



Revista Economía y Política

ISSN: 1390-7921

revista.economiaypolitica.ucuenca.edu.ec

Universidad de Cuenca

Ecuador

Ayabaca Mogrovejo, Orlando

IMPLICACIONES CONTABLES, ADMINISTRATIVAS Y TRIBUTARIAS EN EL CONTROL
DE INVENTARIOS, CLIENTES, PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO, JUBILACIÓN
PATRONAL, POR LA APLICACIÓN E IMPLEMENTACIÓN DE NIIF EN EL ECUADOR

Revista Economía y Política, núm. 20, julio-diciembre, 2014

Universidad de Cuenca

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=571161908001>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org

redalyc.org

Sistema de Información Científica

Red de Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal

Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso abierto

IMPLICACIONES CONTABLES, ADMINISTRATIVAS Y TRIBUTARIAS EN EL CONTROL DE INVENTARIOS, CLIENTES, PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO, JUBILACIÓN PATRONAL, POR LA APLICACIÓN E IMPLEMENTACIÓN DE NIIF EN EL ECUADOR

IMPLICATIONS OF ACCOUNTING, ADMINISTRATIVE AND TAX IN THE INVENTORY CONTROL, CUSTOMERS, PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT, RETIREMENT EMPLOYERS, FOR THE APPLICATION AND IMPLEMENTATION OF NIIF IN ECUADOR

Orlando Ayabaca Mogrovejo¹

Universidad de Cuenca

fabian.ayabaca@ucuenca.edu.ec

Resumen

En el año 2009 se inicia la adopción de Normas Internacionales de Información Financiera, de acuerdo a la resolución 06.Q.ICI.004 de 2006.08.21, R.O. No. 348 de 2006.09.04 emitida por la Superintendencia de Compañías. Esta situación exige el análisis sobre aplicación e implementación de esta normativa y sus alcances en el ámbito administrativo, contable y tributario. En este trabajo, se presenta una evaluación sobre la aplicación de NIIF en el manejo de Inventarios, Clientes, Propiedad, Planta y Equipo, Jubilación Patronal. Se utilizó la metodología de estudio de caso, se desarrolló un estudio comparativo entre NIIF y NEC, y se examinó lo determinado en la Ley de Régimen Tributario, y su Reglamento

Las conclusiones que se pueden obtener del análisis de la adopción de Normativa Internacional de Información Financiera, facilitará la comprensión de la estructura financiera, su organización y el proceso de toma de decisiones.

Palabras Claves

Normas Internacionales de Información Financiera, Inventarios, propiedad, planta y equipo, impuestos diferidos, clientes., jubilación patronal, patrimonio., anticipo impuesto renta

Abstrac

In 2009 the adoption of International Financial Reporting Standards begins, according to the resolution 06.Q.ICI.004 of 2006.08.21, RO 2006.09.04 No. 348 issued by the Superintendency of Companies. This situation requires an analysis of application and implementation of this policy and its scope in the administrative, accounting and taxation.

In this paper, an evaluation on the implementation of IFRS in handling Inventory, Customers, Property, Plant and Equipment, Retirement Employer presented. The case study methodology was used, IFRS compared with NEC, and examined in particular the Law of Taxation, and Regulation. The conclusions that can be obtained from the analysis of the adoption of International Financial Reporting Standards will facilitate the understanding of the financial structure, organization and decision making process.

Key Words

International Financial Reporting Standards, inventories, property, plant and equipment, deferred taxes, customers, retirement employers, heritage, advance tax income.

1. Introducción

Las NIIF son siglas que representan a un conjunto de normas e interpretaciones y comprenden: 13 NIIFS, 41 NICS e interpretaciones (CINIIF). La Fundación IFRS posee los derechos de autor de las Normas Internacionales de Información Financiera, Normas Internacionales de Contabilidad, Interpretaciones, proyectos de norma y otras publicaciones del IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) en todos los países.

En el Ecuador las NEC (Normas Ecuatorianas de Contabilidad) estaban basadas en las IAS (NIC), pero fueron significativamente menos completas. Las NEC fueron adoptadas en dos momentos: en agosto de 1999 las normas de la 1 a la 15, y en abril del 2000 de la 16 a la 27. Esta adopción paulatina provocó la desactualización sobre normativa internacional y promovió el desarrollo de una contabilidad para efectos fiscales. (Banco Mundial, 2004)

Según lo expresado por miembros de IASB como María Civera, Jefa de Proyectos de Traducción al español de las NIIF; "los procesos de guía en la implementación de esta normativa en Ecuador fueron realizados de forma referencial, por la Superintendencia de Compañías y el Servicio de Rentas Internas", debido a que IASB es independiente de cualquier legislación. (Civera, 2014)

Actualmente, existen modificaciones en el Reglamento a la Ley de Régimen Tributario, en donde se manifiesta el interés en la adopción de la Normativa Internacional de Información Financiera; de esta manera se cita el siguiente artículo:

"Art. 39.- Principios generales.- La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América.

Para las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y sociedades que no estén bajo el control y vigilancia de las Superintendencias de Compañías o de Bancos y Seguros, la contabilidad se llevará con sujeción a las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) y a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), en los aspectos no contemplados por las primeras, cumpliendo las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno y este Reglamento."
(Reglamento a la ley de Régimen Tributario, art 39, Decreto 374, Registro Oficial Suplemento 209 de 08-jun-2010)

En este sentido, una de las motivaciones de este trabajo, es discutir sobre la importancia de establecer mecanismos que permitan conciliar la información preparada para la toma de decisiones (NIIF) y la que se requiere para cumplir aspectos legales (LRTI); además de establecer conclusiones que permitan mejorar el control en el registro inicial y posterior de clientes, inventarios, propiedad, planta y equipo, y jubilación patronal.

2. Revisión de Marco Teórico y de Antecedentes

La evaluación sobre la aplicación de normas contables en países latinoamericanos, ha tomado gran importancia en los últimos años. Según Barrientos (2013), las NIIF están basadas en un modelo de tradición contable anglosajón, donde la imagen verdadera y los valores del mercado han sido la base para la presentación de la información financiera; a diferencia del sistema tradicional contable continental donde la prudencia ha sido el principio relevante en la presentación de los estados financieros. (Barrientos, 2013)

“La contabilidad anglosajona está diseñada para proporcionar información relevante a los accionistas, para que puedan evaluar los riesgos y la capacidad de generar flujos de caja” (Choi & Meek 2011).

A diferencia de la tradición anglosajona, la tradición continental deriva de la ley o código del derecho civil, originado a partir de la ley romana, que hace hincapié en que debe haber un amplio conjunto de leyes para cubrir todas las posibles situaciones que se pueden presentar (Smith, 2006).

En nuestro ámbito, se cuenta con bibliografía con enfoque conceptual, no se profundiza en temas como la determinación del deterioro del valor de los activos, establecimiento de tasas de descuento aplicables en valor presente, valores razonables, entre otras. De esta manera tenemos publicaciones tales como: Manual para implementación de NIIF en Ecuador y el manual de Obligaciones Tributarias, ambas publicadas por la firma Hansen-Holm, en su primera y segunda edición del 2009 y 2011 respectivamente.

