



POSGRADOS

Maestría en --- CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

RPC-SO-42-No.716-2018

Opción de titulación:

ARTÍCULOS PROFESIONALES DE ALTO NIVEL

TEMA:

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO DIFERIDO Y SU IMPACTO EN LA APLICACIÓN DE LA NIC12 "IMPUESTO A LAS GANANCIAS"

AUTOR:

JENNY DEL ROCIO DE LOS SANTOS MENDIETA
SEBASTIAN ALEJANDRO MORALES ASENCIO

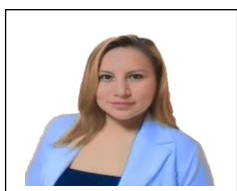
DIRECTOR:

HERRERA ESTRELLA MIGUEL PAUL

Guayaquil - Ecuador
2021

Autor/a:

Sebastian Alejandro Morales Asencio
 Ingeniero Contabilidad y Auditoría
 Candidato a Magíster en Contabilidad y Auditoría por la
 Universidad Politécnica Salesiana – Sede Guayaquil.
sebastian_morales_asencio@hotmail.com
smoralesa@est.ups.edu.ec



Jenny Del Rocío De Los Santos Mendieta
 Ingeniero Contabilidad y Auditoría
 Candidata a Magíster en Contabilidad y Auditoría por la
 Universidad Politécnica Salesiana – Sede Guayaquil.
jendelosantosm@gmail.com
jdelo@est.ups.edu.ec

Dirigido por:

Miguel Paúl Herrera Estrella
 Economista
 Magíster en Tributación y Finanzas
 Doctor en Contaduría
mherrerae@ups.edu.ec

Todos los derechos reservados.

Queda prohibida, salvo excepción prevista en la Ley, cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública y transformación de esta obra para fines comerciales, sin contar con autorización de los titulares de propiedad intelectual. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual. Se permite la libre difusión de este texto con fines académicos investigativos por cualquier medio, con la debida notificación a los autores.

DERECHOS RESERVADOS

©2021 Universidad Politécnica Salesiana.

GUAYAQUIL – ECUADOR – SUDAMÉRICA

MORALES ASECIO SEBASTIAN ALEJANDRO

DE LOS SANTOS MENDIETA JENNY DEL ROCÍO

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO DIFERIDO Y SU IMPACTO EN LA APLICACIÓN DE LA NIC12 “IMPUESTO A LAS GANANCIAS”

Determinación del Impuesto Diferido y su impacto en la aplicación de la NIC12 Impuesto a las ganancias

Determination of Deferred Tax and its impact on the application of IAS12 Income Tax

Resumen

En Ecuador se promulga la reforma tributaria donde tipifica la aplicación de los impuestos diferidos a partir del periodo 2015. En este contexto la investigación demuestra a través de un modelo ancova de la regresión múltiple el impacto de la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad 12. El objeto de estudio del trabajo investigación se limita a las empresas grandes de Ecuador y con informe de auditoría externa. Los resultados, de la investigación demuestran que la aplicación de los impuestos diferidos en las empresas grandes de Ecuador, es negativo.

En el presente trabajo se presenta una variable independiente denominada contabilidad creativa que se lo mide a través de Mscore de Beneish. En este aspecto la investigación se circunscribe con un enfoque cuantitativo dado que las variables dicotómicas se las cuantifica. Es necesario mencionar que los datos recolectados se los obtiene de fuentes secundarias de la página oficial de órgano oficial de Ecuador. Para obtención de los resultados se utiliza el programa estadístico R dado que es un software libre y el cual se lo está utilizando en diversas investigaciones científicas.

Abstract

In Ecuador, the tax reform is enacted where the application of deferred taxes is typified as of the 2015 period. In this context, the research shows through an ancova model of multiple regression the impact of the application of the International Accounting Standard 12. The object of study of the research work is limited to large companies in Ecuador and with an external audit report. The results of the research show that the application of deferred taxes in large companies in Ecuador is negative.

In the present work, an independent variable called creative accounting is presented, which is measured through Beneish's Mscore. In this aspect the research is circumscribed with a quantitative approach since dichotomous variables are quantified. It is necessary to mention that the data collected is obtained from secondary sources of the official page of the official organ of Ecuador. To obtain the results, the statistical program R is used since it is free software and which is being used in various scientific investigations.

