo de incobrabilidad asciende a US\$97,190. De la cartera que en el 2014 se provisionó como incobrable, US\$20,310 fueron recuperados durante el 2015.

Para determinar el importe del incremento en el 2015 de la estimación para cuentas incobrables se debe efectuar las siguientes operaciones:

Estimación para cuentas incobrables al 31.12.2014	85,500.00
(-) Recuperación durante el 2015	- 20,310.00
	<u>65,190.00</u>
Estimación para cuentas incobrables al 31.12.2015	<u>97,190.00</u>
Incremento de la estimación para cuentas incobrables	32,000.00

Este evento requiere que la Compañía proceda a incrementar la estimación de cuentas incobrables, por lo que deberá realizar el siguiente asiento:

Detalle	Debe	Haber
-x-		
<u>Gasto por provisión de cuentas incobrables</u>	32,000	
<u>Estimación de cuentas incobrables</u>		32,000
Para registrar la estimación por cuentas de dudosa recuperación.		

En el proceso de determinar las diferencias temporarias y el impuesto a la renta diferido del que trata la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 “Impuestos sobre las Ganancias” al 31 de diciembre del 2015, se debe seguir los siguientes pasos:

- a) Determinar la base contable de las cuentas por cobrar
- b) Determinarla base fiscal de las cuentas por cobrar
- c) Determinar la diferencia temporaria entre las dos bases
- d) Determinar el tipo de diferencia temporaria
- e) Determinar la tasa impositiva
- f) Determinar el activo o pasivo por impuesto diferido
- g) Preparar el asiento de diario de registro del Activo o Pasivo por Impuesto Diferido.

a) La **base contable de las cuentas por cobrar** estará constituida por el saldo total de las cuentas por cobrar al 31 de diciembre del 2015 de US\$750,480 menos la estimación de cuentas incobrables determinada de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera de US\$97,190, lo que resultaría en cuentas por cobrar netas de US\$653,290.

b) La **base fiscal de las cuentas por cobrar** estará constituida por el saldo total de las cuentas por cobrar al 31 de diciembre del 2015 de US\$750,480 menos la estimación de cuentas incobrables determinada de conformidad

con la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interna de US\$9,224 lo que resultaría en cuentas por cobrar netas de US\$741,256.

La determinación de la estimación de cuentas incobrables de US\$9,224 según base fiscal, requiere que la Compañía mantenga un control extra contable de los movimientos de esta cuenta efectuados al amparo de las leyes tributarias, como sigue:

Cuenta: Estimación de Cuentas Incobrables			
Concepto	Base Fiscal (Deducible)	(No Deducible)	Base Contable
Saldo al 31.12.2014	4.011	81.489	85.500
Reversión		(20.310)	(20.310)
Provisión 2015	5.213	26.787	32.000
Saldo al 31.12.2015	9.224	87.966	97.190

- c) La **diferencia temporaria entre las dos bases** se la obtendrá restando de la base contable de las cuentas por cobrar de US\$653,290, la base fiscal de las cuentas por cobrar de US\$741,256, lo que resulta en una diferencia temporaria de US\$87,966.
- d) El **tipo de la diferencia temporaria** está dado por el impacto que la diferencia tenga en las declaraciones de impuesto a la renta de los periodos futuros. Los US\$87,966 de diferencia temporaria representan estimación de cuentas incobrables que la LORTI no ha aceptado como gasto deducible tanto en el periodo anterior (US\$61,179) como en el periodo corriente (US\$26,787), pero que los admitirá como un gasto deducible en el futuro después de que las cuentas por cobrar hayan permanecido cinco años en los registros contables de la Compañía.

Si esto es así, el tipo de la diferencia temporaria será **“Deducible”** ya que da lugar a cantidades deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o permanezca en los registros contables durante cinco años.

Cuando la diferencia temporaria sea del tipo “Deducible” se reconocerá un Activo por Impuesto a la Renta Diferido, en la medida que resulte probable que la entidad disponga de utilidades fiscales futuras contra las que pueda cargar esas diferencias temporarias deducibles.¹⁰

- e) La **Tasa Impositiva** a utilizar para determinarlos activos y pasivos por impuestos a la renta diferido, debe ser aquella tasa que será aplicada en los ejercicios en los que se espera realizar los activos o pagar los pasivos que originan las diferencias temporarias, en base a las leyes tributarias vigentes en la fecha del Estado de Situación Financiera.¹¹

Al 31 de Diciembre del 2015, fecha del Estado de Situación Financiera de la compañía DIMA S.A, la tasa de impuesto a la renta para las personas jurídicas es del 22% según la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, y se estima que sea la misma tasa que estará vigente en el 2019 y 2020, a menos que la Ley cambie en ese lapso.

En consecuencia, la tasa impositiva a utilizar para calcular los Activos y Pasivos por Impuesto a la Renta Diferidos al 31 de Diciembre del 2015, cuyas diferencias temporarias que los originan se reversarán en el 2019 y 2020, es del 22%.

¹⁰ Normas Internacionales de Contabilidad 12, párrafo 24

¹¹ Normas Internacionales de Contabilidad 12, párrafo 47.

- f) El **Activo por Impuesto a la Renta Diferido** al 31 de Diciembre del 2015 se lo obtendrá multiplicando la diferencia temporaria de US\$87,966 por la tasa de Impuesto a la Renta para las personas jurídicas del 22%, que se estima estará vigente en el 2019 y 2020, lo que resulta en un Activo por Impuesto a la Renta Diferido de US\$19,353.

La cuenta de activo por impuesto a la renta diferido al 31 de diciembre del 2015 con respecto al 31 de diciembre del 2014 ha experimentado un aumento como se indica a continuación:

Activo por Impuesto a la Renta Diferido al 31.12.2014	-17,928
Activo por Impuesto a la Renta Diferido al 31.12.2015	-19,353
Aumento	<u>1,425</u>

- g) El **Asiento de diario para registrar el Aumento en el Activo por Impuesto a la Renta Diferido** al 31 de Diciembre del 2015 es como sigue:

Detalle	Debe	Haber
-x-		
<u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u>	1,425	
<u>Gasto de Impuesto a la Renta Diferido</u>		1,425
Para registrar el incremento en el activo por impuesto a la renta diferido sobre la diferencia temporaria deducible		

Un formato de papel de trabajo que puede ser utilizado para la aplicación de la NIC 12 es como sigue:

Cuentas	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporal	Tipo de Diferencia	Tasa Impositiva	Impuesto Diferido Activo (Pasivo)
ACTIVO						
Activo Corriente						
Cuentas por Cobrar Clientes	750.480	750.480	-			
(-) Estimación de cuentas incobrables	-97.190	-9.224	-87.966	Deducible	22%	19.353
Saldo de la cuenta Activo por Impuesto a la renta diferido al 31.12.2014						17.928
Incremento 2015						1.425

CAPITULO VI- ESTIMACION POR VALOR NETO REALIZABLE Y OBSOLESCENCIA DE INVENTARIOS

6.1 Generalidades

Los inventarios representan una gran inversión en las Compañías, debido a que constituyen los bienes de la empresa destinados para la venta, o para la producción de sus productos para su posterior venta.

Este tipo de activos está expuesto a sufrir ciertas pérdidas en su valor debido a la obsolescencia motivada por cambios tecnológicos, cambios del mercado, baja rotación, caducidad del producto, daños efectuados por el ambiente, etc.

La existencia de obsolescencia en el inventario representa una pérdida para la Compañía, debido a que dicho inventario no podrá ser vendido en condiciones normales, ni podrá ser utilizado en la fabricación de productos de calidad, presentando a su vez problemas de:

- a) Flujo de efectivo, cuando las Compañías experimentan dificultades para vender los inventarios y obtener el efectivo que financie su capital de trabajo (compra de nuevos inventarios).
- b) El no contar con capital de trabajo lleva a los empresarios a solicitar préstamos, generando a su vez un costo de interés por el financiamiento, reduciendo la flexibilidad operacional de la Compañía.
- c) El exceso de inventario representa una serie de costos que la Compañía deberá asumir como son: costo por almacenaje, seguro, flete y otros.

- d) El hecho reducir las oportunidades de ventas y aumentar sus costos, implica una reducción de la rentabilidad de la Compañía.

6.2 Estimación de Inventarios Obsoletos según las NIIF

Los inventarios son activos que:

- a) Pueden ser mantenidos para la venta en el curso normal de las operaciones;
- b) Pueden estar en proceso de producción con vistas a la venta; o
- c) Pueden estar en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios de la Compañía.

Estos inventarios serán intercambiados a su valor razonable, que es valor acordado por el cual se puede efectuar el intercambio del producto (activo) y cancelar o liquidar el (pasivo) entre las partes interesadas (comprador y vendedor), las cuales deberán estar informadas y ser independientes.

Dentro de los conceptos de inventarios también debemos definir el Valor Neto Realizable (VNR), que es el valor por el cual las Compañías estiman que podrían vender el producto normalmente, menos todos los costos que se incurran para la terminación del producto y realización de la venta; es decir el valor que la Compañía estima recuperar.

Así mismo también existen “costos de los inventarios” que pueden no ser recuperables, en caso de que el inventario se encuentre dañado, haya sufrido de una obsolescencia parcial o total, o si su precio dentro del mercado ha mostrado una caída.¹²

¹² Normas Internacionales de Contabilidad NIC 2, párrafo 28.

La Compañía deberá realizar la Medición del inventario en cada fecha sobre la que se informa con el propósito de poder identificar si ha habido un deterioro del valor de los inventarios, por lo que deberá comparar el importe en libros de cada una de las partidas del inventario Con su precio de venta menos los costos de terminación y venta.

Esta comparación se la puede hacer en grupo de partidas similares o que estén relacionadas, como por ejemplo:

- Las partidas de un inventario que corresponden a una misma línea de productos;
- Que tiene un mismo propósito o usos similares;
- Que se pueden vender en una misma área geográfica, y
- O que no pueden ser evaluados de manera separada de los otros productos de la misma línea

Si al compararse el importe en libros del inventario con el precio de venta se observa que el valor neto de realización es menor que el importe en libros, se deberá entender que ese inventario ha sufrido un deterioro de su valor; por lo que la Compañía deberá reducir el importe en libros del inventario (o grupo) a su precio de venta menos los costos de terminación y venta.

Estas estimaciones tendrán en consideración las fluctuaciones de precios o costos relacionados directamente con los hechos posteriores al cierre, en la medida que esos hechos confirmen condiciones existentes al final del periodo.”¹³

¹³ Norma Internacional de Contabilidad 2, párrafo 30

“El importe por la rebaja del valor del inventario, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en el inventario, se deberán reconocer en el ejercicio en que ocurra la rebaja o la pérdida.

La aplicación de los estándares contables establecidos por las NIIF se la puede apreciar en el siguiente ejemplo:

Ejemplo:

La Compañía CONSEVILL S.A. al 31 de diciembre del 2014, posee un inventario con un importe en libros por US\$967,100. Al realizar la comparación del valor en libros con el valor neto realizable, determinó que existen 56 ítems con un costo total de US\$463,165 y un Valor Neto Realizable de US\$345,678, que se han visto afectados con los avances tecnológicos y daños sufridos.

El asiento de diario que la Compañía debe registrar para reconocer la pérdida por el deterioro del valor de los inventarios, es el siguiente:

Cuentas	Debe	Haber
-x-		
<u>Pérdida por valuación de inventarios</u>	117,487	
<u>Estimación de inventarios obsoletos</u>		117,487
Para registrar la estimación por obsolescencia del inventario		

6.3 Estimación de Inventarios Obsoletos según la LORTI

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece que con el propósito de determinar la base imponible sujeta al impuesto a la renta, serán deducibles *“Las pérdidas por las bajas de inventarios las cuales deberán estar justificadas mediante una declaración juramentada realizada ante un notario o juez, por el representante legal, bodeguero y contador, en la que se establecerá la destrucción o donación de los inventarios a una entidad pública o instituciones de carácter privado sin fines de lucro con estatutos aprobados por autoridad competente”*.¹⁴

Esta acta deberá ser realizada hasta el 31 de diciembre del ejercicio fiscal en el que se lleve a cabo la baja del inventario, que ocasionó la pérdida.

Por lo que la administración tributaria reconoce únicamente como gasto deducible la provisión por deterioro del inventario cuando esta cumpla con todas las condiciones antes mencionadas.

Así mismo las pérdidas por deterioro parcial, producto del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización del inventario, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registre contablemente. Sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual se liquidará al momento en que se produzca la venta o autoconsumo del inventario.