Además de que se puede citar publicaciones como: Guía rápida NIC/NIIF Julio 2009. Deloitte, Marcos Puruncajas Jiménez, NIIF Casos Prácticos, Primera Edición, año 2010, Pedro Zapata, Contabilidad General con base en las Normas Internacionales de Información Financiera, Séptima Edición, año 2011

En el desarrollo de este análisis es de importancia considerar los siguientes conceptos:

*“**Inventarios** son activos(a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación; b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o (c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios”. (NIC 2, 2014)*

*“**Valor neto realizable** es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta”. (NIC 2, 2014)*

*“**Valor razonable** es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición”. (NIIF 13 Medición del Valor Razonable.)*

“Las propiedades, planta y equipo son activos tangibles que: (a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y (b) se esperan usar durante más de un periodo”. (NIC 16, 2014)

“Representación fiel, los informes financieros representan fenómenos económicos en palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no solo representar los fenómenos relevantes, sino que también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar. Para ser una representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características. Sería completa, neutral y libre de error. Naturalmente, la perfección es rara vez, si lo es alguna vez, alcanzable. El objetivo del Consejo es maximizar esas cualidades en la medida de lo posible.” (Marco Conceptual, NIIF 2014)

“La esencia sobre la forma no se considera un componente separado de la representación fiel porque sería redundante. La representación fiel significa que la información financiera representa la esencia de un fenómeno económico en lugar de meramente representar su forma legal. La representación de una forma legal que difiere de la esencia económica que subyace en el fenómeno económico podría no dar lugar a una representación fiel”. (Marco Conceptual, NIIF 2014)

3. Metodología de análisis.

El tipo de investigación desarrollado es descriptivo, se reseñan las modificaciones en las actividades administrativas y contables por la aplicación de NIIF. Además se utiliza el método de estudio de caso, con el fin de encontrar conclusiones que mejoren el control de: Inventario, Cuentas por Cobrar, Jubilación por Pagar y Propiedad, Planta y Equipo.

En esta sección es importante considerar los siguientes conceptos:

Investigación descriptiva: *Se considera como investigación descriptiva aquella en que, como afirma Salkind (1998), “se reseñan las características o rasgos de la situación o fenómeno objeto de estudio” (p. 11).*

Estudio de Caso: *Para el método del caso, la unidad de análisis, “el caso” objeto de estudio es comprendido como un sistema integrado que interactúa en un contexto específico con características propias. El caso o unidad de análisis puede ser una persona, una institución o empresa, un grupo, etc. (Bernal, 2010)*

La investigación documental: *Consiste en un análisis de la información escrita sobre un determinado tema, con el propósito de establecer relaciones, diferencias, etapas, posturas o estado actual del conocimiento respecto al tema objeto de estudio (Bernal, 2010)*

4. Evaluación de las implicaciones contables, administrativas y tributarias por la aplicación de NIIF en el control de Inventario, Propiedad, Planta y Equipo, Clientes, Jubilación Patronal.

4.1. Inventarios

Para evaluar los alcances contables y tributarios se compara la Normativa Contable NEC y NIIF, se analizan los artículos de la Ley de Régimen Tributario y su Reglamento relacionados con el tratamiento de inventarios; por último se emplea el método de estudio de caso para encontrar cambios en procesos organizacionales.

4.1.1. Costo de Adquisición.

| NEC 11 (Inventarios) | NIC 2 (Inventarios) |
|---|---|
| <i>“Comprenden el precio de compra, derechos de importación y otros impuestos (distintos de los que son recuperables por la empresa de las autoridades fiscales) y transporte, manejo y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de productos terminados, materiales y servicios. Los descuentos por pronto pago, bonificaciones y otras partidas similares se deducen en la determinación de los costos de compra” (NEC 11, Ecuador, 1999)</i> | <i>“Comprende precio de compra, aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables ante las autoridades fiscales), transportes, almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de mercaderías, materiales o servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.” (NIC 2, 2014)</i> |

Tabla1. Costos de Adquisición

Fuente: NEC 11, NIC 2

Al comparar el concepto de costo de adquisición de NEC y NIIF se determina que no existen diferencias. De acuerdo con el marco de antecedente citado, la contabilidad de países latinoamericanos se fundamenta en aspectos legales, por lo que a continuación se analiza el artículo 27 del Reglamento a la ley de Régimen Tributario que expresa lo siguiente:

“La renta neta de las actividades habituales u ocasionales gravadas será determinada considerando el total de los ingresos no sujetos a impuesto único, ni exentos y las deducciones de los siguientes elementos:

- 1. Los costos y gastos de producción o de fabricación.*
- 2. Las devoluciones o descuentos comerciales, concedidos bajo cualquier modalidad, que consten en la misma factura o en una nota de venta o en una nota de crédito siempre que se identifique al comprador.*

3. El costo neto de las mercaderías o servicios adquiridos o utilizados.

4. Los gastos generales, entendiéndose por tales los de administración y los de ventas; y,

5. Los gastos y costos financieros, en los términos previstos en la Ley de Régimen Tributario Interno” (Reglamento a la ley de Régimen Tributario, art 27, Decreto 374, Registro Oficial Suplemento 209 de 08-jun-2010)

En este artículo, se menciona que se disminuye del Ingreso Gravable el costo neto de las mercaderías, no se explica su concepto. Una interpretación indicaría que se refiere a los precios de la mercadería sin considerar los valores de transporte y otros costos necesarios.

Se consultó este procedimiento a varios contadores del medio, manifestando que antes de la adopción de NIIF los valores en inventario mostraban sus precios de factura, sin considerar valores como transporte, almacenamiento entre otros.

Para comprender lo expuesto se plantea el siguiente ejemplo de registro:

| ELEMENTOS | VALOR |
|-------------------------------------|----------|
| Precio de compra | 1,000.00 |
| Transporte | 100.00 |
| Almacenamiento y costos atribuibles | 150.00 |
| Descuentos | 100.00 |
| Total | 1,150.00 |

Tabla 2. Elemento de Costo de Adquisición

Elaboración: Propia

Registro Tradicional

| FECHA | DETALLE | DEBE | HABER |
|-------|-------------------------|--------|----------|
| | 1 | | |
| | INVENTARIO | 900.00 | |
| | Gasto de Transporte | 100.00 | |
| | Gasto de Almacenamiento | 150.00 | |
| | BANCOS | | 1,150.00 |

Tabla 3. Registro Tradicional

Elaboración: Propia

Registro NIIF y NEC

| FECHA | DETALLE | DEBE | HABER |
|-------|------------|----------|----------|
| | 1 | | |
| | INVENTARIO | 1,150.00 | |
| | BANCOS | | 1,150.00 |

Tabla 4. Registro NIIF y NEC. Costo de Adquisición

Elaboración Propia

Se seleccionó como Caso de Estudio a la empresa industrial Embotelladora Machala S.A, que mantiene actividades de producción y adoptó la NIIF completa.

En las etapas de implementación de NIIF, en relación a la organización y control del inventario se pudo apreciar lo siguiente:

1. Nuevo plan de cuentas de acuerdo a NIIF.

Este plan de cuentas interno fue realizado de acuerdo con el formulario estándar de la Superintendencia de Compañías, en donde se encuentran cuentas de nueva aplicación como: (-) PROVISIÓN POR VALOR NETO DE REALIZACIÓN Y OTRAS PERDIDAS EN INVENTARIO,

2. Establecimiento de políticas de recepción de documentos.

En donde se indican tiempos máximos de recepción de documentos por proveedor, esto debido a la necesidad de archivo y unión de todos los documentos que sustentan la compra de inventario por ítem, con el objetivo de agregar al inventario todos los costos necesarios para la adquisición.

3. Políticas de medición de Inventarios

Los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, según cuál sea menor. Se adoptó la política de realizar cálculos de valor neto realizable por tipo de inventario.

4. Incremento en el valor de cuentas del inventario.

Este incremento se debe a que según la NIC 2, en el valor de inventarios se carga el transporte, combustible y suministros necesarios para la adquisición; lo que coincide con el análisis de variaciones en el Estado de Resultados, en donde se pudo apreciar la disminución de cuentas relacionadas con estos valores.