Palabras claves: Impuestos diferidos, NIIF, contabilidad creativa, modelo ancova

1 Introducción

En la presente investigación se pretende determinar los impuestos diferidos y su impacto en las empresas ecuatorianas. Con la resolución No 08.G.DSC.010 de 2008.11.20, R.O. No. 498, emitida por la Superintendencia de Compañías Valores y Seguros, organismo regulador de Ecuador, se establece la obligatoriedad de aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera desde el periodo 2011. De esta manera, las compañías reguladas por la entidad de control están coaccionadas a implementar las normas contables emitidas por el IASB¹.

En este aspecto y según Vladu y Cuzdriorean (2013) la aplicación de las NIIF² provoca cierta subjetividad en los registros contables dando como resultado un cambio en los pagos fiscales. Monterrey y Sánchez (2017) argumentan que los estados financieros son la base para determinar el nivel de los impuestos, por tanto, la aplicación de las normas internacionales de contabilidad tienen la posibilidad de incidir en el nivel de los impuestos.

Popa (2012) sostiene que la subjetividad de las normas contables se las denomina contabilidad creativa y que se la matiza como “una de las prácticas manipuladoras que se ha mejorado fuertemente en el campo financiero con el paso del tiempo” (p. 1272). En la misma dirección Morales (2009) argumenta que la subjetividad de la contabilidad creativa se la visualiza en los informes financieros de las entidades. El mismo investigador señala que esta subjetividad esta normada por las Normas Internacionales de Información Financiera, se esta manera se infiere que los profesionales de las ciencias contables no están realizando actividades de forma dolosa dado que los registros contables están bajo las directrices de las NIIF. Por otro lado, este tipo de subjetividad ha presentado ciertos contra puntos con el órgano tributario en Ecuador lo que conlleva a situaciones legales onerosas.

Para atenuar las diferencias que puedan existir entre las entidades privadas y la Administración Tributaria de Ecuador se promulgó la reforma tributaria de acuerdo al RO 407-3S, 31-XII-2014, la cual entró en vigencia en el periodo 2015. En el cuerpo normativo se tipifican las situaciones contables que obligatoriamente se deben diferir los impuestos. De esta forma, las situaciones contables que se presentan en los distintos hechos económicos son regulados por la normativa tributaria. El estado ecuatoriano, mediante la promulgación de los impuestos diferidos, busca precautelar el nivel impuesto a la renta de las compañías privadas del país al regular los gastos e ingresos que no representan movimiento de efectivo, sin embargo, en las directrices de las NIIF se los registra en el Estado de Resultados Integrales (Chávez y Herrera, 2019).

Dado el escenario, es preciso indicar que las NIIF se encuentran esbozadas en varias normas internacionales de contabilidad. Y es necesario subrayar que la norma internacional que se encarga de direccionar el diferimiento de los impuestos es la Norma Internacional de Contabilidad 12 de las NIIF plenas, cual se la emplea para las empresas grandes. Sin embargo, en el periodo 2019 el ente regulador promulgó una resolución que tipifica que las que cotizan en el mercado bursátil obligatoriamente aplicarán las NIIF plenas, dejando de forma opcional la aplicación para el resto del universo de entidades. Así mismo, la sección 29 de NIIF para PYMES determinar el diferimiento para las entidades que no incursionen en el mundo bursátil.

¹ International Accounting Standard Board por su siglas en inglés

² Normas Internacionales de Información Financiera

Se ilustra que la primera parte de esta investigación es el marco teórico relacionado con el tema de investigación, este acápite denota las diferentes teorías de estudios pretéritos. En la segunda sección se indica la metodología empleada en el trabajo investigativo. A continuación, se presenta los resultados de la investigación y por último se ilustran las conclusiones y discusiones del trabajo.

1.1. Marco Teórico y literatura previa

En periodos pasados se han establecido las directrices internacionales para la aplicación de la técnica contable con el propósito de estandarizar los informes financieros de las diversas entidades (Ivanovich, Peña y Torres, 2012). Por otra parte, se considera que la implementación de las normas internacionales de contabilidad conlleva a fortalecer la estructura financiera de la sociedad y el crecimiento económico (Salazar, 2013).