La aplicación de los estándares fiscales, establecidos por el Reglamento para la Aplicación de Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno se la puede apreciar en el siguiente ejemplo:

¹⁴ Norma tributaria (RLORTI) Art. 28 numeral 8; literal b

Ejemplo:

La Compañía CONSEVILL S.A. al 31 de diciembre del 2014, posee un inventario con un importe en libros por US\$967,100. Al realizar la comparación del valor en libros con el valor neto realizable, determinó que existen 56 ítems con un costo total de US\$463,165 y un Valor Neto Realizable de US\$345,678, que se han visto afectados con los avances tecnológicos y daños sufridos.

Las disposiciones tributarias no reconocen las pérdidas por valuación de inventarios de US\$117,487 en el periodo en que se constituyen. La pérdida por valuación de inventario será aceptada por el FISCO cuando se produzca la venta o autoconsumo y la donación o destrucción de dicho inventario en los términos estipulados en la Ley. En consecuencia, la base fiscal de la cuenta “Estimación para inventarios obsoletos” es cero al 31 de diciembre del 2014.

6.4 Año de Origen de la Diferencia Temporal por Estimación de Inventarios Obsoletos

Como se describe en este capítulo, los procedimientos para determinar los montos de los inventarios obsoletos según la base contable (NIIF) y según la base fiscal (LORTI) son diferentes, lo que usualmente origina diferencia en los saldos de la cuenta “Estimación de inventarios obsoletos” que se denomina “Diferencia Temporal”, como se explica con el siguiente ejemplo:

Ejemplo:

La Compañía CONSEVILL S.A. al 31 de diciembre del 2014, posee un inventario con un importe en libros por US\$967,100. Al realizar la comparación del valor en libros con el valor neto realizable, determinó que existen 56 ítems con un costo total de US\$463,165 y un Valor Neto Realizable de US\$345,678, que se han visto afectados con los avances tecnológicos y daños sufridos.

En el proceso de determinar las diferencias temporarias y el impuesto a la renta diferido del que trata la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 “Impuestos sobre las Ganancias”, se debe seguir los siguientes pasos:

- a) Determinar la base contable del inventario
- b) Determinarla base fiscal del inventario
- c) Determinar la diferencia temporaria entre las dos bases
- d) Determinar el tipo de diferencia temporaria
- e) Determinar la tasa impositiva
- f) Determinar el activo o pasivo por impuesto diferido

a) La **base contable del inventario** estará constituida por el saldo total del inventario al 31 de diciembre del 2014 de US\$967,100 menos la estimación de inventarios obsoletos determinada de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera de US\$117,487, lo que resultaría en un inventario neto de US\$849,613.

- b) La **base fiscal del inventario** estará constituida por el saldo total del inventario al 31 de diciembre del 2014 de US\$967,100 y una estimación de inventario obsoleto de cero.
- c) La **diferencia temporaria entre las dos bases** se la obtendrá restando de la base contable del inventario de US\$849,613, la base fiscal del inventario de US\$967,100 lo que resulta en una diferencia temporaria de US\$117,487.
- d) El **tipo de la diferencia temporaria** está dado por el impacto que la diferencia tenga en las declaraciones de impuesto a la renta de los periodos futuros. Los US\$117,487 de diferencia temporaria representan estimación de inventarios obsoletos que la LORTI no acepta como gasto deducible en el periodo corriente, pero que los admitirá como un gasto deducible en el futuro después de que el inventario se haya vendido, auto consumido, donado a una entidad sin fines de lucro o se realice la destrucción, según lo establecido por la LORTI.

Si esto es así, el tipo de la diferencia temporaria será **“Deducible”** ya que dará lugar a cantidades deducibles al determinar la ganancia o pérdida fiscal correspondiente a los periodos futuros, cuando el importe en libros del activo haya cumplido con los requisitos establecidos por la Administración tributaria para su deducibilidad.

- e) La **Tasa Impositiva** a utilizar para determinarlos activos y pasivos por impuestos a la renta diferido, debe ser aquella tasa que será aplicada en los ejercicios en los que se espera realizar los activos o pagar los pasivos

que originan las diferencias temporarias, en base a las leyes tributarias vigentes en la fecha del Estado de Situación Financiera.¹⁵

Al 31 de Diciembre del 2014, fecha del Estado de Situación Financiera de la compañía CONSEVILL S.A, la tasa de impuesto a la renta para las personas jurídicas es del 22% según la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, y se estima que sea la misma tasa que estará vigente en el año que el inventario se haya vendido, auto consumido, donado a una entidad sin fines de lucro o se realice la destrucción, a menos que la Ley cambie en ese lapso.

En consecuencia, la tasa impositiva a utilizar para calcular los Activos y Pasivos por Impuesto a la Renta Diferidos al 31 de Diciembre del 2014, cuyas diferencias temporarias que los originan se reversarán en el momento que la Compañía cumpla con todos los requisitos de la venta, autoconsumo, destrucción o donación del inventario, es del 22%.

- f) El **Activo por Impuesto a la Renta Diferido** al 31 de Diciembre del 2014 se lo obtendrá multiplicando la diferencia temporaria de US\$117,487 por la tasa de Impuesto a la Renta para las personas jurídicas del 22%, que se estima estará vigente hasta el momento en que se cumplan las condiciones para ser deducibles, lo que resulta en un Activo por Impuesto a la Renta Diferido de \$25,847.

¹⁵ Normas Internacionales de Contabilidad 12, párrafo 47.

g) El Asiento de diario para registrar el Activo por Impuesto a la Renta

Diferido al 31 de Diciembre del 2014 es como sigue:

Detalle	Debe	Haber
-x-		
<u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u>	25,847	
<u>Gasto de Impuesto a la Renta Diferido</u>		25,847
Para registrar el activo por impuesto diferido sobre la diferencia temporaria deducible		

Los Impuestos Diferidos deben reconocerse como Ingreso o Gasto, y ser incluido en el Estado de Resultados, excepto si la transacción que origino la diferencia temporaria fue reconocida en Otro Resultado Integral.¹⁶

Un formato de papel de trabajo que puede ser utilizado para la aplicación de la NIC 12 es como sigue:

Cuentas	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tipo de Diferencia	Tasa Impositiva	Impuesto Diferido Activo (Pasivo)
ACTIVO						
Activo Corriente						
Inventario	967.100	967.100				
(-) Estimación de Inventarios Obsoletos	(117.487)	-				
Inventario - Neto	849.613	967.100	(117.487)	Deducible	22%	25.847

¹⁶ Normas Internacionales de Contabilidad 12, párrafo 58.

6.5 Evolución de la diferencia temporaria en el año siguiente

Después de haber constituido inicialmente una estimación de inventario obsoleto, ésta puede experimentar aumentos o disminuciones. Los aumentos en la estimación de inventarios obsoletos puede deberse a la incorporación de artículos a la categoría de “obsoletos” o un incremento en el deterioro del valor neto realizable.

Las disminuciones en la estimación de inventarios obsoletos pueden representar una venta del inventario o autoconsumo, o una donación o destrucción realizada por parte de la Compañía.

Sin embargo, los procedimientos aplicables en la determinación de la diferencia temporaria y el impuesto a la renta diferido en el año siguiente, son exactamente los mismos procedimientos aplicados en el año de origen de la diferencia temporaria, como se lo observa a continuación:

Ejemplo:

La Compañía CONSEVILL S.A. al 31 de diciembre del 2015, posee un inventario con un importe en libros por US\$1,054,651. Al realizar la comparación del valor en libros con el valor neto realizable, determinó que existen 70 ítems con un costo total de US\$553,126 y un Valor Neto Realizable de US\$447,296, que se han visto afectados con los avances tecnológicos y daños sufridos.

En el proceso de determinar las diferencias temporarias y el impuesto a la renta diferido del que trata la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 “Impuestos sobre las Ganancias” al 31 de diciembre del 2015, se debe seguir los siguientes pasos:

- a) Determinar la base contable del inventario
- b) Determinarla base fiscal del inventario
- c) Determinar la diferencia temporaria entre las dos bases
- d) Determinar el tipo de diferencia temporaria
- e) Determinar la tasa impositiva
- f) Determinar el activo o pasivo por impuesto diferido

a) La **base contable del inventario** estará constituida por el saldo total del inventario al 31 de diciembre del 2015 de US\$1,054,651 menos la estimación de inventario obsoleto determinada de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera de US\$105,830, lo que resultaría un inventario neto de US\$948,821.

b) La **base fiscal del inventario** estará constituida por el saldo total del inventario al 31 de diciembre del 2014 de US\$1,054,651 y una estimación de inventario obsoleto de cero.

La determinación de la estimación de inventario obsoleto, requiere que la Compañía mantenga un control extra contable de los movimientos de esta cuenta efectuados al amparo de las leyes tributarias, como sigue:

Cuenta: Estimación de Inventario Obsoleto

Concepto	Base Fiscal (Deducible)	(No Deducible)	Base Contable
Saldo al 31.12.2014	0	(117,487)	117,487
Disminución de la Provisión	0	11,657	(11,657)
Saldo al 31.12.2015	0	(105,830)	105,830

c) La **diferencia temporaria entre las dos bases** se la obtendrá restando de la base contable del inventario de US\$948,821, la base fiscal del inventario de US\$1,054,651 , lo que resulta en una diferencia temporaria de US\$105,830.

d) El **tipo de la diferencia temporaria** está dado por el impacto que la diferencia tenga en las declaraciones de impuesto a la renta de los periodos futuros. Los US\$105,830 de diferencia temporaria representan estimación de inventario obsoleto que la LORTI no ha aceptado como gasto deducible.

Si esto es así, el tipo de la diferencia temporaria será **“Deducible”** ya que da lugar a cantidades deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el inventario sea vendido o autoconsumido por la Compañía.

Cuando la diferencia temporaria sea del tipo “Deducible” se reconocerá un Activo por Impuesto a la Renta Diferido, en la medida que resulte probable que la entidad disponga de utilidades fiscales futuras contra las que pueda cargar esas diferencias temporarias deducibles.¹⁷

- e) La **Tasa Impositiva** a utilizar para determinarlos activos y pasivos por impuestos a la renta diferido, debe ser aquella tasa que será aplicada en los ejercicios en los que se espera realizar los activos o pagar los pasivos que originan las diferencias temporarias, en base a las leyes tributarias vigentes en la fecha del Estado de Situación Financiera.¹⁸

Al 31 de Diciembre del 2014, fecha del Estado de Situación Financiera de la compañía CONSEVILL S.A, la tasa de impuesto a la renta para las personas jurídicas es del 22% según la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, y se estima que sea la misma tasa que estará vigente en el año que el inventario se haya vendido, auto consumido, donado a una entidad sin fines de lucro o se realice la destrucción, a menos que la Ley cambie en ese lapso.

¹⁷ Normas Internacionales de Contabilidad 12, párrafo 24

¹⁸ Normas Internacionales de Contabilidad 12, párrafo 47.

En consecuencia, la tasa impositiva a utilizar para calcular los Activos y Pasivos por Impuesto a la Renta Diferidos al 31 de Diciembre del 2014, cuyas diferencias temporarias que los originan se reversarán en el momento que la Compañía cumpla con todos los requisitos de la venta, autoconsumo, destrucción o donación del inventario, es del 22%.

- f) El **Activo por Impuesto a la Renta Diferido** al 31 de Diciembre del 2014 se lo obtendrá multiplicando la diferencia temporaria de US\$105,830 por la tasa de Impuesto a la Renta para las personas jurídicas del 22%, que se estima estará vigente hasta el momento en que se cumplan las condiciones para ser deducibles, lo que resulta en un Activo por Impuesto a la Renta Diferido de \$23,283.