4.1.2. Costos de Transformación (asignación de gastos indirectos fijos)

En relación a la normativa contable pertinente encontramos:

| NEC 11 | NIC 2 |
|--|--|
| <i>“La asignación de gastos indirectos fijos a los costos de conversión se basa en la capacidad normal de las instalaciones de producción. Capacidad normal es la producción que se espera sea lograda en promedio durante un número de períodos o épocas bajo circunstancias normales, tomando en cuenta la pérdida de capacidad resultante de los planes para de</i> | <i>“El proceso de distribución de los costos indirectos fijos a los costos de transformación se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios periodos o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de</i> |

| | |
|--|---|
| <p><i>mantenimiento. El nivel real de producción puede ser usado si se aproxima a la capacidad normal. La cantidad de costo indirecto fijo asignado a cada unidad de producción no es aumentada como una consecuencia de bajo de producción o planta fuera de servicio. Los gastos indirectos no asignados son reconocidos como un gasto en el periodo en que fueron incurridos. En periodos de producción normalmente alta, la cantidad de costo indirecto fijo asignado a cada unidad de producción es disminuida, de modo que los inventarios no sean cuantificados por arriba del costo. Los gastos indirectos variables son asignados, a cada unidad de producción sobre la base del uso real de la instalación de producción.” (NEC 11, Ecuador, 1999)</i></p> | <p><i>capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento. Puede usarse el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal. La cantidad de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa. Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del periodo en que han sido incurridos. En periodos de producción anormalmente alta, la cantidad de costo indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se valoren los inventarios por encima del costo. Los costos indirectos variables se distribuirán, a cada unidad de producción, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.” (NIC 2, 2014)</i></p> |
|--|---|

Tabla 5. Costos de Transformación, asignación de costos indirectos fijos

Fuente: NEC 11, NIC 2

Bajo este marco, no encontramos diferencias en el tratamiento de Costos Indirectos de Fabricación Fijos entre NEC y NIIF

Para efectuar un análisis del tratamiento contable se establece el siguiente ejemplo:

Una entidad utilizó el 60% de su capacidad productiva que normalmente emplea y se determinaron los siguientes costos:

Materias Primas 48.000

Materiales Directos Variable: 2.000

Materiales Indirectos Variables: 4.000

Mano de Obra (Costo Fijo) 20.000

Gasto de Depreciación de PPE determinado bajo unidades producidas 2.000

Gasto de Depreciación de PPE determinado bajo Línea Recta: 6.000

Otros Costos de Fabricación se dividen en fijos y variables \$ 3.400 Y \$ 2.600 respectivamente.

| Conceptos | COSTOS |
|---|---------------|
| Costos Variables | |
| Materias Primas | 48.000 |
| Materiales Directos Variable: | 2.000 |
| Materiales Indirectos Variables: | 4.000 |
| Gasto de Depreciación de PPE determinado bajo unidades producidas | 2.000 |
| Otros Costos de Fabricación | 2.600 |
| Costos Fijos | |
| Mano de Obra (Costo Fijo) | 20.000 |
| Gasto de Depreciación de PPE determinado bajo Línea Recta: | 6.000 |
| Otros Costos de Fabricación | 3.400 |
| COSTOS TOTALES | 88.000 |

Registro bajo costeo por absorción (Tradicional)

En el costeo bajo absorción encontraríamos el siguiente asiento:

| DETALLE | DEBE | HABER |
|------------------------------------|--------|--------|
| 1 | | |
| Inv de Productos en Proceso | 88.000 | |
| Materia Prima | | 50.000 |
| Mano de Obra | | 20.000 |
| Costos Generales de Fabricación | | 18.000 |
| p/R productos en proceso | | |
| 2 | | |
| Inventario de Productos Terminados | 88.000 | |
| Inv de Productos en Proceso | | 88.000 |
| P/r costo de productos terminados | | |

Tabla 6. Costeo por Absorción, asientos

Elaboración Propia.

Registro NIIF y NEC

| DETALLE | DEBE | HABER |
|--|--------|--------|
| 1 | | |
| Inv de Productos en Proceso | 88.000 | |
| Materia Prima | | 50.000 |
| Mano de Obra | | 20.000 |
| Costos Generales de Fabricación | | 18.000 |
| p/R productos en proceso | | |
| 2 | | |
| Inventario de Productos Terminados | 76.240 | |
| Gasto por cantidades anormales de Producción | 11.760 | |
| Inv de Productos en Proceso | | 88.000 |
| P/r costo de productos terminados | | |

Tabla 7. Costeo Variable, asientos

Elaboración Propia.

En el análisis de la empresa seleccionada como caso de estudio, se observó los siguientes procesos:

1. Establecimiento de volúmenes de producción normales por meses, en función de datos históricos y de comportamientos.
2. Clasificación de costos entre variables y fijos.
3. Determinación de política de registro de costo basado en costeo variable.
4. Análisis de la capacidad práctica de producción.
5. Utilización de Indicadores como: Punto de Equilibrio, Grado de Apalancamiento Operativo, Rotación de Inventarios para toma de decisiones en niveles de producción.

4.1.3. Valor neto realizable

| | |
|---|--|
| <p>NEC 11</p> <p><i>"El costo de los inventarios puede no ser recuperable si dichos inventarios están dañados, si han devenido parcial o totalmente obsoletos, o bien si sus precios de mercado han bajado. El costo de los inventarios puede no ser recuperable si los costos estimados para su</i></p> | <p>NIC 2</p> <p><i>"El costo de los inventarios puede no ser recuperable en caso de que los mismos estén dañados, si han devenido parcial o totalmente obsoletos, o bien si sus precios de mercado han caído. Asimismo, el costo de los inventarios puede no ser recuperable si los</i></p> |
|---|--|

| | |
|--|--|
| <i>terminación o su venta han aumentado. La práctica de rebajar el saldo, hasta que el costo sea igual al valor neto realizable, es coherente con el punto de vista según el cual los activos no deben registrarse en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso.” (NEC 11, Ecuador, 1999)</i> | <i>costos estimados para su terminación o su venta han aumentado. La práctica de rebajar el saldo, hasta que el costo sea igual al valor neto realizable, es coherente con el punto de vista según el cual los activos no deben registrarse en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso. (NIC 2, 2014) ”</i> |
|--|--|

Tabla 8. Valor neto realizable

Fuente: NEC 11, NIC 2

Comparando el concepto de Valor neto realizable de las NEC y las NIIF, no existen diferencias.

A continuación, se detalla el proceso de determinación de Valor neto realizable utilizado en el caso de estudio. Se debe considerar que la información fue elaborada con datos preliminares y de forma conjunta con el contador de Embotelladora Machala.

El valor neto realizable, será:

Precio estimado de venta del inventario, en el curso normal de la operación

- (-) Los costos estimados para terminar su producción
- (-) Los costos necesarios para llevar a cabo la venta

(= Valor neto realizable
)

La información sobre costos estimados de venta fue:

| | COSTOS ESTIMADOS DE VENTA | |
|------------|---------------------------------------|-----------|
| CODIGO | CUENTA | VALOR |
| 5.08.11.01 | DIESEL | 61.472,86 |
| 5.08.11.02 | GASOLINA | 7.161,67 |
| 5.08.11.03 | GAS | 27.453,14 |
| 5.08.11.04 | ACEITES Y LUBRICANTES | 14.778,20 |
| 5.08.12 | MANTENIMIENTO VEHICULO VENTAS | 29.172,36 |
| 5.08.13 | MANTENIMIENTO EQUIPOS E INSTALACIONES | 321,05 |
| 5.08.24 | COMISIONES | 24.643,49 |

| | | |
|------------|------------------------------|------------|
| 5.08.28 | REPUESTOS VEHICULOS (VENTAS) | 77.078,08 |
| 5.08.26.16 | PUBLICIDAD | 152.722,40 |
| | TOTAL | 394.803,25 |

Tabla 9. Costos estimados de venta.