Y tal como menciona Tua (2012) que las ciencias contables ha influido sobre manera en el ambiente en la cual se desenvuelve, produciendo una relación casuística de doble vía entre la técnica contable y su entorno. La implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera en Ecuador se debe al efecto globalizante que presencia el mundo de las finanzas. En este aspecto, el efecto de la globalización hizo que las ciencias contables se adapten a la nueva realidad, dado que la contabilidad, desde el punto de vista de la información y control, se interrelacionan con las nuevas formas de comunicación tecnológica (Calvo, 2006).

La actividad mundial, que se encuentra globalizada, las nuevas aplicaciones tecnológicas han dinamizado el mundo financiero, por tal razón, se requiere que los informes financieros tengan la integridad necesaria para la toma de decisiones. De esta manera Díaz (2014) señala en su investigación que es necesario establecer un lenguaje financiero común que ayude al análisis financiero de forma uniforme y comparable.

En este escenario la técnica contable permite que una forma estandarizada registrar, los sucesos comerciales de las diversas entidades, en los libros contables. De esta forma, los conceptos o nociones contables se verán uniformes lo cual permite que la lectura financiera sea razonable (Rodríguez, De Freitas y Zaá, 2012). De esta manera el mundo financiero vio la necesidad de contar con una lectura financiera íntegra y comparable.

Bajo este tipo de escenario, los organismos internacionales preocupados por la uniformidad de la presentación de los estados financieros, comienzan aunar esfuerzos con el designio publicar normas contables generales que ayuden a una lectura de calidad (Salazar, 2011).

El organismo de la publicación de las Normas Internacionales de Información Financiera es el IASB. Este organismo, es un ente privado sin finalidad de lucro, ha comenzado a publicar las normas internacionales de contables en primer término. Dado la convergencia mundial en el sector financiero el IASB, opta por anunciar las Normas Internacionales de Información Financiera con el objetivo de integrar los conceptos contables de forma holística (Mora, 2019).

El efecto globalizador, provocado por el avance de la tecnología comunicacional, induce a que los informes financieros presentados por las diversas entidades cobren una importancia relevante. Esta situación globalizante hace cambiar las visiones de los inversionistas transformándose a situaciones más holísticas. De esta manera los diferentes inversionistas

realizan análisis comparados con la finalidad de determinar la localidad más conveniente para lo cual se requiere que los estados financieros sean confiables y comparables.

De esta manera, los inversionistas buscan las ventajas comparativas con la finalidad de reducir los costos, verbigracia, los sueldos que perciben los trabajadores del continente asiático. Esta situación son aprovechadas por los inversionistas para lo cual se requiere que los informes financieros sean confiables. Así, los inversionistas del mundo escudriñan los países que entreguen las mejores opciones de rentabilidad (Valle, 2013)

El IASB al publicar las Normas Internacionales de Información Financiera provocan que los profesionales de las ciencias contables presente cierto grado de complicación al implementar las directrices contables. La universalización de las actividades comerciales de las distintas entidades exhibe disímiles problemas debido a que la internacionalización de los registros contables se hace necesaria. Por tal razón, los registros contables de las distintas entidades se las efectúa de forma uniforme con el objetivo de que las lecturas de los análisis financieros sean análogas. Es menester señalar que la internacionalización de la práctica contable sigue siendo inconclusa, sin embargo, la internacionalización de las normas contables ha colaborado con una información financiera esencial (Ivanovich, 2012).

Es así que Ecuador implementa las Normas Internacionales de Información Financiera desde el año 2011 con un cronograma que dura tres años. Esta decisión de adoptar las NIIF es motivar esencialmente a los inversionistas tanto nacionales como extranjeros. Es necesario mencionar que ante la presencia de las NIIF el estado ecuatoriano promulga una reforma tributaria en congruencia con las normas contables emitidas por el IASB.

Es preciso indicar que la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera trae consigo la dificultad de establecer la prelación entre las NIIF y la ley tributaria ecuatoriana. Para subsanar las diferencias existentes es que Ecuador promulga una reforma tributaria donde tipifica el diferimiento de los impuestos. Este aspecto, la teoría contable positiva nos brinda respuestas sobre las decisiones que optan las diferentes administraciones. En este aspecto, la teoría mencionada aduce que los administradores prefieren políticas contables que permitan el incremento del margen de utilidad (Barbei y Bauchet, 2015).