La cuenta de activo por impuesto a la renta diferido al 31 de diciembre del 2015 con respecto al 31 de diciembre del 2014 ha experimentado una disminución como se indica a continuación:

Activo por Impuesto a la Renta Diferido al 31.12.2014	(25.847)
Activo por Impuesto a la Renta Diferido al 31.12.2015	<u>(23.283)</u>
Disminución	(2.564)

- g) El **Asiento de diario para registrar la disminución en el Activo por Impuesto a la Renta Diferido** al 31 de Diciembre del 2015 es como sigue:

Detalle	Debe	Haber
-X-		
<u>Gasto de Impuesto a la Renta Diferido</u>	2,564	
<u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u>		2,564
Para registrar la disminución en el activo por impuesto a la renta diferido sobre la diferencia temporaria deducible		

Un formato de papel de trabajo que puede ser utilizado para la aplicación de la NIC 12 es como sigue:

Cuentas	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tipo de Diferencia	Tasa Impositiva	Impuesto Diferido Activo (Pasivo)
ACTIVO						
Activo Corriente						
Inventario	1.054.651	1.054.651				
(-) Estimación de Inventarios Obsoletos	-105.830	-				
Inventario - Neto	948.821	1.054.651	105.830	Deducible	22%	23.283
Saldo de la cuenta de Activo por Impuesto a la renta diferido al 31.12.2014						25.847
Disminución 2015						-2.564

CAPITULO VII- PROVISIÓN DE BENEFICIOS DEFINIDOS DE EMPLEADOS

7.1 Generalidades

Los beneficios a los trabajadores constituyen actualmente un núcleo fundamental en la relación empleador – empleado, en donde el empleador se obliga a proporcionar una serie de retribuciones a sus empleados, sean estos por obligación laboral, o por beneficios voluntarios, como compensación a su fuerza laboral entregada para el desarrollo y crecimiento de la Compañía y del Estado.

Estos beneficios que se entregan a los empleados pueden proceder de:

- a) Contratos realizados entre empleador y empleado ya sea de manera individual, con grupos particulares de empleados o con los representantes.
- b) Acuerdos legales o requerimientos aplicables en sectores industriales determinados en donde se ven obligadas las entidades a realizar aportaciones a los planes sean estos nacionales, provinciales, sectoriales o multipatronales.
- c) Prácticas que no se encuentran formalizadas pero al ser realizadas de manera habituales se convierten en una obligación laboral.

Estos beneficios entregados a los empleados pueden ser:

a) Beneficios a corto plazo, respecto a los cuales su pago será atendido en un plazo de doce meses al final de ejercicio que se informa, en el cual los empleados han prestado sus servicios. Ejemplos:

- Sueldos y/o salarios y aportaciones a la seguridad social;
- Derechos por permisos y ausencias por enfermedad que hayan sido remunerados;
- Ganancias e incentivos obtenidos; y
- Beneficios no monetarios entregados a los empleados actuales (atenciones médicas, alojamiento, automóviles y entrega de bienes y servicios gratuitos o parcialmente subvencionados).

b) Beneficios post-empleo, que se pagan a los empleados al término de su periodo de empleo tales como:

- beneficios por retiro (pensiones o pagos únicos realizados al momento de su retiro) ; y
- otros beneficios post-empleo (seguros de vida y atención médica luego del retiro del trabajador).

c) Otros beneficios a largo plazo, entendiéndose en un plazo mayor a los doce meses posteriores del periodo que se informa. Ejemplos:

- ausencias a largo plazo que sean retribuidas
- Bonificaciones por tiempos largos de servicios o antigüedad

- por invalidez permanente; y
- d) Beneficios por terminación, aquellos que se pagarán por terminación anticipada al retiro normal o cuando acepta voluntariamente el empleado el término de la relación laboral.

Estos beneficios serán entregados a los empleados que presten sus servicios a la Compañía a tiempo parcial o completo, de forma ocasional, temporal o permanente.

Dentro de los beneficios de post- empleo se encuentra la jubilación patronal, que de acuerdo con el Código de Trabajo, los empleadores deberán pagar a sus trabajadores que por veinticinco años o más hubieren prestado servicios, continuada o interrumpidamente, protegiéndolos bajo la contingencia de la vejez, invalidez, o muerte prevista en la vida del empleado.

7.2 Provisión para Jubilación según las NIIF

Los beneficios post-empleo se dividen en planes de aportaciones definidas y planes de prestaciones definidas.

- **Los planes de aportaciones definidas**, son aquellos en donde la Compañía realiza aportaciones predeterminadas de manera voluntaria a otra entidad con la finalidad de separar un fondo para cubrir las retribuciones de los empleados que han trabajado en el ejercicio corriente y en los ejercicios anteriores. Ejemplo: las aportaciones patronales al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social.

- “**Los planes de beneficios definidos**, son aquellos en donde la Compañía no financia un fondo, o puede haberlo financiado de manera parcial o total por las aportaciones que realiza la Compañía a un fondo jurídicamente separado y que será utilizado para pagar las retribuciones a sus empleados cuando sean exigibles.

La contabilización, por parte de la entidad, de los planes de beneficios definidos, supone los siguientes pasos:

- a) Utilizar técnicas actuariales y el método de la unidad de crédito proyectada para hacer una estimación fiable del costo final para la entidad del beneficio que los empleados tienen acumulado (devengado) a cambio de sus servicios en los periodos presentes y anteriores.

Esto requiere que una entidad determine la cuantía de los beneficios que resultan atribuibles al periodo presente y a los anteriores, y que realice las estimaciones (suposiciones actuariales) respecto a las variables demográficas (tales como rotación de los empleados y mortalidad) y financieras (tales como incrementos futuros en los salarios y en los costos de asistencia médica) que influyen en el costo de los beneficios.

- b) Descontar ese beneficio para determinar el valor presente de la obligación por beneficios definidos y el costo de los servicios presentes.
- c) Deducir el valor razonable de los activos del plan del valor presente de la obligación por beneficios definidos.

- d) Determinar los importes a reconocer en el resultado del periodo:

- El costo del servicio presente;

- Cualquier costo por servicios pasados y la ganancia o pérdida en el momento de la liquidación.
- El interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto.

e) Determinar las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto a reconocer en otro resultado integral, que comprende:

- Las ganancias y pérdidas actuariales;
- El rendimiento de los activos del plan, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto; y

La contabilización de estos cálculos actuariales está basado en informes de peritos calificados, quienes establecerán el valor presente de las obligaciones que la compañía tendrá con sus empleados en un futuro al momento de cese de empleo por parte de los mismos.

El valor que proporcione el estudio actuarial corresponderá a los pasivos que se habrán de generar a la empresa por la probabilidad de pagos futuros al momento de jubilación de un empleado, los mismos que deberán ser registrados en el estado de situación financiera y en el estado de resultados integrales, dentro de los periodos en que les corresponda.

7.3 Provisión para Jubilación según la LORTI

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece que con el propósito de determinar la base imponible sujeta al impuesto a la renta, serán deducibles “Las provisiones que se efectúen para atender el pago de desahucio y de pensiones jubilares patronales, de conformidad con el estudio actuarial pertinente, elaborado por sociedades o profesionales debidamente registrados en la Superintendencia de Compañías o Bancos, según corresponda; debiendo, para el caso de las provisiones por pensiones jubilares patronales, referirse a los trabajadores que hayan cumplido por lo menos diez años de trabajo en la misma empresa.

En el cálculo de las provisiones anuales ineludiblemente se considerarán los elementos legales y técnicos pertinentes incluyendo la forma utilizada y los valores correspondientes. Las sociedades o profesionales que hayan efectuado el cálculo actuarial deberán remitirlo al Servicio de Rentas Internas en la forma y plazos que éste lo requiera; estas provisiones serán realizadas de acuerdo a lo dispuesto en la legislación vigente para tal efecto”¹⁹

7.4 Año de Origen de la Diferencia Temporal

Como se describe en este capítulo, los procedimientos para determinar el monto de la provisión para jubilación según la base contables (NIIF) y según la base fiscal (LORTI) son diferentes, lo que usualmente origina diferencia en los saldos de la cuenta “Provisión para Jubilación” que se denomina “Diferencia Temporal”, como se explica con el siguiente ejemplo:

¹⁹ Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 28 numeral 1 literal f

Ejemplo:

La Compañía JOLIS S.A. al 31 de diciembre del 2014, posee 214 empleados y según estudio actuarial realizado por un perito se determinó que la Compañía debe provisionar por concepto de jubilación patronal un monto de US\$213,120 por los trabajadores que tienen una antigüedad de por lo menos diez años y 325,106 por los trabajadores que tiene una antigüedad menor a diez años en la Compañía.

En el proceso de determinar las diferencias temporarias y el impuesto a la renta diferido del que trata la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 “Impuestos sobre las Ganancias”, se debe seguir los siguientes pasos:

- a) Determinar la base contable de la Provisión para Jubilación
 - b) Determinarla base fiscal dela Provisión para Jubilación
 - c) Determinar la diferencia temporaria entre las dos bases
 - d) Determinar el tipo de diferencia temporaria
 - e) Determinar la tasa impositiva
 - f) Determinar el activo o pasivo por impuesto diferido
-
- a) La **base contable de la provisión para jubilación** estará constituida por la suma de la provisión para jubilación de los empleados con una antigüedad de por lo menos diez años de US\$213,120 más la provisión para jubilación de los empleados con una antigüedad menor a diez años de US\$325,106 de conformidad con las Normas Internacionales de

Información Financiera, generando un saldo total de la provisión para jubilación al 31 de diciembre del 2014 de US\$538,226.

- b) La **base fiscal de la provisión para jubilación** estará constituida por el monto de la provisión para jubilación de los empleados mayores a diez años de US\$213,120.

- c) La **diferencia temporaria entre las dos bases** se la obtendrá restando de la base contable de la provisión para jubilación de US\$538,226, la base fiscal de la provisión para jubilación de US\$213,120, lo que resulta en una diferencia temporaria de US\$325,106.

- d) El **tipo de la diferencia temporaria** está dado por el impacto que la diferencia tenga en las declaraciones de impuesto a la renta de los periodos futuros. Los US\$325,106 de diferencia temporaria representan la provisión por jubilación que la LORTI no acepta como gasto deducible en el periodo corriente, pero que los admitirá como un gasto deducible en el futuro, después de que los trabajadores cumplan por lo menos diez años laborando en la Compañía.

Si esto es así, el tipo de la diferencia temporaria será **“Deducible”** ya que dará lugar a cantidades deducibles al determinar la ganancia o pérdida fiscal correspondiente a los periodos futuros, cuando el importe en libros del pasivo haya cumplido con los requisitos establecidos por la Administración tributaria para su deducibilidad.

- e) La **Tasa Impositiva** a utilizar para determinar los activos y pasivos por impuestos a la renta diferido, debe ser aquella tasa que será aplicada en los ejercicios en los que se espera realizar los activos o pagar los pasivos

que originan las diferencias temporarias, en base a las leyes tributarias vigentes en la fecha del Estado de Situación Financiera.²⁰

Al 31 de Diciembre del 2014, fecha del Estado de Situación Financiera de la compañía JOLIS S.A., la tasa de impuesto a la renta para las personas jurídicas es del 22% según la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, y se estima que sea la misma tasa que estará vigente en el año que los trabajadores cumplan diez años laborando en la misma Compañía, a menos que la Ley cambie en ese lapso.

En consecuencia, la tasa impositiva a utilizar para calcular los Activos y Pasivos por Impuesto a la Renta Diferidos al 31 de Diciembre del 2014, cuyas diferencias temporarias que los originan se reversarán en el momento que los trabajadores cumplan diez años laborando en la misma Compañía, es del 22%.

- f) El **Activo por Impuesto a la Renta Diferido** al 31 de Diciembre del 2014 se lo obtendrá multiplicando la diferencia temporaria de US\$325,106 por la tasa de Impuesto a la Renta para las personas jurídicas del 22%, que se estima estará vigente hasta el momento en que se cumplan las condiciones para ser deducibles, lo que resulta en un Activo por Impuesto a la Renta Diferido de \$71,523.
- g) El **Asiento de diario para registrar el Activo por Impuesto a la Renta Diferido** al 31 de Diciembre del 2014 es como sigue:

²⁰ Normas Internacionales de Contabilidad 12, párrafo 47.

Detalle	Debe	Haber
-x-		
<u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u>	71,523	
<u>Gasto de Impuesto a la Renta Diferido</u>		71,523
Para registrar el activo por impuesto diferido sobre la diferencia temporaria deducible		

Los Impuestos Diferidos deben reconocerse como Ingreso o Gasto, y ser incluido en el Estado de Resultados, excepto si la transacción que origino la diferencia temporaria fue reconocida en Otro Resultado Integral.²¹

Un formato de papel de trabajo que puede ser utilizado para la aplicación de la NIC 12 es como sigue:

Cuentas	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tipo de Diferencia	Tasa Impositiva	Impuesto Diferido Activo (Pasivo)
PASIVO Pasivo No Corriente Provisión para Jubilación	538.226	213.120	325.106	Deducible	22%	71.523

²¹ Normas Internacionales de Contabilidad 12, párrafo 58.

