



UNIVERSIDAD DE GUAYAQUIL
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
MAESTRÍA EN FINANZAS Y PROYECTOS CORPORATIVOS

**TESIS PRESENTADA PARA OPTAR EL GRADO DE MAGÍSTER EN
FINANZAS Y PROYECTOS CORPORATIVOS**

**“CONTROVERSIAS ENTRE LAS LEYES TRIBUTARIAS Y
LA NORMATIVA CONTABLE”**

AUTOR: CPA. CARLOS ENRIQUE ORELLANA INTRIAGO

TUTOR: ING. RAFAEL MONCAYO

**GUAYAQUIL – ECUADOR
NOVIEMBRE 2014**

INFORME DEL TUTOR

Guayaquil, octubre 3 del 2014

Economista

Fernando García Falconí MSC.

Decano

Maestría en Finanzas y Proyectos Corporativos

Facultad de Ciencias Económicas

Universidad de Guayaquil

Ciudad

De mi consideración:

Una vez que se ha terminado el proceso de revisión de la tesis titulada: **“CONTROVERSIAS ENTRE LAS LEYES TRIBUTARIAS Y LA NORMATIVA CONTABLE”**, del autor **CPA. CARLOS ORELLANA INTRIAGO**, previo a la obtención del grado académico de **MAGISTER EN FINANZAS Y PROYECTOS CORPORATIVOS**; índico a usted que el trabajo se ha realizado conforme a la hipótesis propuesta por el autor, cumpliendo con los demás requisitos metodológicos exigidos por su dirección.

Particular que comunico usted para los fines consiguientes

Atentamente,

Ing. Rafael Moncayo Coello, MSC.

C.C. NO. 0912181401

AGRADECIMIENTO

A Dios por estar a mi lado en todo momento, brindándome el tiempo y las fuerzas suficientes para poder concluir con esta tesis, sin dejarme vencer por las adversidades para cumplir esta gran meta.

A la UNIVERSIDAD DE GUAYAQUIL formadora de profesionales con excelencia y vocación de servicio.

A la MAESTRIA EN FINANZAS Y PROYECTOS CORPORATIVOS por contar con profesionales altamente calificados y con incomparable nivel académico, que nutren de conocimientos a los futuros profesionales.

A los maestros quienes de una u otra forma han contribuido en mi formación profesional y especialmente en el desarrollo de este proyecto.

Carlos

**“EL FRACASO NO ME SOBRECÓGERÁ NUNCA
SI MI DETERMINACIÓN PARA ALCANZAR EL ÉXITO
ES LO SUFICIENTEMENTE PODEROSA”**

OG MANDINO “El Vendedor más grande del mundo”

DEDICATORIA

*Esta Investigación esta dedicada a Dios
quien me ha dado el tiempo, las fuerzas
y me ha ayudado a no perder de vista mis objetivos ,
siendo el apoyo en cada momento de dificultad.*

Carlos.

Índice

| | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| INTRODUCCIÓN..... | 5 |
| CAPÍTULO 1 .LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO (LORTI) Y REGLAMENTO (RALORTI)..... | 9 |
| 1.1. Disposiciones generales..... | 9 |
| 1.2. Análisis de artículos considerados para el cálculo del Impuesto a la Renta. .. | 11 |
| 1.3. Organismo regulador | 15 |
| CAPÍTULO 2 . NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF). | 18 |
| 2.2. Resoluciones de la Superintendencia de compañías..... | 18 |
| 2.3. Aspectos generales..... | 19 |
| 2.3.1. Disposiciones generales. | 19 |
| 2.3.2. Procedimiento de actualización y vigencia..... | 22 |
| 2.3.3. Aspectos fundamentales de la contabilidad..... | 23 |
| 2.4. Las NIIF en el mundo..... | 35 |
| 2.5. Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad en el Ecuador | 37 |
| 2.6. Organismo regulador | 40 |
| CAPÍTULO 3 .- CONTRADICCIONES ENTRE AMBAS NORMATIVAS..... | 45 |
| 3.1. Resoluciones significativas del Servicio de Rentas Internas..... | 45 |
| 3.2. Postura de la administración tributaria..... | 46 |
| 3.3. Detalle de las contradicciones entre ambas normativas..... | 46 |
| 3.3.1. Cuentas por cobrar..... | 46 |
| 3.3.2. Inventarios | 48 |
| 3.3.3. Propiedad, planta y equipo | 52 |
| 3.3.4. Jubilación patronal..... | 57 |

| | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 3.4. Opinión actual de los inversionistas y administradores por el uso de las NIIF en el Ecuador y sus diferencias con la normativa tributaria en el Ecuador..... | 58 |
| CAPÍTULO 4 .- TRATAMIENTO DE LA NIC 12 "IMPUESTO SOBRE LAS GANANCIAS" | 63 |
| 4.1. Introducción y objetivos de la NIC 12 "Impuesto sobre las ganancias" | 63 |
| 4.2. Resultado Contable y resultado fiscal | 63 |
| 4.3. Diferencias entre contabilidad y fiscalidad | 64 |
| 4.4. Casos prácticos | 79 |
| CAPÍTULO 5 .- CONSECUENCIAS POR LA INADECUADA APLICACIÓN DE LAS NORMATIVAS | 92 |
| 5.1. Consecuencias con los organismos de control (SRI y Superintendencia de Compañías) | 92 |
| 5.2. Consecuencias con los usuarios de los Estados Financieros..... | 94 |
| CAPÍTULO 6 .- SANCIONES QUE APLICARÁN LOS ORGANISMOS DE CONTROL 96 | |
| 6.1. Sanciones por parte del Servicio de Rentas Internas..... | 96 |
| 6.1.1. Concepto de infracciones y sanciones tributarias | 96 |
| 6.1.2. Las infracciones tributarias | 96 |
| 6.1.3. Clases de infracciones tributarias | 96 |
| 6.1.4. Delitos..... | 96 |
| 6.1.5. Sanciones Aplicables por infracciones..... | 97 |
| 6.1.6. La defraudación | 98 |
| 6.1.7. Consecuencia de la defraudación..... | 98 |
| 6.1.8. Tablas de multas para declaraciones tardías | 98 |
| 6.2. Sanciones por parte de la Superintendencia de Compañías | 99 |
| CAPÍTULO 7 .- CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES | 103 |
| 7.1. Conclusiones..... | 103 |
| 7.2. Recomendaciones..... | 103 |

INTRODUCCIÓN

La contabilidad en el Ecuador tradicionalmente se ha aplicado en función de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI), cuerpo legal que regula la determinación y pago, entre otros, de los tributos provenientes de la renta empresarial. Esto es, calculando los ingresos gravables menos los gastos deducibles y considerando otras deducciones que la ley prevé para la determinación de la renta que está sujeta al pago del impuesto.

En lo que se refiere a los gastos deducibles, la ley establece limitaciones para que el contribuyente no se exceda y considere ese importe tope como deducible, como por ejemplo: las depreciaciones de activos fijos no pueden exceder de ciertos porcentajes, las posibles pérdidas para las cuentas incobrables no deben exceder del 1% de la cartera de crédito por cobrar concedidas en el ejercicio, las provisiones para la jubilación patronal solo para los trabajadores que tengan 10 años o más, etc, etc.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), de aplicación obligatoria en el Ecuador a las entidades controladas por la Superintendencia de Compañías (SC), establecen en su prólogo el requerir en los estados financieros comparable, transparente y de alta calidad y otra información financiera que ayude a los inversores, a otros partícipes en varios mercados de capitales de todo el mundo y a otros usuarios de la información financiera tomar decisiones económicas.

Por consiguiente, los estados financieros que preparan las empresas deben contener la realidad económica por encima de lo que la formalidad legal establezca, es decir, que la situación financiera y los resultados obtenidos en un determinado período obedezca a esa realidad y no a limitaciones que en el caso de los tributos se puedan establecer.

Frente a 2 situaciones: una situación de la normativa de información financiera que debe mostrar la realidad y otra situación fiscal que debe cumplir con las

limitaciones establecidas en ella y que no recogen la realidad económica de un hecho empresarial.

Ejemplos para ilustrar esta divergencia entre las NIIF y la LORTI:

1. Según las NIIF, la depreciación de las maquinarias y de todos los activos fijos deben calcularse en función de la vida útil, atendiendo a varios parámetros, entre los que se cuenta: uso, obsolescencia, inclemencia del tiempo y límites técnicos, vida útil que puede ser distinta para un mismo activo que se utiliza en circunstancias diferentes. Esta vida útil puede conducir a que el activo se deprecie en 30% anual. Sin embargo la ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI) establece que para las maquinarias la depreciación no puede exceder del 10% anual.
2. La evaluación de la cartera por cobrar a los clientes, para determinar el monto por la posible incobrabilidad, la técnica contable recurre a varios mecanismos para cuantificar el monto por la provisión para cubrir el riesgo de pérdida. La LORTI establece que esta provisión no puede exceder del 1% de la cartera por cobrar al cierre del ejercicio proveniente de las ventas de ese mismo ejercicio y su acumulación por varios años no debe exceder del 10% de la cartera total.

Como se puede apreciar a través de estos dos sencillos ejemplos, las NIIF persiguen transparencia en la información, revelando la realidad de la situación económica y de los resultados por los gastos tanto de la depreciación como de las cuentas incobrables; en tanto que la LORTI, para efectos del pago de los impuestos solo reconoce una parte de esa realidad.

La NIIF, para conciliar esta divergencia estableció hace muchos años una Norma Internacional de Contabilidad denominada NIC 12, impuesto a las ganancias, en la que se describe que la diferencia existente entre lo registrado contablemente y lo permitido por la ley, se cuantifique el efecto del tributo para ser compensado en el futuro ese exceso del impuesto pagado. Esto se denomina el impuesto a la renta diferido. Es decir el gasto que la ley no permite hoy podría realizarse en el futuro. Estas diferencias de gastos contables y

tributarios se dejan evidenciadas en la conciliación tributaria en cada declaración del impuesto a la renta.

En Registro Oficial No. 718 del 6 de junio de 2012, circular No NACDGECCGC12-00009 del SRI, establece que la deducibilidad de costos y gastos para efectos del cálculo de la base imponible sujeta al impuesto a la renta, se rige por las disposiciones de la LORTI y la RALORTI, y en ninguna de estas normativas se encuentra prevista la aplicación de una figura de “reverso de gastos no deducibles”, para dichos efectos.

En consecuencia, como resultado de aquella resolución los gastos que fueron supuestos por los sujetos pasivos como no deducibles para efectos de la declaración del impuesto a la renta en un explícito ejercicio fiscal, no podrán ser utilizados como deducibles en ejercicios fiscales futuros.

En otras palabras, esta circular tributaria está originando que las empresas no revelen la real situación financiera y resultados en un período determinado, ya que al hacerlo tendrían que pagar impuesto por ese gasto o pérdida no deducible que jamás lo podrán compensar en el futuro. La pregunta es: ¿Esta disposición ayuda a la transparencia en la información contable? Definitivamente NO. Los mercados de capitales exigen información transparente.

Si a todo lo mencionado le agregamos que en el país aún existe mala interpretación de las Normas Internacionales de Información Financiera, que se da porque lamentablemente en nuestro país el contador no tiene cultura de auto capacitación.

Capítulo 1

Ley Orgánica de régimen
tributario interno (LORTI)
y reglamento (RALORTI).

CAPÍTULO 1 .LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO (LORTI) Y REGLAMENTO (RALORTI).

1.1. Disposiciones generales

1.1.1. Objetivo del impuesto a la renta.-

El objetivo fundamental del impuesto a la renta de acuerdo con las disposiciones establecidas en la LORTI, es gravar sobre los ingresos que adquieran:

- las personas naturales
- las sucesiones indivisas y
- las sociedades nacionales o extranjeras

1.1.2. Concepto de renta.-

Para efectos del impuesto a las ganancias se considera renta:

- 1.- Los ingresos de origen ecuatoriano logrados a título gratuito o a título oneroso derivados del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y,
- 2.- Los ingresos ganados en el exterior por personas naturales resididas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

1.1.3. Sujeto activo.-

El Estado ecuatoriano es el sujeto activo del impuesto a la renta y lo gestionará a través del Servicio de Rentas Internas.

1.1.4. Sujetos pasivos.-

Todas las personas naturales, las sucesiones indivisas, las compañías, nacionales o extranjeras y, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad son los sujetos pasivos del impuesto a la renta.

Todos los sujetos pasivos que estén obligados a llevar contabilidad, pagarán el impuesto a la ganancia de acuerdo con los resultados que arroje su respectiva contabilidad en el ejercicio fiscal correspondiente.

1.1.5. Ejercicio impositivo.-

El ejercicio impositivo comprende cada año y comienza desde el 1o. de enero al 31 de diciembre. Cuando la actividad operativa que genera la renta se inicie en una fecha posterior al 1o. de enero, el ejercicio fiscal e impositivo se cerrará necesariamente el 31 de diciembre de cada año.

1.1.6. Ingresos de origen ecuatoriana.-

Los siguientes ingresos se consideran de origen ecuatoriana:

1.- Los que generen los ecuatorianos y extranjeros por actividades:

- Laborales
- Profesionales
- Comerciales
- Industriales
- Agropecuarias
- Mineras
- servicios
- otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano (con sus excepciones). Ver la Ley Orgánica de Régimen tributario Interno.

2.- Los que obtengan los extranjeros y ecuatorianos por operaciones realizadas en el exterior, provenientes de personas naturales, compañías nacionales o extranjeras, que estén residiendo en el Ecuador y organismos del Estado;

3.- Las ganancias que resulten del traspaso de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país;

4.- Aquellos beneficios o regalías de todo tipo que resulten de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como:

- Patentes
- Marcas
- modelos industriales
- nombres comerciales
- transferencia de tecnología.

5.- Los dividendos y las utilidades que sean distribuidos por compañías constituidas o establecidas en el país;

6.- Aquellos que provengan de las exportaciones efectuadas ya sea directa o indirectamente, por compañías sean estas ecuatorianas o extranjeras y personas naturales, con residencia o establecimiento permanente en el Ecuador.

7.- Los intereses y otros beneficios financieros pagados o acreditados por compañías, personas naturales, nacionales o extranjeras, nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o por entidades u organismos del sector público;

8.- Aquellas causadas en el Ecuador que provengan de:

- loterías,
- rifas, apuestas y
- similares

9.- Los provenientes de:

- Herencias
- Legados
- donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador

10.- Otros tipos de ingresos que perciban las personas naturales nacionales o extranjeras que residan en el Ecuador y las compañías.

1.2. Análisis de artículos considerados para el cálculo del Impuesto a la Renta.

1.2.1. Artículo 9. Exenciones LORTI

En este artículo la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno nos indica los ingresos que están exonerados y que se deben excluir para determinar la base imponible del Impuesto a la Renta.

1.2.2. Art. 9.1.- Exoneración de pago del Impuesto a la Renta para el desarrollo de inversiones nuevas y productivas.

En este artículo la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno nos indica las sociedades nuevas que se forman por sociedades existentes, con el objetivo de realizar inversiones nuevas y productivas, gozarán de una exoneración del pago del impuesto a la renta durante 5 años, contados desde el primer año en el que se formen ingresos atribuibles directa y solamente a la nueva inversión.

1.2.3. Artículo 10. Deducciones LORTI

El artículo 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno de manera general, dice que para establecer la base imponible sujeta al impuesto a la renta, se reducirán los gastos que se generen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos del impuesto a las ganancias.

1.2.4. Artículo 11. Pérdidas LORTI

El artículo 11 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, indica que se pueden utilizar las pérdidas sufridas en el ejercicio impositivo, con las utilidades gravables que obtuvieren dentro de los 5 períodos impositivos siguientes, sin que se sobrepase en cada período del 25% de las utilidades obtenidas. Al efecto, se entenderá como utilidades o pérdidas las diferencias resultantes entre ingresos gravados que no se encuentren exentos, menos los costos y gastos deducibles permitidos por la ley.

1.2.5. Artículo 12. Amortización de inversiones LORTI

En el artículo 12 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, se establece que una amortización de una inversión realizada para los fines de negocio o actividad puede ser deducible.

1.2.6. Artículo 13. Pagos al exterior LORTI

De manera resumida, el artículo 13 de la LORTI, dice que son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente, si lo pagado representa para el beneficiario un ingreso gravable en el país.

1.2.7. Artículo 49. Tratamiento sobre rentas del extranjero LORTI

El artículo 49 de la LORTI, trata sobre las rentas que toda compañía ecuatoriana o con domicilio en el Ecuador o que residan en el exterior, y que han rendido e imputado en otro país, se suprimirán de la base imponible en Ecuador, por lo tanto no estarán sometidas a imposición.

1.2.8. Artículo 103. Emisión de comprobantes de venta LORTI

En el artículo 103 en el párrafo 3, indica que sobre aquellas operaciones que superen los USD \$ 5.000,00 y que estén gravadas con los impuestos establecidos en la LORTI, tienen la exigencia de utilizar a una institución regulada por la Superintendencia de Bancos para realizar el pago, a través de:

- Giros
- transferencias de fondos
- tarjetas de crédito y débito y cheques.

1.2.9. Artículo 26. Otros gastos no deducibles

De acuerdo al artículo 26 de la RALORTI, no serán deducibles los costos o gastos que estén soportados en comprobantes de venta emitidos por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, sin perjuicio de las acciones penales correspondientes.

1.2.10. Artículo 27. Deducciones generales – RALORTI

De acuerdo al artículo 27 del Reglamento de Aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, como aplicación general, son deducibles todos aquellos gastos y costos necesarios, causados en el ejercicio económico, directamente ligados con la realización de cualquier actividad económica y que se hubieren realizados con el propósito de mantener, obtener y mejorar rentas gravadas con impuesto a la renta y no exentas; y, que de acuerdo con la legislación tributaria actual vigente, se encuentren debidamente soportados con comprobantes de venta.

1.2.11. Artículo 28. Gastos generales deducibles RALORTI

De acuerdo al Artículo 28 de la LORTI, solo podrán deducirse para el cálculo del Impuesto a la Renta los gastos generales incluidos en tal artículo.

1.2.12. Artículo 29. Otras deducciones – RALORTI

En el artículo 29 de otras deducciones RALORTI, indica otras deducciones para constituir la base imponible del Impuesto a la Renta que no está considerado en el Art. 28 “Gastos generales deducibles” RALORTI.

1.2.13. Artículo 30. Deducción por pagos al exterior RALORTI

Según el Art. 30 son deducibles los pagos generados en el exterior y que estén directamente vinculados con la actividad en el Ecuador y se destinen a la elaboración de rentas gravadas. Existen otras condiciones las cuales se encuentran detalladas en el Art. 30 RALORTI.

1.2.14. Artículo 35. Gastos no deducibles – RALORTI

En el artículo 35 Gastos no deducibles, se indica aquellos gastos que no serán deducibles para componer la base imponible, que se utiliza para el cálculo del Impuesto a la Renta.

1.2.15. Artículo 46. Conciliación tributaria – RALORTI

El artículo 46 del Reglamento de Aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, indica que para constituir la base imponible sobre la que se empleará la tarifa del impuesto a la renta, personas naturales y las sociedades obligadas a llevar contabilidad, deberán realizar los ajustes pertinentes dentro de la conciliación tributaria y que primordialmente consistirán en que la pérdida o utilidad líquida del ejercicio será modificada por ciertas operaciones detalladas en el Art. 46.

1.2.16. Artículo 47. Base Imponible – RALORTI

De acuerdo al art. 47 del Reglamento de Aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, indica que como la base imponible está compuesta por:

- (+) La totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados.
- (-) las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones imputables a dichos ingresos.

1.2.17. Artículo 51. Tarifa para sociedades y establecimientos permanentes – RALORTI

De acuerdo al art. 51 del Reglamento de Aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, las compañías calcularán el impuesto a la renta causado, sobre el valor de las utilidades que reinviertan en el país aplicando la tarifa de 10 puntos porcentuales menos que la tarifa prevista para sociedades, y la tarifa prevista para el resto de utilidades.

Los artículos de la LORTI y RALORTI considerados para el cálculo de la base imponible, se encuentran de forma completa en el anexo 1 de esta tesis.

1.3. Organismo regulador

En Ecuador, la entidad encargada de la regulación y cumplimiento de la Ley Orgánica de régimen tributario interno y reglamento, es el Servicio de Rentas Internas, al cual también se la conoce como Administración Tributaria.

Dentro de las actividades que realiza la Administración Tributaria (el SRI) están comprendidas dos tipos de funciones:

- ❖ Determinación y recaudación de tributos.
- ❖ Resolución de los reclamos administrativos que se presenten a la institución

Determinación y recaudación de tributos

Entiéndase por determinación, el acto o conjunto de actos que pertenezcan a los sujetos considerados como agentes pasivos del Servicio de Rentas Internas, los mismos que se encuentran obligados a expresar o establecer la existencia de:

- Hecho generador
- Base imponible y
- La valía de un tributo

La determinación de la obligación impositiva puede realizarse de 3 maneras:

a) Por declaración del sujeto pasivo:

Este sistema consiste en realizar la debida declaración de un determinado impuesto en el tiempo, en la forma y de acuerdo a los requisitos que la Ley de

Régimen Tributario Interno y su Reglamento lo establezcan, siempre que el genere el respectivo impuesto.

b) Por actuación de la administración:

Según el economista Econ. Marlon Manyá Orellana, en su obra Tax Ecuador, menciona que el sistema de determinación por actuación de la administración se realiza cuando el sujeto activo forme la imposición tributaria en todos los casos en que ejerza su autoridad determinadora, ya sea esta **directa** o **presuntivamente**, sin que en su ejercicio sean aplicables reservas de información o de sigilo. Si el Servicio de Rentas Internas detecta un pago evadido se causará un recargo del 20% sobre el principal valor de la obligación tributaria.