Es así que los costos fiscales tienen un grado relevante en las decisiones que tomen los diversos administradores de las entidades privadas. De esta manera se hace imperioso realizar la hermenéutica de la reforma tributaria del año 2015. La presente investigación pretende determinar si la tipificación de los impuestos diferidos en Ecuador, están en concordancia con los principios tributarios de suficiencia, equidad y simplicidad. El espíritu de la reforma fiscal es convergir con las Normas Internacionales de Información Financiera y en especial con el diferimiento de los impuestos

En la Ley Orgánica Régimen Tributario Interno y su Reglamento tipifica que ciertos hechos económicos gestionados por los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta se los considera como impuestos diferidos. Por tanto, se hace imprescindible analizar la norma internacional de contabilidad (NIC) que dictamina los procedimientos para diferir impuestos. La NIC que esboza el tratamiento contable para diferir los impuestos es la doce, cuando se trate para NIIF plenas y la sección 29 cuando se trate de NIIF para PYMES.

La metodología que aplica la NIC 12, impuesto sobre las ganancias, es el basado en registrar las diferencias temporarias, las cuales se registran en el Estado Situación Financiera (Salazar, 2013). Es menester señalar que la misma norma esboza la existencia de las diferencias permanentes, las cuales son las diferencias que la Administración Tributaria de Ecuador no las admite y se las considera como no deducible.

La NIC 12 indica que los registros diferidos establecidos por las diferencias temporarias están tasados por los valores que la Administración Tributaria de Ecuador pretende recuperar, cuando se trate de pasivos diferidos, y en su defecto se denominan activos diferidos, cuando se trate de valores que los contribuyentes requieren recuperar. El diferimiento de los impuestos tanto para activos o pasivos, se lo realiza mediante la multiplicación entre la tasa dispuesta para el impuesto a la renta y la diferencia temporaria (Schuh, Paula, Souza y Kronbauer, 2018).

Las NIIF al abordar los impuestos mediante la NIC 12 se hace necesario la lectura profunda de la ley tributaria de Ecuador. Es conocido que los diferentes países del mundo promulgan sus leyes tributarias de acuerdo a su coyuntura. En esta investigación se aborda únicamente las tipificaciones jurídicas que tratan sobre el diferimiento del impuesto a la renta. Sin embargo, las matices que la presente investigación ilustre servirán para futuras investigaciones dado que los conceptos que adoptan las NIIF son globales y generales.

Dado que la investigación va a realizar un estudio sobre el diferimiento del impuesto a la renta de las sociedades establecidas en Ecuador es pertinente el análisis hermenéutico de las instituciones jurídicas que precisamente topan el diferimiento del impuesto a la renta. El principio universal de la tributación que se refiere a la seguridad jurídica se lo establece precisamente en la promulgación de la reforma tributaria del año 2015 (Purina, 2016).

En el mes de enero del año 2015 se promulga la reforma fiscal que tipifica el diferimiento del impuesto a la renta. La institución jurídica del diferimiento se lo ubica en el innumerado que está a continuación del artículo 10 de la ley tributaria de Ecuador. Así mismo, para la aplicación de los impuestos diferidos se utiliza el reglamento de la ley (Asamblea Nacional, 2018).

Ecuador al ser un estado constitucional, todo cuerpo legal debe nacer de la carta magna y es así que en el artículo 83 numeral 15 de la Constitución de la República se encuentra establecido la obligación que tienen los ecuatorianos de contribuir con el pago de los impuestos (Asamblea Nacional, 2018).

En la parte de la planificación gubernamental, se debe mencionar que en el plan del gobierno propuesto por el presidente Lenin Moreno se encuentra objetivos macros. El presente estudio se circunscribe dentro el objetivo 5 del eje número 2 el cual tiene una fundamentación sobre el emprendimiento de sociedades privadas sujeto a una distribución de la riqueza más equitativa. En este aspecto la reforma tributaria se enmarca en la alineación del plan del gobierno al regular los impuestos diferidos establecidos en el marco jurídico.

Desde esta perspectiva la ley tributaria de Ecuador se encuentra alineada con el objetivo del plan toda una vida del presidente Lenin Moreno dado que la reforma del 2015 tipifica el diferimiento de gastos que en su momento de registros no son aceptados por la Administración Tributaria, pero los puede diferir. Igual tratamiento es con los ingresos. Existen ingresos que son considerados no gravable pero que un futuro se los puede considerar gravables siempre y cuando cumplan la condición establecida en la ley y reglamento.