7.5 Periodo en que los Trabajadores Cumplen 10 Años de Antigüedad

Después de haber constituido inicialmente una provisión para jubilación, esta puede experimentar aumentos o disminuciones. Los aumentos en la provisión para jubilación puede deberse al ingreso de nuevo personal a la Compañía o al tiempo transcurrido que aproxima la fecha en que dicha provisión se convierte en exigible y se debe pagar, o cambios en las variables que intervienen en el cálculo de la provisión.

Las disminuciones en la provisión para jubilación pueden representar la salida de empleados o cambios en las variables que intervienen en el cálculo de la provisión.

Sin embargo, los procedimientos aplicables en la determinación de la diferencia temporaria y el impuesto a la renta diferido en el año siguiente, son exactamente los mismos procedimientos aplicados en el año de origen de la diferencia temporaria, como se lo observa a continuación:

Ejemplo:

La Compañía JOLIS S.A. al 31 de diciembre del 2015, posee 221 trabajadores y el siguiente es un extracto del estudio realizado por el Actuario:

Extracto del Informe Actuarial

Trabajadores con una antigüedad de por lo menos diez años

Incremento de la provisión para jubilación por obligaciones futuras, para 8 trabajadores con una antigüedad de ≥ 10 años y < 25 años:	13.970
Total Incremento trabajadores con tiempo de servicio ≥ 10:	13.970

Trabajadores con una antigüedad menor a diez años

Incremento de la provisión para jubilación por obligaciones futuras, para trabajadores con una antigüedad < 10 años:	39.927
Valor actual por la provisión para jubilación de los 13 nuevos trabajadores:	12.363
Total Incremento trabajadores con tiempo de servicio < 10:	52.290

Reversión de Provisión para Jubilación

Menos reserva por 17 trabajadores que salieron durante el 2015:	12.079
Total provisión reversada en el período:	12.079

Total Variación de la Provisión para Jubilación 2015:	54.181
--	---------------

Para determinar el importe de la provisión para jubilación al 31.12.2015 se debe efectuar las siguientes operaciones:

Provisión Empleados con tiempo de servicio ≥ 10 años	213.120
Provisión Empleados con tiempo de servicio < 10 años	<u>325.106</u>
Saldo Provisión para jubilación al 31.12.2014	538.226
(-) Reversa de la provisión para jubilación por salida de trabajadores < 10 años en el 2015	(12.079)
Incremento provisión trabajadores con tiempo de servicio ≥ 10 años	13.970
Incremento provisión trabajadores con tiempo de servicio < 10 años	<u>52.290</u>
Variación Provisión 2015	54.181
Saldo Provisión para jubilación al 31.12.2015	592.407

Este evento requiere que la Compañía proceda a incrementar la provisión para jubilación, por lo que deberá realizar el siguiente asiento:

Detalle	Debe	Haber
-x-		
<u>Gasto por provisión para jubilación</u>	54,181	
<u>Provisión para Jubilación</u>		54,181
Para registrar la provisión para la jubilación de los empleados		

En el proceso de determinar las diferencias temporarias y el impuesto a la renta diferido del que trata la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 “Impuestos sobre las Ganancias” al 31 de diciembre del 2015, se debe seguir los siguientes pasos:

- a) Determinar la base contable de la provisión para jubilación
 - b) Determinarla base fiscal de la provisión para jubilación
 - c) Determinar la diferencia temporaria entre las dos bases
 - d) Determinar el tipo de diferencia temporaria
 - e) Determinar la tasa impositiva
 - f) Determinar el activo o pasivo por impuesto diferido
 - g) Preparar el asiento de diario de registro del Activo o Pasivo por Impuesto Diferido.
- a) La **base contable de la provisión para jubilación** estará constituida por la suma de la provisión para jubilación de los empleados con una antigüedad de por lo menos diez años de US\$229,930 más la provisión para jubilación de los empleados con una antigüedad menor a diez años de US\$362,477de conformidad con las Normas Internacionales de

Información Financiera, generando un saldo total de la provisión para jubilación al 31 de diciembre del 2015 de US\$592,407.

- b) La **base fiscal de la provisión para jubilación** estará constituida por el monto de la provisión para jubilación de los empleados con una antigüedad de por lo menos diez años de US\$229,930 de conformidad con la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interna.

La determinación de la provisión para jubilación de US\$229,930 según base fiscal, requiere que la Compañía mantenga un control extra contable de los movimientos de esta cuenta efectuados al amparo de las leyes tributarias, como sigue:

Cuenta: Provisión para Jubilación

Concepto	Base Fiscal (Deducible)/ por lo menos 10 años	(No Deducible)/ menos de 10 años	Base Contable (Total)
Saldo al 31.12.2014	213.120	325.106	538.226
Provisión 2015:	13.970	52.290	66.260
Incremento trabajadores con antigüedad de por lo menos 10 años	13.970		13.970
Incremento trabajadores con una antigüedad menor a 10 años		39.927	39.927
Valor actual provisión empleados nuevos		12.363	12.363
Reclasificación trabajadores que cumplieron los 10 años	2.840	-2.840	0
Reverso Trabajadores que salieron durante el 2015		-12.079	-12.079
Saldo al 31.12.2015	229.930	362.477	592.407

- c) La **diferencia temporaria entre las dos bases** se la obtendrá restando de la base contable de la provisión para jubilación de US\$592,407, la base fiscal de la provisión para jubilación de US\$229,930 lo que resulta en una diferencia temporaria de US\$362,477.

- d) El **tipo de la diferencia temporaria** está dado por el impacto que la diferencia tenga en las declaraciones de impuesto a la renta de los periodos futuros. Los US\$362,477 de diferencia temporaria representan la provisión por jubilación que la LORTI no acepta como gasto deducible en el periodo corriente, pero que los admitirá como un gasto deducible en el futuro, después de que los trabajadores cumplan por lo menos diez años laborando en la Compañía.

Si esto es así, el tipo de la diferencia temporaria será **“Deducible”** ya que dará lugar a cantidades deducibles al determinar la ganancia o pérdida fiscal correspondiente a los periodos futuros, cuando el importe en libros del pasivo haya cumplido con los requisitos establecidos por la Administración tributaria para su deducibilidad.

- e) La **Tasa Impositiva** a utilizar para determinarlos activos y pasivos por impuestos a la renta diferido, debe ser aquella tasa que será aplicada en los ejercicios en los que se espera realizar los activos o pagar los pasivos que originan las diferencias temporarias, en base a las leyes tributarias vigentes en la fecha del Estado de Situación Financiera.²²

Al 31 de Diciembre del 2015, fecha del Estado de Situación Financiera de la Compañía JOLIS S.A., la tasa de impuesto a la renta para las personas jurídicas es del 22% según la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, y se estima que sea la misma tasa que estará vigente en el año que los trabajadores cumplan diez años laborando en la misma Compañía, a menos que la Ley cambie en ese lapso.

²² Normas Internacionales de Contabilidad 12, párrafo 47.

En consecuencia, la tasa impositiva a utilizar para calcular los Activos por Impuesto a la Renta Diferidos al 31 de Diciembre del 2015, cuyas diferencias temporarias que los originan se reversarán en el momento que los trabajadores cumplan diez años laborando en la misma Compañía, es del 22%.

- f) El **Activo por Impuesto a la Renta Diferido** al 31 de Diciembre del 2015 se lo obtendrá multiplicando la diferencia temporaria de US\$362,477 por la tasa de Impuesto a la Renta para las personas jurídicas del 22%, que se estima estará vigente hasta el momento en que se cumplan las condiciones para ser deducibles, lo que resulta en un Activo por Impuesto a la Renta Diferido de US\$79,745.

La cuenta de activo por impuesto a la renta diferido al 31 de diciembre del 2015 con respecto al 31 de diciembre del 2014 ha experimentado un aumento como se indica a continuación:

Activo por Impuesto a la Renta Diferido al 31.12.2014	-71,523
Activo por Impuesto a la Renta Diferido al 31.12.2015	-79,745
Aumento	8,222

- g) El **Asiento de diario para registrar el Aumento en el Activo por Impuesto a la Renta Diferido** al 31 de Diciembre del 2015 es como sigue:

Detalle	Debe	Haber
-x-		
<u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u>	8,222	
<u>Gasto de Impuesto a la Renta Diferido</u>		8,222
Para registrar el aumento en el activo por impuesto a la renta diferido sobre la diferencia temporaria deducible		

Un formato de papel de trabajo que puede ser utilizado para la aplicación de la NIC 12 es como sigue:

Cuentas	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tipo de Diferencia	Tasa Impositiva	Impuesto Diferido Activo (Pasivo)
PASIVO						
Pasivo No Corriente						
Provisión para Jubilación	592,407	229,930	362,477	Deducible	22%	79,745
Saldo de la cuenta Activo por Impuesto a la renta diferido al 31.12.2014						71,523
Incremento 2015						8,222

CAPITULO VIII- REVALORIZACION DE EDIFICIOS

8.1 Generalidades

La revalorización de activos es un método de valuación que consiste en presentar propiedades, planta y equipo a su valor razonable, basado en avalúos efectuados por peritos valuadores.

Esta práctica permite a las Compañías darle un valor real a sus activos que por consideraciones contables y tributarias habían sido depreciados y llevados a su valor residual o a un valor de cero, a pesar de que en el mercado dicho activo pudiese tener un valor mayor.

Los ajustes por revalorizaciones pueden ser positivos incrementando el valor en libros de los activos, o negativos disminuyendo dicho valor por un deterioro de valor del activo.

8.2 Revalorización según las NIIF

Los terrenos y edificios “cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizarán por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido.

Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa.

El valor razonable de los terrenos y edificios normalmente será determinada basada en la evidencia que exista en el mercado producto de una tasación que es realizada por los tasadores profesionalmente cualificados.

Cuando no exista evidencia de un valor de mercado, como consecuencia de la naturaleza específica del elemento de propiedades, planta y equipo y porque el elemento rara vez es vendido salvo como parte de una unidad de negocio en funcionamiento, la entidad podría tener que estimar el valor razonable a través de métodos que tengan en cuenta los ingresos del mismo o su costo de reposición una vez practicada la depreciación correspondiente

La frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos de propiedades, planta y equipo que se estén revaluando. Cuando el valor razonable del activo revaluado difiera significativamente de su importe en libros, será necesaria una nueva revaluación.

Algunos elementos de propiedades, planta y equipo experimentan cambios significativos y volátiles en su valor razonable, por lo que necesitarán revaluaciones anuales. Tales revaluaciones frecuentes serán innecesarias para elementos de propiedades, planta y equipo con variaciones insignificantes en su valor razonable. Para éstos, pueden ser suficientes revaluaciones hechas cada tres o cinco años.

Cuando se revalúe un elemento de propiedades, planta y equipo, la depreciación acumulada en la fecha de la revaluación puede ser tratada de cualquiera de las siguientes maneras:

- (a) Reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la revaluación sea igual a su importe revaluado. Este método se utiliza a menudo cuando se revalúa el activo por medio de la aplicación de un índice para determinar su costo de reposición depreciado.
- (b) eliminada contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el importe neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo. Este método se utiliza habitualmente en edificios. La cuantía del ajuste en la depreciación acumulada, que surge de la reexpresión o eliminación anterior, forma parte del incremento o disminución del importe en libros del activo.

Si se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, se revaluarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos.

Una clase de elementos pertenecientes a propiedades, planta y equipo es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de una entidad. Los siguientes son ejemplos de clases separadas:

- terrenos;
- terrenos y edificios;
- maquinaria;
- buques;
- aeronaves;
- vehículos de motor;
- mobiliario y enseres y
- equipo de oficina.

Los elementos pertenecientes a una clase, de las que componen las propiedades, planta y equipo, se revaluarán simultáneamente con el fin de evitar revaluaciones selectivas, y para evitar la inclusión en los estados financieros de partidas que serían una mezcla de costos y valores referidos a diferentes fechas.

No obstante, cada clase de activos puede ser revaluada de forma periódica, siempre que la revaluación de esa clase se realice en un intervalo corto de tiempo y que los valores se mantengan constantemente actualizados.

Si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, este aumento se reconocerá directamente en otro resultado integral y se acumulará en el patrimonio, bajo el encabezamiento de superávit de revaluación.

Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que sea una reversión de un decremento por una revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo.

Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal disminución se reconocerá en el resultado del periodo.

Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida en otro resultado integral reduce el importe acumulado en el patrimonio contra la cuenta de superávit de revaluación.

El superávit de revaluación de un elemento de propiedades, planta y equipo incluido en el patrimonio podrá ser transferido directamente a ganancias acumuladas, cuando se produzca la baja en cuentas del activo. Esto podría implicar la transferencia total del superávit cuando la entidad disponga del activo.