Entiéndase por determinación directa cuando por actuación de la administración se realiza tomando como información la declaración del propio sujeto pasivo, ya sea de su contabilidad, registros u otros documentos que este posea, también se considera información que se encuentre en la base de datos del Servicio de Rentas Internas, ya sea la base del propio contribuyente o de terceros que por cruce de información formen parte de documentos y archivos de la entidad reguladora.

La determinación presuntiva, puede manifestarse cuando no sea posible realizar una determinación directa, por falta de declaración del sujeto pasivo, En estos casos, la disposición se creará en los hechos, circunstancias, indicios y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración de la valía del tributo causado y del hecho generador, o mediante el empleo de coeficientes que determine la respectiva ley.

c) De modo mixto:

Esta determinación se efectúa, cuando el Servicio de Rentas Internas utiliza como base la información requerida por ella a los contribuyentes o responsables que se encuentren vinculados en la determinación.

Capítulo 2

Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

CAPÍTULO 2 . NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF).

2.2. Resoluciones de la Superintendencia de compañías

En el año 2006, mediante resolución No. 06.Q.ICI.004 de 2006.08.21, R.O. No. 348 de 2006.09.04. de la Superintendencia de Compañías, se dispuso que todas las compañías adopten las NIIF a partir del 01 de enero del 2009.

En el año 2008, mediante resolución ADM 08199 de 2008.07.03, Suplemento R.O. No. 378 del 2008.07.10 la Superintendencia de Compañías ratifica la decisión tomada en la resolución anterior.

En el año 2008, mediante la resolución No. 08.G.DSC.010 de 2008.11.20, R.O. No. 498 de 2008.12.31. la Superintendencia de Compañías estableció el cronograma de aplicación de las NIIF, separando a las compañías en 3 grupos desde el 2010 al 2012.

En el año 2010, mediante la resolución No. SC.INPA.UA.G-10.005 de 2010.11.05, R.O. 335 de 2010.12.07, se estableció la clasificación de compañías en el país.

En el año 2011, mediante la resolución No. SC.ICI.CPAIFRS.G.11.007 de 2011.09.09, R.O. 566 de 2011.10.28. se expidió el reglamento del destino de las reservas patrimoniales.

En el año 2011, mediante la resolución No. SC.ICI.CPAIFRS.G.11.010 de 2011.10.11, R.O. 566 de 2011.10.28, se expidió el reglamento para la aplicación de las NIIF completas y la NIIF para las PYMES.

2.3. Aspectos generales.

2.3.1. Disposiciones generales.

Para la aplicación de las resoluciones dispuestas por el organismo regulador Superintendencia de Compañías del Ecuador, es necesario observar lo que se establecen en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), adicionalmente sin modificar la razonabilidad de los Estados Financieros bajo las NIIF, se debe considerar las leyes ecuatorianas.

Las NIIF vigentes siguen en constante revisión, y se prevé que varias de ellas serán modificadas. Actualmente se encuentra en revisión el marco conceptual que se utiliza para la preparación y presentación de la información financiera, y probablemente algunas NIIF serán modificadas como consecuencia de esa revisión. Sin embargo, no toda modificación en las normas provocará a su vez un cambio en el principio contable aplicado en nuestro país.

En general se debe considerar lo siguiente:

a) Utilización de las cuentas:

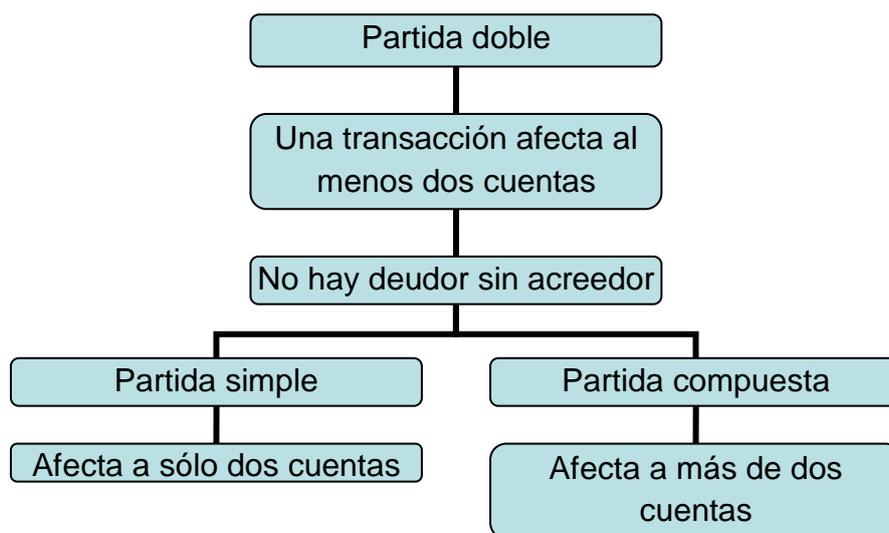
- I. Las transacciones se deben registrar en las respectivas cuentas que corresponden a su saldo y naturaleza.
- II. La contabilidad que utilizan las compañías se debe encontrar adecuadamente detallada para poder realizar el reconocimiento y registro contable de los hechos económicos, de acuerdo a lo establecido por las NIIF, y así lograr la correcta preparación de los Estados Financieros y otra información financiera.
- III. Las compañías en el Ecuador deben aplicar un plan de cuentas de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Por razones de la administración y del detalle de la información, las empresas pueden incluir como parte de este plan de cuentas, cuentas auxiliares, según les sea inevitable, conservando la estructura básica dispuesta por la Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Estas cuentas auxiliares pueden ser necesarias e imperiosas para registrar el uso de:

- Diferentes monedas
- Transacciones en distintas líneas de negocios o áreas geográficas
- Mayor detalle de información
- entre otros.

b) Registros y sistemas contables

- I. La **partida doble**, es la técnica utilizada en la contabilidad para reflejar la situación financiera de las compañías.

Figura N°1



Elaborado por: Carlos Orellana

Fuente: Principios de contabilidad y partida doble

La partida doble fue creada por el Italiano Fray Lucca Pacioli en el siglo XV considerado como el padre de la contabilidad.

- II. El registro en la contabilidad no está sumiso a la existencia de un instrumento legal.

En los casos, en que la esencia de la transacción se haya efectuado según lo estipulado en el marco conceptual que se utiliza para la presentación y preparación de los Estados Financieros de las NIIF, corresponde efectuar el registro contable correspondiente, **así no exista comprobante que soporte la transacción.**

En todos los casos, el registro contable debe soportarse en documentación necesaria, muchas veces suministrada por terceros, y en otras ocasiones generada por la propia compañía.

Este punto, se refiere a que no todas las transacciones pueden ser sustentadas con un documento formal como los contemplados en el Art. 1 del Reglamento de comprobantes de venta y retención. Algunas solo se evidencian por la incorporación de obligaciones por cobrar y pagar que representan una entrada o salida de efectivo en el futuro.

- III. Los negocios que realizan las compañías, se registran en los libros contables que sean necesarios, sin que estos afecten el fiel cumplimiento de otras disposiciones legales.
- IV. Los registros, documentos libros, y demás pruebas del registro contable, serán archivados por el tiempo que resulte más pertinente, con el único fin que sirva para la inspección y rastreo de las transacciones sin perjuicio de lo que prescriben otras leyes ecuatorianas.

No existe prescripción contable sobre libros y registros contenidos en el modelo de las NIIF, pues estas no se ocupan de la teneduría o registro contable. Sin embargo, siempre desde la perspectiva contable, al menos serán necesarios 2 libros:

1. Para el registro de las transacciones, denominado libro diario.
2. Para acumular esas transacciones de acuerdo con su naturaleza y/o función, denominado mayor.

c) Estructura de cuentas en el plan contable general para empresas.

Utilizando el plan de la Superintendencia de Compañías en el Ecuador tenemos lo siguiente:

- 1 para el activo;
- 2 para el pasivo;
- 3 para el patrimonio neto;
- 4 para ingresos;
- 5 para costos y gastos operacionales;
- 6 para participación trabajadores e impuesto a la renta en las operaciones continuadas;
- 7 para ingresos de operaciones discontinuadas;
- 8 para otros resultados integrales
- 9 para cuentas que almacenan información y que no se muestra en el cuerpo de los estados financieros, denominadas “Cuentas de orden”

El marco conceptual de las NIIF para la preparación y presentación de los Estados Financieros, utiliza la denominación de **elementos** para referirse a las categorías de agrupación de saldos de transacciones.

2.3.2. Procedimiento de actualización y vigencia.

Las cuentas contables se hallan influidas por el importante progreso de la investigación de las NIIF vigentes, y por el avance de acontecimientos y proyectos, sobre asuntos hasta ahora no contenidos, lo que dará acabo, de forma previsible a otras alteraciones y modificaciones en las NIIF, o la incorporación de nuevas NIIF. Consiguientemente, la actualización de nuestra contabilidad tiene un proceso continuo.

2.3.3. Aspectos fundamentales de la contabilidad.

Un plan contable, es una herramienta necesaria para el procesamiento de la información contable. Esa información financiera y contable corresponde a la aplicación de las NIIF para el proceso de los cálculos financieros y estimaciones económicas que realizan las compañías.

Definiciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) publicadas por el IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad):

a) Base teórica

Deberá considerarse la práctica internacional disponible y las definiciones contenidas en el marco conceptual de las NIIF en aquellos asuntos en los que no existe práctica definida sobre ciertos temas, tales como:

- Fideicomisos
- participación de los trabajadores en sus porciones diferidas
- otros

b) Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

Componen las obligaciones de:

- Reconocimiento
- Medición
- presentación e información a revelar
- respecto de hechos y estimaciones de carácter económico.

Las NIIF, se crearon considerando el marco conceptual, que tiene como propósito proporcionar la enunciación de razón y coherente de las NIIF, todas basadas en una estructura teórica única, para resolver las cuestiones de procedimiento contable.

Las NIIF, están planteadas para ser utilizadas e implementadas en todas las compañías con fines de lucro. Sin embargo, las instituciones sin fines de lucro también pueden utilizarlas.

c) NIIF para las pequeñas y medianas empresas (Pymes)

En septiembre del 2003, el IASB decidió estudiar la posibilidad de las NIIF a las pequeñas y medianas empresas (Pymes), planteándose la posibilidad de establecer requerimientos específicos a este tipo de entidades, ya sea a través de la enmienda o adaptación de ciertas normas.

El primer paso de este proyecto, consistió en enviar una encuesta a 40 instituciones nacionales emisoras de normas contables, para reconocer la existencia en los diferentes países de posibles mecanismos de exención o simplificación de la presentación de información financiera de las Pymes, así como para recabar la opinión de estas instituciones sobre la oportunidad de que el IASB desarrollase una norma específica, tanto sobre el contenido informativo a revelar en Estados Financieros, como en lo que respecta a posibles criterios de reconocimiento y valoración determinados.

En esta nueva normativa, se han simplificado muchos de los principios de las NIIF “completas” en aspectos de reconocimiento y la cuantificación de activos, pasivos, ingresos, costos y gastos, y el número de las revelaciones de contabilidad requeridas, se ha reducido significativamente.

d) Marco conceptual para la presentación y preparación de los Estados Financieros

El marco conceptual de las NIIF es de aplicación para:

- El objetivo de los Estados Financieros;
- Las características cualitativas que determinan la calidad de la información de los Estados Financieros;
- La definición, reconocimiento y medición de los elementos que constituyen los Estados Financieros; y
- Los conceptos de capital y mantenimiento de capital.

El propósito de los Estados Financieros

El propósito de los Estados Financieros es abastecer información acerca de la situación financiera, cambios en la situación financiera y desempeño para asistir en la toma de decisiones económicas a una extensa gama de usuarios

Un juego completo de Estados Financieros que incluye:

- Un Estado de Situación Financiera,
- Un Estado de Resultados Integral,
- Un Estado de cambios en el patrimonio neto,
- Un Estado de Flujo de Efectivo,
- Notas explicativas.

En una compañía que presenta Estados Financieros, existen usuarios que toman decisiones utilizando los Estados Financieros como fuente de información de la empresa. Entre estos usuarios tenemos a:

- inversionistas
- empleados
- prestamistas (bancos, financieros y otros)
- proveedores y acreedores comerciales
- clientes
- gobiernos y organismos reguladores (principalmente).

Según el marco conceptual de las NIIF, la administración tiene responsabilidad de la presentación y preparación de Estados Financieros de la compañía. Además, la administración también es responsable de la adopción de las políticas contables que permitan una presentación razonable de la situación financiera, resultados de operación y flujos de efectivo.

Dos hipótesis fundamentales amparan la adopción, el desarrollo y la aplicación de políticas contables de cada compañía:

➤ *Base de acumulación o devengo*

Los efectos de las transacciones y demás sucesos se registran cuando ocurren (no cuando se recibe o paga el dinero u otro equivalente de efectivo). Además, se registran en los libros contables de la compañía y se informa sobre ellos en los Estados Financieros de los períodos comparativos. Así, se comunica a los usuarios no sólo de las transacciones pasadas que suponen cobro o pago de dinero, sino también de los pasivos y de los recursos que representan efectivo a cobrar en el futuro.

➤ *Negocio en marcha*

Los Estados Financieros se procesan sobre la base de que la compañía se encuentra en funcionamiento y que continuará sus operaciones en el futuro previsible (se considera por lo menos de 1 año en adelante). Si la compañía tuviera la intención o necesidad de liquidar la empresa o disminuir de forma significativa sus transacciones, los Estados Financieros deberían prepararse sobre una base distinta, la cual debe revelarse en las notas a los Estados Financieros.

Características cualitativas que determinan la calidad de la información de los Estados Financieros

a) *Comprensión*

La información de los Estados Financieros debe ser preparada de forma clara y de fácil entendimiento para usuarios con conocimiento de las actividades económicas y del mundo de los negocios, así como de su contabilidad, y con la disponibilidad de estudiar la información con prontitud. Sin embargo, la información sobre cuestiones complicadas debe ser incluida por razones de importancia, a pesar que sea dificultosa su comprensión para algunos usuarios.

b) Relevancia (importancia relativa o materialidad)

La relevancia de la información se halla sobresaltada por su importancia relativa y naturaleza; en algunos casos la naturaleza por sí sola (presentación de un nuevo segmento, contrato a futuro, cambio de fórmula de costo, entre otros) puede formar la relevancia de la información.

La información tiene importancia relativa cuando, si se omite o se presenta de manera errónea, puede influir en las decisiones de los usuarios que estos hayan tomado a partir de los Estados Financieros.

c) Fiabilidad

La información debe encontrarse libre de errores significativos, sesgos o prejuicios (debe ser neutral) para que sea útil, y debe ser de total confianza para los usuarios de los Estados Financieros.

Adicionalmente, para que la información contable sea fiable, deben representar exactamente las transacciones y demás sucesos que se originen en la empresa; presentarse según su esencia y realidad económica, y no solamente según los aspectos legales.

Además, se debe considerar que en la elaboración de los Estados Financieros surge una serie de circunstancias sujetas a inseguridad, que requieren de juicios que deben ser ejecutados cultivando prudencia. Esto implica que los activos e ingresos así como las obligaciones y gastos no se sobrevaloren o se subvaloren.

Para que los Estados Financieros se consideren confiables, deben ser completos.

La información relevante y confiable está sujeta a las siguientes restricciones:

Oportunidad: para que pueda ser útil la información financiera, debe de ser disponible en comprensión de los usuarios oportunamente, a fin de que no pierda su importancia. Ello, sin perder de vista que en ciertos casos no se conozca perfectamente un hecho o no se haya concluido una operación; en estos casos debe lograrse un equilibrio entre relevancia y fiabilidad.

Equilibrio entre costo y beneficio: se describe a una restricción más que a una característica cualitativa. Si bien es cierto que, la valoración de beneficios y costos es un proceso de juicios de valor, se debe centralizar en que los beneficios derivados de la información deben exceder los costos de proveerla.

Equilibrio entre las características cualitativas: sin desviarse del objetivo de los Estados Financieros, se espera conseguir un equilibrio entre las características cualitativas citadas.

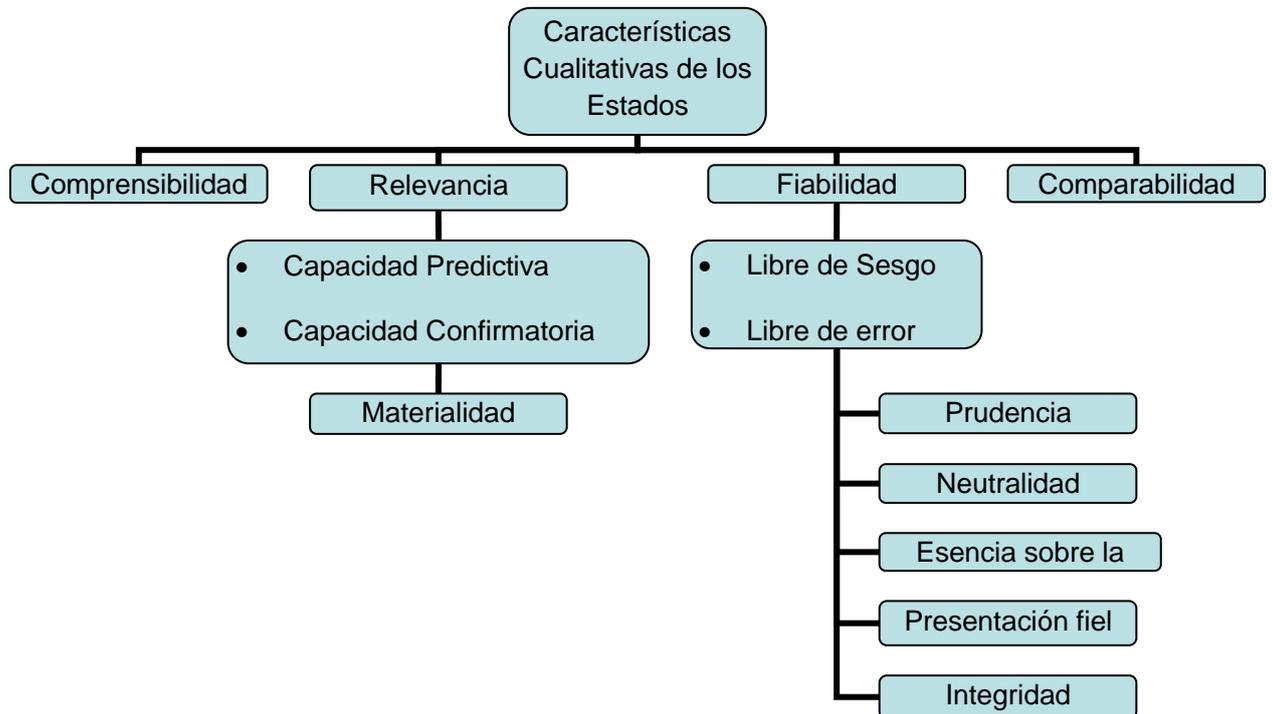
Imagen fiel/ presentación razonable: la aplicación correcta de las principales características cualitativas y de las normas contables apropiadas deben dar lugar a Estados Financieros presentados razonablemente.

d) Comparabilidad

Los Estados Financieros deben ser comparables, de tal forma que permita que los usuarios observen la evolución de la compañía, la tendencia de su negocio, e inclusive, pueda ser comparada con información de otras compañías.

La comparabilidad, también se mantiene en la aplicación uniforme de las políticas contables, en la preparación y presentación de la información financiera. Esto no quiere decir, que las empresas no deban modificar políticas contables, en tanto exista otra más relevante y confiable. Los usuarios de la información financiera deben ser advertidos de las políticas contables empleadas en la preparación de los Estados Financieros, de cualquier cambio habido en ellas, y de los efectos de dichos cambios.

Figura N° 2



Elaborado por: Carlos Orellana
Fuente: Marco conceptual de la NIIF

Elementos de los Estados Financieros

La información de los Estados Financieros, muestra las causas de las transacciones y otros sucesos de una compañía, agrupándolos por categorías, de acuerdo a sus características económicas y financieras, a estas se les llama elementos.

En el Estado de Situación Financiera los elementos que miden la situación financiera son el activo, pasivo y el patrimonio neto.

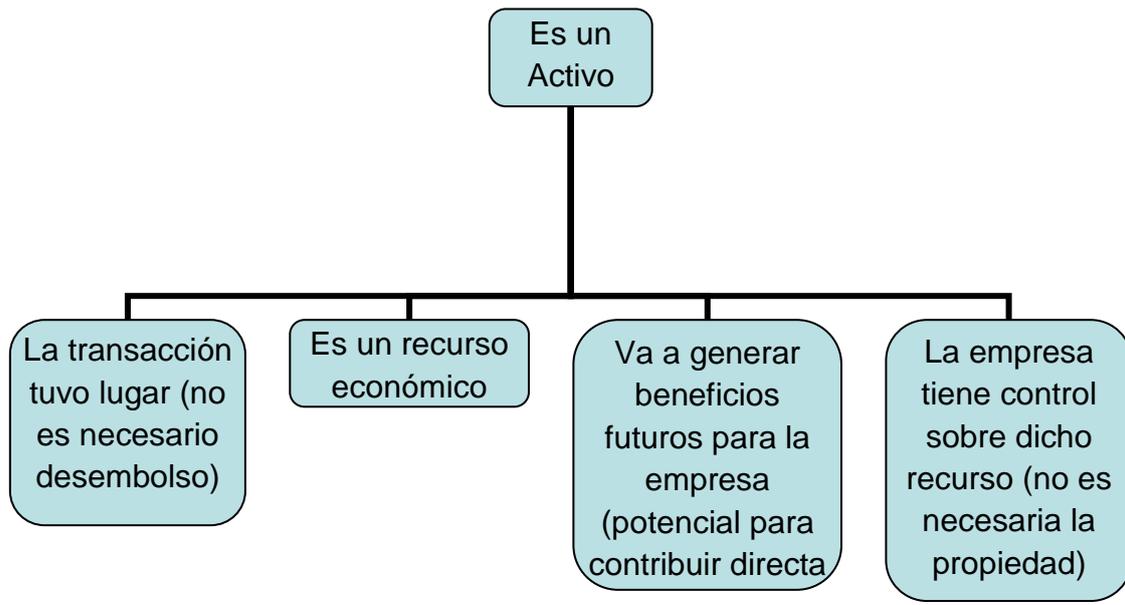
En el Estado de Resultados Integrales, los elementos son los ingresos y los gastos.