La promulgación de la reforma fiscal del 2015 tiene como finalidad de reguardar el impuesto a la renta en el momento de aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera. Por tanto, la novedosa reforma tributaria precautela los ingresos públicos corrientes trayendo consigo una externalidad positiva que es el robustecimiento del gasto público. En el plan de desarrollo del presidente Lenin Moreno para los periodos 2017 – 2021 sostiene que hay que “generar trabajo y empleo dignos fomentando el aprovechamiento de las infraestructuras construidas y las capacidades instaladas” (Consejo Nacional de Planificación, 2017, p. 83).

Se debe mencionar que la reforma fiscal del 2015 no establece beneficios fiscales para los contribuyentes del impuesto a la renta como, por ejemplo: la rebaja de la tasa impositiva. La reforma establece el diferimiento del impuesto a la renta de ciertos hechos económicos que se puedan presentar. Esta situación hace que Ecuador evite litigios legales dado que los contribuyentes pueden aducir el diferimiento de algún impuesto que no está tipificado en la ley. Pero la promulgación de esta nueva normativa hace que los contribuyentes estén dentro de un marco legal evitando así las maniobras contables que pueden ser observadas por la Administración Tributaria.

El efecto que provoca la aplicación de la norma internacional de contabilidad 12 se la determina a través de los costos fiscales de las entidades sujetas al Impuesto a la Renta en el país. La tasa del impuesto se lo logra al dividir el costo fiscal de la renta para la utilidad gravable del periodo fiscal. De esta manera, las formas de administrar de las empresas se organizan con la intención de reducir los costos fiscales y de esta manera apegarse a los objetivos establecidos por los directores de las sociedades (Díaz, 2003).

Desde una perspectiva más holística, existe literatura una discusión entre los expertos tributaristas. En un grupo se encuentran los defensores de la reducción de las tasas impositivas del impuesto a la renta. Estos asumen que tal disminución motiva a los inversionistas para realizar emprendimientos y con ello lograr el desarrollo económico. Un segundo grupo se encuentra diametralmente opuesto. Estos últimos argumentan que la disminución de la tarifa impositiva provoca la reducción de los ingresos fiscales lo que conlleva a un deterioro en la distribución de la riqueza (Mukherjee, Singh y Zaldokas, 2016).

En el mundo se ha establecido la discusión de que si las políticas fiscales han contribuido en la mejoría social de la población. Desde el punto de vista de la reducción de la tasa impositiva del impuesto a la renta, la literatura ha establecido dos enfoques bien determinados: el subjetivo y el objetivo. El primero de los enfoques es la percepción que tiene los contribuyentes en los beneficios sociales que otorgan los gobiernos mediante el cobro de los impuestos. El segundo enfoque se encuadra dentro de las estadísticas macros (Vylkova, 2015).

Bajo y Gomez (2015) en su investigación realizada, argumentan que al reducir las tasas impositivas se logra mejorar las actividades comerciales conllevando a un estado de bienestar social. Los mismos investigadores señalan la existencia de una debilidad de los conceptos de Keynes. Los científicos sostienen que el efecto multiplicador de la economía se expande solo en etapas recesivas.

Por otro lado, existen investigadores que argumentan que la reducción de los impuestos o el excesivo beneficio fiscal ocasionan serios deterioros en el bienestar social de la población. Es así que Marrero y Novales (2007) en su trabajo investigativo arguyen la perjudicialidad de la

disminución en las tasas impositivas y en su defecto manifiestan que es más eficiente una excelente gestión en el gasto público.

Bajo este contexto se establece el efecto que presenta la implementación de la NIC 12 en las entidades sujetas al Impuesto a la Renta en Ecuador, debido a que las directrices señaladas en la norma contable citada provocan la disminución o incremento de la tasa impositiva del impuesto a la renta. Los contribuyentes de la renta establecen proyecciones para determinar las acciones que permitan reducir los costos fiscales sin transgredir la normativa tributaria ecuatoriana. Por tanto, es ineludible determinar el efecto de la aplicación de los impuestos diferidos para visualizar el enfoque tanto gubernamental como empresarial.