No obstante, parte del superávit podría transferirse a medida que el activo fuera utilizado por la entidad. En ese caso, el importe del superávit transferido sería igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la calculada según su costo original. Las transferencias desde las cuentas de superávit de revaluación a ganancias acumuladas no pasarán por el resultado del periodo.

Los efectos de la revaluación de propiedades, planta y equipo, sobre los impuestos sobre las ganancias, si los hubiere, se contabilizarán y revelarán de acuerdo con la NIC 12 Impuesto a las Ganancias”²³

²³ Normas Internacionales de Contabilidad NIC 16 párrafos del 32-42.

8.3 Revalorización según la LORTI

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno con el propósito de determinar la base imponible sujeta al impuesto a la renta, establece que:

“Cuando un contribuyente haya procedido a la revaluación de activos, la depreciación correspondiente a dicho revalúo no será deducible, si se asigna un nuevo valor a activos completamente depreciados, no se podrá volverlos a depreciar. En el caso de venta de bienes revaluados se considerará como ingreso gravable la diferencia entre el precio de venta y el valor residual sin considerar el revalúo.²⁴

En base a lo expuesto se deberá entender que la Administración Tributaria no reconoce como método de valuación de los Activos Fijos la Revalorización, únicamente aceptará el Método Valuación basado en el Costo, debido a que la depreciación que se aceptará como deducible será la calculada en base al costo, sin considerar el nuevo valor por revaluó.

8.4 Año de Origen de la Diferencia Temporal

Como se describe en este capítulo, los procedimientos para determinar el valor en libros de los edificios según la base contable (NIIF) y según la base fiscal (LORTI) son diferentes, lo que usualmente origina diferencia en los saldos de la cuenta “Edificios” que se denomina “Diferencia Temporal”, como se explica con el siguiente ejemplo:

²⁴ Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, art. 28 núm. 6 lit. f

Ejemplo:

La Compañía DARWILL S.A. presenta en su Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre del 2014, un edificio a valor revaluado de US\$1,303,120. El costo de adquisición de este edificio fue de US\$1,034,408 manteniendo una depreciación Acumulada de US\$258,602 por los cinco años de vida útil transcurridos (US\$51,720 anual) y con una vida útil residual de 15 años. El modelo de la revalorización a aplicar por la Compañía DARWILL S.A. será el reexpresado en el importe neto.

En el proceso de determinar las diferencias temporarias y el impuesto a la renta diferido del que trata la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 “Impuestos sobre las Ganancias”, se debe seguir los siguientes pasos:

- a) Determinar la base contable de la cuenta Edificios
- b) Determinarla base fiscal de la cuenta Edificios
- c) Determinar la diferencia temporaria entre las dos bases
- d) Determinar el tipo de diferencia temporaria
- e) Determinar la tasa impositiva
- f) Determinar el activo o pasivo por impuesto diferido

- a) La **base contable de la cuenta Edificios** estará constituida por el valor del reevalúo del edificio de US\$1,303,120 de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.
- b) La **base fiscal de la cuenta Edificios** estará constituida por el costo de adquisición del edificio de US\$1,034,408 menos la depreciación acumulada de US\$258,602, generando un saldo neto de US\$ 775,086, de conformidad con la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interna.
- c) La **diferencia temporaria entre las dos bases** se la obtendrá restando de la base contable de la cuenta edificios de US\$1,303,120, la base fiscal de la cuenta de edificios de US\$775,086, lo que resulta en una diferencia temporaria de US\$528,034.
- d) El **tipo de la diferencia temporaria** está dado por el impacto que la diferencia tenga en las declaraciones de impuesto a la renta de los periodos futuros. Los US\$528,034 de diferencia temporaria representan incremento por revalorización de edificio, cuya depreciación la LORTI no acepta como gasto deducible, y que generará mayor impuesto a pagar en el futuro.

Si esto es así, el tipo de la diferencia temporaria será **“Imponible”** ya que dará lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia o pérdida fiscal correspondiente a los periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado.

- e) La **Tasa Impositiva** a utilizar para determinarlos activos y pasivos por impuestos a la renta diferido, debe ser aquella tasa que será aplicada en los ejercicios en los que se espera realizar los activos o pagar los pasivos

que originan las diferencias temporarias, en base a las leyes tributarias vigentes en la fecha del Estado de Situación Financiera.²⁵

Al 31 de Diciembre del 2014, fecha del Estado de Situación Financiera de la Compañía DARWILL S.A., la tasa de impuesto a la renta para las personas jurídicas es del 22% según la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, y se estima que sea la misma tasa que estará vigente en los periodos en que se liquide el pasivo.

En consecuencia, la tasa impositiva a utilizar para calcular el Pasivo por Impuesto a la Renta Diferidos al 31 de Diciembre del 2014, cuyas diferencias temporarias que los originan se reversarán en el momento que se deprecie el edificio para propósitos contables, es del 22%.

- f) El **Pasivo por Impuesto a la Renta Diferido** al 31 de Diciembre del 2014 se lo obtendrá multiplicando la diferencia temporaria de US\$528,034 por la tasa de Impuesto a la Renta para las personas jurídicas del 22%, que se estima estará vigente durante los periodos en que se recuperara el valor de los activos, lo que resulta en un Pasivo por Impuesto a la Renta Diferido de \$116,167.
- g) El **Asiento de diario para registrar el Pasivo por Impuesto a la Renta Diferido** al 31 de Diciembre del 2014 es como sigue:

²⁵ Normas Internacionales de Contabilidad 12, párrafo 47.

Detalle	Debe	Haber
-x-		
<u>Superávit por Revaluación Diferido</u>	116,167	
<u>Pasivo por Impuesto a la Renta Diferido</u>		116,167
Para registrar el activo por impuesto diferido sobre la diferencia temporaria deducible		

Los Impuestos Diferidos deben reconocerse como Ingreso o Gasto, y ser incluido en el Estado de Resultados, excepto si la transacción que origino la diferencia temporaria fue reconocida en Otro Resultado Integral.²⁶

Un formato de papel de trabajo que puede ser utilizado para la aplicación de la NIC 12 es como sigue:

Cuentas	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tipo de Diferencia	Tasa Impositiva	Impuesto Diferido Activo (Pasivo)
Activo Activo No Corriente Edificio	1.303.120	775.086	528.034	Imponible	22%	-116,167

²⁶ Normas Internacionales de Contabilidad 12, párrafo 58.

8.5 Depreciación de los Edificios Revalorizados

Después de haber efectuado la revalorización del edificio, la Compañía deberá determinar el nuevo valor de la depreciación basado en el valor revaluado, para propósito de presentación de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, la misma que va diferir de la depreciación efectuada de conformidad con la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interna LORTI como se presenta a continuación en el siguiente ejemplo:

Ejemplo:

La Compañía DARWILL S.A. presenta en su Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre del 2015, un edificio a valor revaluado de US\$1,303,120 que no ha sufrido variación con el valor revaluado del 2014 debido a que no han existido cambios significativos en su valor. El costo de adquisición de este edificio fue de US\$1,034,408 manteniendo una depreciación Acumulada de US\$258,602 por los cinco años de vida útil transcurridos (US\$51,720 anual) y con una vida útil residual de 15 años. El modelo de la revalorización aplicado por la Compañía DARWILL S.A. fue el reexpresado en el importe neto.

Para determinar el importe de la nueva depreciación para el año 2015 del edificio revalorizado, se debe dividir el monto del edificio a valor revaluado de US\$1,303,120 para los 15 años de vida residual, obteniendo un gasto de depreciación anual de US\$86,875. Este valor difiere del gasto de depreciación anual según las disposiciones tributarias de US\$51,720 (US\$775.806 /15 años) como se presenta a continuación:

	<u>Base NIIF</u>	<u>Base Fiscal</u>	<u>Diferencia</u>
Saldo Edificio al 31.12.2014			
Costo		1.034.408	
Depreciación Acumulada		(258.602)	
	1.303.120	775.806	268.712
(-) Depreciación 2015	-86.875	-51.720	-17.914
Saldo Neto Edificio al 31.12.2015	1.216.245	724.086	250.798

Este evento requiere que la Compañía realice la depreciación del edificio revaluado, por lo que deberá realizar el siguiente asiento:

Detalle	Debe	Haber
-x-		
<u>Gasto depreciación edificio revaluado</u>	86,875	
<u>Depreciación Acumulada Edificio Revaluado</u>		86,875
Para registrar la depreciación del edificio revalorizado.		

En el proceso de determinar las diferencias temporarias y el impuesto a la renta diferido del que trata la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 “Impuestos sobre las Ganancias”, se debe seguir los siguientes pasos:

- a) Determinar la base contable de la Revalorización del Edificio
- b) Determinarla base fiscal de la Revalorización del Edificios
- c) Determinar la diferencia temporaria entre las dos bases

- d) Determinar el tipo de diferencia temporaria
 - e) Determinar la tasa impositiva
 - f) Determinar el activo o pasivo por impuesto diferido
-
- a) La **base contable de la cuenta Edificios** estará constituida por el valor del reevalúo del edificio de US\$1,303,120 menos la depreciación acumulada calculada del valor revaluado de US\$86,875, generando un saldo neto de la cuenta Edificios al 31 de diciembre del 2015 de US\$1,216,245.
 - b) La **base fiscal de la cuenta Edificios** estará constituida por el valor del costo de adquisición de US\$1,034,408, menos la depreciación acumulada al año 2015 de US\$ 310,322 generando un valor neto de la cuenta de Edificios de US\$724,086.
 - c) La **diferencia temporaria entre las dos bases** se la obtendrá restando de la base contable de la cuenta edificios de US\$1,216,245, la base fiscal de la cuenta edificios de US\$724,086, lo que resulta en una diferencia temporaria de US\$492,159.
 - d) El **tipo de la diferencia temporaria** está dado por el impacto que la diferencia tenga en las declaraciones de impuesto a la renta de los periodos futuros. Los US\$492,159 de diferencia temporaria representan incremento por revalorización de edificio, cuya depreciación la LORTI no

acepta como gasto deducible, y que generará mayor impuesto a pagar en el futuro.

Si esto es así, el tipo de la diferencia temporaria será **“Imponible”** ya que dará lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia o pérdida fiscal correspondiente a los periodos futuros, cuando se liquide el pasivo.

- e) La **Tasa Impositiva** a utilizar para determinarlos activos y pasivos por impuestos a la renta diferido, debe ser aquella tasa que será aplicada en los ejercicios en los que se espera realizar los activos o pagar los pasivos que originan las diferencias temporarias, en base a las leyes tributarias vigentes en la fecha del Estado de Situación Financiera.²⁷

Al 31 de Diciembre del 2015, fecha del Estado de Situación Financiera de la Compañía DARWILL S.A., la tasa de impuesto a la renta para las personas jurídicas es del 22% según la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, y se estima que sea la misma tasa que estará vigente en los periodos en que se liquide el pasivo.

En consecuencia, la tasa impositiva a utilizar para calcular el Pasivo por Impuesto a la Renta Diferidos al 31 de Diciembre del 2015, cuyas diferencias temporarias que los originan se reversarán en el momento que se deprecie el edificio para propósitos contables, es del 22%.

- f) El **Pasivo por Impuesto a la Renta Diferido** al 31 de Diciembre del 2015 se lo obtendrá multiplicando la diferencia temporaria de US\$492,159 por la tasa de Impuesto a la Renta para las personas jurídicas del 22%, que

²⁷ Normas Internacionales de Contabilidad 12, párrafo 47.

se estima estará vigente durante los periodos en que se liquidará el pasivo, lo que resulta en un Pasivo por Impuesto a la Renta Diferido de \$108,275.

La cuenta de pasivo por impuesto a la renta diferido al 31 de diciembre del 2015 con respecto al 31 de diciembre del 2014 ha experimentado una disminución como se indica a continuación:

Pasivo por Impuesto a la Renta Diferido al 31.12.2014	116,167
Pasivo por Impuesto a la Renta Diferido al 31.12.2015	108,275
Disminución	7,892

g) El **Asiento de diario para registrar la Disminución en el Pasivo por Impuesto a la Renta Diferido** al 31 de Diciembre del 2015 es como sigue:

Detalle	Debe	Haber
-x-		
<u>Pasivo por Impuesto a la Renta Diferido</u>	7,892	
<u>Gasto de Impuesto a la Renta Diferido</u>		7,892
Para registrar la disminución del pasivo por impuesto diferido sobre la diferencia temporaria imponible		

Los Impuestos Diferidos deben reconocerse como Ingreso o Gasto, y ser incluido en el Estado de Resultados, excepto si la transacción que origino la diferencia temporaria fue reconocida en Otro Resultado Integral.²⁸

²⁸ Normas Internacionales de Contabilidad 12, párrafo 58.