Elaboración: Propia

Fuente: Caso de estudio.

Si el valor de ventas en el año 2010 es de \$ 7.195.556,37 El porcentaje de gastos de venta se establece de la siguiente manera:

| | |
|--------------------------|-----------------|
| VENTAS 2010 | \$ 7.195.556,37 |
| Gasto de Ventas | \$ 394.803,25 |
| % (Gasto de Vtas/ventas) | 0,05 |

Tabla 10. Porcentaje de costos de venta.

Elaboración: Propia

Fuente: Caso de estudio.

El producto A, posee como valor en libros \$ 414.94 y una cantidad de 224.5 cajas. Para determinar las ventas estimadas se tomo el precio de venta al público menos el descuento que se otorga en el producto en este caso del 10%, estableciendo un valor de \$ 1.082,09. Se consideró que para poder vender el producto se debe efectuar un gasto del 5% sobre el valor de lo vendido calculándose un valor de \$ 54.10 como costo estimado de venta.

El valor de Valor neto Realizable, se cálculo en \$1.027,99 en este caso no se efectuará provisión por deterioro debido a que el valor neto de realización supera al valor registrado

| Tabla de Comparación Costos y VNR. | | | | | | | | | | |
|------------------------------------|-----------------|--------|------|--------------|-------|------|----------------|------------------|-------------------------|---------|
| | COSTO EN LIBROS | | | | | | Valor de Venta | Ventas estimadas | costo estimado de venta | VNR |
| PROD. | CAJA | Val T | V.U. | PVP unitario | % des | Des | | | | |
| A | 224,5 | 414,94 | 1,85 | 5,36 | 0,1 | 0,54 | 4,82 | 1.082,09 | 54,10 | 1027,99 |

Tabla 11. Comparación de Costos y Valor neto realizable.

Elaboración: Propia

Fuente: Caso de estudio.

La Ley de Régimen Tributario y su Reglamento, no contempla como gasto deducible la provisión por Valor neto realizable.

En el análisis de caso, se pudo apreciar las siguientes modificaciones en los aspectos administrativos:

1. Se identifica Valor neto realizable por cada tipo de inventario.
2. Implementación de anexos contables que permiten identificar precios de venta estimados y costos estimados de venta por producto.
3. Se analiza indicadores de rotación de inventarios, aquellos de lenta rotación provocan mayores provisiones por valor neto realizable.
4. Los valores por provisión de valor neto realizable, provocarán determinación de impuestos diferidos.

4. 2 .Propiedad, Planta y Equipo.

En el control de Propiedad, Planta y Equipo se evalúa lo expuesto por la NEC 12 y la NIC 16; y, al comparar estas normas no existen diferencias sustanciales.

En el análisis del tratamiento contable se examinan los siguientes aspectos:

4.2.1. Reconocimiento Inicial.

Costo de Adquisición.

El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende:

“(a) Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio.

(b) Todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.

(c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo”. (NIC 16, 2014)

En el análisis de la entidad sujeta a evaluación, se obtuvo como resultados:

1. Desarrollo de políticas contables para recepción de documentos de adquisición y aprobación de compras.
2. Determinación de políticas de reconocimiento de Propiedad, Planta y Equipo, de acuerdo a lo descrito en la NIC 16 y en el Marco Conceptual.
3. Se meditó sobre provisiones de desmantelamiento y se planteó como política reconocerlas de acuerdo a la NIC 37.

4. Establecimiento de valores mínimos para reconocimiento de Propiedad, Planta y Equipo.

En la contabilidad tradicional, el registro de Propiedad, Planta y Equipo se lo realizaba de acuerdo con la factura de compra del elemento, sin considerar los costos necesarios como la instalación y transporte.

4.2.2. Registro Posterior

En esta sección de la norma se puede utilizar el Modelo de Costo o el de Revaluación.

Modelo del costo

“Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se registrará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.” (NIC 16, 2014)

Modelo de revaluación

“Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa.” (NIC 16, 2014)

El caso de estudio reflejó la selección del modelo de revaluación, debido a que en un análisis de los elementos de Propiedad, Planta y Equipo se evidenció la existencia de activos con valor en libros de cero, a pesar de que continuaban en funcionamiento. Para el desarrollo de nuestro análisis se evalúa el siguiente ejemplo que se originó en los procesos de implementación y aplicación de NIIF:

Valores en libros

| | | |
|------------|---------------------------|----------------|
| 1.20.02 | ACTIVO DEPRECIABLES | |
| 1.20.02.01 | EDIFICIO | \$ 168.374,76 |
| 1.25.01.01 | DEPREC. ACUMUL. EDIFICIOS | (\$ 80.517,05) |

Tabla 12. Valores en Libros

Elaboración: Propia

Fuente: Caso de Estudio.

Valores periciales

En la determinación de valores razonables se planteó lo siguiente:

| DESCRIPCIÓN CORTA | FACTOR ESTADO | DE VIDA REMANENTE (Años) | UTIL VALOR RAZONABLE Y JUSTO (al 31 de diciembre 2010) |
|----------------------|------------------|-----------------------------------|--|
| EDIFICIO | 1 | 51 | 171.742,26 |

Tabla 13. Valor Razonable

Elaboración: Propia

Fuente: Caso de Estudio.

De acuerdo con el Valor establecido en Libros para este elemento que es por 87.857,71 al 2010 (168.374,76 -80.517,05), el valor razonable se determinó en 171.742,26, se presentan los siguientes registros:

| FECHA | DETALLE | DEBE | HABER |
|------------|---------------------------------|--------------|--------------|
| | 1 | | |
| 31/12/2010 | EDIFICIO | \$ 83.884,55 | |
| | ORI (Ganancia por Revaluación) | | \$ 83.884,55 |
| | | | |
| | p/r revaluó por año 2010 | | |
| | 2 | | |
| | ORI (Ganancia por Rev) | \$ 83.884,55 | |
| | Superávit por Revaluación | | \$ 83.884,55 |
| | p/r revaluó por año 2010 | | |

Tabla 14. Modelo de Revaluación

Elaboración: Propia

Fuente: Caso de Estudio.

La situación planteada origina varias preguntas, tales como: ¿El ingreso por ganancia por revaluación del Otro Resultado Integral es un ingreso gravable? ¿Se incrementará el Anticipo de Impuesto a la Renta? ¿Los valores razonables asignados al activo son sustentables? ¿Qué sucede con la depreciación después de la revaluación? ¿Qué cambios tienen que efectuarse en la organización?.

¿El ingreso por ganancia por revaluación del Otro Resultado Integral es un ingreso gravable?

Para responder a esta pregunta se analiza la Ley de Régimen Tributario y su Reglamento.

El art.1 de del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario indica lo siguiente:

“Cuantificación de los ingresos.- Para efectos de la aplicación de la ley, los ingresos obtenidos a título gratuito o a título oneroso, tanto de fuente ecuatoriana como los obtenidos en el exterior por personas naturales residentes en el país o por sociedades, se registrarán por el precio del bien transferido o del servicio prestado o por el valor bruto de los ingresos generados por rendimientos financieros o inversiones en sociedades. En el caso de ingresos en especie o servicios, su valor se determinará sobre la base del valor de mercado del bien o del servicio recibido”. (Reglamento a la ley de Régimen Tributario, art 1, Decreto 374, Registro Oficial Suplemento 209 de 08-jun-2010)

Se explica, que los ingresos se calculan y se registran cuando el bien es transferido. En el registro de ganancia por revaluación se muestra un incremento del valor de los activos y el reconocimiento de una ganancia por revaluación, esta ganancia en términos tributarios se considera aún no realizada debido a que el bien no es todavía transferido.