Se debe manifestar la aplicación genérica que ostenta las Normas Internacionales de Información Financiera. Esta situación provoca la subjetividad de la aplicación, por parte de las entidades, de las NIIF. Por tanto, se establece la importancia de los informes de auditoría para reducir la subjetividad de los departamentos contables de las diversas entidades. En este aspecto y como lo manifiesta Morales (2009) que la contabilidad es una ciencia que se direcciona hacia los objetivos predeterminados por la alta gerencia. Es por tal razón, que las empresas que informan sus estados financieros auditados de forma externa representa una mayor fiabilidad sobre los estados financieros no auditados. La gestión administrativa-contable que permite las NIIF en los registros contables se la denomina contabilidad creativa, sin que esto signifique evadir las obligaciones tributarias.

En la misma línea Marilena y Corina (2012) argumentan que la contabilidad creativa no es un proceso de evadir tributos o estafar a las sociedades. Más bien se lo determina como una interpretación de las Normas Internacionales de Información Financiera en todo su campo de aplicación. Shil (2014) sostiene que la contabilidad creativa mejora la presentación de los estados financiero dado que los valores registrados se los plasma a valor de mercado. Como se observa que la implementación de las NIIF provoca situaciones económicas que lesionan el nivel de recaudación del Impuesto a la Renta y en otros casos pueden deteriorar los costos fiscales.

Es imprescindible mencionar que la contabilidad creativa se encuentra en el área contable desde tiempos pretéritos, sin embargo, realmente se la ha considerado como materia de estudio desde la década de los ochenta. El surgimiento de esta nueva concepción contable se la matiza desde el punto de informar financieramente a los distintos usuarios de los estados financieros de una forma fiable (Niyama, Rodrigues y Rodrigues, 2015).

Por otro aspecto la contabilidad creativa presenta ciertas pocas fortalezas al registrar los hechos económicos de las diversas entidades dado que los administradores se encuentran en cumplir con los objetivos endémicos de las entidades. En este aspecto se puede mencionar como objetivo normalmente deseado por las administraciones es la disminución de los impuestos fiscales. Por otro lado, la contabilidad creativa presenta externalidades positivas para la sociedad como son los casos que un país está en crisis. La contabilidad creativa ha colaborado con el resurgimiento de las organizaciones que han soportado crisis severas (Shah, Butt y Tariq, 2011).

Para Popa (2012) la contabilidad creativa ha logrado ayudar a los administradores de las entidades a su cargo que han determinado como objetivo la reducción de los impuestos fiscales. Dado esta circunstancia la ley tributaria ecuatoriana precautela el nivel del impuesto a

la renta de las sociedades, tipificando un marco jurídico que no permite la elusión tributaria por la aplicación de la contabilidad creativa. Es necesario señalar que, en la ley tributaria de Ecuador, el impuesto a la renta se lo establece a través de los estados financieros.

Por su parte Morales (2009) argumenta que la utilización de la contabilidad creativa no es de libre albedrío si no que está supeditada a las directrices que publica el IASB mediante las Normas Internacionales de Información Financiera. En este aspecto los profesionales de las ciencias contables deben considerar la correcta aplicación de las NIIF. En este ámbito, la reforma tributaria que aborda los impuestos diferidos, tiene como finalidad de buscar congruencia con la técnica contable que es aplicada en el país.

La situación que presenta la contabilidad creativa en los niveles de los costos fiscales es una preocupación por parte de los contribuyentes que tributan en Ecuador. Por tal razón, es la promulgación de los impuestos diferidos en normativa tributaria ecuatoriana con la motivación de precautelar la recaudación del impuesto causado de la renta. La determinación del impacto de la NIC 12 en los costos fiscales de los sujetos pasivos del impuesto a la renta, es necesario tanto para los organismos gubernamentales como las entidades privadas.

2 Materiales y método

Es sustancial determinar que el impacto de la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad número 12 en las grandes compañías de Ecuador es primordial para rentabilidad de las misma. De esta manera la investigación se enmarca dentro de la investigación explicativa con un diseño de investigación no experimental, dado que no se manipulan las variables. El trabajo tiene un alcance correlacional causal dado que desarrolla una relación entre las variables dependiente e independientes (Hernandez, Fernandez y Baptista, 2010).