Un formato de papel de trabajo que puede ser utilizado para la aplicación de la NIC 12 es como sigue:

Cuentas	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporal	Tipo de Diferencia	Tasa Impositiva	Impuesto Diferido Activo (Pasivo)
Activo						
Activo No Corriente						
Edificio	1.303.120	1.034.408				
(-) Dep. Acum. Edificios	(86.875)	(310.322)				
	<u>1.216.245</u>	<u>724.086</u>	492.159	Imponible	22%	-108.275
Saldo de la cuenta Pasivo por Impuesto a la renta diferido al 31.12.2014						<u>-116.167</u>
Disminución 2015						7.892

CAPITULO XI- VIDA UTIL DE UN VEHICULO

9.1 Generalidades

La vida útil de un activo normalmente es definida como el periodo en el cual la Compañía espera utilizar el activo. Este periodo de vida útil podrá ser medido en años de uso, en kilómetros recorridos, en unidades producidas, en horas utilizadas o en cualquier medida que la Compañía considere le genere una estimación confiable.

Las Compañías para poder determinar la vida útil de un componente de propiedad, planta y equipo deberán realizar análisis de diversos factores a como son:

- La utilización que se prevé tenga el activo
- El desgaste físico que se estima que tenga producto del uso
- Los cambios en tecnología que los puedan volver obsoletos
- La capacidad productiva que se cubrirá

Los factores antes mencionados tienden a variar con el tiempo, producto de cambios en el mercado, sobreutilización del activo, ect., por lo que la vida útil que se asigne a un activo deberá ser revisada periódicamente (mínimo al final de cada año), para determinar si ha existido un cambio en la estimación inicial, lo cual podría prolongar o acortar la vida útil.

9.3 Vida Útil de un Vehículo según las NIIF

“La Vida útil es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo, por parte de una entidad”²⁹.

“La vida útil de un activo se definirá en términos de la utilidad que se espere que aporte a la entidad. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización, 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 activo, es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares”³⁰.

“Para determinar la vida útil del elemento de propiedades, planta y equipo, se tendrán en cuenta todos los factores siguientes:

- a) La utilización prevista del activo. El uso se evalúa por referencia a la capacidad o al producto físico que se espere del mismo.
- b) El desgaste físico esperado, que dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado.
- c) La obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo.

²⁹ Norma Internacional de Contabilidad NIC 16, Definiciones

³⁰ Norma Internacional de Contabilidad NIC 16, párrafo 57

- d) Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados”³¹.

“La vida útil de un activo se deberá revisar, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si las expectativas difirieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.”³²

9.3 Vida Útil de un Vehículo según la LORTI

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece que con el propósito de determinar la base imponible sujeta al impuesto a la renta, serán deducibles “La depreciación de los activos fijos, realizada de acuerdo a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil y a la técnica contable sin que supere los siguientes porcentajes:

- Inmuebles (excepto terrenos), naves, aeronaves, barcasas y similares 5% anual.
- Instalaciones, maquinarias, equipos y muebles 10% anual.
- Vehículos, equipos de transporte y equipo caminero móvil 20% anual.
- Equipos de cómputo y software 33% anual.

³¹ Normas Internacionales de Contabilidad NIC 16, párrafo 56

³² Normas Internacionales de Contabilidad NIC 16, párrafo 51

En caso de que los porcentajes establecidos como máximos en este Reglamento sean superiores a los calculados de acuerdo a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil o la técnica contable, se aplicarán estos últimos.

Cuando el contribuyente haya adquirido repuestos destinados exclusivamente al mantenimiento de un activo fijo podrá, a su criterio, cargar directamente al gasto el valor de cada repuesto utilizado o depreciar todos los repuestos adquiridos, al margen de su utilización efectiva, en función a la vida útil restante del activo fijo para el cual están destinados, pero nunca en menos de cinco años.

Si el contribuyente vendiere tales repuestos, se registrará como ingreso gravable el valor de la venta y, como costo, el valor que faltare por depreciar. Una vez adoptado un sistema, el contribuyente solo podrá cambiarlo con la autorización previa del respectivo Director Regional del Servicio de Rentas Internas;

Cuando se compre un bien que haya estado en uso, el adquirente puede calcular razonablemente el resto de vida útil probable para depreciar el costo de adquisición. La vida útil así calculada, sumada a la transcurrida durante el uso de anteriores propietarios, no puede ser inferior a la contemplada para bienes nuevos;

Cuando el capital suscrito en una sociedad sea pagado en especie, los bienes aportados deberán ser valorados según los términos establecidos en la Ley de Compañías o la Ley de Instituciones del Sistema Financiero. El aportante y quienes figuren como socios o accionistas de la sociedad al momento en que se realice dicho aporte, así como los indicados peritos, responderán por

cualquier perjuicio que sufra el Fisco por una valoración que sobrepase el valor que tuvo el bien aportado en el mercado al momento de dicha aportación.

Igual procedimiento se aplicará en el caso de fusiones o escisiones que impliquen la transferencia de bienes de una sociedad a otra: en estos casos, responderán los indicados peritos evaluadores y los socios o accionistas de las sociedades fusionadas, escindidas y resultantes de la escisión que hubieren aprobado los respectivos balances.

Si la valoración fuese mayor que el valor residual en libros, ese mayor valor será registrado como ingreso gravable de la empresa de la cual se escinde; y será objeto de depreciación en la empresa resultante de la escisión. En el caso de fusión, el mayor valor no constituirá ingreso gravable pero tampoco será objeto de depreciación en la empresa resultante de la fusión.”³³

9.4 Año de Origen de la Diferencia Temporaria

Como se describe en este capítulo, los procedimientos para determinar la vida útil de un vehículo según la base contable (NIIF) y según la base fiscal (LORTI) son diferentes, lo que usualmente origina diferencia en los saldos de la cuenta “Vehículo” que se denomina “Diferencia Temporaria”, como se explica con el siguiente ejemplo:

³³ Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, art.28, numeral 6

Ejemplo:

La Compañía CHAMBERS S.A. adquirió el 1 de enero del 2014 un vehículo para el reparto diario de la mercadería, por un valor de US\$22,700, estableciéndole una vida útil de tres años, debido al desgaste físico que sufrirá dicho activo y un valor residual de cero. El método de depreciación que utiliza la Compañía es el de Línea Recta.

Para determinar el importe de la depreciación para el año 2014 del vehículo, se deberá dividir el monto del vehículo de US\$22,700 para los 3 años de vida útil, obteniendo un gasto de depreciación anual de US\$7,567. Este valor difiere del gasto de depreciación anual según las disposiciones tributarias de US\$4,540 (US\$22,700 /5 años) como se presenta a continuación:

	<u>Base NIF</u>	<u>Base Fiscal</u>	<u>Diferencia</u>
Costo	22.700	22.700	
(-) Depreciación 2014	-7.567	-4.540	-3.027
Saldo Neto Vehículo al 31.12.2014	15.133	18.160	-3.027

Este evento requiere que la Compañía realice la depreciación del vehículo, por lo que deberá realizar el siguiente asiento:

Detalle	Debe	Haber
-x-		
<u>Gasto depreciación vehículo</u>	15,133	
<u>Depreciación Acumulada Vehículo</u>		15,133
Para registrar la depreciación del vehículo por el 2014.		

En el proceso de determinar las diferencias temporarias y el impuesto a la renta diferido del que trata la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 “Impuestos sobre las Ganancias”, se debe seguir los siguientes pasos:

- a) Determinar la base contable de la cuenta vehículo
 - b) Determinarla base fiscal de la cuenta vehículo
 - c) Determinar la diferencia temporaria entre las dos bases
 - d) Determinar el tipo de diferencia temporaria
 - e) Determinar la tasa impositiva
 - f) Determinar el activo o pasivo por impuesto diferido
-
- a) La **base contable de la cuenta vehículo** estará constituida por el costo de adquisición del vehículo de US\$22,700, menos la depreciación acumulada calculada en base a los tres años de vida útil de US\$7,567, un saldo neto de la cuenta vehículo de US\$15,133.
 - b) La **base fiscal de la cuenta vehículo** estará constituida por el costo de adquisición del vehículo de US\$22,700, menos la depreciación acumulada calculada en base a los cinco años de vida útil de US\$4,540, generando un saldo neto de la cuenta vehículo de US\$18,160.

- c) La **diferencia temporaria entre las dos bases** se la obtendrá restando de la base contable de la cuenta vehículo de US\$15,133, la base fiscal de la cuenta vehículo de US\$18,160 lo que resulta en una diferencia temporaria de US\$3,027.
- d) El **tipo de la diferencia temporaria** está dado por el impacto que la diferencia tenga en las declaraciones de impuesto a la renta de los periodos futuros. Los US\$3,027 de diferencia temporaria representan el tiempo de vida útil inferior a los cinco años, cuya depreciación la LORTI no acepta como gasto deducible, pero que los admitirá como un gasto deducible en el futuro, a medida que el vehículo cumplan con los cinco años de vida útil establecidos por la administración tributaria.

Si esto es así, el tipo de la diferencia temporaria será **“Deducible”** ya que dará lugar a cantidades deducibles al determinar la ganancia o pérdida fiscal correspondiente a los periodos futuros, a medida que el vehículo se deprecie durante los cinco años de vida útil establecidos por la Administración tributaria para su deducibilidad.

- e) La **Tasa Impositiva** a utilizar para determinar los activos y pasivos por impuestos a la renta diferido, debe ser aquella tasa que será aplicada en los ejercicios en los que se espera realizar los activos o pagar los pasivos que originan las diferencias temporarias, en base a las leyes tributarias vigentes en la fecha del Estado de Situación Financiera.³⁴

³⁴ Normas Internacionales de Contabilidad 12, párrafo 47.

Al 31 de Diciembre del 2014, fecha del Estado de Situación Financiera de la Compañía CHAMBERS S.A., la tasa de impuesto a la renta para las personas jurídicas es del 22% según la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, y se estima que sea la misma tasa que estará vigente en los periodos en que se termine de depreciar el vehículo de acuerdo a la vida útil establecida por la administración tributaria.

En consecuencia, la tasa impositiva a utilizar para calcular el Activo por Impuesto a la Renta Diferidos al 31 de Diciembre del 2014, cuyas diferencias temporarias que los originan se reversarán en el momento que se deprecie el vehículo para propósitos fiscales, es del 22%.

f) El **Activo por Impuesto a la Renta Diferido** al 31 de Diciembre del 2014 se lo obtendrá multiplicando la diferencia temporaria de US\$3,027 por la tasa de Impuesto a la Renta para las personas jurídicas del 22%, que se estima estará vigente durante los periodos en que se recuperara el valor de los activos, lo que resulta en un Activo por Impuesto a la Renta Diferido de \$666.

g) El **Asiento de diario para registrar el Activo por Impuesto a la Renta Diferido** al 31 de Diciembre del 2014 es como sigue:

Detalle	Debe	Haber
-x-		
<u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u>	666	
<u>Gasto de Impuesto a la Renta Diferido</u>		666
Para registrar el activo por impuesto diferido sobre la diferencia temporaria deducible		

Los Impuestos Diferidos deben reconocerse como Ingreso o Gasto, y ser incluido en el Estado de Resultados, excepto si la transacción que origino la diferencia temporaria fue reconocida en Otro Resultado Integral.³⁵

Un formato de papel de trabajo que puede ser utilizado para la aplicación de la NIC 12 es como sigue:

Cuentas	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tipo de Diferencia	Tasa Impositiva	Impuesto Diferido Activo (Pasivo)
Activo						
Activo No Corriente						
Vehículo	22.700	22.700				
(-) Dep. Acum. Vehículo	-7.567	-4.540				
Saldo neto Vehículo	15.133	18.160	3.027	Deducible	22%	666

9.5 Evolución de la diferencia temporaria en el año siguiente

La diferencia temporaria originada por la estimación de la vida útil del vehículo de tres años tomada en base al análisis del desgaste físico que sufrirá el activo de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, difiere de los cinco años de vida útil que la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interna establece para los vehículos, por lo que se seguirá generando diferencias temporarias por los periodos dos y tres, donde el vehículo se seguirá depreciando contablemente a un mayor valor. Sin embargo esta diferencia temporaria creada, se reversará en los periodos cuatro y cinco, en donde se cumplirá con el periodo mínimo de cinco años que establece la administración

³⁵ Normas Internacionales de Contabilidad 12, párrafo 58.