Al tomar elementos de los Estados Financieros citados, el marco conceptual no refleja ningún elemento exclusivo del Estado de Cambios en el Patrimonio ni del Estado de Flujo de Efectivo, más bien, combina elementos del Estado de Situación Financiera y el Estado de Resultados Integral.

Las características esenciales de cada elemento:

- Activo: recurso controlado por la compañía como resultado de sucesos pasados, del que la compañía espera obtener beneficios económicos.

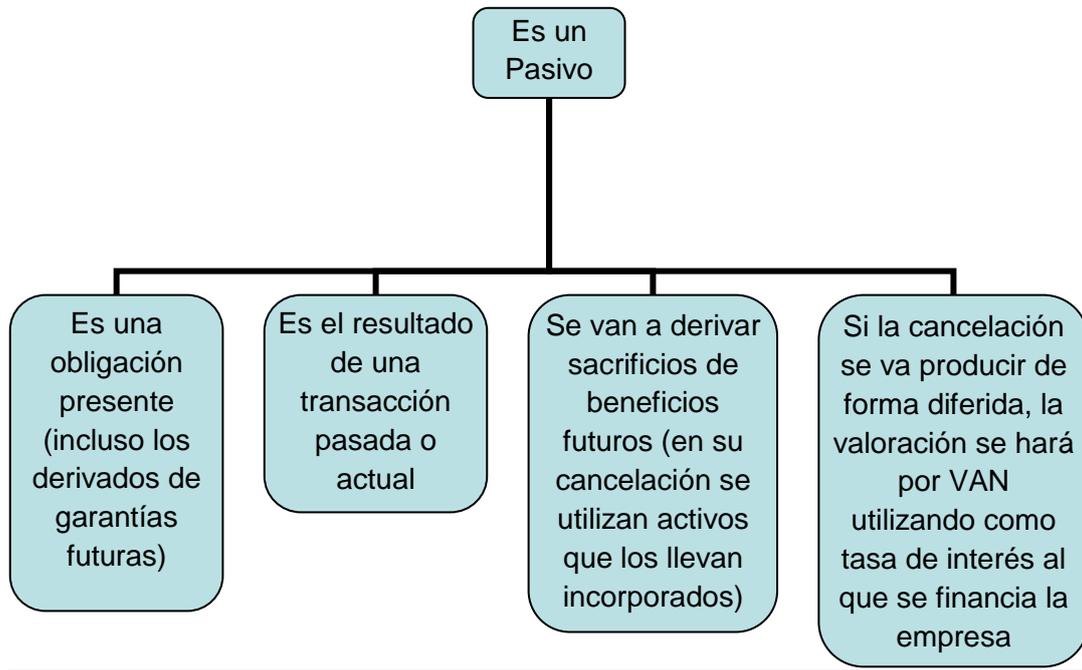
Figura Nº 3



Elaborado por: Carlos Orellana
Fuente: Marco conceptual de las NIIF

- Pasivo: Obligación presente de la compañía, surgida de eventos pasados, en cuyo vencimiento, y para pagarle, la compañía espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Figura Nº 4



Elaborado por: Carlos Orellana
Fuente: Marco conceptual de las NIIF

- Patrimonio neto: parte residual de los activos de la empresa una vez deducidos los pasivos.

$$\boxed{\text{ACTIVO}} \quad \text{MENOS} \quad \boxed{\text{PASIVO}} \quad = \quad \boxed{\text{PATRIMONIO}}$$

- Ingresos: Son incrementos en los beneficios económicos, causados durante el período contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como disminuciones de las obligaciones que resultan en aumentos del patrimonio neto, y no están relacionados con las aportaciones de los accionistas o socios al patrimonio.

- Gastos: Disminuciones en los beneficios económicos, causados en el periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien originados en una obligación o aumento de los pasivos, que dan como resultado disminuciones en el patrimonio neto, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los accionistas o socios de ese patrimonio.

Reconocimiento de los elementos de los Estados Financieros

Deben registrarse las partidas que cumplan con el concepto de elemento siempre que:

- Sea probable que cualquier beneficio económico relacionado con la partida llegue a, o salga de la empresa; y
- La partida tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.

Medición de los elementos de los Estados Financieros

Las base de determinación o medición de los valores monetarios en los que se registran los elementos de los Estados Financieros son:

- Costo histórico: el activo se registra por el valor de efectivo y otras partidas que representen obligaciones, o por el valor razonable de la contrapartida concedida a cambio en el instante de la adquisición, el pasivo, por el valor del producto recibido a cambio de incurrir en una deuda, o; en otras situaciones, por la cantidad de efectivo y otras partidas equivalentes que se espera pagar para indemnizar la correspondiente deuda, en el curso normal de la operación.

El costo histórico de un activo, es su precio de adquisición o costo de producción.

El *precio de adquisición* está formado por:

- ✓ Efectivo o equivalente de efectivo pagado o pendiente de pagar.
- ✓ El valor razonable de las demás contraprestaciones comprometidas derivadas de la adquisición, debiendo estar todas ellas directamente

relacionadas con esta y ser necesarias para la puesta en marcha del activo en condiciones operativas.

Ejemplo:

Una empresa adquiere una maquinaria por lo cual debe pagar USD 10,000 y USD 5,000 dentro de 6 meses. Los gastos de transporte, instalación, etc. son de USD 3,000 y están pendientes de pago.

El precio de adquisición será:

$$10,000 + 5,000 + 3,000 = \text{USD } 18,000$$

El *costo de producción* incluye:

- ✓ El precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles.
- ✓ El costo de los factores de producción directamente imputables al activo.
- ✓ La fracción que razonablemente corresponda de los costos de producción indirectamente relacionados con el activo.

Ejemplo:

Una empresa ha fabricado unos muebles para el almacenamiento de sus productos. Los costos directos de los factores han sido los siguientes:

- Materias primas consumidas: USD 5,000
- Otros materiales consumidos: USD 2,000
- Mano de obra: USD 3,000
- La fracción de los costos indirectos de producción correspondientes al periodo han sido USD 1,500, pero solamente el 80% de los mismos se basa en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción utilizados.

El costo de producción es:

$$5,000 + 2,000 + 3,000 + 1,500 \times 80\% = \text{USD } 11,200$$

- Costo corriente: El activo se registra contablemente por el valor de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, que habría de cancelarse si se adquiere en la actualidad un activo de similares características; el pasivo, por el valor, sin descontar, de efectivo u otras partidas equivalentes al efectivo, que se acuerde para liquidar el pasivo en el momento presente.
- Valor presente: el activo se lleva contablemente a valor presente, descontando los flujos de efectivo que la compañía estime que se genere dentro del curso normal de la operación del negocio. El pasivo se contabiliza en los libros al valor presente, sustrayendo las salidas netas de efectivo que se espera solicitar para pagar tales obligaciones, en el curso normal de operaciones.
- Valor realizable (de liquidación): el activo se lleva contablemente por el valor de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que se conseguirían, en el instante presente por la venta no forzada del mismo. El pasivo se lleva por sus valores de liquidación, es decir, por lo valores, sin descontar, de efectivo u otros equivalentes al efectivo, que se espera puedan cubrir las deudas.
- Valor razonable: En las normas internacionales de contabilidad (NIC), se referencia esta forma de medición:

“El valor razonable, es el valor por el que puede ser adquirido un activo o pagado en un pasivo, entre partes interesadas, que han sido debidamente informadas, en una operación en condiciones de libre competencia”.

El valor razonable es el valor calculado tomando como ejemplo a un valor de mercado libre. Por consiguiente, el valor de cotización en un mercado activo es la mejor demostración de valor razonable, se entiende por mercado activo el que cumple las siguientes condiciones:

- Los bienes intercambiados son homogéneos;
- Concurren permanentemente compradores y vendedores; y
- Los precios son conocidos y de fácil acceso al público. Además, estos precios reflejan transacciones de mercado reales, actuales y producidas con regularidad.

El marco conceptual busca darle coherencia a las NIIF, las que además prevalecen sobre el marco conceptual. Sin embargo, este fue emitido en los últimos años de la década de los años ochenta, cuando el modelo de las llamadas, en ese momento Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), ahora contenidas en las NIIF, fundamentalmente resultó de la acumulación de políticas contables de distintos países. Es a partir del año 2000, en que se dan los cambios más importantes, contenidos en el modelo actual de las NIIF, en particular la versión de 2004.

Todos estos cambios, rebasaron los aspectos conceptuales contenidos en el marco conceptual, el que ahora es objeto de revisión y actualización constante en las llamadas Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

2.4. Las NIIF en el mundo

Uno de los inconvenientes que se plantea al interpretar la información financiera es la falta de un criterio internacional a aplicar. Existe diversidad de normas contables.

Esto genera diversos problemas, principalmente la dificultad de establecer una comparación entre dos estados financieros. En consecuencia, los datos obtenidos pueden llegar a perder algo de credibilidad. La sobrevaloración de los costos que se pretenden para las compañías internacionales la aplicación de otras normas contables, según cada país, para la presentación de su información financiera.

Con el fin de poner fin a estos problemas y aumentar a la vez la transparencia de la información, el IASC (Internacional Accounting Standards Comité) en 1995 firmó con la IOSCO (Organización internacional de los organismos rectores de Bolsas) un acuerdo mediante el cual se comprometían a revisar las NIC

(Normas internacionales de Contabilidad) con el fin de que fueran empleadas por las empresas que cotizaban en bolsa.

En consecuencia, la Unión Europea aprobó un reglamento con el que la aplicación de las normas fueran una realidad a partir de 1 de enero de 2005. Con esto la UE consigue eliminar en cierta medida barreras que dificultan la movilidad de personas y capital.

Más tarde, se lleva a cabo una reestructuración en el IASC con un cambio de objetivos a lograr. Debido a esta reestructuración en 2001, el IASC pasa a llamarse IASB (International Accounting Comité Foundation), y las NIC se rebautizan como NIIF. El principal objetivo del IASB es conseguir la homogenización de normas contables a nivel mundial.

Los propósitos que establece la IASB son: “desarrollar estándares contables de gran calidad, de desempeño forzoso y comprensibles, que soliciten información de alta calidad, clara y comparable dentro de los informes y estados financieros, con el propósito de que los usuarios puedan tomar decisiones en función de estos”. Esto es muy sustancial que sea así y que se efectúe porque hay muchos usuarios detrás de esa información, que depende de ella para su trabajo, como:

- Los propietarios de la empresa en primer lugar, para conocer la evolución del negocio y si este es rentable.
- La administración para conocer en que necesita mejorar y llevar a cabo la toma de decisiones.
- Los acreedores, porque necesitan saber la liquidez de la empresa, y si puede cumplir con sus obligaciones.
- El Estado, debido a que debe recaudar sus impuestos en función de esos datos.

En la actualidad, son ya muchos los países que se han sumado a la aplicación de las NIIF para que sus empresas independientemente del tamaño, según los expertos estas han sido diseñadas para grandes empresas y multinacionales. Entre ellos están los veinticinco países miembro de la UE, y en América: Colombia, México, Estados Unidos, Costa Rica, Ecuador, Guatemala, Honduras, Panamá, Perú y República Dominicana. Otros como Japón, Singapur, Australia y en Febrero China también se unieron.

2.5. Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad en el Ecuador

El objetivo principal de este capítulo es describir las principales implicaciones nacionales en la conversión a NIIF. Las compañías en el Ecuador comenzaron planificando sus procesos de convergencias, en las cuales adoptaron sus prácticas contables y financieras con debida anticipación al año de adopción oficial, que es cuando la compañía comenzó a usar las NIIF.

Las organizaciones – que son las llamadas a implementar las NIIF – definitivamente representan un **conjunto de personas** y recursos relacionados entre sí y con sus atributos, para alcanzar un fin común, que interactúa con el contexto y constituye una totalidad.

En el 2006, la Superintendencia de Compañías mediante Resolución N°.06.Q.ICI.004 del 21 de agosto, publicada en el Registro Oficial N° 348 de septiembre del mismo año, instruyó la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y determinó que su aplicación sea **obligatoria** para todas las compañías y entidades sujetas a la vigilancia y control de la Superintendencia de Compañías (SIC), para la elaboración, el registro y presentación de Estados Financieros, a partir del 1 de enero del 2009. Subsiguientemente, mediante Resolución N° ADM08199 de 3 de julio de 2008, publicada en Suplemento del Registro Oficial N° 378 de 10 de julio del 2008, el Superintendente de Compañías confirmó el cumplimiento de la Resolución N°...06.Q.ICI.004 del 21 de agosto del 2006.

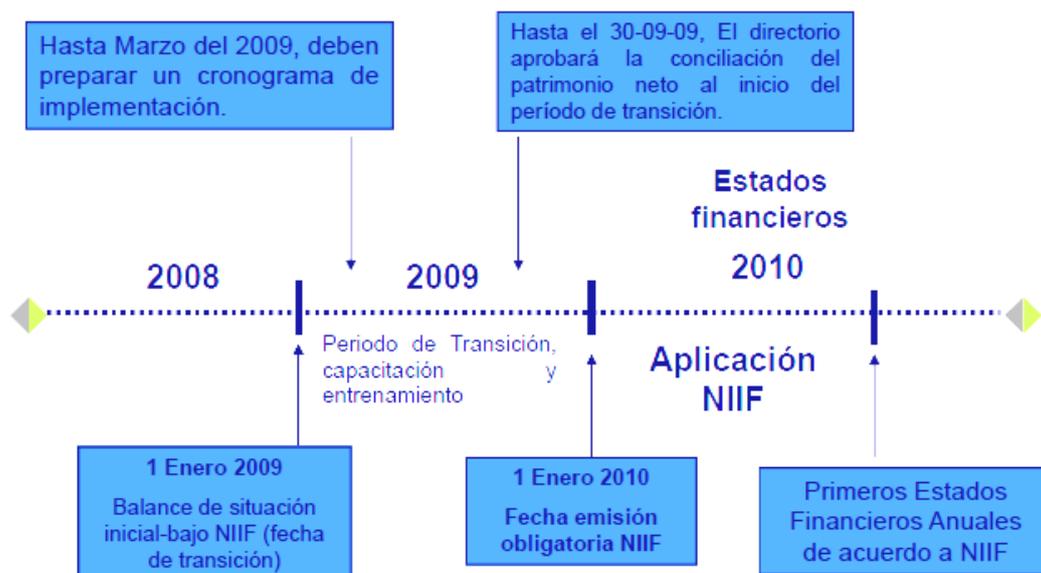
Por lo anterior, manifestaron algunos razonamientos que debatían la condición de nuestro país para adoptar las NIIF, Al parecer, dichos criterios no estuvieron injustificados.

Se posterga la vigencia de la aplicación de las niif

Ante el pedido del Gobierno Nacional de aplazar la entrada en vigencia de las NIIF, para permitir que los dueños de las compañías del país puedan enfrentar de mejor manera los posibles impactos de la crisis financiera global, el 20 de noviembre del 2008, mediante Resolución N°.08.GDSC, la Superintendencia de Compañías resolvió establecer un cronograma de aplicación obligatoria de las NIIF por parte de las compañías y entes sujetos al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías, en tres grupos:

GRUPO 1 – Aplicaran a partir del 1 de enero del 2010: Las compañías y los entes sujetos y regulados por la Ley de Mercado de Valores, así como todas las compañías que ejercen actividades externas. Se establece el año 2009 *como periodo de transición*, para tal efecto, este grupo de compañías y entidades deberán elaborar y presentar estados Financieros comparativos de acuerdo a las NIIF a partir del ejercicio económico del año 2009.

Figura Nº 5

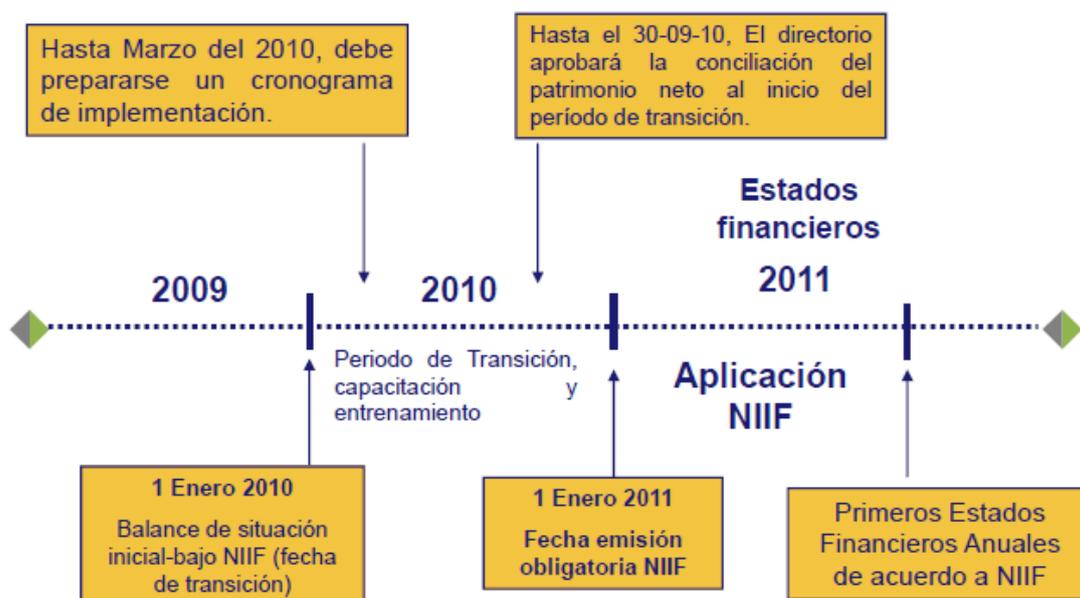


Elaborado por: Superintendencia de Compañías

Fuente: <http://www.supercias.gob.ec/>

GRUPO 2 – Aplicaran a partir del 1 de enero del 2011: Las compañías que tengan activos totales iguales o superiores a \$4.000.000 al 31 de diciembre del 2007; las compañías Holding o tenedoras de acciones, que voluntariamente hubieren conformados grupos empresariales, las compañías de economía mixta y las que bajo la forma jurídica de sociedades constituya el Estado y entidades del sector público; las sucursales de compañías extranjeras u otras empresas extranjeras estatales, paraestatales, privadas o mixtas, organizadas como personas jurídicas y las asociaciones que formen y que ejerzan sus actividades en el Ecuador. Se establece el año 2010, como *periodo de transición*; para tal efecto, este grupo de compañías y entidades deberán elaborar y presentar sus estados financieros comparativos de acuerdo a NIIF a partir del ejercicio económico del año 2010.

Figura N° 6

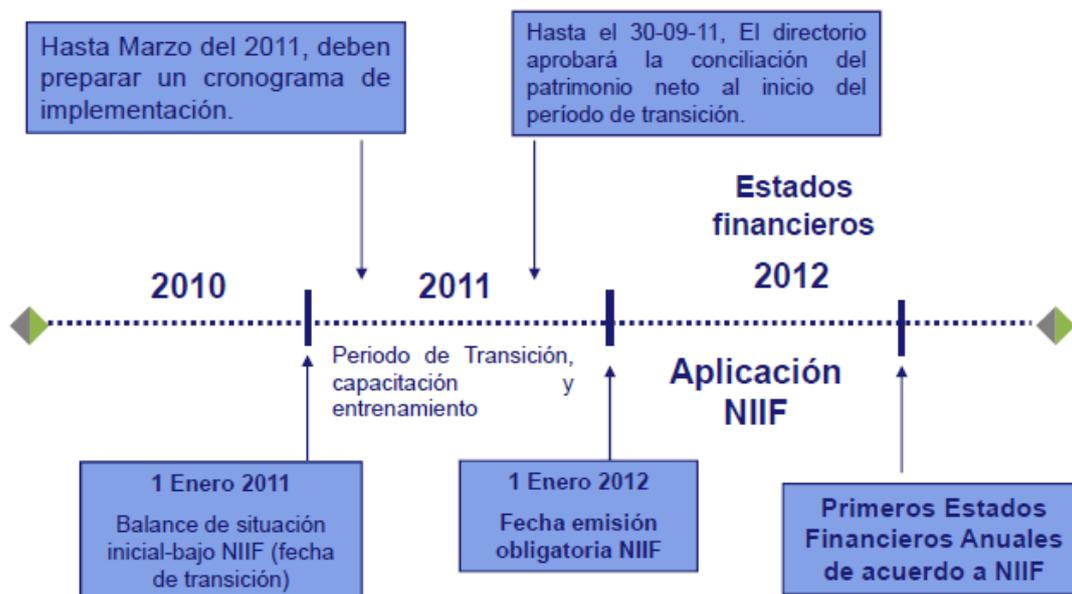


Elaborado por: Superintendencia de Compañías

Fuente: <http://www.supercias.gob.ec/>

GRUPO 3 – Aplicaran a partir del 1 de enero del 2012: Las demás compañías reguladas por la Superintendencia de Compañías que no se hayan contemplado en el grupo 1 y 2.

Figura Nº 7



Elaborado por: Superintendencia de Compañías

Fuente: <http://www.supercias.gob.ec/>

2.6. Organismo regulador

2.6.1. Organismo regulador en el Mundo

1. IFAC: federación Internacional de Contadores

Es una entidad que no tiene fines lucrativos, se fundó en 1977 e integrada por organizaciones dedicadas a la profesión contable.

Tiene aproximadamente 1.600 miembros pertenecientes a 1.220 países y agrupa a unos dos millones y medio de contadores públicos.