¿Se incrementará el Anticipo de Impuesto a la Renta?

En la determinación del Anticipo de Impuesto a la Renta se observa los siguientes lineamientos del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario:

Art. 76.- Forma de determinar el anticipo.- (Reformado por los Arts. 14, 15, y 16 del D.E. 732, R.O. 434, 26-IV-2011; y, reformado por el Art. 3 del D.E. 1414, R.O. 877, 23-I-2013).- Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las empresas públicas sujetas al pago del impuesto a la renta, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente de conformidad con las siguientes reglas:

Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros:

- *El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.*
- *El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta.*
- *El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total, y*
- *El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta. (Reglamento a la ley de Régimen Tributario, art 76, Decreto 374, Registro Oficial Suplemento 209 de 08-jun-2010)*

De acuerdo con los asientos de revaluación, estos afectan al Activo y Patrimonio, en consecuencia se producirán incrementos en los valores por Anticipo de Impuesto a la Renta.

En las observaciones efectuadas al caso de estudio, se detectó un incremento en el valor de los Activo y Patrimonio. Pero también existieron ajustes que disminuyeron el Patrimonio: como el registro de provisiones de jubilación patronal, la corrección de errores entre otros, que se efectuaron con debito a la cuenta de Resultados Acumulados por adopción.

¿Los valores razonables asignados al activo son sustentables?

Los valores razonables utilizados en los procesos de revaluación indican los precios de mercado que se pueden obtener de los elementos de Propiedad, Planta y Equipo.

En las etapas de adopción y transición de NEC a NIIF, se desarrolló ajustes por revaluación con la ayuda de peritos valuadores, que asignaban valores de acuerdo a su criterio, se debe considerar que existe entonces cierto grado de incertidumbre en estas evaluaciones.

¿Qué sucede con la depreciación después de la revaluación?

El incremento de valor en el activo por revaluación incrementará también las estimaciones por depreciación.

En relación a los gastos de depreciación de activos revaluados, se eliminó el literal f), numeral 6 de Art 28 del RLRTI que explicaba:

“f) Cuando un contribuyente haya procedido al reevalúo de activos fijos, podrá continuar depreciando únicamente el valor residual. Si se asigna un nuevo valor a activos completamente depreciados, no se podrá volverlos a depreciar. En el caso de venta de bienes reevaluados se considerará como ingreso gravable la diferencia entre el precio de venta y el valor residual sin considerar el reevalúo.” (Reglamento a la ley de Régimen Tributario, art 28, Decreto 374, Registro Oficial Suplemento 209 de 08-jun-2010)

Se puede interpretar que es deducible la depreciación de Activos Revaluados.

¿Qué cambios tienen que efectuarse en la organización?

De acuerdo con los procesos de implementación y aplicación de NIIF en nuestro caso de estudio, se pueden explicar los siguientes cambios:

1. Determinación de Política de Revaluación, debido a que existían bienes que continuaban en operación pero tenían un valor en libros de cero.
2. Implementación de anexos de control para elementos de Propiedad, Planta y Equipo, debido a las exigencias de evaluar expectativas de utilización, incremento de valor o de deterioro.
3. Establecimiento de políticas a seguir en el reconocimiento de Activos o Pasivos por Impuestos Diferidos.

Método de depreciación

En el análisis de este segmento, citamos la siguiente parte de la normativa:

“El método de depreciación utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo.” (NIC 16, 2014)

El Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en su artículo 28 de gastos deducibles, en relación a la depreciación expresa lo siguiente:

a) La depreciación de los activos fijos se realizará de acuerdo a 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, barcas 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 estos últimos. (Reglamento a la ley de Régimen Tributario, art 28, Decreto 374, Registro Oficial Suplemento 209 de 08-jun-2010)

En referencia a estos lineamientos, la contabilidad de una empresa bajo NIIF se establecerá siempre atendiendo el principio de esencia sobre la forma. En los registros por depreciación, una empresa elegirá el método que refleje fielmente el patrón de consumo, esto provocará diferencias entre los gastos de depreciación contables y los que se permite de acuerdo al Reglamento de la ley de Régimen Tributario. La comprensión y la correcta aplicación de la NIC 12, permitirá conciliar esas diferencias.

4.3. Clientes.

El tratamiento contable de cuentas y documentos por cobrar se encuentran en las siguientes normas:

NIC 32 (Definiciones): los principios de esta Norma complementan los principios de reconocimiento y medición de los activos financieros y pasivos financieros de la NIIF 9 Instrumentos Financieros y a la información a revelar sobre ellos en la NIIF 7 Instrumentos Financieros: Información a Revelar

“Un instrumento financiero es cualquier contrato que dé lugar a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra entidad.

Un activo financiero es cualquier activo que sea:

(a) efectivo;

(b) un instrumento de patrimonio de otra entidad;

(c) un derecho contractual:

(i) a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad; o

(ii) a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente favorables para la entidad; o

(d) un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad” (NIC 32,2014)

En la NIC 39 encontramos lo siguiente:

“El costo amortizado de un activo financiero o de un pasivo financiero es la medida inicial de dicho activo o pasivo menos los reembolsos del principal, más o menos la amortización acumulada calculada con el método de la tasa de interés efectiva de cualquier diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento, y menos cualquier disminución por deterioro del valor o incobrabilidad reconocida directamente o mediante el uso de una cuenta correctora.” (NIC 39,2014)

El tratamiento contable de clientes involucra aplicación de costo amortizado en su reconocimiento inicial y determinación de deterioro del valor e incobrabilidad. Las características de la contabilidad tradicional que se presentaron en nuestro caso de estudio, demostraron que las Cuentas por Cobrar se reconocían en función de contratos de compra-venta y facturación en el registro inicial.

En medición posterior, solo se utilizaba las provisiones de cuentas incobrables establecidas por el art.10 de la Ley de Régimen Tributario, es decir a razón del 1% anual sobre los créditos comerciales concedidos en dicho ejercicio y que se encuentren pendientes de recaudación al cierre del mismo, sin que la provisión acumulada pueda exceder del 10% de la cartera total.

El análisis de los procesos de implementación y aplicación de NIIF en la entidad sujeta a evaluación, denotó lo siguiente:

1. Clasificación de clientes, de acuerdo con su tiempo de antigüedad.
2. Provisión de Cuentas Incobrables en función de probabilidad de recaudo.
3. Reconocimiento de diferencias temporarias.
4. Utilización de indicadores de días de cobro, para medir la gestión sobre la recaudación.

4.4. Beneficios a empleados (Jubilación patronal).

En esta sección, analizaremos la contabilización de beneficios de aportaciones de definidas.

En la NIC 19, encontramos lo siguiente:

“Planes de aportaciones definidas son planes de beneficios post-empleo, en los cuales la entidad realiza aportaciones de carácter predeterminado a una entidad separada (un fondo) y no tiene obligación legal ni implícita de realizar aportaciones adicionales, en el caso de que el fondo no tenga suficientes activos para atender los beneficios a los empleados que se relacionen con los servicios que éstos han prestado en el periodo presente y en los anteriores. Planes de beneficios definidos son planes de beneficios post-empleo diferentes de los planes de aportaciones definidas.”