Tributaria, dado a que en estos años la depreciación acumulada aceptada tributariamente, igualará a la depreciación contable.

Los procedimientos aplicables en la determinación de la diferencia temporaria y el impuesto a la renta diferido en el año siguiente, son exactamente los mismos procedimientos aplicados en el año de origen de la diferencia temporaria, como se lo observa a continuación:

Ejemplo:

Al 31.12.2015 la Compañía CHAMBERS S.A. posee en libros un vehículo de reparto diario de mercadería, con un costo de US\$22,700, una depreciación acumulada de US\$7,567 y una vida residual de dos años. El método de depreciación que utilizó la Compañía fue el de Línea Recta.

Para determinar el importe de la nueva diferencia temporaria, entre la base NIIF y la base fiscal se debe realizar los siguientes cálculos:

	<u>Base NIIF</u>	<u>Base Fiscal</u>	Diferencia
Saldo Vehículo al 31.12.2014			
Costo	22.700	22.700	0
Depreciación Acumulada	(7.567)	(4.540)	3.027
	15.133	18.160	3.027
(-) Depreciación 2015	(7.567)	(4.540)	3.027
Saldo Neto Vehículo al 31.12.2015	7.567	13.620	6.053

Este evento requiere que la Compañía realice la depreciación del vehículo del 2015, por lo que deberá realizar el siguiente asiento:

Detalle	Debe	Haber
-x-		
<u>Gasto depreciación vehículo</u>	7.567	
<u>Depreciación Acumulada Vehículo</u>		7.567
Para registrar la depreciación del vehículo.		

En el proceso de determinar las diferencias temporarias y el impuesto a la renta diferido del que trata la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 “Impuestos sobre las Ganancias”, se debe seguir los siguientes pasos:

- a) Determinar la base contable de la cuenta Vehículo
 - b) Determinarla base fiscal de la cuenta vehículo
 - c) Determinar la diferencia temporaria entre las dos bases
 - d) Determinar el tipo de diferencia temporaria
 - e) Determinar la tasa impositiva
 - f) Determinar el activo o pasivo por impuesto diferido
-
- a) La **base contable de la cuenta vehículo** estará constituida por el costo de adquisición del vehículo de US\$22,700, menos la depreciación acumulada de US\$15,133 un saldo neto de la cuenta vehículo de US\$7,567.
 - b) La **base fiscal de la cuenta vehículo** estará constituida por el costo de adquisición del vehículo de US\$22,700, menos la depreciación

acumulada calculada en base a los cinco años de vida útil de US\$9,080, generando un saldo neto de la cuenta vehículo de US\$13,620.

- c) La **diferencia temporaria entre las dos bases** se la obtendrá restando de la base contable de la cuenta vehículo de US\$7,567, la base fiscal de la cuenta vehículo de US\$13,620 lo que resulta en una diferencia temporaria de US\$6,053.
- d) El **tipo de la diferencia temporaria** está dado por el impacto que la diferencia tenga en las declaraciones de impuesto a la renta de los periodos futuros. Los US\$6,053 de diferencia temporaria representan el tiempo de vida útil inferior a los cinco años, cuya depreciación la LORTI no acepta como gasto deducible, pero que los admitirá como un gasto deducible en el futuro, a medida que el vehículo cumplan con los cinco años de vida útil establecidos por la administración tributaria.

Si esto es así, el tipo de la diferencia temporaria será **“Deducible”** ya que dará lugar a cantidades deducibles al determinar la ganancia o pérdida fiscal correspondiente a los periodos futuros, a medida que el vehículo se deprecie durante los cinco años de vida útil establecidos por la Administración tributaria para su deducibilidad.

- e) La **Tasa Impositiva** a utilizar para determinar los activos y pasivos por impuestos a la renta diferido, debe ser aquella tasa que será aplicada en los ejercicios en los que se espera realizar los activos o pagar los pasivos que originan las diferencias temporarias, en base a las leyes tributarias vigentes en la fecha del Estado de Situación Financiera.³⁶

³⁶ Normas Internacionales de Contabilidad 12, párrafo 47.

Al 31 de Diciembre del 2015, fecha del Estado de Situación Financiera de la Compañía CHAMBERS S.A., la tasa de impuesto a la renta para las personas jurídicas es del 22% según la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, y se estima que sea la misma tasa que estará vigente en los periodos en que se termine de depreciar el vehículo de acuerdo a la vida útil establecida por la administración tributaria.

En consecuencia, la tasa impositiva a utilizar para calcular el Activo por Impuesto a la Renta Diferidos al 31 de Diciembre del 2015, cuyas diferencias temporarias que los originan se reversarán en el momento que se deprecie el vehículo para propósitos fiscales, es del 22%.

- f) El **Activo por Impuesto a la Renta Diferido** al 31 de Diciembre del 2015 se lo obtendrá multiplicando la diferencia temporaria de US\$6,053 por la tasa de Impuesto a la Renta para las personas jurídicas del 22%, que se estima estará vigente durante los periodos en que se recuperara el valor de los activos, lo que resulta en un Activo por Impuesto a la Renta Diferido de \$1,332.

La cuenta de activo por impuesto a la renta diferido al 31 de diciembre del 2015 con respecto al 31 de diciembre del 2014 ha experimentado un aumento como se indica a continuación:

Activo por Impuesto a la Renta Diferido al 31.12.2014	666
Activo por Impuesto a la Renta Diferido al 31.12.2015	1,332
Aumento	666

- g) El Asiento de diario para registrar el aumento en el Activo por Impuesto a la Renta Diferido al 31 de Diciembre del 2015 es como sigue:

Detalle	Debe	Haber
-x-		
<u>Activo por Impuesto a la Renta Diferido</u>	666	
<u>Gasto de Impuesto a la Renta Diferido</u>		666
Para registrar el aumento del activo por impuesto diferido sobre la diferencia temporaria deducible		

Los Impuestos Diferidos deben reconocerse como Ingreso o Gasto, y ser incluido en el Estado de Resultados, excepto si la transacción que origino la diferencia temporaria fue reconocida en Otro Resultado Integral.³⁷

Un formato de papel de trabajo que puede ser utilizado para la aplicación de la NIC 12 es como sigue:

Cuentas	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	Tipo de Diferencia	Tasa Impositiva	Impuesto Diferido Activo (Pasivo)
Activo						
Activo No Corriente						
Vehículo	22.700	22.700				
(-) Dep. Acum. Vehículo	-15.133	-9.080				
Saldo neto Vehículo	7.567	13.620	6.053	Deducible	22%	1.332
Saldo de la cuenta Activo por Impuesto a la Renta diferido al 31.12.2014						666
Aumento 2015						666

³⁷ Normas Internacionales de Contabilidad 12, párrafo 58.

CAPITULO X- PRESENTACIÓN Y REVELACIÓN

10.1 Presentación en el Estado de Situación Financiera

El Estado de Situación Financiera es un informe contable en donde se refleja la situación económica y financiera de la entidad, presentándose los efectos financieros de las transacciones y sucesos ocurridos durante el periodo en que se informa.

El Estado de Situación Financiera contiene tres grupos principales como son: Activo, Pasivo y Patrimonio.

Los **Activos** son aquellos controlados por la entidad que generan o se espera que generen beneficios económicos futuros, y que poseen un costo o valor que puede ser medido confiablemente.

Los **Pasivos** son aquellos en donde es probable que por la liquidación de una obligación se generen la salida de recursos que implique que la entidad entregue beneficios económicos y cuyo monto para su liquidación pueda ser medido fiablemente.

El **Patrimonio** es la parte residual de los activos de la entidad deducidos sus pasivos, incluyendo las aportaciones realizadas por los socios, accionistas y resultados acumulados lo cual permite que se realice la actividad económica y productiva de la organización.

La Norma Internacional de Contabilidad NIC 12 “Impuesto sobre las ganancias” establece que para efectos de presentación en el Estado de Situación

Financiera, el activo y pasivo por impuestos diferidos sean compensados, si y sólo sí:

- “Tiene reconocido legalmente el derecho de compensar, frente a la autoridad fiscal, los importes reconocidos en esas partidas; y
- Pretenden, realizar los activos y pagar los pasivos simultáneamente, en cada uno de los ejercicios futuros en los que se espere liquidar o recuperar cantidades significativas de activos o pasivos por los impuestos diferidos”.

38

Los activos y pasivos diferidos deben ser presentados dentro de los activos y pasivos no corrientes en el Estado de Situación Financiera.

Un modelo de presentación del Activo o Pasivo por Impuesto a la renta diferido en el Estado de Situación Financiera es como se muestra a continuación:

Ejemplo:

³⁸ Norma Internacional de Contabilidad 12, párrafo 71-74

ESTADOS DE SITUACIÓN FINANCIERA

DICIEMBRE 31, 2015 Y 2014
(Expresados en dólares de E.U.A.)

<u>ACTIVOS</u>	<u>2015</u>	<u>2014</u>
Efectivo y equivalentes de efectivo	8,967,796	4,413,963
Cuentas por cobrar	57,918,510	45,500,935
Partes relacionadas	188,124	177,658
Inventarios	28,522,395	27,931,656
Gastos pagados por anticipado	1,050,813	1,565,306
Total activo corriente	<u>96,647,638</u>	<u>79,589,518</u>
Propiedades, maquinarias y equipos, neto	27,085,124	29,352,277
Inversiones en subsidiarias	31,699,266	31,699,266
Otros activos	2,852,935	2,816,674
Cuentas por cobrar	10,895,059	10,113,421
Impuesto diferido	<u>5,373,210</u>	<u>5,628,894</u>
Total activos	<u>174,553,232</u>	<u>159,200,050</u>
<u>PASIVOS Y PATRIMONIO</u>		
<u>PASIVOS</u>		
Obligaciones financieras	45,100,963	41,566,905
Cuentas y documentos por pagar	35,489,083	32,976,769
Partes relacionadas	150,915	152,530
Gastos acumulados	2,278,545	1,861,895
Impuestos por pagar	1,402,111	2,141,626
Total pasivo corriente	<u>84,421,617</u>	<u>78,699,725</u>
Obligaciones financieras	10,625,677	6,041,817
Obligaciones por beneficios a los empleados	5,493,972	5,378,276
Impuesto diferido	<u>2,694,790</u>	<u>2,645,733</u>
<u>PATRIMONIO</u>		
Capital social	45,265,834	11,265,834
Aportes para futuras capitalizaciones	3,863,015	35,363,015
Reserva legal	1,991,684	1,532,668
Reserva facultativa	76,011	76,011
Resultados acumulados	20,120,632	18,196,971
Total patrimonio	<u>71,317,176</u>	<u>66,434,499</u>
Total pasivos y patrimonio	<u>174,553,232</u>	<u>159,200,050</u>

10.2 Presentación en el Estado de Resultados Integral

El Estado de Resultados Integral es el estado financiero en donde se refleja la utilidad o pérdida que sufre el capital contable de la empresa como consecuencia de las transacciones practicadas en un periodo determinado, mediante la diferencia entre ingresos y gastos, por lo cual la entidad debe presentar todas las partidas de ingreso, costo y gasto devengadas en un periodo.

El estado de resultado integral debe comprender como mínimo, cuando proceda, los siguientes rubros y niveles de utilidad o resultados

- a) Ingresos y ganancias
- b) Gastos y costos
- c) Utilidad o Pérdida

Los Ingresos y Ganancias son las cantidades económicas percibidas por la entidad como consecuencia de sus operaciones ordinarias durante un determinado periodo, las mismas que dan lugar a un incremento en el patrimonio.

Los Costos y Gastos son las cantidades económicas requeridas para que la entidad pueda producir y operar económicamente, en este rubro deben incluirse los costos y gastos relativos a las actividades de operación de la entidad que se relacionan con las ventas o ingresos, netos.

La Utilidad o Pérdida representa el importe que resulta de la diferencia entre los ingresos, costos y gastos incluidos en el estado de resultado integral.

El Gasto o Ingreso por Impuesto a la Renta Diferido es el valor que constituye el gasto (ingreso) impuesto corriente y el gasto (ingreso) diferido el cuál se incluye al determinar la ganancia o pérdida neta del ejercicio.

La Norma Internacional de Contabilidad 12 “Impuesto sobre las ganancias” establece que la Compañía deberá presentar “El importe del gasto (ingreso) por impuestos, relativo a las ganancias o las pérdidas de las actividades ordinarias, en el cuerpo principal del estado de resultados”³⁹

“Los componentes principales del gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias deben ser revelados por separado en los estados financieros.