El objetivo de la IFAC es servir al interés público, endureciendo la profesión contable a nivel mundial y cooperando al desarrollo de economías internacionales fuertes mediante el establecimiento y la promoción de adherencia a normas contables profesionales de alta calidad, promoviendo la aproximación internacional de tales normas y hablando sobre asuntos de interés público en las que la pericia profesional sea más relevante.

2. IASB: Junta o Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad

La responsabilidad exclusiva del IASB, es la emisión de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y sus borradores, las que están diseñadas para su aplicación a los estados financieros otras informaciones financieras de todas las compañías con fines de lucro.

Esto significa que el alcance de las NIIF es más amplio que el que años atrás tenían las NIC.

El IASB, en el continuado proceso de actualización de su cuerpo normativo contable, con el fin de adaptarse a las demandas requeridas, modificó la estructura de sus documentos, en el siguiente proceso:

- La Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), emite las NIIF con el objetivo de formular un cuerpo único de normas mundiales de contabilidad.
- A partir del 1 de abril del 2001 el nuevo Consejo pasa a denominarse Junta de Normas Internacionales y las futuras normas pasan a denominarse Normas Internacionales de Información Financiera-NIIF.
- Progresivamente esta exigibilidad, se ha ido globalizando en todo el mundo, por tanto el uso de las NIIF deja de ser un formulado técnico en materia contable para cambiar en una necesidad inminente de aplicación.
- El Ecuador, decidió adoptar estas normas a partir del 1 de enero del 2009. Según resolución 06Q.ICI.004 emitida por el Superintendente de Compañías, publicada en el R. O. # 348 del 4 de septiembre 2005 y ratificada con Acuerdo # 08199 publicado en el R. O. # 378 del 10 de julio del 2008.

3. IOSCO: Organización Internacional del Comité de Valores

Es una organización integrada por:

- | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>a) Comisiones de valores y otros órganos gubernamentales con responsabilidad en materia de regulación sobre los mercados de capitales, que pueden ser miembros ordinarios u asociados; y</p> <p>b) organismos de autorregulación como las bolsas de valores, que pueden ser miembros ordinarios, o afiliados o entes internacionales con un interés pertinente en la regulación de los mercados.</p> |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

El Comité Técnico de la IOSCO.

- a) Respalda el trabajo del IASB.
- b) Estimula a sus miembros a aceptar los estados financieros preparados de acuerdo con las NIIF.
- c) Promueve la exigencia y la aplicación consistente de las NIIF por parte de sus miembros.

4. IASCF: Fundación del Comité de Normas de Contabilidad Internacional

En el presente el IASB se rige por la IASCF, que agrupa a la integridad de los socios fundadores. Estos nos son responsables de crear las NIIF, función otorgada al IASB. Administrativamente, El IASB tiene un Director de Operaciones que desarrolla la actividad de la Fundación, independiente del IASB.

5. IFRIC = Comité de Interpretaciones

Las interpretaciones del IFRIC son guías que se pronuncian para impedir que determinadas asuntos lleguen a recibir procedimientos errados y divergentes.

Para su publicación se necesita el consentimiento del IASB, lo cual reduce el riesgo de que una interpretación contradiga a una NIIF o una NIC.

2.6.2 Organismo regulador en el Ecuador

Superintendencia de Compañías de Ecuador.

El ente que emite dichas resoluciones y está a cargo de exigir a las empresas la implementación de las NIIF es la **Superintendencia de Compañías de Ecuador.**

La Superintendencia de Compañías de Ecuador, es el ente técnico y con autonomía administrativa, económica, presupuestaria y financiera, que vigila y controla la organización, actividades, funcionamiento, disolución y liquidación de las compañías, en las circunstancias y condiciones establecidas por la Ley de Compañías.

La Superintendencia de Compañías de Ecuador, tiene personalidad jurídica y su primera autoridad y representante legal es la Superintendente de Compañías.

La Superintendencia de Compañía ejercerá la vigilancia y control:

- a) De las sociedades nacionales anónimas, en comandita por acciones y de economía mixta, en general;
- b) De las sociedades extranjeras que ejerzan sus actividades en el Ecuador, cualquiera que fuere su especie;
- c) De las sociedades de responsabilidad limitada;
- d) De las bolsas de valores, sus agentes y apoderados, en los términos de la Ley de Mercado de Valores.

El control total y la vigilancia comprenden:

- Los aspectos jurídicos
- Societarios, económicos
- Financieros y contables.

La vigilancia y control será parcial cuando se concrete a la aprobación o negación que la Superintendencia de Compañías debe dar a la constitución de las compañías y a cualquier otro acto societario.

Capítulo 3

Contradicciones entre ambas normativas.

CAPÍTULO 3 .- CONTRADICCIONES ENTRE AMBAS NORMATIVAS

3.1. Resoluciones significativas del Servicio de Rentas Internas

Nº NAC-DGECCGC12-00009 a los sujetos pasivos de impuestos administrados por el servicio de rentas internas

Mediante esta resolución se recuerda a los sujetos pasivos de impuestos administrados por el Servicio de Rentas Internas, lo siguiente:

1. De acuerdo con lo especificado en el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en concordancia con las disposiciones del reglamento para su aplicación, la deducción de los gastos efectuados con el objetivo de conseguir, conservar y optimizar los ingresos de fuente ecuatoriana gravados con impuesto a la renta, y no exentos, deberá ser considerada por los sujetos pasivos, por cada ejercicio fiscal, en atención a la naturaleza anual de este tributo.
2. La aplicación de la deducibilidad de costos y gastos para efectos del cálculo de la base imponible sujeta al impuesto a la renta, se rige por las disposiciones de la LORTI y su reglamento de aplicación, y en ninguno de estos cuerpos legales se encuentra prevista la aplicación de una figura de “reverso de gastos no deducibles”, para dichos efectos.
3. En derivación, aquellos gastos que fueron considerados por los sujetos pasivos como no deducibles para efectos de la declaración del impuesto a la renta en un determinado ejercicio fiscal, no podrán ser utilizados como deducibles en ejercicios fiscales futuros, por cuanto dicha circunstancia no está contemplada en la normativa tributaria vigente, y el ejercicio impositivo de este tributo es anual, comprendido desde el 1o. de enero al 31 de diciembre de cada año.

3.2. Postura de la administración tributaria.

El Servicio de Rentas Internas (SRI), emite la circular N0 NAC DGECCGC 12-00009 (RO 718, 6 de junio del 2012).

Los activos por impuesto diferidos que se generan por diferencia temporal deducible, nos dicen que no serán reconocidos por el SRI en lo expuesto en la circular, puesto que la recuperación de estos valores no está prevista en la normativa tributaria vigente en el Ecuador.

Tal es el caso de los activos por impuestos diferidos aplicados de conformidad con las NIIF, que dan lugar a valores que son deducibles al obtener la ganancia o pérdida fiscal de futuros periodos contables, ya que la normativa exige su reconocimiento siempre y cuando el importe en libros del activo sea recuperado.

La postura de Servicio de Rentas Internas (SRI) ha sido el aumento de la recaudación de tributos, sin medir el perjuicio que esto implica para las compañías y el beneficio que ocasionó la incorporación de las Normas Internacionales de Información Financieras a las empresas ecuatorianas

3.3. Detalle de las contradicciones entre ambas normativas.

3.3.1. Cuentas por cobrar

Deterioro de cuentas por cobrar

Deterioro de valor para las cuentas por cobrar de acuerdo al párrafo 58 y 63 de la NIC-39 son las estimaciones derivadas del deterioro del valor de las cuentas por cobrar considerados por la NIC-39 como activos financieros por operaciones asociadas a las funciones y competencias de la entidad, por recaudación de impuestos, por recursos directamente recaudados, operaciones comerciales, etc., debido a situaciones latentes de insolvencia de clientes, contribuyentes o usuarios y de otros deudores, al cierre del ejercicio, por la entrega de los bienes o la prestación de servicios.

El párrafo 58 de la NIC-39 señala que, una compañía valorará en cada fecha de balance si existe convicción objetiva de que un activo financiero (cuentas por cobrar) está deteriorado.

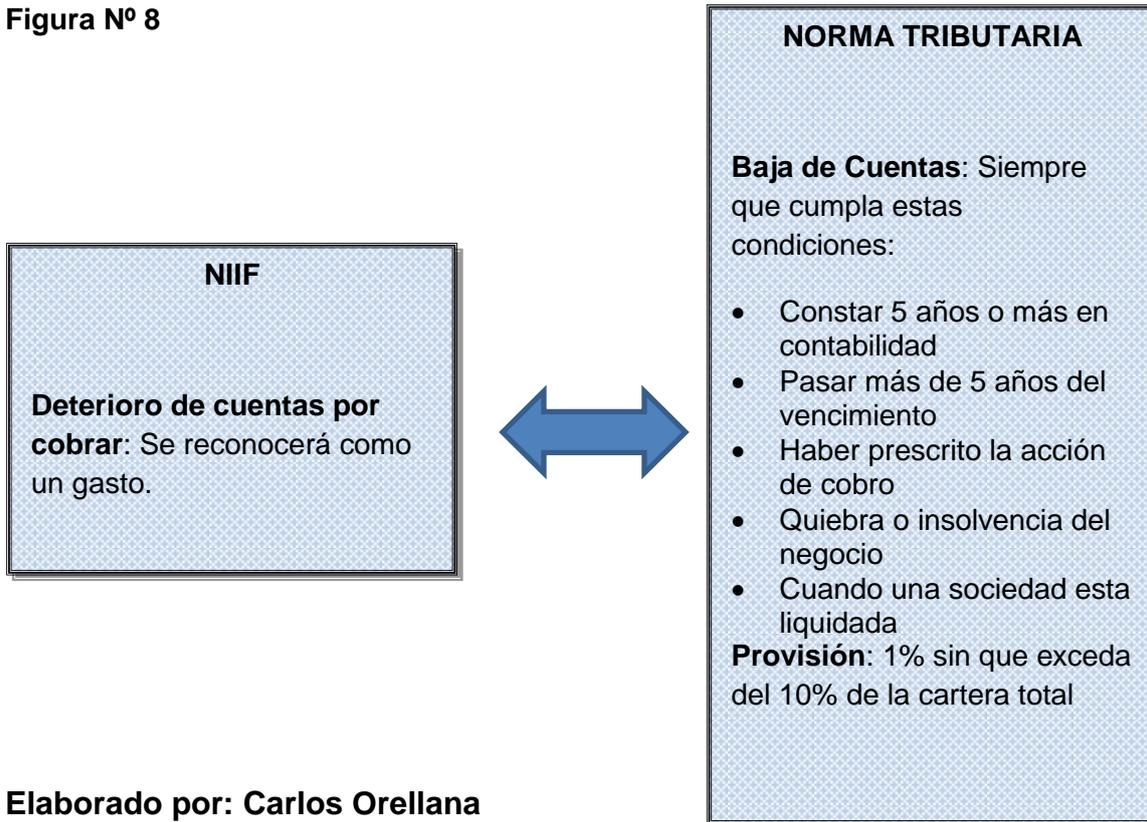
Si tal evidencia existiese, la entidad aplicará lo dispuesto en el párrafo 63 (para activos financieros registrados al coste amortizado cuentas por cobrar).

El párrafo 63 señala que, si existiese evidencia objetiva de que se ha incurrido en una pérdida por deterioro del valor en préstamos, y cuentas por cobrar que se reconocen al costo amortizado, el valor de la pérdida se calculará como la diferencia entre el valor en libros del activo y el valor actual de los flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido), aplicando la tasa de interés efectiva original del activo financiero (es decir, el tipo de interés efectivo computado en el momento del reconocimiento inicial).

El valor en libros del activo se reducirá directamente, o bien se utilizará una cuenta correctora de valor cuyo valor se registrara en el resultado del ejercicio. De acuerdo al Art. 10 Deduciones párrafo 11 son solo deducibles:

Las provisiones para créditos incobrables ocasionados en operaciones del giro ordinario del negocio, efectuadas en cada ejercicio impositivo a razón del 1% anual sobre los créditos comerciales otorgados en dicho ejercicio y que se hallen pendientes de cobro al cierre del mismo, sin que la provisión acumulada pueda exceder del 10% de la cartera total.

Figura N° 8



Elaborado por: Carlos Orellana

Fuente: LORTI y NIC 39

3.3.2. Inventarios

Costos excluidos de los inventarios

Según la NIC 2, son ejemplos de costos excluidos de los inventarios, y por lo cual serán reconocidos como costos en el período en que se desembolsen, los siguientes:

- Las unidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción.
- Los costos de almacenamiento, a menos que esos costos sean indispensables en el proceso de producción, previos a un proceso de elaboración consecutivo.
- Los GIF (gastos indirectos de fabricación).

Considerando el primer enunciado, las unidades anormales de desperdicios deberán registrarse como gastos, por tanto, se entiende que las cantidades normales de desperdicios si deberán incluirse en el costo.

La RALORTI en lo correspondiente a la deducción por mermas, no diferencia entre aquellas normales y anormales como lo hace la NIC, únicamente indica:

“Serán deducibles las mermas que corrientemente se causen en los procesos de producción, almacenamiento o transporte de productos ,dispuestos a reducirse en su cantidad o volumen, en los porcentajes que señale el Director General del Servicio de Rentas Internas, mediante resolución”.

Bajo éste contexto solamente serán consideradas como gastos deducibles de impuesto a la renta, aquellas mermas en que el S.R.I, exclusivamente se pronuncie.

Sistemas de medición de costos

La norma reconoce como métodos de medición los siguientes:

- El método de los minoristas.
- Costos estándar
- El método de primera entrada primera salida FIFO o PEPS
- El método de costo promedio ponderado.

En relación a este contexto actualmente la RALORTI en el art. 36, indica que la contabilidad se llevará de acuerdo a las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC), y éstas incluyen como método de valoración de inventarios al U.E.P.S. (últimas entradas, primeras salidas), lo que genera una discrepancia entre ambas normativas, por tanto es necesario una inmediata reforma a la Ley que derogue las NEC y establezca la aplicación de las NIIF para la elaboración de los Estados Financieros.

De acuerdo a la NIC 2 el costo de los inventarios se asignará utilizando los métodos de primera entrada primera salida (the first-in, first-out (FIFO,) por sus siglas en inglés) o costo promedio ponderado. Una entidad utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares. Para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo también diferentes.

Medición de los inventarios al valor neto realizable

Según la NIC 2, el costo de las existencias en muchos casos puede no ser recuperable por daños en las mismas, si están de forma parcial o en su totalidad deteriorados, o bien si su valor de mercado ha disminuido. Asimismo, el costo de los inventarios puede no ser reversible si los costos contemplados para su culminación o su venta han aumentado.

Rebajar el saldo en libros, hasta que el costo sea similar al valor neto realizable (VNR), este tendrá lógica al considerar que los activos no se valuarán en libros, sobre los montos que se esperan obtener a través de su uso o venta.

En el momento de hacer los ajustes del valor neto realizable se deberá aplicar la información más confiable que se disponga, para calcular el ajuste estimado por el que se espera vender el inventario. Estas estimaciones tendrán en consideración las tendencias de precios o costos relacionados directamente con los sucesos posteriores al cierre, en la medida que esos hechos afirmen términos existentes al final del ejercicio.

Al hacer los cálculos para el ajuste del valor neto realizable, se deberá poner atención en el objetivo para el que se mantienen los inventarios. Como ejemplo, el valor neto realizable del valor de las existencias que se tendrá que acatar con los contratos de venta o de prestación de servicios, deberá estar basada en el valor que se estipula en el contrato en cuestión. Si estos contratos de ventas son por un importe inferior a la reflejada en las existencias, se determinará el valor neto realizable del exceso sobre los valores generales de venta. Podrá presentarse provisiones o pasivos contingentes realizadas por contratos de venta firmes que extralimiten las unidades de productos en los inventarios, o bien de productos que se lograrán por contratos de compra firmes. Estas provisiones o pasivos contingentes se registrarán contablemente de acuerdo con la NIC 37 provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes.

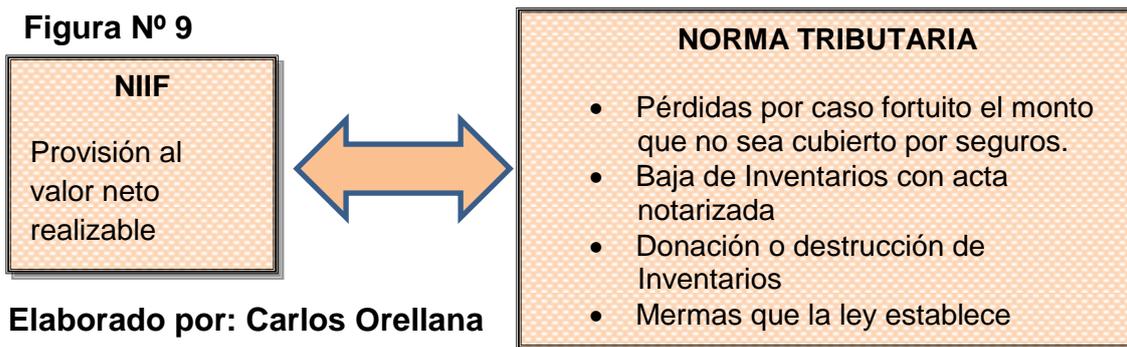
Se realizará otro análisis del valor neto realizable del ejercicio siguiente, si debido a las circunstancias que causaron la disminución del valor hayan dejado de existir, o cuando exista una clara evidencia de un aumento en el valor neto realizable debido a esto surge un cambio en las circunstancias económicas, en este evento se reversará el valor de esta, de modo que el nuevo importe

contable sea el menor entre el costo y el valor neto realizable analizado. De acuerdo a la investigación y análisis realizado tanto a la RALORTI como a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno LORTI, se hallaron únicamente dos artículos que se refieren a los ajustes de inventarios que serán deducibles para el cálculo del impuesto a la renta:

LORTI Art. 10, no. 5: “Las pérdidas comprobadas por caso fortuito, fuerza mayor o por delitos que afecten económicamente a los bienes de la respectiva actividad generadora del ingreso, en la parte que no fuere cubierta por indemnización o seguro y que no se haya registrado en los inventarios.”

RALORTI Art. 25, b: “Las pérdidas por las bajas de inventarios justificadas mediante 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 la autoridad competente. En el acto de donación comparecerán, conjuntamente el representante legal de la institución beneficiaria de la donación y el representante legal del donante o su delegado. Los notarios deberán entregar la información de estos actos al Servicio de Rentas Internas en los plazos y medios que éste disponga.”

Es decir que actualmente la Ley no autoriza a efectuar ajustes por el Valor Neto de Realización y los contribuyentes no podrán deducirse del Impuesto a la Renta el gasto que ocasione efectuar ajustes de esta naturaleza, es así que las diferencias se verán reflejadas en partidas conciliatorias que al cierre de cada ejercicio **con llevaran a registrar según sea el caso diferencias temporarias de Impuestos Diferidos Activos o Pasivos.**



Elaborado por: Carlos Orellana
Fuente: RALORTI ,NIC 2.

3.3.3. Propiedad, planta y equipo

Definiciones

La norma mediante las siguientes definiciones contribuye a una mejor comprensión de los términos que son relevantes para su correcta aplicación.

De acuerdo a las NIC 16 se conceptualiza como **DEPRECIACIÓN** a la repartición sistemática del valor amortizable de un activo a través de su vida útil.

Es decir: los contribuyentes al realizar el cálculo de depreciación de los activos fijos, no podrán sobrepasar los porcentajes establecidos por la RALORTI, si esto ocurriere, estos excedentes no serán reconocidos como gastos deducibles del periodo fiscal correspondiente, y de ser el caso, las diferencias temporarias causadas, se deberían a registrar en el activo, en una partida denominada impuestos diferidos. Sin embargo, el SRI aceptará depreciaciones en porcentajes anuales mayores a los indicados, únicamente en aquellos casos en que mediante resolución ésta entidad lo autorice, ya sea por obsolescencia, utilización intensiva, u otras razones debidamente justificadas; así como deterioro acelerado, siendo aceptado éste último, únicamente en el caso de bienes nuevos adquiridos por el contribuyente, y que RALORTI, Art. 25, 6), Depreciación de Activos Fijos, tengan una vida útil de al menos cinco años. Mediante este artículo, la depreciación no podrá exceder de los porcentajes señalados en el literal a).

Modelo de revalorización

Con respecto a su registro como activo, una propiedad, planta y equipo cuyo importe razonable pueda medirse con veracidad, se registrará por su valor revalorizado, es decir, por su valor razonable, en el instante de la revalorización, menos la depreciación acumulada y el valor acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya tenido. El cambio de valor, se hará frecuentemente, para aseverar que el valor en libros, no difiera significativamente del valor razonable a la fecha del balance.

El valor razonable de los terrenos y edificios, se determinará mediante una evaluación basada en los precios del mercado, realizada por peritos calificados

profesionalmente. 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.

Las revaluaciones, 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 revalorice una propiedad, planta y equipo, la depreciación acumulada en la fecha de la revalorización, puede ser tratada de cualquiera de las siguientes maneras:

- a) Reexpresada proporcionalmente al cambio en el valor en libros bruto del activo, de manera que el valor en libros del mismo después de la revalorización sea igual a su valor revalorizado. Este método se utiliza a menudo cuando se revaloriza el activo por medio de la aplicación de un índice a su costo de reposición depreciado.
- b) Eliminada contra el valor en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el valor neto resultante, hasta alcanzar el valor 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 revaloriza un elemento del activo fijo, se revalorizarán también todos los elementos que correspondan a la misma clase de activos. La norma establece que cuando se aumente el valor en libros de un activo como resultado de una revalorización, tal aumento se llevará directamente a una cuenta de reservas de revalorización, dentro del patrimonio neto. No obstante, el incremento será reconocido en las pérdidas o ganancias del ejercicio en la medida en que suponga una reversión de una reducción por devaluación del mismo activo, que fue reconocida anteriormente en pérdidas o ganancias.