“La contabilización de los planes de beneficios definidos es compleja, puesto que se requieren suposiciones actuariales para medir la obligación contraída y el gasto, y existe la posibilidad de

obtener ganancias o pérdidas actuariales. Más aún, las obligaciones se miden según una base descontada, puesto que existe la posibilidad de que sean liquidadas muchos años después de que los empleados hayan prestado los servicios relacionados” (NIC 19,2014)

Con la finalidad de describir el tratamiento contable de este tipo de provisiones, se considera el siguiente ejemplo:

En la determinación de provisiones por jubilación se contrató a un actuario calificado, el cuál proporciona la información necesaria para establecer los asientos correspondientes.

Para el año 2010, se estableció las siguientes reservas matemáticas actuariales por jubilación patronal y desahucio, las cuales se utilizarán para efectuar los ajustes necesarios:

| | |
|---|--------------|
| JUBILACION PATRONAL | Valor |
| Reservas no deducibles por el año 2010 | \$ 63.168,86 |
| Reservas Acumuladas y registradas al 31 de diciembre del 2010 | \$ 63.168,86 |
| JUBILACION POR DESHAUCIO | Valor |
| Reservas acumuladas y registradas al 31 de diciembre del 2010 | \$ 7.365,01 |
| Reservas deducibles del Impuesto a la Renta | \$ 7.365,01 |

Tabla 15. Cálculo Actuarial.

Elaboración: Propia

Fuente: Caso de Estudio.

Ajustes propuestos por Transición a NIIF.

Al inicio del Período de Transición

| FECHA | DETALLE | DEBE | HABER |
|------------|---|-----------|-----------|
| | 1 | | |
| 31/12/2010 | RESULTADOS ACUMULADOS POR ADOPCION POR PRIMERA VEZ DE LAS NIIF | 63.168,86 | |
| | PROVISIÓN POR JUB PATRONAL | | 63168,86 |
| | P/r reserva matemática actuarial por jubilación patronal | | |
| | 2 | | |
| 31/12/2010 | ACTIVO POR IMP DIFERIDO | 15.174,12 | |
| | RESULTADOS ACUMULADOS POR ADOPCION POR PRIMERA VEZ DE LAS NIIF | | 15.174,12 |
| | P/r ajuste por imp dif reserva matemática actuarial por jub pat | | |

| | | | |
|------------|--|----------|----------|
| | 3 | | |
| 31/12/2010 | RESULTADOS ACUMULADOS POR ADOPCION POR PRIMERA VEZ DE LAS NIIF | 7.365,01 | |
| | PROVISIÓN POR DESHAUCIO | | 7.365,01 |
| | P/r reserva matemática actuarial por Desahucio | | |

Tabla 15. Ajustes por Jubilación Patronal

Elaboración: Propia

Fuente: Caso de Estudio.

| JUBILACION PATRONAL | Valor |
|---|-----------|
| Reservas no deducibles por el año 2011 | 88.751,03 |
| Reservas Acumuladas y registradas al 31 de diciembre del 2011 | 88.751,03 |

| JUBILACION POR DESHAUCIO | Valor |
|---|-----------|
| Reservas acumuladas y registradas al 31 de diciembre del 2011 | 12.431,00 |
| Reservas deducibles del Imp a la Renta | 12.431,00 |

Tabla 16. Cálculo Actuarial, final período de transición

Elaboración: Propia

Fuente: Caso de Estudio

Ajustes propuestos por Transición a NIIF.

Los ajustes al final del período se efectuarán por el valor que se debe aumentar para completar las nuevas provisiones:

| FECHA | DETALLE | DEBE | HABER |
|------------|--|-----------|----------|
| | 1 | | |
| 31/12/2011 | GASTOS POR BENEFICIOS A EMPLEADOS | 25.582,17 | |
| | PROVISIÓN POR JUB PATRONAL | | 25582,17 |
| | P/r reserva matemática actuarial por jubilación patronal | | |
| | | | |
| | 2 | | |
| 31/12/2011 | ACTIVO POR IMP DIFERIDO | 6.139,72 | |
| | RESULTADOS ACUMULADOS POR ADOPCION POR | | 6.139,72 |

| | | | |
|------------|---|----------|----------|
| | PRIMERA VEZ DE LAS NIIF | | |
| | | | |
| | P/r ajuste por imp dif reserva matemática actuarial por jub pat | | |
| | 3 | | |
| 31/12/2011 | GASTOS POR BENEFICIOS A EMPLEADOS | 5.065,99 | |
| | PROVISIÓN POR DESHAUCIO | | 5.065,99 |
| | P/r reserva matemática actuarial por Desahucio | | |

Tabla 17. Ajustes, Jubilación Patronal final período de transición

Elaboración: Propia

Fuente: Caso de Estudio

El Reglamento a la Ley de Régimen Tributario, es su art 28, numeral 1 literal f), explica:

“Las provisiones que se efectúen para atender el pago de desahucio y de pensiones jubilares patronales, de conformidad con el estudio actuarial pertinente, elaborado por sociedades o profesionales debidamente registrados en la Superintendencia de Compañías o Bancos, según corresponda; debiendo, para el caso de las provisiones por pensiones jubilares patronales, referirse a los trabajadores que hayan cumplido por lo menos diez años de trabajo en la misma empresa. En el cálculo de las provisiones anuales ineludiblemente se considerarán los elementos legales y técnicos pertinentes incluyendo la forma utilizada y los valores correspondientes. Las sociedades o profesionales que hayan efectuado el cálculo actuarial deberán remitirlo al Servicio de Rentas Internas en la forma y plazos que éste lo requiera; estas provisiones serán realizadas de acuerdo a lo dispuesto en la legislación vigente para tal efecto.”
Reglamento a la ley de Régimen Tributario, art 28, Decreto 374, Registro Oficial Suplemento 209 de 08-jun-2010)

Evaluando tanto la norma tributaria como la contable, se puede describir las siguientes características en el caso de estudio:

1. Elaboración de anexos contables que permiten controlar el tiempo de labores de los empleados, con la finalidad de identificar la parte de provisión deducible por empleados que superan 10 años de labores.
2. Ajustes con efecto al patrimonio, cuando no se reconocieron provisiones en períodos anteriores.
3. Identificación de impuestos diferidos, por las diferencias entre la estructura contable y la tributaria.

4.5. Análisis de la adopción de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias.

Las NIC 12, explica los siguientes puntos de interés:

“Pasivos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

Activos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros, relacionadas con:

(a) las diferencias temporarias deducibles;

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

(c) la compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores.

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

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

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

La base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo.” (NIC 12,2014)

Las NEC, no adoptaron como parte de su estructura el reconocimiento de Activos o Pasivos por Impuestos Diferidos. En la práctica contable tampoco se tiene conocimiento de este tratamiento.