Los componentes del gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias pueden incluir:

- a) el gasto (ingreso) corriente, y por tanto correspondiente al ejercicio presente, por el impuesto;
- b) cualquier ajuste de los impuestos corrientes del ejercicio presente o de los anteriores;
- c) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias;
- d) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en los tipos fiscales o con la aparición de nuevos impuestos;
- e) el importe de los beneficios de carácter fiscal procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en

³⁹ Norma Información Financiera 12 “Impuesto sobre las Ganancias” art. 77

ejercicios anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos del presente ejercicio;

- f) el importe de los beneficios de carácter fiscal, procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en ejercicios anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos diferidos;
- g) el impuesto diferido surgido de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuestos diferidos; y
- h) el importe del gasto (ingreso) por el impuesto, relacionado con los cambios en las políticas contables y los errores, que se ha incluido en la determinación del resultado del ejercicio, de acuerdo con la NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores porque no ha podido ser contabilizado de forma retroactiva”.⁴⁰

Un modelo de presentación del Ingreso o Gasto por Impuesto a la renta diferido es como se presenta a continuación:

⁴⁰ Norma Información Financiera 12 “Impuesto sobre las Ganancias” art. 79 y 80

Ejemplo:

ESTADOS DE RESULTADOS INTEGRAL

DICIEMBRE 31, 2015 Y 2014

(Expresados en dólares de E.U.A.)

	<u>2015</u>	<u>2014</u>
Ventas netas	191,289,522	198,508,026
Costo de ventas	<u>(121,105,146)</u>	<u>(131,156,288)</u>
Utilidad bruta	70,184,376	67,351,738
Gastos de personal	(25,135,225)	(26,216,322)
Gastos generales	(38,423,068)	(36,379,950)
Gastos de depreciación	<u>(1,630,414)</u>	<u>(1,540,261)</u>
Utilidad operativa	4,995,669	3,215,205
Impuesto a la salida de divisas	(97,022)	(475,783)
Gastos financieros	(5,825,311)	(5,094,354)
Otros ingresos, neto	<u>9,713,502</u>	<u>7,935,987</u>
Utilidad antes de participación a trabajadores e impuesto a las ganancias	8,786,838	5,581,055
Participación a trabajadores	(1,318,025)	(942,925)
Impuesto corriente	(2,878,647)	(1,386,596)
Impuesto a la renta diferido	560,261	705,113
Utilidad neta del ejercicio	<u>5,150,427</u>	<u>3,683,613</u>

En este ejemplo podemos observar que el impuesto a la renta diferido se presenta luego del impuesto corriente, y al presentarse con signo positivo representa un ingreso por impuesto a la renta diferido en el año 2015 y 2014 producto de la recuperación del activo o liquidación del pasivo por impuesto a la renta diferido o de una reversión en la estimación.

10.3 Revelación de Políticas Contables

Las políticas contables son un conjunto de principios, acuerdos, bases y procedimientos que la Compañía ha adoptado para la elaboración y presentación de los estados financieros de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera.

La aplicación de las políticas contables seleccionadas por la Compañía para la preparación de los estados financieros deberán ser uniformes para todas las transacciones o condiciones similares.

Así mismo se deberá aplicar de un periodo a otro la misma política utilizada con la finalidad de poder presentar una información comparable e identificar el rendimiento financiero y la tendencia de la Compañía.

Para la revelación de las políticas contables deberá evaluarse si tal revelación permite a los usuarios comprender el detalle de las transacciones y otros eventos y condiciones que quedaron plasmados en la información sobre el rendimiento y la posición financiera de la entidad.

Cada entidad deberá tomar en consideración el entorno y naturaleza de la actividad económica desarrollada, así como las políticas requeridas por los usuarios para ser reveladas.

En el caso de una entidad que presente en los Estados Financieros Impuestos sobre las Ganancias se esperaría la revelación de políticas contables incluyendo los activos y pasivos por impuesto diferidos.

Un modelo de la Política Contable que se revela acerca de los Impuesto diferidos es como se presenta a continuación:

Ejemplo:

IMPUESTO A LAS GANACIAS

El gasto por impuesto a las ganancias representa la suma del impuesto corriente por pagar y del impuesto diferido. El impuesto corriente por pagar está basado en la ganancia fiscal del año. El cargo por impuesto a las ganancias corriente será el mayor de entre el cálculo sobre la renta imponible del año utilizando la tasa impositiva para sociedades del 22%, sobre la suma de coeficientes que constituyen el impuesto mínimo.

El impuesto diferido se reconoce a partir de las diferencias entre los importes en libros de los activos y pasivos en los estados financieros y sus bases fiscales correspondientes (conocidas como diferencias temporarias). Los pasivos por impuestos diferidos se reconocen para todas las diferencias temporarias que se espere que incrementen la ganancia fiscal en el futuro.

Los activos por impuestos diferidos se reconocen para todas las diferencias temporarias que se espere que reduzcan la ganancia fiscal en el futuro, y cualquier pérdida o crédito fiscal no utilizado. Los activos por impuestos diferidos se miden al importe máximo que, sobre la base de la ganancia fiscal actual o estimada futura, es probable que se recuperen.

El valor en libros neto de los activos y pasivos por impuestos diferidos se revisa en cada fecha sobre la que se informa y se ajusta para reflejar la evaluación actual de las ganancias y pérdidas fiscales futuras. Cualquier ajuste se reconoce en el resultado del periodo. El impuesto diferido se calcula según las tasas impositivas que se espera aplicar a la ganancia (pérdida) fiscal de los periodos en los que se espera realizar el activo por impuestos diferidos o cancelar el pasivo por impuestos diferidos, sobre la base de las tasas impositivas que hayan sido aprobadas o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado al final del periodo sobre el que se informa.

10.4 Nota Explicativa a los Estados Financieros

Las Notas explicativas a los Estados Financieros son aquellas en donde la entidad da a conocer información adicional a la presentada en los Estados Financieros (Estado de Situación Financiera, Estado del Resultado Integral, Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Flujos de Efectivo).

Esta información adicional permite un correcto entendimiento al usuario (accionistas, acreedores o propietarios) dado a que proporciona una información más detallada de las partidas que se presentan en los Estados Financieros y de aquellas partidas que no cumplieron con las condiciones para ser presentadas en ellos.

Las Normas Internacionales de Información Financiera establecen en la NIC 1 “Presentación de Estados Financieros” que la Compañía deberá presentar en las notas explicativas la siguiente información:

- Información acerca de las bases para la elaboración de los estados financieros, así como de las políticas contables específicas empleadas.
- Información que, siendo requerida por las NIIF, no se presente en el balance, en la cuenta de resultados, en el estado de cambios en el patrimonio neto o en el estado de flujos de efectivo; y
- Información adicional que no habiéndose incluido en el balance, en la cuenta de resultados, en el estado de cambios en el patrimonio neto o en

el estado de flujos de efectivo, sea relevante para la comprensión de alguno de ellos”.⁴¹

Así mismo establece que “Cada partida del balance, de la cuenta de resultados, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo contendrá una referencia cruzada a la información correspondiente dentro de las notas”⁴².

Normalmente, las notas se presentarán en el siguiente orden, con el fin de ayudar a los usuarios a comprender los estados financieros y compararlos con los presentados por otras entidades:

(a) una declaración de cumplimiento con las NIIF;

(b) un resumen de las políticas contables significativas aplicadas;

(c) información de apoyo para las partidas presentadas en el balance, en la cuenta de resultados, en el estado de cambios en el patrimonio neto y en el estado de flujos de efectivo, en el mismo orden en que figuren cada uno de los estados y cada una de las partidas que los componen; y

(d) otras informaciones a revelar, entre las que se incluirán:

⁴¹ Norma de Información Financiera 1 “Presentación de Estados Financieros” art. 103

⁴² Norma de Información Financiera 1 “Presentación de Estados Financieros” art. 104

- pasivos contingentes y compromisos contractuales no reconocidos; e
- información obligatoria de carácter no financiero, por ejemplo los objetivos y políticas relativa a la gestión del riesgo financiero de la entidad.

Un modelo de Notas Explicativas acerca de los Impuesto diferidos es como se presenta a continuación:

Ejemplo:

IMPUESTO DIFERIDO

De acuerdo al método del pasivo basado en el estado de situación financiera, el impuesto diferido activo es:

	<u>2015</u>	<u>2014</u>
Saldo inicial	5,628,894	4,923,781
Ajuste del año	609,319	705,113
Baja	<u>(865,003)</u>	<u>0</u>
Saldo final	<u><u>5,373,210</u></u>	<u><u>5,628,894</u></u>

De acuerdo al método del pasivo basado en el estado de situación financiera, el impuesto diferido pasivo es:

	<u>2015</u>	<u>2014</u>
Saldo inicial	2,645,733	2,645,733
Ajuste del año	<u>49,057</u>	<u>0</u>
Saldo final	<u><u>2,694,790</u></u>	<u><u>2,645,733</u></u>

CAPITULO XI - CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

11.1 CONCLUSIONES

- Las empresas Ecuatorianas están obligadas a llevar los Estados Financieros de acuerdo a Normas Internacionales de Información Financiera NIIF y a presentar información tributaria de acuerdo a la Ley y Reglamento de Régimen Tributario Interno.
- Al llevar los registros contables según Normas Internacionales de Información Financiera NIIF basados en la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias y al presentar información Tributaria de acuerdo con la normativa vigente de la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento se genera el impuesto diferido que es registrado en los Estados Financieros.
- El impuesto diferido es el resultado de aplicar la tasa de impuesto a la renta vigente a la variación que se presente entre la base contable y la base fiscal generando las llamadas diferencias temporarias que pueden ser “Deducibles” generando un Activo por Impuesto a la Renta Diferido o “Imponibles” generando una Pasivo por impuesto diferido.
- Al registrar un Activo por Impuesto diferido se espera que dicho Activo sea recuperado y al registrar un Pasivo se espera que sea liquidado en años posteriores.

- De acuerdo a la NIC 12 las Diferencias Temporarias deben ser contabilizadas en el momento en el que son conocidas y no cuando la ley permita su registro como un Gasto o Ingreso derivado de las transacciones anteriormente reconocidas en los registros contables.

11.2 RECOMENDACIONES

- Se recomienda a las compañías Ecuatorianas que se capacite y especialice a los profesionales encargados de la determinación del Impuesto a la Renta Corriente y Diferido , con el objeto de asegurar la exitosa aplicación de la NIC 12 Impuesto sobre las ganancias.
- Al personal Contable, Tributario y Financiero se recomienda mantener un papel de trabajo individual de los diferentes casos en los que surgen las diferencias temporarias que puedan generar Activos o Pasivos en los registros contables de la entidad con la finalidad de poder evidenciar la evolución del impuesto diferido año a año.
- Se recomienda evaluar el impacto financiero y fiscal año a año en los Estados Financieros como consecuencia de la aplicación de la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias.
- Las entidades dispongan de profesionales que presenten una planificación tributaria que permita verificar la probabilidad en la que los Activos por Impuesto Diferido puedan ser recuperados y los Pasivos puedan ser liquidados anualmente.

- A la Universidad Católica Santiago de Guayaquil se recomienda que se capacite a los estudiantes de Ing. en Contabilidad Y Auditoría CPA, con seminarios dictados por profesionales expertos en la aplicación de la NIC 12 Impuesto Sobre las Ganancias en Empresas Ecuatorianas para un mayor entendimiento y comprensión de los futuros profesionales.
- Al Servicio de Rentas Internas que proporcione un detalle estructurado de los gastos que serán deducibles en periodos futuros para cada uno de los casos que puedan generar diferencias temporarias en Impuesto a la Renta Diferido, de esta manera los profesionales que prestan sus servicios a las compañías de acuerdo a este tema podrán utilizar este documento como guía en el desarrollo de su trabajo.

BIBLIOGRAFÍA

- NIC 12 Impuesto a las Ganancias.
- NIC 2 Inventarios
- NIC 19 Beneficios a los Empleados
- NIC 16 Propiedades, Planta y Equipos
- NIC 1 Presentación de Estados Financieros
- NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones y Errores
- Marco Conceptual para la Información Financiera
- SIC 21 Impuestos a los Ingresos (Ganancias) – Recuperación de Activos revaluados no-depreciables.
- Ley de Régimen Tributaria Interna.
- Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributaria Interna.
- Legislación Interna, Código Tributario.
- Resoluciones Emitidas por la Superintendencia de Compañías