Cuando se reduzca el valor en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal disminución se registrará en el resultado del periodo, pero si anteriormente existió un incremento por superávit en la revaluación del mismo activo, será cargada directamente al patrimonio neto, en la medida que tal disminución no exceda el saldo de la cuenta de superávit de revaluación.

La reserva de revalorización de un elemento de propiedad, planta y equipo incluida en el patrimonio neto podrá ser transferida directamente a la cuenta de reservas por ganancias acumuladas, cuando se dé de baja en cuentas al activo.

Esto podría implicar la transferencia total de la reserva, cuando el activo sea vendido o se disponga de él por otra vía. No obstante, parte de la reserva podría transferirse a medida que el activo fuera utilizado por la entidad. En ese caso, el valor de la reserva transferido sería igual a la diferencia entre la amortización calculada, según el valor revalorizado del activo y la calculada según su costo original. Las transferencias desde las cuentas de superávit de revalorización a las cuentas de reservas por ganancias acumuladas, realizadas, no pasarán por el resultado del ejercicio.

Los efectos de la revalorización del activo fijo, sobre los impuestos sobre las ganancias, si los hay, se contabilizarán y revelarán de acuerdo con la NIC 12, Impuesto sobre las ganancias.

Métodos de depreciación

El mecanismo de depreciación establecido, mostrará el patrón de arreglo, mediante el cual se espera que sean consumidos los beneficios económicos futuros del activo.

El método de depreciación se revisará, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si hubiera habido un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, se cambiará para reflejar el nuevo patrón.

Pueden utilizarse diversos mecanismos de depreciación para distribuir el valor amortizable de un activo, de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Entre estos tenemos:

- ✓ Método de amortización decreciente
- ✓ Método de las unidades de producción
- ✓ Método lineal

La amortización lineal, dará lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie. El método de amortización decreciente dará lugar a un cargo que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil. El mecanismo de las unidades producidas o uso dará lugar a un cargo fundado en la utilización o producción esperada. La entidad elegirá el método que más fielmente refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo.

Respecto a los métodos de amortización decreciente, la LORTI y la RALORTI, no mencionan ninguna disposición al respecto.

Baja en cuenta

Los resultados derivados del abandono o enajenación de propiedad, planta y equipo deben ser calculados como la diferencia entre el importe neto de la venta, y el importe en libros del activo, la diferencia deberá ser reconocida como pérdida o ganancia.

La Ley, si reconoce como gasto deducible las pérdidas por venta de activos fijos como se demuestra en el siguiente extracto:

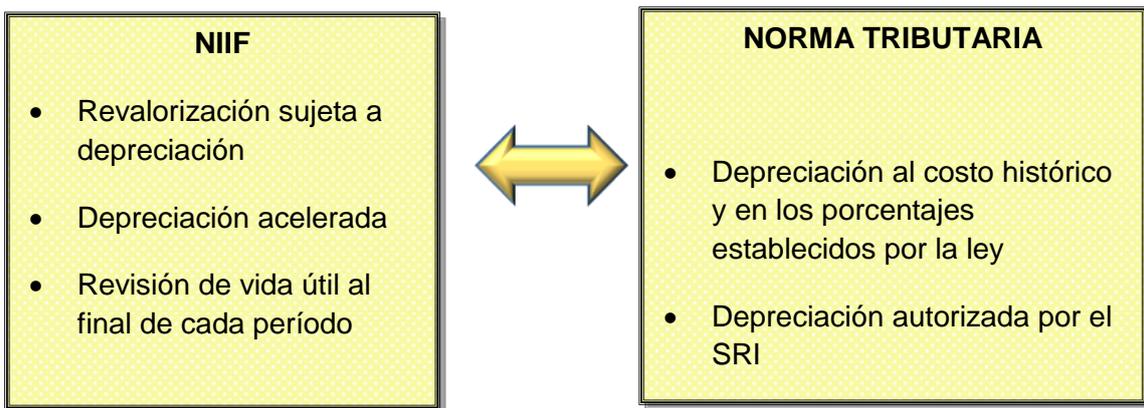
Otras deducciones:

Art. 26 No. 6 RALORTI

“Las pérdidas por venta de activos fijos, entendiéndose como pérdida la diferencia entre el valor no depreciado del bien y el precio de venta si éste fuere menor. No se aceptará la deducción de pérdidas en la venta de activos fijos, cuando la transacción tenga lugar entre contribuyentes relacionados o entre la sociedad y el socio o su cónyuge o sus parientes, dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad; o entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad”.

Por otra parte en el art. 18 de la RALORTI, menciona que no estarán sujetas al impuesto a la renta, las ganancias generadas en la venta ocasional de inmuebles. Los costos, gastos e impuestos incurridos por este concepto, no serán deducibles por estar relacionados con la generación de rentas exentas.

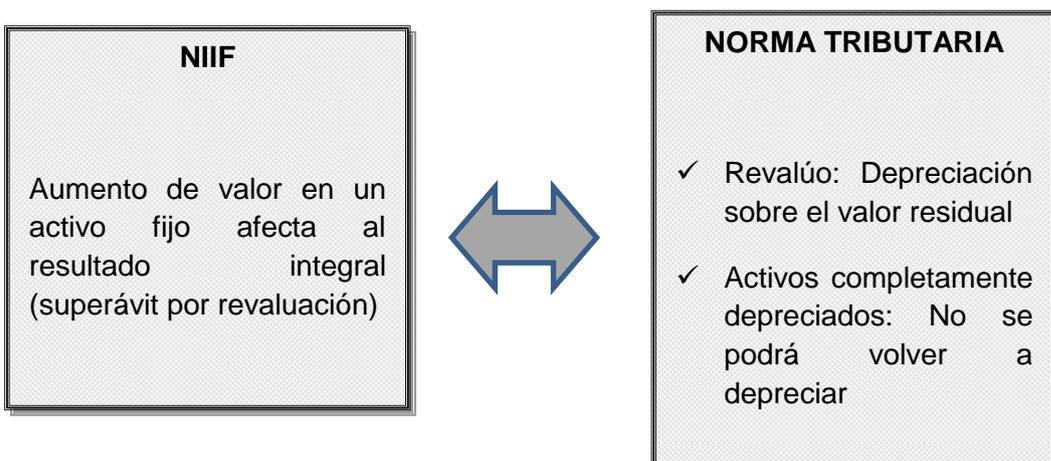
Figura Nº 10



Elaborado por: Carlos Orellana

Fuente: RALORTI ,NIC 16 y NIC 36.

Figura Nº 11



Elaborado por: Carlos Orellana

Fuente: RALORTI ,NIC 16 y NIC 36.

3.3.4. Jubilación patronal

Beneficios post-empleo: planes de beneficios definidos

Planes de beneficios definidos, son planes de beneficios post-empleo diferentes de los planes de aportaciones definidas. En los planes de beneficios definidos:

(a) El compromiso de la entidad consiste en suministrar los beneficios acordados a los empleados actuales y anteriores; y

(b) tanto el riesgo actuarial (de que los beneficios tengan un costo mayor que el esperado) como el riesgo de inversión son asumidos, esencialmente, por la propia entidad. Si los resultados actuariales o de la inversión son peores de lo esperado, las obligaciones de la entidad pueden verse aumentadas. La contabilización, por parte de la entidad, de los planes de beneficios definidos, supone los siguientes pasos:

(a) determinar el déficit o superávit. Esto implica:

(i) Utilizar técnicas actuariales, 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.

(ii) Descontar ese beneficio para determinar el valor presente de la obligación por beneficios definidos y el costo de los servicios presentes.

(iii) Deducir el valor razonable de los activos del plan del valor presente de la obligación por beneficios definidos.

(b) Determinar el importe del pasivo (activo), por beneficios definidos neto como el importe del déficit o superávit ajustado por los efectos de limitar un activo por beneficios definidos neto a un techo del activo.

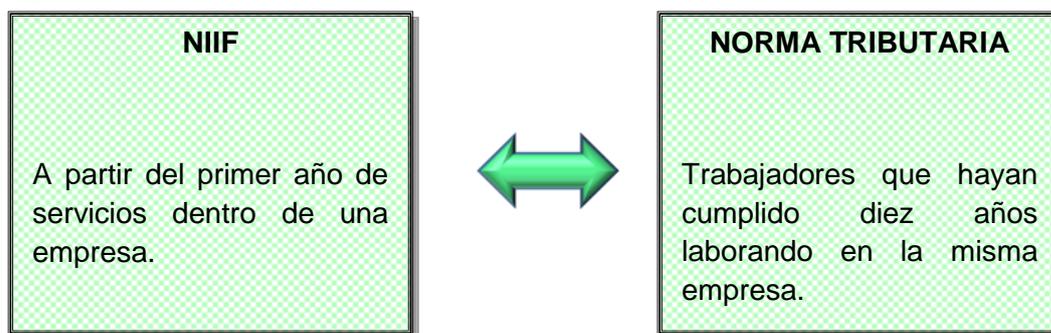
(c) Determinar los importes a reconocer en el resultado del periodo: el costo del servicio presente, cualquier costo por servicios pasados y la ganancia o pérdida

en el momento de la liquidación y el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto.

(d) Determinar las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto a reconocer en otro resultado integral, que comprende: (i) las ganancias y pérdidas actuariales; (ii) el rendimiento de los activos del plan, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto; y (iii) los cambios en el efecto del techo del activo, excluyendo los Importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto.

Si una entidad mantiene más de un plan de beneficios definidos, aplicará estos procedimientos a cada uno de los planes significativos por separado.

Figura Nº 12



Elaborado por: Carlos Orellana

Fuente: LORTI, RALORTI y NIC 19

3.4. Opinión actual de los inversionistas y administradores por el uso de las NIIF en el Ecuador y sus diferencias con la normativa tributaria en el Ecuador.

- **Graciela Gurumendi**

La planeación financiera, se verá afectada por el cambio en la estructura de financiamiento, impidiendo que sus funcionarios puedan hacer un seguimiento mensual del presupuesto anual. Además, tendrán que poner esmerada atención en los procesos de selección de proyectos, ya que los cálculos de rentabilidad esperada - TIR (Tasa Interna de Retorno) pueden variar, de manera que el porcentaje de ganancias que antes era evidente, bajo NIIF ya no lo sea o que un proyecto al que se le atribuyen pérdidas, pueda ser el negocio del año.

Empresa: Microservices S.A.

- **Xavier Baquerizo**

En el área de sistemas, el cambio es igual de importante para un contador, ya que está encargado de buscar las formas adecuadas para que la información financiera, pueda ser leída y entendida por gerentes, contadores y usuarios externos.

Una de sus labores está en generar reportes automatizados, que cumplan con los formatos de estados financieros establecidos por las NIIF y la complejidad de las notas a dichos estados.

Empresa: Breldyng S.A.

- **Guillermo Sanahuano**

Creo que recursos humanos será el área encargada durante el proceso NIIF, de desarrollar planes e incentivos para el profesional contable que sea experto en NIIF, con el fin de retener su experiencia y capacidad en pro de la compañía, ya que su conocimiento será muy demandado por el mercado.

Empresa: Sertipag S.A.

- **Cumanda González**

En el cambio y transición de las NIIF, el área Comercial/Ventas. Uno de los principales aspectos que debe tener en cuenta, es el proceso de facturación sin reconocimiento de ingresos y reconocimiento de ingresos sin facturación; eventos totalmente diferentes que actualmente se tienden a confundir pero que bajo NIIF, exigen de controles automáticos que permitan monitorear estos casos, que pueden ocurrir en momentos diferentes. Además, se debe resaltar la importancia de entender el procedimiento a seguir en caso de venta de productos con servicios incluidos. En este caso, se deberán separar los bienes de los servicios, reconociendo el ingreso por los bienes o por los servicios, en la medida en que éstos últimos puedan ser separables.

Empresa: Ladeccia S.A.

- **Rolando Ramírez**

El control interno juega un papel primordial ya que debe desarrollar mecanismos de prevención y detección de fraude. Con la llegada de las NIIF, se estará más expuesto a la posibilidad de manipular los estados financieros.

Además, está encargado de auditar los estados financieros, esta labor no es responsabilidad del auditor externo sino de la gerencia en cabeza del equipo de auditoría interna.

Empresa: Univerplus S.A.

- **Javier Cañar**

En el área jurídica, se deberá llevar un estricto control en lo relacionado con el número de contratos firmados, de lo contrario, no se podrá tener certeza si los estados financieros están completos o si recogen todas las actuaciones contractuales de la empresa.

Además, deberán ser muy precisos a la hora de utilizar las definiciones requeridas para la evaluación de pérdida de litigios, como probable, posible y remoto.

Empresa: Corporación Iglesia de Jesucristo de los Santos de los Últimos Días

- **Ing. Rafael Quintero Rodrigo**

Es propio conversar con el área de contabilidad, en la que recae gran fragmento del proceso, teniendo en cuenta que bajo NIIF, existe una extensa gama de expectativas por las que se puede llevar a cabo determinado pensamiento financiero, por lo que los contadores como peritos integrales de la normatividad, deberán elaborar procedimientos basados en la selección de opciones entregadas por las NIIF.

Empresa: Construcciones Eléctricas Rafael Quintero S.A.

- **Luis Octavio Castro**

Con las NIIF, habrá un cambio en la esencia sobre la forma. “Se debe atender más lo económico sobre legal. Si usted tiene su empresa en un bien inmueble que no es suyo, pero tiene posesión debe revelarlo como propio; por eso es lo económico sobre lo legal”, manifiesto.

Empresa: BOTIMARKET S.A.

Capítulo 4

Tratamiento de la NIC 12 "Impuesto sobre las Ganancias".

CAPÍTULO 4.- TRATAMIENTO DE LA NIC 12 "IMPUESTO SOBRE LAS GANANCIAS"

4.1. Introducción y objetivos de la NIC 12 "Impuesto sobre las ganancias"

4.1.1. Introducción

En el presente capítulo se estudia la contabilización del Impuesto a la renta. Los demás impuestos no presentan dificultad al contabilizar los hechos y situaciones que se producen a causa de la existencia del gravamen respectivo.

El capítulo 4 "tratamiento de la NIC 12" contempla los casos y situaciones más frecuentes en la contabilización del denominado efecto impositivo del Impuesto a la Renta de las sociedades ecuatorianas.

4.1.2. Objetivos del Capítulo

- Conocer la diferencia entre el resultado contable y el resultado fiscal y su incidencia en la contabilidad.
- Analizar las diferencias permanentes, diferencias temporales y diferencias temporarias.
- Saber cuantificar los activos por impuesto diferido y pasivos por impuestos diferidos.
- Conocer las cuentas utilizadas en la contabilización del impuesto a la renta, así como su ubicación en el balance al final del ejercicio.
- Conocer la contabilización del impuesto sobre las sociedades en los casos y operaciones más usuales.

4.2. Resultado Contable y resultado fiscal

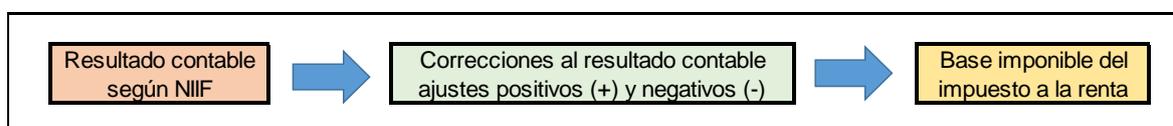
El método de estimación directa de la base imponible o resultado fiscal, que es la magnitud esencial para cuantificar la deuda que la empresa ha de pagar al Estado por la utilidad obtenida en el ejercicio, es el método usual de cálculo de dicha base imponible.

Este método toma como referencia la contabilidad de la empresa, es decir sus registros contables.

La base imponible del Impuesto a la renta (en adelante IR) se calcula corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la Ley Orgánica de Régimen Tributaria Interna (en adelante LORTI) y su reglamento de aplicación (en adelante RALORTI).

El resultado contable determinado de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera según lo dispuesto por la Superintendencia de Compañías, se modifica de la siguiente forma:

Figura Nº 13



Elaborado por: Carlos Orellana

Fuente: NIC 12

4.3. Diferencias entre contabilidad y fiscalidad

La diferencia entre la renta contable (resultado del ejercicio) y la renta fiscal (base imponible) puede originarse por tres causas:

Por controversias en la **calificación**. Una partida puede ser ingreso y gasto contable a efectos contables y no serlo a efectos fiscales, o viceversa.

Por controversias en la **valoración**. Una partida (Ingreso o gasto) puede tener idéntica consideración en el ordenamiento contable y en el fiscal, pero su valoración puede ser distinta.

Por controversias en imputación temporal. Una partida puede tener la misma naturaleza y el mismo valor global en los dos ámbitos, pero puede ser distinto **el ritmo de imputación**.

Las diferencias entre contabilidad y fiscalidad se pueden resumir en el cuadro siguiente:

Figura Nº 14



Elaborado por: Carlos Orellana
Fuente: NIC 12

Los términos diferencias permanentes, diferencias temporales y diferencias temporarias son conceptos y expresiones establecidos en la NIC 12.

4.3.1. Diferencias permanentes

Las diferencias permanentes son diferencias entre el resultado contable y la base imponible del IR en determinados gastos o ingresos, cuyo tratamiento contable no es coincidente con el tratamiento fiscal, no sólo en el ejercicio que se imputan a resultados, sino en ejercicios posteriores.

Las diferencias permanentes pueden ser positivas o negativas.

4.3.1.1. Diferencias permanentes positivas

Estas diferencias pueden ser a su vez de gastos o de ingresos.

Las diferencias permanentes positivas de gastos aumentan el resultado contable para obtener la base imponible del IR, por ejemplo las multas y sanciones penales y administrativas, el gasto del IR, etc.

Las partidas de gastos que son diferencias permanentes están contabilizadas como tales gastos, pero los mismos no son fiscalmente deducibles, es decir, no son gastos fiscales.

Ejemplo:

En el ejercicio X1 una empresa tiene un resultado antes de impuesto (cuando decimos resultado antes de impuestos tenemos que recordar que nos referimos al resultado del ejercicio antes de restar el gasto por IR del ejercicio) de US\$ 100.000.

La empresa contabilizó como gasto una multa por US\$ 10.000.

Se pide:

Calcular la base imponible del ejercicio X1 sabiendo que no existen más diferencias entre contabilidad y fiscalidad.

Solución:

| | |
|-------------------------------|-------------------|
| Resultado antes de impuestos | 100.000,00 |
| (+/-) Diferencias permanentes | 10.000,00 |
| Base imponible | 110.000,00 |

Las diferencias permanentes positivas de ingresos provenientes de partidas que no están contabilizadas como ingresos en la contabilidad, ni lo estarán nunca; por tanto, no se recogen en la cuenta de pérdidas y ganancias, pero a efectos del IR son ingreso fiscal, es decir, son partidas que hay que sumar al resultado contable para obtener la base imponible del IR; por ejemplo cuando existe un

ajuste por precio de transferencia es diferencia permanente positiva de ingresos la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable.

Ejemplo:

Una empresa que tiene en el ejercicio X1 un resultado antes de impuesto de US\$ 100.000, ha realizado una venta a una entidad relacionada por US\$ 10.000 y el valor de mercado según el informe de precio de transferencias es de US\$ 30.000.

Se pide:

Calcular la base imponible del ejercicio sabiendo que no existen otras diferencias entre contabilidad y fiscalidad.

| | |
|-------------------------------|--------------------------|
| Resultado antes de impuestos | 100.000,00 |
| (+/-) Diferencias permanentes | 20.000,00 |
| Base imponible | <u>120.000,00</u> |

4.3.1.2. Diferencias permanentes negativas

Las diferencias permanentes negativas pueden ser de gasto o ingresos. Se trata de ajustes negativos a realizar al resultado contable para obtener la base imponible; son minoraciones al resultado contable para obtener la base imponible.

En definitiva, se trata de beneficios o ventajas fiscales que otorga la LORTI al calcular la Base Imponible del IR, ya que disminuyen el resultado contable.

Las diferencias permanentes negativas de gastos son partidas que no están contabilizadas como gasto, ni lo estarán nunca; sin embargo, la LORTI les otorga carácter de gasto fiscal. Por ejemplo: La amortización de pérdidas tributarias, deducción de empleados con discapacidad, etc.

Ejemplo:

Una empresa que tiene en el ejercicio X1 un resultado antes de impuesto de US\$ 100.000, el monto a deducirse por empleados con discapacidad que superan el 4% mínimo según la Ley de discapacidad es de US\$ 5.000.

Se pide:

Calcular la base imponible del ejercicio sabiendo que no existen otras diferencias entre contabilidad y fiscalidad.

| | |
|-------------------------------|-------------------------|
| Resultado antes de impuestos | 100.000,00 |
| (+/-) Diferencias permanentes | (5.000,00) |
| Base imponible | <u><u>95.000,00</u></u> |

4.3.2. Diferencias temporarias y temporales

Las diferencias temporarias son aquellas derivadas de la diferente valoración contable y fiscal atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio neto de la empresa, en la medida que tengan incidencia fiscal futura.

Las diferencias temporarias tienen una dimensión temporal, ya que pueden existir en un momento dado y en ejercicios posteriores pueden haber desaparecido por completo por haberse igualado los valores contables y fiscales de los elementos del Estado de Situación Financiera que las habían producido.

En el ámbito de la contabilidad y fiscalidad existen dos términos que no deben ser confundidos: diferencias temporarias, que surgen al comparar la valoración contable y fiscal de elementos del Estado de Situación Financiera en una fecha dada, por ejemplo, fecha de cierre del ejercicio, y diferencias temporales, que, por el contrario, se refieren a una disparidad contable y fiscal en el valor de ingresos y gastos en un período (ejercicio económico).

Las diferencias temporarias y temporales son conceptos que coexisten y se pueden producir en una misma situación.