Para analizar con profundidad implicaciones contables, administrativas y tributarias, se establece el siguiente ejemplo:

En el año 2010 la empresa A S.A., presenta la siguiente información de sus resultados contables bajo Norma Internacional

| Empresa A S.A. | | |
|---|--------------|------------|
| ESTADO DE RESULTADOS | | |
| DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DIC DEL 2010 | | |
| VENTAS | 1.250.000,00 | |
| COSTO DE VENTAS | 325.000,00 | |
| UBV | | 925.000,00 |
| *Otros Ing no operacionales | 10.000,00 | |
| TOTAL INGRESOS | | 935.000,00 |
| Gastos Administrativos | | 6.600,00 |
| Sueldos y Salarios | 6.000,00 | |

| | | |
|-----------------------------|----------|------------|
| Servicios Básicos | 600,00 | |
| Gastos de Ventas | | 8.616,67 |
| Sueldos y Salarios | 6.833,34 | |
| *Gasto Dep Vehículos | 833,33 | |
| *Gasto Dep iMaquinaria | 800,00 | |
| *Gasto de multas trib | 150,00 | |
| UTILIDAD OPERACIONAL | | 919.783,33 |

Tabla 18. Estado de Resultados
Elaboración: Propia

La siguiente información, explica lo que se registró en el Estado de Resultados:

1.- La empresa incurrió en multas e intereses por pago tardío en sus declaraciones mensuales del IVA por un valor de \$150.00. Dicho gasto es no deducible fiscalmente para efectos de determinación del Impuesto a la Renta. (Art 35 del Reglamento de LRTI, numeral 6)

2.- Se registró la venta de un terreno por \$ 10.000,00, ingreso que se considera como exento de tributación de acuerdo a LRTI, por ser una venta ocasional de un inmueble. (Art 9 de la LRTI, numeral 14)

3.- La entidad posee una Maquinaria valorada en \$10.000,00, su valor residual se cálculo en \$ 3.000,00. La empresa opto por utilizar el método de unidades de producción, para calcular razonablemente su depreciación, de acuerdo con la aplicación de la NIC 16, por lo que este valor será diferente al calcular el 10% de porcentaje. (Art 28, RLRTI, numeral 6)

Determinación de Diferencias Temporarias y Permanentes.

En esta sección se explica porque se consideran diferencias Permanentes o Temporarias.

Diferencias Permanentes

1.- El valor de \$150,00 se trata como un gasto que afecta contablemente a los resultados, sin embargo tributariamente se trata como un egreso que no se puede deducir de la utilidad para calcular el impuesto a la renta en este período ni en ningún otro. De esta manera se origina una diferencia permanente que no se puede compensar a través del tiempo.

2.- La venta de un terreno por \$ 10.000,00 es un ingreso exento. Este monto se considera también una diferencia permanente, ya que no se compensa en el impuesto renta de este período o futuro.

Diferencias Temporarias

3.- La depreciación de maquinaria de la entidad bajo NIIF, se hace bajo el método de unidades de producción ya que se considera que es el más razonable para determinar el nivel de desgaste de estos activos.

“Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Entre los mismos se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. La depreciación lineal dará lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie. El método de depreciación decreciente en función del saldo del elemento dará lugar a un cargo que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil. El método de las unidades de producción dará lugar a un cargo basado 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. Dicho método se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se haya producido un cambio en el patrón esperado de consumo de dichos beneficios económicos futuros”. NIC 16,2014)

| | |
|--|--|
| <p>Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento:</p> <p>La depreciación de los activos fijos se realizará de acuerdo a 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:</p> <p>(I) Inmuebles (excepto terrenos), naves, aeronaves, barcasas y similares 5% anual.</p> <p>(II) Instalaciones, maquinarias, equipos y muebles 10% anual.</p> <p>(III) Vehículos, equipos de transporte y equipo caminero móvil 20% anual.</p> <p>(IV) Equipos de cómputo y software 33% anual.</p> <p>En caso de que los porcentajes establecidos como máximos en este Reglamento sean superiores a los calculados de acuerdo a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil o la técnica contable, se aplicarán estos últimos. (Art 28, RLRTI, numeral 6)</p> <p>Depreciación bajo RLRTI</p> <p>LR: C-VR/Vida Útil</p> | <p>NIIF</p> <p>Depreciación bajo método de unidades producidas</p> <p>La depreciación de acuerdo a NIC 16 indica que se debe elegir el método que más fielmente refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo. (NIC16,2014) En el caso de nuestro ejemplo, la depreciación basada en unidades de producción es la que cumple esta característica.</p> <p>D: $(C-VR/N)^n$ (Hansen- Holm Co., 2013)</p> <p>N: número de unidades a producirse, horas laboradas o km recorridos.</p> <p>n: número de unidades producidas en el período</p> <p>De acuerdo con el ejemplo, se plantea lo siguiente</p> <p>N: 15000</p> <p>n: 1714.19</p> |
|--|--|

| | |
|------------------|-------------------------------|
| LR:10000-3000/10 | |
| LR: \$ 700 | D: (10000-3000/15000)*1714.19 |
| | D: \$ 800 |

Tabla 19. Depreciación en Línea Recta de acuerdo a LRTI, y de acuerdo a número de unidades

Elaboración: Propia

Fuente: Manual de Obligaciones Tributarias Hansen-Holm

En nuestro ejemplo, el registro de \$ 800 de depreciación contable, supera al permitido de acuerdo la Ley de Régimen y su Reglamento. De esta manera, se plantean las siguientes soluciones para conciliar esta diferencia:

Conciliación Tributaria

Art. 42.- Conciliación tributaria.-

Para establecer la base imponible sobre la que se aplicará la tarifa del impuesto a la renta, las sociedades y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, procederán a realizar los ajustes pertinentes dentro de la conciliación tributaria y que fundamentalmente consistirán en que la utilidad o pérdida líquida del ejercicio será modificada. (*Ley de Régimen Tributario, art 46, Decreto 374, Registro Oficial Suplemento 209 de 08-jun-2010*)

La conciliación tributaria, de acuerdo con este ejemplo, se puede efectuar :

Utilil. Contable:919.783,33

(+)Gasto no deducible:100,00

Utilil. BI919.883,33

Imp. Renta229.970,83

Imp a la Renta antes de Gasto no deducible;229.945,83

Efecto sobre Impuesto25.00

Reconocimiento de Activo por Impuesto Diferido

| | BF | BC |
|---------------------|-------|-------|
| MAQ | 10000 | 10000 |
| DEP ACUM | 700 | 800 |
| Valor en Libros | 9300 | 9200 |
| Diferencia Temporal | 100 | |

Activo por Impuesto Diferido: 100*0.25 : 0.25: \$ 25

Registrando el impuesto el activo por impuesto diferido, se tendría lo siguiente:

| DETALLE | DEBE | HABER |
|-------------------------------|------|-------|
| Activo por Impuesto Diferido | 25 | |
| Impuesto a la Renta por Pagar | | 25 |
| P/R DIF TEMPORAL | | |

Tabla 20. Conciliación Tributaria y NIC 12

Elaboración: Propia

Como se puede observar, la conciliación tributaria es un mecanismo que permite igualar la Utilidad Contable (NIIF) a la Utilidad Base Imponible para el cálculo del Impuesto a la Renta. Además el reconocimiento del Activo por Impuesto Diferido, registra el efecto en el Impuesto a la Renta por tener gastos no deducibles, es decir la NIC 12 impuesto a las Ganancias permite el registro de la Conciliación Tributaria.