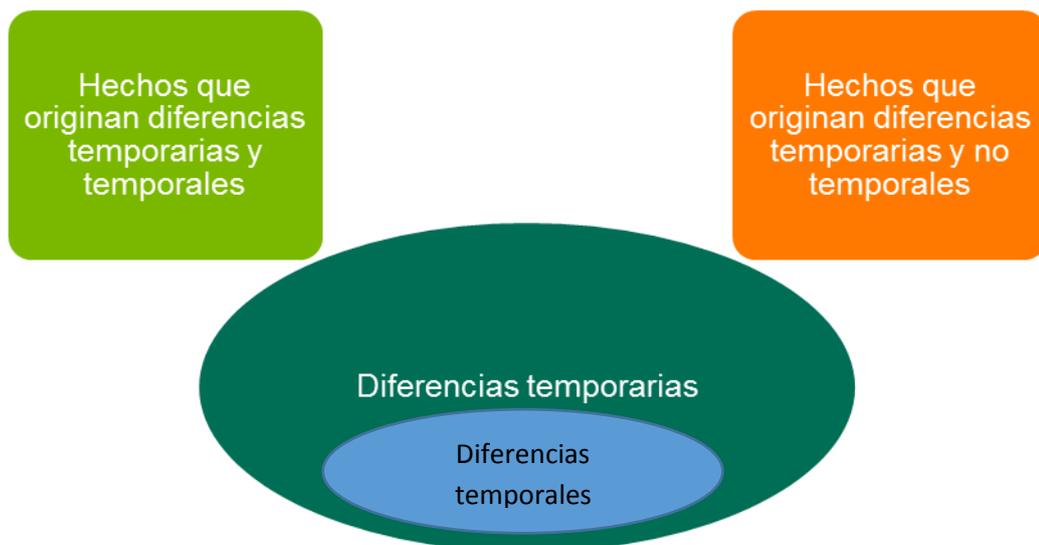
Es importante destacar que si un hecho económico produce una diferencia temporal, también produce una diferencia temporaria, es decir, que toda diferencia temporal es temporaria, pero son conceptos distintos.

Sin embargo, la recíproca no es cierta: hay sucesos económicos en los que se produce una diferencia temporaria sin que se produzca una diferencia temporal; dicha de otra manera, **no todas las diferencias temporarias son temporales**.

Por tanto, el concepto de diferencia temporaria es más amplio porque abarca más casos de controversias entre la contabilidad y fiscalidad que el concepto de diferencia temporal, pero debemos de insistir en que son dos conceptos distintos.

La situación descrita puede reflejarse en el siguiente esquema:

Figura Nº 15



Elaborado por: Carlos Orellana

Fuente: NIC 12

En la práctica, los casos más frecuentes son aquellos en los que en una misma situación hay diferencias temporarias y también diferencias temporales.

Las diferencias temporarias se producen:

- a) Normalmente, por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, cuyos origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y, por tanto, revierten en períodos subsiguientes.
- b) Y en otros casos como:
- En los ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto que no se computan en la base imponible.
 - En una combinación de negocios, cuando los elementos patrimoniales se registran por un valor contable que difiere del valor atribuido a efectos fiscales.
 - En el reconocimiento inicial de un elemento que no proceda de una combinación de negocios, si su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales.

Cuando las controversias contables/fiscales que dan lugar a diferencias temporarias son de las que producen también diferencias temporales, es decir, si todas las diferencias temporarias son temporales, la contabilización del denominado efecto impositivo es más sencilla, y son a ellas a las que nos referiremos fundamentalmente en este capítulo.

4.3.2.1. Diferencias temporarias

Al hacer una clasificación de las diferencias temporarias, una primera agrupación podría ser la que acabamos de ver:

- Diferencias temporarias que son temporales.
- Diferencias temporarias que no son temporales.

Lo más importante a la hora de contabilizar el efecto impositivo es saber si una diferencia dará lugar a **un mayor o menor pago de IR en un ejercicio posterior.**

De acuerdo a la NIC 12, las diferencias temporarias se clasifican en:

- a) **Diferencias temporarias imponibles**, que son aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por IR en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.
- b) **Diferencias temporarias deducibles**, que son aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por IR en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

Las diferencias temporarias dan lugar a pasivos por impuesto diferido, mientras que las deducibles dan lugar a activos por impuestos diferido.

| <u>DIFERENCIAS DE BALANCE</u> |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none">• Diferencias temporarias imponibles:<ul style="list-style-type: none">▪ En elementos de activo.▪ En elementos de pasivo. • Diferencias temporarias deducibles:<ul style="list-style-type: none">▪ En elementos de activo.▪ En elementos de pasivo. |

Con estos criterios, una clasificación de las diferencias de balance podría ser:

- **Diferencia temporaria imponible en un elemento de activo**

Se produce en cualquier elemento de activo en el que su valor fiscal sea inferior a su valor contable.

Ejemplo:

A principio del ejercicio se adquiere una máquina por US\$ 10.000. En el primer año se amortiza fiscalmente en un 50% mientras que contablemente se amortiza en el 10% (en 10 años). Al cierre del ejercicio el valor contable de esta máquina es US\$ 9.000, mientras que su valor fiscal es US\$ 5.000.

Aquí existe una diferencia temporaria imponible de US\$ 4.000.

Las diferencias temporarias imponibles dan lugar a un pasivo por impuesto diferido que permanece en balance mientras no desaparezca la diferencia; este pasivo por impuesto diferido, suponiendo que la tasa impositiva sea del 22%, asciende a US\$ 880 (4.000 x 22%).

En la situación descrita también estamos en presencia de una diferencia temporal, ya que contablemente la empresa amortiza por US\$ 1.000 y fiscalmente se computa en la declaración del IR un importe de US\$ 5.000. Surge aquí la diferencia temporal de US\$ 4.000 que dará lugar a un pasivo por impuesto diferido por la cantidad indicada US\$ 880.

- **Diferencia temporaria imponible en un elemento de pasivo**

Se produce en cualquier elemento de pasivo en el que su valor fiscal es superior a su valor contable.

Ejemplo:

En una combinación de negocios, una deuda queda valorada en US\$ 6.800, mientras que su valor fiscal permanece en US\$ 7.000. Estos valores figuran al cierre, por lo que hay una diferencia temporaria de US\$ 200.

Toda diferencia temporaria imponible da lugar a un pasivo por impuesto diferido, que permanece en balance mientras no desaparezca la diferencia. El pasivo por impuesto diferido es de US\$ 44 (22% x 200).

En este caso no surge en el ejemplo ninguna diferencia temporal, porque no se trata de ningún gasto ni de ningún ingreso que se impute a pérdida y ganancias del ejercicio.

Es decir, estaríamos en presencia de una diferencia que no es diferencia temporal. Como hemos dicho anteriormente, el concepto diferencia temporaria es más amplio que el concepto diferencia temporal.

- **Diferencia temporaria deducible en un elemento de activo**

Se trata de un activo en el que su valor fiscal es superior a su valor contable

Ejemplo:

A principio del ejercicio X1 la empresa ABC S.A. adquiere por US\$ 40.000 un vehículo que contablemente se amortiza al 25% (en 4 años); sin embargo, el coeficiente máximo de amortización fiscal permitido es el 20% (en 5 años). Al cierre, el valor contable de este vehículo es US\$ 30.000, mientras que su valor fiscal es US\$ 32.000 (diferencia temporaria deducible US\$ 2.000).

Las diferencias temporarias deducibles dan lugar a un activo por impuesto diferido, que permanece en balance mientras no desaparezca la diferencia.

En la situación descrita, esta diferencia temporaria es también una diferencia temporal de US\$ 2.000 (diferencia entre amortización contable US\$ 10.000 y amortización fiscal US\$ 8.000), ya que la amortización contable es un importe que se imputa como gasto en el Estado de Resultados.

Esta diferencia temporaria y a la vez temporal da lugar a un ajuste positivo que aumenta el resultado del ejercicio para calcular la base imponible del mismo.

Este ajuste positivo de US\$ 2.000 da lugar a un activo por impuesto diferido de US\$ 440 ($22\% \times 2000$).

El ajuste positivo al resultado del ejercicio supone un aumento del mismo a efectos de determinar la base imponible de dicho ejercicio.

- **Diferencia temporaria deducible en un elemento de pasivo**

Se trata de un pasivo en el que su valor fiscal es inferior a su valor contable.

Ejemplo:

Una empresa provisiona US\$ 30.000 para atender la garantía de productos vendidos, pero fiscalmente solo es admisible un gasto de US\$ 20.000. Con la provisión surge un pasivo por US\$ 30.000 y un valor fiscal por US\$ 20.000, por lo que existe una diferencia temporaria deducible de US\$ 10.000.

Las diferencias temporarias deducibles dan lugar a un activo por impuesto diferido y permanecerá hasta que desaparezca la diferencia.

En esta situación la diferencia temporaria deducible indicada es también una diferencia temporal, que en este caso va a suponer un ajuste positivo al resultado del ejercicio a efectos de calcular la base imponible, porque la provisión mencionada que contabiliza la empresa es de US\$ 30.000, provisión que se imputa al Estado de Resultados como gasto, mientras que su valor fiscal es US\$ 20.000.

El ajuste positivo a realizar al resultado del ejercicio para obtener la base imponible es de US\$ 10.000 (diferencia entre la provisión contable, que se imputa a resultados US\$ 30.000 y la provisión fiscalmente admitida por el IR US\$ 20.000).

Esta diferencia temporaria, que a la vez es una diferencia temporal, da lugar a un activo por impuesto diferido por US\$ 2.200 ($22\% \times 10.000$)

Por tanto, podemos decir lo siguiente:

Si la diferencia temporaria se ha producido en un elemento de activo:

- Será imponible si la base fiscal del activo < su valor contable.
- Será deducible si la base del activo > su valor contable

Si la diferencia contable se ha producido en un elemento de pasivo:

- Será imponible si la base fiscal del pasivo > su valor contable.
- Será deducible si la base fiscal del pasivo < su valor contable.

Podemos resumir lo anteriormente indicado:

Figura N° 16

| | Elemento que produce la diferencia | |
|--------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|
| | De activo | De pasivo |
| Base fiscal < Valor contable | La diferencia temporaria es imponible: pasivo por impuesto diferido | La diferencia temporaria es deducible: activo por impuesto diferido |
| Base fiscal > Valor contable | La diferencia temporaria es deducible: activo por impuesto diferido | La diferencia temporaria es imponible: pasivo por impuesto diferido |

Elaborado por: Carlos Orellana
Fuente: NIC 12

De acuerdo a la NIC 12, hay que tener en cuenta lo siguiente:

- Antes de reconocer ningún activo por impuesto diferido ha de resultar probable que la empresa obtenga en el futuro beneficios fiscales suficientes para poder compensar dichos activos, ya que el reconocimiento de cualquier activo ha de cumplir con el principio contable de prudencia.
- Un activo por impuesto diferido puede surgir también por otras causas distintas de una diferencia temporaria deducible. Es decir:
 - Los pasivos por impuesto diferido provienen solamente de las diferencias temporarias imponibles.
 - Los activos por impuesto diferido provienen de las diferencias temporarias deducibles, y también de las pérdidas pendientes de compensar y de cualquier deducción de la cuota pendiente de aplicar al cierre del ejercicio.

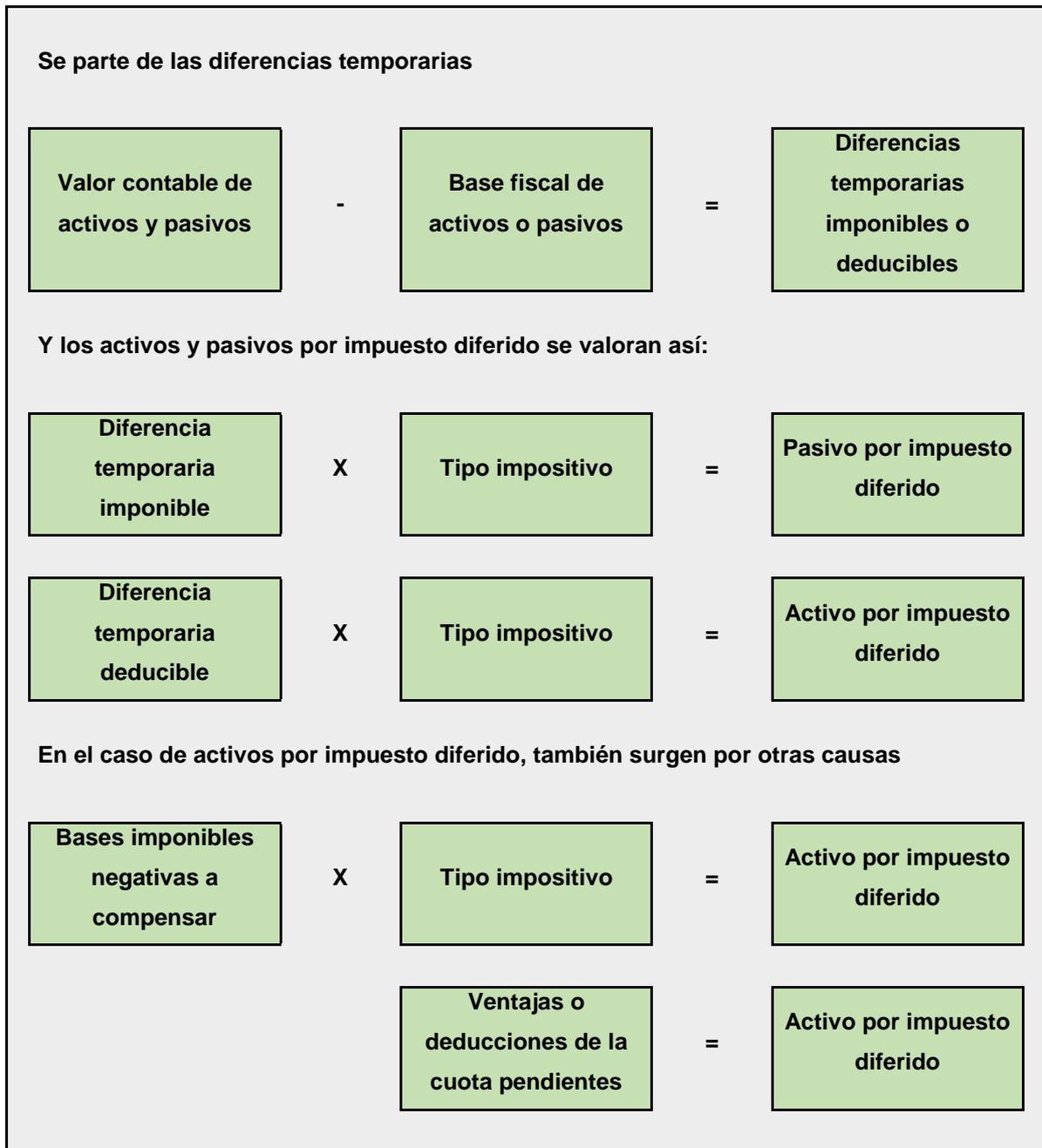
La razón de que puedan surgir activos por impuestos diferidos por la existencia de bases imponibles de ejercicios anteriores pendientes de compensar se debe al hecho de que en el ejercicio en que hubo pérdidas fiscales o bases imponibles negativas se contabiliza el crédito por estas bases imponibles negativas.

De acuerdo al Art. 11 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno se establece que “Las compañías pueden compensar las pérdidas sufridas en el ejercicio impositivo, con las ganancias gravables que obtuvieren dentro de los cinco períodos impositivos siguientes, sin que se exceda en cada período del 25% de las ganancias obtenidas”

Cuando hay bases imponibles negativas la compañía automáticamente adquiere el derecho a que estas bases imponibles puedan ser compensadas con las bases imponibles positivas en los 5 años inmediatos y sucesivos. Este crédito fiscal resultante de aplicar el tipo la tarifa de IR por la base imponible negativa, la empresa puede contabilizarlo o no, ya que el derecho a la compensación no depende de la contabilización del activo en el Estado de Situación Financiera del mencionado crédito fiscal. Si se dan las circunstancias para su contabilización de acuerdo con la NIC 12, fundamentalmente que exista una certeza razonable, de acuerdo con el principio de prudencia de que las bases imponibles negativas se van a poder compensar en el futuro con bases imponibles positivas, porque la compañía va a tener beneficios en el futuro, entonces la empresa, si lo desea, puede contabilizar el crédito fiscal por bases imponibles negativas; este crédito fiscal se incluye dentro de los activos por impuestos diferidos.

Como regla general, la valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido se realiza multiplicando cada una de las diferencias temporarias por el tipo de gravamen esperado. La excepción son los activos procedentes de deducciones de la cuota, que se valoran directamente por el importe de la deducción a realizar en futuros ejercicios.

Figura Nº 17



Elaborado por: Carlos Orellana
Fuente: NIC 12

4.3.2.2. Diferencias temporales

Como indique anteriormente, las diferencias temporarias surgen normalmente por la existencia de diferencias temporales, a continuación voy a referir dichas diferencias temporales, que surgen al comparar los importes de los gastos e

ingresos contables que se imputaran al resultado del ejercicio con los importes de los gastos e ingresos contables a efectos fiscales.

Es preciso destacar que la mayor parte de ingresos contables son también fiscales, e igualmente que la mayor parte de los gastos contables son también gastos fiscales, pero justamente cuando existen diferencias entre una y otro es lo que da sentido y razón de ser a la contabilización del efecto impositivo.

En las diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad, debido a diferencias temporales a lo largo de uno o varios años, al final de un período más o menos largo, los cálculos totales contables y fiscales coinciden.

Por el contrario, las diferencias permanentes no tienen efecto impositivo, pues en estas diferencias su tratamiento contable y fiscal no va a coincidir nunca.

Las diferencias temporarias que son temporales entre fiscalidad y contabilidad surgen por las diferencias entre resultado contable y base imponible, cuyo origen está en los diferentes criterios de valoración e imputación empleados para determinar ambas magnitudes; estas diferencias revierten en períodos siguientes, es decir, al término de uno o varios ejercicios, los cálculos totales para el cálculo del resultado y de la base imponible coinciden, no coinciden año a año, pero si al cabo de varios años, lo que supone que se computa el mismo importe al calcular el resultado contable que al calcular la base imponible a lo largo de un período de varios años.

Las diferencias temporales dan lugar a ajustes positivos o negativos al calcular la base imponible partiendo del resultado del ejercicio, es decir, aumentan (positivas) o disminuyen (negativas) dicho resultado contable.

En ejercicios posteriores, cuando revierten, es decir, cuando pasan a tener la consideración de ingresos fiscales y gastos fiscales de otro ejercicio posterior, el ajuste a realizar será de signo contrario al del ejercicio de nacimiento.

Si, por ejemplo, el ajuste del ejercicio en que nacieron fue positivo, en el ejercicio de la reversión dicho ajuste será negativo. Si, por el contrario, en el ejercicio en que nació la diferencia temporal el ajuste fue negativo, en el ejercicio posterior, en que se revierte, el ajuste será positivo.

4.4. Casos prácticos

Caso práctico # 1

“Grupo Código Tributario” es una compañía que se dedica a distribuir artefactos electrónicos la cual se encuentra ubicado en la ciudad de Guayaquil, está estructurada con un capital propio de \$120.000. Por disposición de la LORTI deberá llevar contabilidad.

Como utilidad contable por las operaciones mercantiles tuvo la cantidad de \$250.000 y presenta la siguiente información para elaborar la conciliación tributaria:

| | |
|---------------------------------------------------------|-------|
| Gatos no deducibles | 2.500 |
| Ingresos exentos | 5.000 |
| Remuneraciones de trabajadores nuevos no discapacitados | 3.600 |
| Remuneración de trabajadores discapacitados | 8.400 |

Consideraciones especiales:

- Bajas de cuentas incobrables según análisis financiero del gerente, monto que asciende a US\$3,000.00.
- La compañía mantiene inventario el cual se encuentra por debajo del Valor neto de realización, monto que asciende a US\$1,000.00
- La compañía realizó, un revaluó de un edificio de Propiedad, Planta y Equipo, la depreciación del revaluó asciende a US\$ 2,000.00 (Explicativo)
- Se realizó un estudio actuarial y se provisiono por concepto de jubilación Patronal un monto de US\$2,000.00, el 50% corresponde a empleados menores de 10 años.

Se pide:

- Realizar la conciliación tributaria para el año 2013
- Calcular el impuesto a la renta a pagar si el contribuyente paga como anticipo la cantidad de \$22.000 y como retenciones del ejercicio fiscal, la cantidad de \$8.100.

COMPañIA GRUPO TRIBUTARIO S.A.
CONCILIACIÓN TRIBUTARIA DEL IMPUESTO A LA RENTA (a)
 Año fiscal 2013

| Descripción | Casillero del Formulario 101 | Valor Según la Cía. |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------|---------------------|
| <u>CÁLCULO DE LA PARTICIPACIÓN TRABAJADORES</u> | | |
| Utilidad del Ejercicio | 801 | 250.000,00 |
| BASE DE CÁLCULO DE PARTICIPACIÓN A TRABAJADORES | 098 | 250.000,00 |
| PARTICIPACIÓN TRABAJADORES | 803 | 37.500,00 |
| <u>CÁLCULO DEL IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO</u> | | |
| UTILIDAD / PÉRDIDA DEL EJERCICIO | 801 o 802 | 250.000,00 |
| Menos: | | |
| Participación a Trabajadores (d) | 803 | 37.500,00 |
| Otras Rentas Exentas (Art. 9 LRTI) | 805 | 5.000,00 |
| Deducción por incremento neto de empleados (Art. 10 LRTI) | 815 | 3.600,00 |
| Deducción por pago a trabajadores con discapacidad (Art. 10 LRTI) | 816 | 8.400,00 |
| Más: | | |
| Gastos no deducibles locales | 807 | 7.500,00 |
| UTILIDAD GRAVABLE / PÉRDIDA SUJETA A AMORTIZACIÓN EN PERIODOS SIGUIENTES | 819 o 829 | 203.000,00 |
| BASE IMPONIBLE PARA EL IMPUESTO A LA RENTA TARIFA 22% (Art. 37 LRTI; Arts. 47 y 51 RALRTI) | 832 | 203.000,00 |
| IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO | 839 | 44.660,00 |
| <u>CÁLCULO DEL IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR / SALDO A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE</u> | | |
| IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO | 839 | 44.660,00 |
| Menos: | | |
| Anticipo Determinado Correspondiente al Ejercicio Fiscal Corriente (e) | 841 | 22.000,00 |
| IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO MAYOR AL ANTICIPO DETERMINADO | 842 | 22.660,00 |
| Mas: | | |
| Saldo del Anticipo Pendiente de Pago | 844 | 0,00 |
| Menos: | | |
| Retenciones en la fuente que le realizaron en el ejercicio fiscal | 845 | 8.100,00 |
| SUBTOTAL IMPUESTO A PAGAR | 855 | 14.560,00 |
| SUBTOTAL SALDO A FAVOR | 856 | 0,00 |

Caso práctico # 2

La empresa TESIS S.A. Al 31 de diciembre del 2013 refleja los siguientes saldos contables en las cuentas del Estado de Situación Financiera, sin considerar aún las provisiones para el 15% de participación a trabajadores ni el impuesto a la renta del ejercicio en curso.

Nota: El activo se resume a nivel de subgrupos financieros, por no afectar a la conciliación

| TESIS S.A. | | | |
|---------------------------------------|------------------|----------------------------------|------------------|
| ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA | | | |
| AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2013 | | | |
| ACTIVOS | | PASIVOS | |
| CORRIENTE | 1.500.000 | CORRIENTE | 800.000 |
| NO CORRIENTE | 2.200.000 | NO CORRIENTE | 1.200.000 |
| | | TOTAL PASIVOS | 2.000.000 |
| | | PATRIMONIO | |
| | | CAPITAL | 400.000 |
| | | APORTES FUTURAS | |
| | | CAPITALIZACIONES | 150.000 |
| | | RESERVA LEGAL | 100.000 |
| | | RESERVA DE CAPITAL | 500.000 |
| | | UTIL. NO DISTRIBUIDAS | 300.000 |
| | | PERDIDAS ACUMULADAS | (250.000) |
| | | UTIL. DEL EJERCICIO | 500.000 |
| | | TOTAL PATRIMONIO | 1.700.000 |
| TOTAL ACTIVOS | 3.700.000 | TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO | 3.700.000 |

Datos

adicionales:

La compañía tuvo las siguientes partidas dentro del Estado de Resultado Integral del año:

| | |
|----------------------------|---------|
| UTILIDAD CONTABLE | 500.000 |
| GASTOS NO DEDUCIBLES/ PAIS | 80.000 |
| GASTOS NO DEDUCIBLES/ EXT. | 50.000 |
| DIVIDENDOS | 60.000 |
| RENTAS EXENTAS | 40.000 |
| PERDIDAS ACUMULADAS | 250.000 |

Los USD 80.000 corresponde a Gastos no deducibles por:

| | NIIF | LORTI | GND |
|-----------------------------------------|-------------------|-------------------|------------------|
| Ajuste por valor neto de realización | 8.000,00 | - | 8.000,00 |
| Provisión de cuentas incobrables | 72.000,00 | 50.000,00 | 22.000,00 |
| Provisión por jubilación Patronal | 100.000,00 | 80.000,00 | 20.000,00 |
| Depreciación de propiedades y equipos | 110.000,00 | 101.000,00 | 9.000,00 |
| Gastos no soportados con comp.de ventas | 21.000,00 | - | 21.000,00 |
| Total | 311.000,00 | 231.000,00 | 80.000,00 |

En el ejemplo:

La Reserva Legal será del 10% de la Base Imponible.

La Junta General de Accionistas resuelve incrementar el Capital Social en el 100% de las utilidades del ejercicio.

2.- AMORTIZACION DE PERDIDAS DE EJERCICIOS ANTERIORES

De conformidad con el Art. 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno

| | |
|------------------------------------------|----------------|
| UTILIDAD CONTABLE | 500.000 |
| (+) GASTOS NO DEDUCIBLES/ PAIS | 80.000 |
| (+)GASTOS NO DEDUCIBLES/ EXTERIOR | 50.000 |
| (-) DIVIDENDOS E INGRESOS EXENTOS | 100.000 |
| (+)AJUSTE GASTOS POR INGRESOS EXENTOS | 5.000 |
| BASE PARA CALCULO DE AMORTIZACION | 535.000 |

| | | |
|-------|---------|---------|
| 25% * | 535.000 | 133.750 |
|-------|---------|---------|

3.- EL 15% DE PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES SE CALCULA DE CONFORMIDAD CON LO DISPUESTO EN EL CODIGO DEL TRABAJO

| | |
|-------------------------------------------------------------|--------|
| PARA ESTE EJERCICIO PRACTICO LA PARTICIPACIÓN LABORAL ES DE | 74.438 |
|-------------------------------------------------------------|--------|

4.- CONCILIACION TRIBUTARIA

Arts. 36 y 37 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

| | |
|-------------------------------------------|----------------|
| UTILIDAD CONTABLE | 500.000 |
| (-) 15% PARTICIPACION TRABAJADORES | (74.438) |
| (-) 100% DIV. Y RENTAS EXENTAS | (100.000) |
| (+) GASTOS NO DEDUCIBLES/ PAIS | 80.000 |
| (+)GASTOS NO DEDUCIBLES/ EXT. | 50.000 |
| (+)AJUSTE GASTOS POR INGRESOS EXENTOS | 5.000 |
| (+) 15% P.T. DIVIDENDOS Y RENTAS EXENTAS | 15.000 |
| (-) AMORTIZACIÓN PERDIDAS | (133.750) |
| UTILIDAD GRAVABLE (BASE IMPONIBLE) | 341.813 |

5.- PROCEDIMIENTO PARA EL CÁLCULO DE LA REINVERSIÓN DE UTILIDADES

Cálculo de la Utilidad Efectiva

| Descripción | Valor según declaración |
|----------------------------|-------------------------|
| Utilidad Contable | 500.000,00 |
| (-) 15% Part. Trabajadores | 74.437,50 |
| Utilidad Efectiva | 425.562,50 |

Aplicación de la fórmula para obtener el valor máximo que será reconocido para la reducción de la tarifa impositiva.

$$\frac{[(1 - \%RL) * UE] - \{[\%IR0 - (\%IR0 * \%RL)] * BI\}}{1 - (\%IR0 - \%IR1) + [(\%IR0 - \%IR1) * \%RL]}$$

| Descripción | Valor 2013 |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|
| Porcentaje Reserva Legal. (a) | 10% |
| Utilidad Efectiva. | 425.562,50 |
| Tarifa original de impuesto a la renta. 22% | 22% |
| Tarifa reducida de impuesto a la renta. 12% | 12% |
| Base Imponible calculada de conformidad con las disposiciones de la LRTI y el RALRTI. | 341.813 |
| | 346.513,60 |

- (a) Este porcentaje de reserva legal, varía dependiendo si la compañía es limitada o anónima. En este ejemplo la compañía es Anónima por lo que el porcentaje de reserva legal es del 10%, si hubiese sido limitada sería del 5%.

Cálculo del impuesto

| Concepto | Base | Tarifa del Impuesto a la Renta | Impuesto Causado según Contribuyente |
|-------------------------------|-------------------|--------------------------------|--------------------------------------|
| Reinversión | 341.812,50 | 12,00% | 41.017,50 |
| No Reinversión | - | 22,00% | - |
| Total Impuesto Causado | 341.812,50 | | 41.017,50 |

Cálculo de la reserva

| | |
|--------------------------|-------------------------|
| 10% RESERVA LEGAL | |
| U. EFECTIVA | 425.562,50 |
| (-)IMPUESTOS | 41.070,50 |
| BASE RES. LEGAL | <u>466.633,00</u> |
| RESERVA LEGAL | <u>46.663,30</u> |

6.- CONTABILIZACION CONSIDERANDO EL 10% DE RESERVA LEGAL

| CONCEPTO | DEBE | HABER |
|-----------------------------------------|------------|------------|
| X | | |
| UTILIDAD DEL EJERCICIO | 133.750,00 | |
| PERDIDA ACUMULADA | | 133.750,00 |
| P/R amortización de pérdidas acumuladas | | |
| X | | |
| UTILIDAD DEL EJERCICIO | 74.437,50 | |
| 15% PAR. TRAB. X PAGAR | | 74.437,50 |
| P/R 15% participación trabajadores | | |
| X | | |
| UTILIDAD DEL EJERCICIO | 41.070,50 | |
| IMP. RENTA X PAGAR | | 41.070,50 |
| P/R Impuesto a la renta causado | | |
| X | | |
| UTILIDAD DEL EJERCICIO | 46.663,30 | |
| RESERVA LEGAL | | 46.663,30 |
| P/R 10% reserva legal | | |

7.- MAYORIZACIÓN

| | | | |
|------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| UTILIDAD DEL EJERCICIO | | PERDIDA ACUMULADA | |
| 133.750,00 | 500.000,00 | 250.000,00 | 133.750,00 |
| 74.437,50 | | | |
| 41.070,50 | | | |
| 46.663,30 | | | |
| 295.921,30 | 500.000,00 | 250.000,00 | 133.750,00 |
| PASIVO CORRIENTE | | RESERVA LEGAL | |
| | 800.000,00 | | 100.000,00 |
| | 74.437,50 | | 46.663,30 |
| | 41.070,50 | | |
| - | 915.508,00 | - | 146.663,30 |

8.- NUEVO ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA

TESIS S.A.
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA
AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2013

| ACTIVOS | | PASIVOS | |
|----------------------|-------------------------|----------------------------------|-------------------------|
| CORRIENTE | 1.500.000 | CORRIENTE | 915.508 |
| NO CORRIENTE | 2.200.000 | NO CORRIENTE | 1.200.000 |
| | | TOTAL PASIVOS | <u>2.115.508</u> |
| | | PATRIMONIO | |
| | | CAPITAL | 400.000 |
| | | APORTES FUTURAS CAPITALIZACIONES | 150.000 |
| | | RESERVA LEGAL | 146.663 |
| | | RESERVA DE CAPITAL | 500.000 |
| | | UTIL. NO DISTRIBUIDAS | 300.000 |
| | | PERDIDAS ACUMULADAS | -116.250 |
| | | UTIL. DEL EJERCICIO | <u>204.079</u> |
| | | TOTAL PATRIMONIO | <u>1.584.492</u> |
| TOTAL ACTIVOS | <u>3.700.000</u> | TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO | <u>3.700.000</u> |

Nota 1: Una vez que concluya el proceso de aumento de capital, es decir, cuando se haya inscrito en el Registro Mercantil la escritura de incremento de capital, se efectuará el siguiente registro contable:

| CONCEPTO | DEBE | HABER |
|------------------------|------------|------------|
| X | | |
| UTILIDAD DEL EJERCICIO | 341.812,50 | |
| CAPITAL | | 341.812,50 |
| P/R aumento de capital | | |

Nota 2: En los demás casos, podrán seguirse procedimientos similares para la respectiva contabilización.

Caso práctico # 3

Una Empresa que vende artículos electrodomésticos mantiene una provisión de US\$ 10.000 para cubrir las probables garantías de sus productos. Para fines tributarios, estos gastos no son deducibles hasta el período en que la Empresa incurra en gastos por garantías efectivamente reclamadas.

Para el ejercicio X1, la Compañía arrojó una utilidad antes de impuestos de US\$ 100,000 (incluye los US\$ 10,000 de provisión de garantías). La tasa fiscal es del 22%.

Determinación del Impuesto a la Renta año X1

Efecto tributario 22%

| | <u>Total US\$</u> |
|------------------------------|-------------------|
| Utilidad contable | 100.000 |
| + Gastos no aceptados (D.T.) | 10.000 |
| <hr/> Utilidad Gravable | <hr/> 110.000 |

Estado del Resultado Integral año X1

| | Alternativa A | Alternativa B |
|-------------------------------|--------------------------|-----------------------------|
| | Sin impuesto diferido | Con Impuesto diferido |
| | <u>US\$</u> | <u>US\$</u> |
| Utilidad antes de impuestos | 100.000,00 | 100.000,00 |
| Impuesto a la renta | | |
| Impuesto a la renta corriente | 24.200,00 | 24.200,00 |
| Impuesto a la renta diferido | | (2.200,00) |
| Total impuesto a la renta | 24.200,00 | 22.000,00 |
| <hr/> Utilidad neta | <hr/> 75.800,00 | <hr/> 78.000,00 |

Contabilización del Impuesto a la Renta

Alternativa A

| Detalle | Debe | Haber |
|---------------------------------------|-----------|-----------|
| Gasto Impuesto a la renta (corriente) | 24.200,00 | |
| Impuesto a la renta por pagar | | 24.200,00 |

sin considerar

Alternativa B Circular No. NAC-DGECCGC12-00009 con fecha 24 de

| Detalle | Debe | Haber |
|---------------------------------------|-----------|-----------|
| Gasto Impuesto a la renta (corriente) | 24.200,00 | |
| Activo por impuesto diferido | 2.200,00 | |
| Impuesto a la renta por pagar | | 24.200,00 |
| Gasto Impuesto a la renta (diferido) | | 2.200,00 |

Supongamos que en el año X2 la Compañía paga la garantía de US\$10.000 que provisionó el año anterior, por lo tanto, considerar las alternativas A (no compensable) y B (compensable) para fines tributarios; considerando que la utilidad para el año X2 asciende a US\$150.000.

Determinación del Impuesto a la Renta año X2

Efecto tributario 22%

| | <u>Total US\$</u> |
|-----------------------------|--------------------------|
| Utilidad contable | 150.000 |
| (-) Otros Gastos deducibles | (10.000) |
| Utilidad Gravable | 140.000 |

Estado del Resultado Integral año X2

| | Alternativa A | Alternativa B |
|-------------------------------|------------------------------|------------------------------|
| | Sin impuesto diferido | Con Impuesto diferido |
| | US\$ | US\$ |
| Utilidad antes de impuestos | 150.000,00 | 150.000,00 |
| Impuesto a la renta | | |
| Impuesto a la renta corriente | 30.800,00 | 30.800,00 |
| Impuesto a la renta diferido | | 2.200,00 |
| Total impuesto a la renta | 30.800,00 | 33.000,00 |
| Utilidad neta | 119.200,00 | 117.000,00 |

Contabilización del Impuesto a la Renta

Alternativa A (opción conservadora)

| Detalle | Debe | Haber |
|---------------------------------------|-----------|-----------|
| Gasto Impuesto a la renta (corriente) | 30.800,00 | |
| Impuesto a la renta por pagar | | 30.800,00 |

sin considerar

Alternativa B Circular No. NAC-DGECGC12-00009 con fecha 24 de

| Detalle | Debe | Haber |
|---------------------------------------|-----------|-----------|
| Gasto Impuesto a la renta (corriente) | 30.800,00 | |
| Gasto Impuesto a la renta (diferido) | 2.200,00 | |
| Impuesto a la renta por pagar | | 30.800,00 |
| Activo por impuesto diferido | | 2.200,00 |

Caso práctico # 4

La división de Tax Services de Holding Group proporcionó al sector de contabilidad la siguiente información sobre la situación fiscal sobre el año 20X1:

- Pérdida fiscal determinada: USD 7.000
- Tasa fiscal: 22%

Ganancias fiscales estimadas (de acuerdo al tax planning de la entidad):

| 20X2 | 20X3 | 20X4 | 20X5 | 20X6 | 20X7 |
|--------|-------|-------|------|------|-------|
| (1000) | (200) | (800) | 200 | 900 | 1.200 |

Fiscalmente en Ecuador se puede compensar hasta en cinco periodos posteriores.

Resolución:

| Año | 20X2 | 20X3 | 20X4 | 20X5 | 20X6 | 20X7 | Total |
|---------------------------------------------|------------|----------|----------|--------|--------|----------|--------------|
| Resultados estimados | (1.000,00) | (200,00) | (800,00) | 200,00 | 900,00 | 1.200,00 | 2.300,00 |
| Número de años a compensarse | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | |
| 25% de la utilidad contable estimada | - | - | - | 50,00 | 225,00 | - | 275,00 |
| Impuesto diferido (22%) | - | - | - | 11,00 | 49,50 | - | 60,50 |

| Cuentas | Debe | Haber |
|---------------------------------------|------|-------|
| -x- | | |
| Activo por impuesto diferido (AID) | 60,5 | |
| Gasto impuesto a la renta (beneficio) | | 60,5 |

Caso práctico # 5

La entidad contablemente deprecia sus activos en dos años debido a que esta es la vida útil establecida por la administración sin considerar valor residual alguno, sin embargo, para efectos fiscales el activo debe depreciarse como mínimo a 5 años. La tasa fiscal es del 22%.

SOLUCIÓN ALTERNATIVA (A)

Si fiscalmente el valor del gasto depreciación no pasado para efectos tributarios fuera imputable en periodos siguientes la información sería como sigue:

A) ESTADO DE RESULTADOS SIN CONSIDERAR IMPUESTOS DIFERIDOS

| | <u>X1</u> | <u>X2</u> | <u>X3</u> | <u>X4</u> | <u>X5</u> | <u>TOTAL</u> |
|---------------------------------|----------------|----------------|---------------|---------------|---------------|----------------|
| Ingresos | 50.000 | 50.000 | 50.000 | 50.000 | 50.000 | 250.000 |
| Gasto por depreciación | (50.000) | (50.000) | - | - | - | (100.000) |
| Utilidad del ejercicio | - | - | 50.000 | 50.000 | 50.000 | 150.000 |
| Impuesto a la renta (corriente) | 6.600 | 6.600 | 6.600 | 6.600 | 6.600 | 33.000 |
| (Pérdida) utilidad neta | (6.600) | (6.600) | 43.400 | 43.400 | 43.400 | 117.000 |
| MARGEN NETO | -13% | -13% | 87% | 87% | 87% | 47% |

B) DECLARACIÓN FISCAL PARA EFECTOS DE DETERMINAR EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS (IMPUESTO A LA RENTA).

| | <u>X1</u> | <u>X2</u> | <u>X3</u> | <u>X4</u> | <u>X5</u> | <u>TOTAL</u> |
|----------------------------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|
| Ingresos | 50.000 | 50.000 | 50.000 | 50.000 | 50.000 | 250.000 |
| Gasto por depreciación imputable fiscalmente | (20.000) | (20.000) | (20.000) | (20.000) | (20.000) | (100.000) |
| Utilidad fiscal | 30.000 | 30.000 | 30.000 | 30.000 | 30.000 | 150.000 |
| Impuesto a la renta (corriente) | 6.600 | 6.600 | 6.600 | 6.600 | 6.600 | 33.000 |

C) CONCILIACIÓN ENTRE LA UTILIDAD CONTABLE Y LA UTILIDAD FISCAL

| | <u>X1</u> | <u>X2</u> | <u>X3</u> | <u>X4</u> | <u>X5</u> | <u>TOTAL</u> |
|-----------------------------------------------|-----------------|-----------------|---------------|---------------|---------------|-----------------|
| Utilidad contable | (6.600) | (6.600) | 43.400 | 43.400 | 43.400 | 117.000 |
| Utilidad fiscal | 30.000 | 30.000 | 30.000 | 30.000 | 30.000 | 150.000 |
| Diferencia | (36.600) | (36.600) | 13.400 | 13.400 | 13.400 | (33.000) |
| AID (PID) sobre la diferencia temporal | (8.052) | (8.052) | 2.948 | 2.948 | 2.948 | (7.260) |

| | | | | |
|-------------------------------------|----------|--------------------------|-------------|---------------------------|
| PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO | = | UTILIDAD CONTABLE | > | LA UTILIDAD FISCAL |
| ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO | = | UTILIDAD CONTABLE | < | LA UTILIDAD FISCAL |

D) ESTADO DE RESULTADOS CON IMPUESTOS DIFERIDOS

| | <u>X1</u> | <u>X2</u> | <u>X3</u> | <u>X4</u> | <u>X5</u> | <u>TOTAL</u> |
|-------------------------------------------------|-------------|-------------|---------------|---------------|---------------|----------------|
| Ingresos | 50.000 | 50.000 | 50.000 | 50.000 | 50.000 | 250.000 |
| Depreciación | (50.000) | (50.000) | - | - | - | (100.000) |
| Utilidad del ejercicio | - | - | 50.000 | 50.000 | 50.000 | 150.000 |
| Impuesto a la renta: | | | | | | |
| Corriente (causado) | 6.600 | 6.600 | 6.600 | 6.600 | 6.600 | 33.000 |
| Diferido | (6.600) | (6.600) | 4.400 | 4.400 | 4.400 | - |
| Impuesto a las ganancias | - | - | 11.000 | 11.000 | 11.000 | 33.000 |
| Utilidad neta del periodo | - | - | 39.000 | 39.000 | 39.000 | 117.000 |
| MARGEN NETO | 0% | 0% | 78% | 78% | 78% | 47% |
| MARGEN NETO ANTES DE IMPUESTOS DIFERIDOS | -13% | -13% | 87% | 87% | 87% | 47% |

Capítulo 5

Consecuencias por la inadecuada aplicación de las normativas.

CAPÍTULO 5 .- CONSECUENCIAS POR LA INADECUADA APLICACIÓN DE LAS NORMATIVAS

5.1. Consecuencias con los organismos de control (SRI y Superintendencia de Compañías)

¿Las NIIF, harán pagar más impuestos? Es cierto que la Superintendencia de Compañías ya informó desde el 2006 su motivación de que las empresas en el Ecuador adopten un sistema contable y financiero de alcance internacional; sin embargo, no todas las compañías han realizado un verdadero análisis de las afectaciones tributarias que estas normas causarán.