Para concluir con esta sección, se expone la conciliación total de la base contable y tributaria de nuestro ejemplo:

| CONCILIACIÓN TRIBUTARIA | | | | |
|--|-----|-----|--|---------------|
| UTILIDAD DEL EJERCICIO | 801 | = | | \$ 919.783,33 |
| PÉRDIDA DEL EJERCICIO | 802 | = | | |
| CÁLCULO DE BASE PARTICIPACIÓN A TRABAJADORES | 097 | + | | |
| | 098 | = | | |
| (-) PARTICIPACIÓN A TRABAJADORES | 803 | (-) | | \$ 137.967,50 |
| (-) DIVIDENDOS EXENTOS | 804 | (-) | | |
| (-) OTRAS RENTAS EXENTAS | 805 | (-) | | \$ 10.000,00 |
| (-) OTRAS RENTAS EXENTAS DERIVADAS DEL COPCI | 806 | (-) | | |
| (+) GASTOS NO DEDUCIBLES LOCALES | 807 | + | | \$ 250,00 |
| (+) GASTOS NO DEDUCIBLES DEL EXTERIOR | 808 | + | | |
| (+) GASTOS INCURRIDOS PARA GENERAR INGRESOS EXENTOS | 809 | + | | 2721,73 |
| (+) PARTICIPACIÓN TRABAJADORES ATRIBUIBLE A INGRESOS EXENTOS | 810 | + | | 1091,7405 |
| Fórmula $\{(804*15\%) + [(805+806-809)*15\%]\}$ | | | | |
| UTILIDAD GRAVABLE | 819 | = | | \$ 775.879,30 |
| PÉRDIDA SUJETA A AMORTIZACIÓN EN PERÍODOS SIGUIENTES | 829 | = | | |
| UTILIDAD A REINVERTIR Y CAPITALIZAR | 831 | | | |
| SALDO UTILIDAD GRAVABLE | 832 | | | \$ 775.879,30 |
| TOTAL IMPUESTO CAUSADO | 839 | = | | \$ 193.969,83 |

Tabla 21. Conciliación Tributaria.

Elaboración: Propia

Fuente: Formulario 101 Impuesto a la Renta

Evaluación de diferencias permanentes y temporarias

| CONCEPTO | | | TIPO DE DIFERENCIA | EFFECTOS SOBRE IMPUESTO RENTA |
|---|------------------|--------------|--------------------|-------------------------------|
| (-) OTRAS RENTAS EXENTAS | | \$ 10.000,00 | PERMANENTE | \$ 2.500,00 |
| (+) GASTOS NO DEDUCIBLES LOCALES | MULTAS | \$ 150,00 | PERMANENTE | \$ 37,50 |
| | TEMPORARIA (DEP) | \$ 100,00 | TEMPORARIA | \$ 25,00 |
| (+) GASTOS INCURRIDOS PARA GENERAR INGRESOS EXENTOS | | \$ 2.721,73 | PERMANENTE | \$ 680,43 |

| | | | | |
|---|--|-------------|------------|-----------|
| (+) PARTICIPACIÓN TRABAJADORES ATRIBUIBLE A INGRESOS EXENTOS | | \$ 1.091,74 | PERMANENTE | \$ 272,94 |
| Fórmula $\{(804*15\%) + [(805+806-809)*15\%]\}$ | | | | |

Tabla 22. Evaluación de diferencias permanentes y temporarias

Elaboración: Propia

Fuente: Formulario 101 Impuesto a la Renta

| CONCEPTO | DEBE | HABER |
|--|------------|------------|
| 1 | | |
| Gasto por Impuesto a las Ganancias | 195.453,96 | |
| Impuesto a la Renta por Pagar | | 195.453,96 |
| P/R gasto de impuesto a las Ganancias | | |
| 2 | | |
| Gasto de participación de empleados | 137.967,50 | |
| 15% Empleados y Trabajadores por pagar | | 137.967,50 |
| p/r part empleados | | |
| 3 | | |
| Gasto por Impuesto a las Ganancias | 990,87 | |
| Impuesto a la Renta por Pagar | | 990,87 |
| p/r diferencia permanentes | | |
| 4 | | |
| Impuesto a la Renta por Pagar | 2.500,00 | |
| Gasto por Impuesto a las Ganancias | | 2.500,00 |
| p/r diferencia permanente por venta de terreno | | |
| 5 | | |
| Activo por Impuesto Diferido | 25 | |
| Impuesto a la Renta por Pagar | | 25 |
| P/R DIF TEMPORAL | | |

| | | | | |
|--|--|--|--|--|
| | | | | |
|--|--|--|--|--|

Tabla 23. Asientos diferencias permanentes y temporarias

Elaboración: Propia

Tabla 24. Conciliación Impuesto a la Renta.

| CUENTAS | IFRS | | AJUSTE | | SALDO IFRS | | SALDO SRI | |
|-------------------------|---------|------------|----------|----------|------------|----------|-----------|------------|
| | DEBITOS | CREDITOS | DEBITOS | CREDITOS | DEBITOS | CREDITOS | DEBITOS | CREDITOS |
| Impuesto a la Renta | | 195.453,96 | 2.500,00 | 1015..87 | | | | 193.969,83 |
| ACTIVO POR IMP DIFERIDO | | | 25 | | 25 | | | |

Elaboración: Propia

En relación a la aplicación de esta norma en el caso de estudio, se pudo observar las siguientes características:

1. Determinación de Políticas por Impuestos Diferidos e Impuestos Corrientes.
2. Evaluación de la Conciliación Tributaria, junto con el registro de Activos y Pasivos por Impuestos Diferidos.
3. Elaboración de Anexos de Control para Activos y Pasivos por Impuesto diferido.

5. Conclusiones.

El estudio comparativo de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera, explica que no existen diferencias en el tratamiento de Inventarios y Propiedad, Planta y Equipo. Sin embargo, en temas de beneficios a empleados, Impuesto a las Ganancias e instrumentos financieros, las NEC se presentan incompletas.

Los procesos de implementación de NIIF, efectuados desde el 2009, se desarrollaron de forma referencial, y sin la relación entre Superintendencia de Compañías y Servicio de Rentas Internas.

La adopción completa de NIIF, permitió la corrección de errores, la determinación de ajustes para presentar información de mayor relevancia, además del establecimiento de políticas que buscan la organización de procesos contables, desde la recepción de documentos hasta la presentación de Estados Financieros.

En relación a los procesos de implementación de NEC a NIIF se pudo apreciar lo siguiente

| CUENTAS | NEC-NIIF | CUENTAS a analizar | Indicadores a analizar | Organización |
|------------------------|-----------------------|-------------------------------|------------------------------|--|
| Inventario | Registro Inicial | | | Plan de Cuentas |
| | Costo de Adquisición | Inventario | | Archivo-Anexos |
| | Registro Posterior | Deterioro acum. de Inventario | | Archivo-Anexos |
| | Valor Neto Realizable | Gasto de Deterioro | Rotación de Inventarios | Anexos de cálculo |
| | | | Punto de Equilibrio | Valor Neto Realizable |
| | | | GAO, GAF | |
| Propiedad, | Registro Inicial | | | |
| Planta y Equipo | Costo de Adquisición | Propiedad, Planta y Equipo | | Plan de Cuentas |
| | Registro Posterior | Deterioro Acum | | Archivo-Anexos |
| | Modelo de Costo | Depreciación Acumulada | Eficiencia | Archivo-Anexos |
| | Modelo de Revaluación | Ganancia por Revaluación | Rotación de Activos | Anexos de cálculo Ganancia por Revaluación |
| | Depreciación | Activo o Pasivo | Rentabilidad sobre activos | Anexos de cálculo de Impuesto DIF |
| | | por Imp Diferido | Anticipo Impuesto a la Renta | Anexos Activos o Pasivos por Imp Diferidos |
| Clientes | Registro Inicial | | | |
| | Costo amortizado | Clientes | | Tablas de Amortización |
| | Registro Posterior | Gasto de Cuentas incobrables | | Clasificación de Clientes |
| | Estimación de | Prov.de Cuentas Incobrables | Días de Cobro. | Anexos de probabilidad de Recaudo |
| | cuentas Incob | | Rotación Cuentas por Cobrar | Estimación de provisiones |
| | | | Indicadores de Gestión | |
| Provisión | Reconocimiento | | | |
| por Jubilación | Provisión | Gasto | | |
| Patronal | | Jubilación Patronal Por Pagar | Indicadores de Rentabilidad | Anexo de control de años de servicio |

Tabla 25. Cuentas e indicadores a analizar

Elaboración: Propia

BIBLIOGRAFIA