Para poder comprender el efecto que podría tener desde el punto de vista tributario la aplicación de Normas Internacionales de Información Financiera, se debe primeramente comprender la relación que existe entre la información contable y la carga impositiva que se causa en el Ecuador. Los estados financieros no son más que la revelación de las actividades económicas que realizan las compañías, pero su importancia radica también en que constituyen la base sobre la cual se tributa en el Ecuador.

Anticipo de Impuesto a la Renta

La vigente normativa fiscal, señala que el anticipo de impuesto a la renta debe ser determinado en función del nivel de ingresos, gastos, activos y patrimonio de una empresa, y que este anticipo constituye el mínimo monto que se paga por concepto de impuesto a la renta.

Entonces, si en aplicación de las NIIF se produce un incremento en los ingresos, gastos, activos y patrimonio, es indudable que se incrementará automáticamente el impuesto a la renta del año.

Gastos no deducibles

En cumplimiento de las NIIF, los empresarios deberán reconocer el impacto en el reconocimiento de partidas de gastos contables que no existían de acuerdo a la normativa contable anterior. Estos gastos, tal cual se encuentra la Ley de

Régimen Tributario Interno, no serán gastos deducibles del impuesto a la renta y por consiguiente, habrá importes que representen disminución de la utilidad de un ejercicio económico, desde el punto de vista contable y financiero, más no desde un punto de vista fiscal.

Impuestos diferidos

El reconocimiento de impuestos diferidos representa uno de los temas más novedosos en cuanto a la aplicación de NIIF se refiere. En sencillas palabras este diferimiento significa que habrá partidas de impuestos hoy que deberán ser pagadas o recuperadas mañana. Esto se produce por la diferencia de criterio entre las NIIF y la normativa tributaria aplicable en el Ecuador.

Reevalúo de activos

Las empresas deben conocer que por aplicación de NIIF, es probable que deba reconocerse un incremento al valor de sus activos, el cual tendrá un efecto en el anticipo de impuesto a la renta antes mencionado, debido a que esta revalorización implica incrementar el valor de los activos pero también implica reconocer un incremento a la composición patrimonial de la empresa. Comprenderemos que un mismo reevalúo, incrementará por dos vías el anticipo que como se indicó, representa el mínimo valor de Impuesto a la Renta, que las empresas deberán pagar en el país.

Está íntimamente relacionada con la carga tributaria, vista exclusivamente desde el impuesto a la renta, en consecuencia, habrán empresas que efectivamente deberán reconocer mayores partidas de este impuesto al aplicar NIIF, mientras que habrá otras tantas también que no verán afectada su carga tributaria, o ésta no será demasiado significativa. Lo que sí es seguro, es que la administración (SRI), debe hacer conocer ya su posición con respecto a los impactos que hemos indicado, de manera que los contribuyentes conozcan los procedimientos a seguir, logrando también que el Estado pueda tener los medios necesarios para controlar que no se utilicen las NIIF, como un mecanismo de evasión tributaria, que desde todo punto de vista sería fatal para las finanzas públicas.

5.2. Consecuencias con los usuarios de los Estados Financieros

Los prestamistas, proveedores, clientes, agencias calificadoras, capitalistas de riesgo y los inversores de afuera, todos usan los estados financieros para hacer créditos, préstamos y decisiones de inversión. A menudo, aquéllas son decisiones transfronterizas. La información comparable, de alta calidad, adaptada a sus necesidades, es importante para ellos. Por lo tanto, hay un interés público en la información financiera apropiada y transparente por parte de las empresas.

Si la información contable no fuese lo razonablemente cercana a la realidad todos los usuarios podrían llegarse a tomar una decisión errada en cuanto a su inversión, crédito o consumo.

Capítulo 6

Sanciones que aplicarán
los organismos de control.

CAPÍTULO 6 .- SANCIONES QUE APLICARÁN LOS ORGANISMOS DE CONTROL

6.1. Sanciones por parte del Servicio de Rentas Internas

6.1.1. Concepto de infracciones y sanciones tributarias

Los contribuyentes pueden cometer faltas que perjudican la recaudación y la administración tributaria, que tiene varias consecuencias:

La merma de los ingresos al Estado, y por lo tanto el entorpecimiento de la prestación de los servicios públicos, así como también los perjuicios para el mismo contribuyente.

6.1.2. Las infracciones tributarias

Establece una infracción tributaria todo acto u omisión, que implique violación de normas tributarias. Por lo tanto se puede indicar, que toda infracción tributaria son violaciones a leyes, reglamentos y normas secundarias de cumplimiento obligatorio, siempre y cuando se establezca una sanción. (Artículo 234 del código tributario).

6.1.3. Clases de infracciones tributarias

Se las puede clasificar de acuerdo con la gravedad del hecho en:

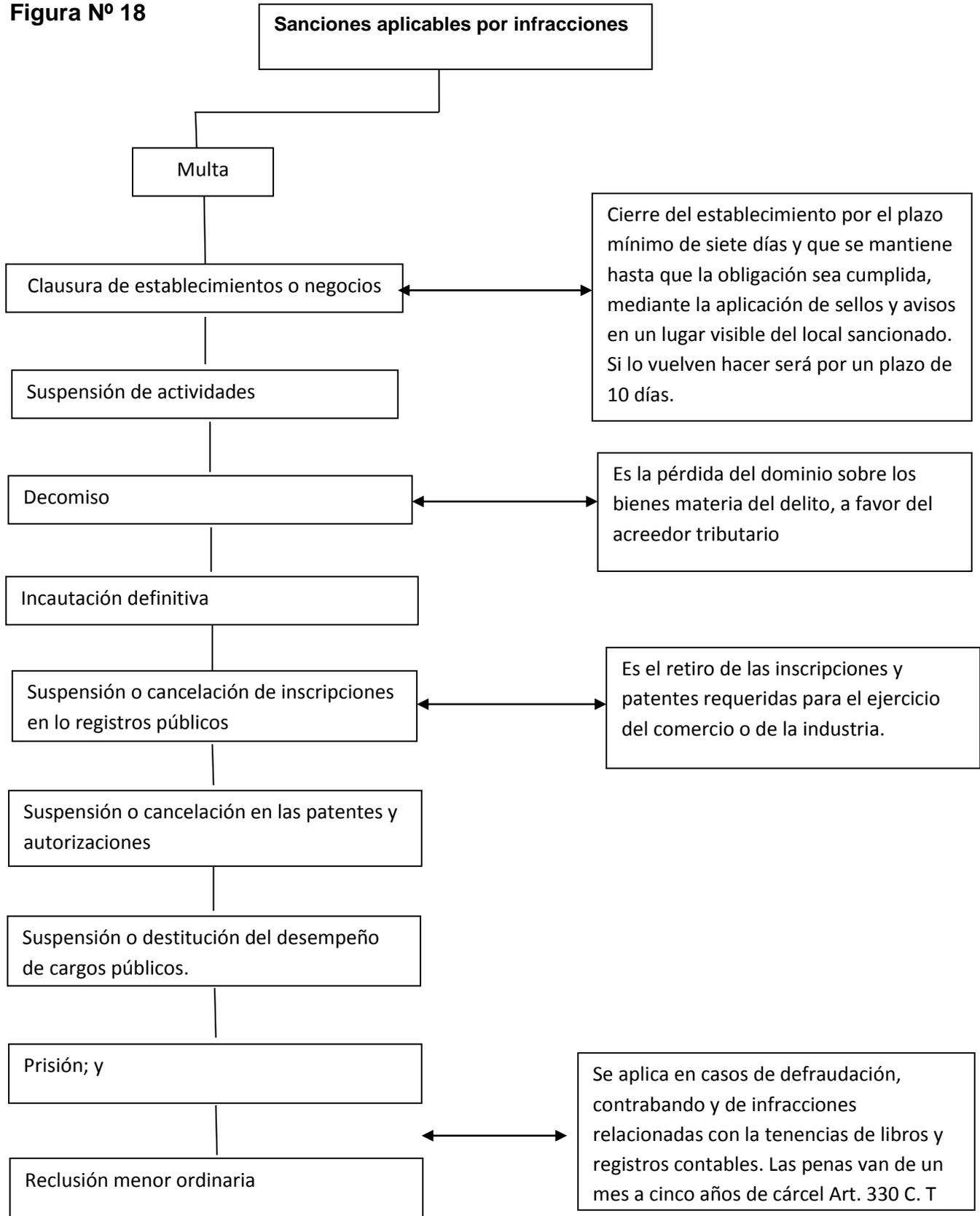
- Faltas reglamentarias: Las faltas reglamentarias serán castigadas con una multa que no sea inferior a US\$ 30 dólares ni que exceda de US\$ 1.000.
- Contravenciones: contempladas en el Código Tributario y en otras leyes tributarias, se utilizará como pena pecuniaria una multa que no sea inferior a US\$ 30 ni exceda de US\$ 1.500.

6.1.4. Delitos

El delito es la infracción más grave y con una sanción más severa, pues para la configuración de un delito se requiere la existencia de dolo o culpa que acarreen consecuencias penales.

6.1.5. Sanciones Aplicables por infracciones

Figura Nº 18



Elaborado por: Servicio de Rentas Internas
Fuente: <http://www.sri.gob.ec/>

6.1.6. La defraudación

Es todo acto doloso de fingimiento, ocultación, falsedad o engaño que provoca un error en la determinación de la obligación tributaria, o por lo que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos:

1. La falsa declaración de mercaderías, cifras datos o antecedentes que influyan en la determinación tributaria.
2. Lo omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que proceden legalmente etc.
3. La alteración dolosa en libros de contabilidad, de anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica.
4. Llevar doble contabilidad.
5. La destrucción total o parcial de los libros de contabilidad u otros exigidos por la norma tributaria.
6. Destrucción, ocultación o alteración dolosa de los sellos de clausura o incautación.

6.1.7. Consecuencia de la defraudación

La sanción para los casos 2, 3,4 y 5 es prisión de 2 a 5 años y se aplica independientemente de las sanciones administrativas, tales como la multa, el decomiso y la clausura.

La responsabilidad de estos delitos, caerá en las personas que desempeñen como agentes de retención o de percepción y que dolosamente hayan participado en la infracción.

6.1.8. Tablas de multas para declaraciones tardías

Figura Nº 19

| TABLAS DE MULTAS PARA DECLARACIONES TARDÍAS | | | | | | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------|----------------------------|-----------------------|----------------------------------------------------|-------------------------------------|
| ART. 100 ley Orgánica de Régimen Tributario Interno Tercer Suplemento R.O.242 del 29 - Dic.- 2007 | | | | | | |
| Infracciones | Impuesto a la renta anual Formularios 102 y 102 A | Retenciones en la fuente mensual Formulario 103 | Impuesto al valor Agregado | | Retenciones de IVA Mensuales Formulario 104 | Impuestos a los consumos especiales |
| | | | Mensual F. 104 ó 104 A | Semestral F. 104 A | | |

| | | | | | | |
|-----------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|---------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------|
| Si Causa Impuesto | 3 % del impuesto causado por mes o fracción máximo hasta el 100% del impuesto causado | 3 % del impuesto causado por mes o fracción máximo hasta el 100% del impuesto causado | 3 % del impuesto causado por mes o fracción máximo hasta el 100% del impuesto a pagar | No aplica | 3 % del impuesto causado por mes o fracción máximo hasta el 100% del impuesto causado | 3 % del impuesto causado por mes o fracción máximo hasta el 100% del impuesto causado |
| Si la declaración causa Impuestos | Si hubieran generados ingresos | Si no se hubieran producidos retenciones | Si se hubieren producido Ventas | | Si no se hubieran producidos retenciones | Si no hubieran generados ingresos |
| | 0.1 % por mes o fracción de mes, de las ventas o ingresos brutos percibidos en el periodo al cual se refiere la declaración sin exceder el 59% de dicha ventas o ingresos | No Aplica | 0.1 % por mes o fracción de mes, de las ventas o ingresos brutos percibido en el periodo al cual se refiere la declaración sin exceder el 5 % de dichas Ventas o ingresos. | | No Aplica | No Aplica |

Elaborado por: Servicio de Rentas Internas

Fuente: <http://www.sri.gob.ec/>

6.2. Sanciones por parte de la Superintendencia de Compañías

6.2.1. Sanción por no presentar estados financieros en la fecha adecuada

Art. 20.- Las compañías constituidas en el Ecuador, sujetas a la vigilancia y control de la Superintendencia de Compañías, enviarán a ésta, en el primer cuatrimestre de cada año, lo siguiente:

- a) Copias autorizadas del balance general anual, del estado de la cuenta de pérdidas y ganancias, así como de las memorias e informes de los administradores y de los organismos de fiscalización establecidos por la Ley;
- b) La nómina de los administradores, representantes legales y socios o accionistas; y,

c) Los demás datos que se contemplaren en el reglamento expedido por la Superintendencia de Compañías.

El balance general anual y el estado de la cuenta de pérdidas y ganancias, estarán aprobados por la junta general de socios o accionistas, según el caso; dichos documentos, a los que aluden los literales b) y c) del inciso anterior, estarán firmados por las personas que determine el reglamento y se presentarán en la forma que señale la Superintendencia.

Si es que las empresas, no pudieran presentar la información hasta la fecha indicada, deben pedir una prórroga que solo será de 30 días adicionales, en caso de no cumplir con esta disposición, las multas ascienden a unos 98 dólares. En el peor de los casos, se pueden acumular hasta tres multas por mes en vista de que no se haya presentado la documentación requerida.

Si la empresa no llegase a presentar la documentación requerida en el tiempo máximo que haya dado la Superintendencia De Compañías, el superintendente declarara como inactiva a la sociedad.

6.2.2. Sanción de disolución de la empresa

Art. 361.- Las compañías se disuelven:

Figura Nº 20

- ❖ Por vencimiento del plazo de duración fijado en el contrato social;
- ❖ Por traslado del domicilio principal a país extranjero;
- ❖ Por auto de quiebra de la compañía, legalmente ejecutoriado;
- ❖ Por convenio de los socios, tomado de conformidad con la Ley y el contrato social;
- ❖ Por conclusión de las actividades para las cuales se crearon o por imposibilidad manifiesta de cumplir el fin social;

- ❖ Por pérdidas del cincuenta por ciento o más del capital social o, cuando se trate de compañías de responsabilidad limitada, anónimas, en comandita por acciones y de economía mixta, por pérdida del total de las reservas y de la mitad o más del capital;

Elaborado por: Carlos Orellana

Fuente: Ley de compañías

Por fusión a la que se refieren los artículos 337 y siguientes;

Figura Nº 21

- ❖ En las compañías colectivas, en comandita simple y en comandita por acciones, por disminución del número de socios a menos del mínimo legal, siempre que no se incorporen nuevos socios o se transforme en el plazo de tres meses. Durante dicho plazo el socio que quedare continuará solidariamente responsable por las obligaciones sociales contraídas;
- ❖ Por incumplimiento, durante cinco años, de lo dispuesto por el artículo 20 de esta Ley;
- ❖ Por no elevar el capital social a los mínimos establecidos en la Ley;
- ❖ Por inobservancia o violación de la Ley, de sus reglamentos o de los estatutos de la compañía, que atenten contra su normal funcionamiento o causen graves perjuicios a los intereses de los socios, accionistas o terceros;
- ❖ Por obstaculizar o dificultar la labor de control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías o por incumplimiento de las resoluciones que ella expida; y,
- ❖ Por cualquier otra causa determinada en la Ley o en el contrato social.

Elaborado por: Carlos Orellana

Fuente: Ley de compañías

Capítulo 7

Conclusiones y recomendaciones.

CAPÍTULO 7 .- CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

7.1. Conclusiones.

Como se menciona en ésta tesis, la aplicación de las NIIF conlleva al registro contable de partidas temporarias y temporales que motivan la presencia de valores activos o pasivos por impuestos diferidos en el Estado de Situación Financiera de las empresas ecuatorianas. Debido a esto, es importante comentar que dentro de mi investigación se encontró algunas controversias entre las normas contables y las leyes que se generan a raíz de la correcta aplicación de NIIF en nuestro país.

Los contadores ecuatorianos generalmente priorizan en la contabilidad el registro contable de las transacciones para la determinación del impuesto a la renta en base a la LORTI con el propósito de evitar contingencias tributarias a futuro con el Servicio de Rentas Internas.

7.2. Recomendaciones.

Para evitar las diferencias entre las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las leyes tributarias mencionadas en el capítulo 3 de esta tesis, recomiendo que las leyes tributarias de nuestro país, sean modificadas de acuerdo a lo contemplado en nuestras actuales normas contables, con el fin de que las empresas presenten sus Estados Financieros de acuerdo a las NIIF.

Los artículos que recomiendo modificar de LORTI y su reglamento son los siguientes:

A. Provisión para cuentas incobrables

Art. 10 Deducciones párrafo 11 son solo deducibles:

Las provisiones para créditos incobrables ocasionados en operaciones del giro ordinario del negocio, efectuadas en cada ejercicio impositivo a razón del 1% anual sobre los créditos comerciales otorgados en dicho ejercicio y que se hallen pendientes de cobro al cierre del mismo, sin que la provisión acumulada pueda exceder del 10% de la cartera total.

Reemplazar las palabras de color gris por *“de un estudio de cobrabilidad de cartera realiza por peritos debidamente calificados por los entes reguladores”*.

B. Valor neto de realización de inventarios

Art. 25 RALORTI Agregar lo siguiente:

“serán deducibles los ajustes contables al comparar el costo de los inventarios con el precio de venta de los inventarios menos los costos que incurre la compañía para vender el producto”.

C. Depreciación de propiedades, planta y equipos

Art. 25 RALORTI numeral 6 son deducibles en cuanto a los porcentajes de depreciación de los activos fijos, los siguientes:

a) La depreciación de los activos fijos se ejecutará según la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil y la técnica contable. Para que este gasto sea deducible, **no podrá superar los siguientes porcentajes:**

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

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 éstos últimos.

Reemplazar las palabras de color gris por *“los sujetos pasivos deberán sustentar la vida útil y la técnica contable de acuerdo a lo mencionado en un informe realizado por un perito debidamente calificado por el ente regulador pertinente, mismo informe y método de medición que deberá ser entregado al Servicio de Rentas Internas”*.

D. Provisión por jubilación patronal y desahucio

Art. 10 LORTI numeral 11:

Eliminar las palabras de color gris.

La totalidad de las provisiones para atender el pago de desahucio y de pensiones jubilares patronales, actuarialmente formuladas por empresas especializadas o profesionales en la materia, **siempre que, para las segundas, se refieran a personal que haya cumplido por lo menos diez años de trabajo en la misma empresa.**

E. Resolución N° NAC-DGECCGC12-00009

Recomiendo derogar la resolución N° NAC-DGECCGC12-00009, ya que al llegarse a modificar los artículos de la LORTI y su reglamento, no tendría validez.

Bibliografía

Bibliografía:

1. BDO, (2011) Guía rápida de NIIF. Madrid
2. Corporación de Estudios y publicaciones, (2012) Código Orgánico de la producción, comercio e inversiones. Quito
3. Corporación de Estudios y publicaciones, (2012) Código Tributario. Quito
4. Corporación de Estudios y publicaciones, (2012) Constitución política del Ecuador. Quito.
5. Corporación de Estudios y publicaciones, (2012) Ley Orgánica de Régimen tributario Interno. Quito.
6. Corporación de Estudios y publicaciones, (2012) Ley reformativa para la equidad tributaria. Quito.
7. Corporación de Estudios y publicaciones, (2012) Reglamento de comprobantes de venta y retención. Quito.
8. Corporación de Estudios y publicaciones, (2012) Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Quito
9. Corporación de Estudios y publicaciones, (2013) Ley de compañías. Quito
10. CPC. Alfredo Rodríguez Neira, (2009) PCGE comentarios y caso prácticos basados en NIIF. Lima
11. Deloitte & Touche, (2011) Los IFRS en su bolsillo. Madrid
12. Econ. Marlon Manyá Orellana; Econ. Miguel Ruíz Martínez (2011) Tax Ecuador. Quito
13. Hansen holm, (2012) Manual de obligaciones tributarias 2012 (Quinta edición). Guayaquil
14. Hansen holm, (2012) NIIF para pymes Teoría y práctica. Guayaquil
15. Hansen holm, (2012) NIIF teoría y práctica. (segunda edición). Guayaquil
16. Horngren; Sundem; Elliott, (2008) Introducción a la contabilidad financiera séptima edición. New York
17. IASB, (2011) Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Londres.
18. Ing. Marcos Puruncajas MBA, (2012) NIIF casos prácticos. Lima.

19. Jorge E. Zapata L, (2013) Análisis práctico y guía de implementación de NIIF. Guayaquil.
20. Pricewaterhousecooper, (2011) Modelo de Estados Financieros de acuerdo con NIIF para ejercicios terminados el 31 de diciembre del 2011. Guayaquil.
21. Servicio de Rentas Internas, (2012) Registro Oficial No. 718 del 6 de junio de 2012 circular No NACDGECCGC12-00009. Guayaquil.
22. Superintendencia de Compañías, (2006) Resolución No. 06.Q.ICI.004 de 2006.08.21, R.O. No. 348 de 2006.09.04. Quito.
23. Superintendencia de Compañías, (2008) Resolución ADM 08199 de 2008.07.03, suplemento R.O. No. 378 del 2008.07.10. Quito.
24. Superintendencia de Compañías, (2008) Resolución No. 08.G.DSC.010 de 2008.11.20, R.O. No. 498 de 2008.12.31. Quito.
25. Superintendencia de Compañías, (2010) Resolución No. SC.INPA.UA.G-10.005 de 2010.11.05, R.O. 335 de 2010.12.07. Quito.
26. Superintendencia de Compañías, (2011) Resolución No. SC.ICI.CPAIFRS.G.11.010 de 2011.10.11, R.O. 566 de 2011.10.28. Quito.
27. Superintendencia de Compañías, (2011) Resolución No. SC.ICI.CPAIFRS.G.11.007 de 2011.09.09, R.O. 566 de 2011.10.28. Quito.