El objeto de la investigación son las compañías grandes de Ecuador dado que estas presentan de forma obligatoria informe de auditorías. Y tal como lo sostiene Escalante y Hulett (2010) que los informes de auditoría robustecen la información financiera de las entidades. Por tal motivo, y por la robustez de la investigación, se estableció que las empresas grandes auditadas sean el objeto del presente trabajo investigativo. Se acota que el organismo de control de las compañías en Ecuador emitió un acto normativo³ que resuelve la obligatoriedad de presentar informes de auditoría para las compañías que sobrepasen el umbral de los quinientos mil dólares en el total de sus activos.

Para establecer la población de la investigación se aplica el artículo 106 del Reglamento para la Estructura de Desarrollo Productivo de Inversión que determina la clasificación de las empresas por su tamaño. Para esta investigación se procedió a determinar las empresas grandes de Ecuador de acuerdo a su nivel de ventas tal como se ilustra en la tabla 1.

Tabla1. Tamaño de las compañías

Variables	Micro empresas	Pequeñas empresas	Medianas empresas	Grandes empresas
Ventas anuales	\$300.000	\$300.001 - \$1.000.000	\$1.000.001 - \$5.000.000	Mayor \$5.000.001

³ Resolución No SCVS-INC-DNCDN-2016-011

Fuente: Reglamento del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones artículo 106

Bajo este escenario se establece los periodos que se estudian en la presente investigación, el tiempo de estudio se lo establece para el periodo 2012 – 2019, por tanto, el corte del diseño es transversal dado que se analiza en un punto del tiempo el evento a estudiar (Corbetta, 2013). Esta delimitación se la determina de acuerdo a la promulgación de la reforma tributaria, que entró en vigencia en el año 2015, que establece la aplicación de los impuestos diferidos, y la aplicación de las NIIF en Ecuador es a partir del 2012. Dado que el estudio presente tiene como finalidad de determinar el impacto de los impuestos diferidos, es imprescindible un análisis comparado entre un antes y después de la aplicación de los impuestos diferidos tipificado en la reforma del 2015. Para establecer la muestra se utiliza la fórmula que argumenta Rositas (2014).

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

En la siguiente tabla, se indica la muestra de las entidades que se estudia en la investigación. Es necesario anotar que los resultados de usar la fórmula son diversos como por ejemplo en el primer año la muestra es de 371 pero en el último año es 380. Así, la muestra ostenta 3068 datos.

Tabla 2 La muestra

Periodo	Grandes Empresas	Muestra
2012	2418	371
2013	2614	380
2014	8391	380
2015	8665	380
2016	9092	385
2017	8787	392
2018	13553	400
2019	13222	380

Fuente: Rositas (2014)

La información de las variables tanto dependiente como independientes se la realiza a través de fuentes secundarias. Es necesario establecer que en Ecuador la información financiera de las compañías privadas es pública y por tanto no presenta limitantes para el presente trabajo. En este escenario los datos recolectados fueron obtenidos de la página oficial del organismo de control de las compañías, que para Ecuador es la Superintendencia de Compañías Valores y Seguros.

La operacionalización de la variable dependiente se la obtiene del impuesto causado de las entidades en estudio, el cual está ilustrado en los informes financieros presentados al organismo de control. Esta información nos indica si los costos fiscales de las entidades se ha visto impacto por la aplicación de los impuestos diferidos. Es menester señalar que en Ecuador se promulgó en el periodo 2010 el impuesto mínimo a la renta, es decir, los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta contribuían con un impuesto mínimo, aunque no hayan producido ganancias

en el periodo. En la actualidad el impuesto mínimo a la renta está derogado de acuerdo al Suplemento del Registro Oficial 309 del 21 de agosto 2018. Sin embargo, la normativa disponía que, si el impuesto causado era mayor que el impuesto mínimo, se presenta ese. Según Chávez y Herrera (2019) las compañías consideradas grandes declararon el impuesto causado, dado que este valor siempre fue mayor que el impuesto mínimo.

La variable independiente es la aplicación de los impuestos diferidos de acuerdo a la normativa tributaria ecuatoriana. Esta variable es dicotómica dado que mide la presencia de los impuestos diferidos en las grandes compañías en el periodo señalado, por tanto, la variable independiente toma el valor de uno cuando existe la aplicación y cero cuando no se aplica el diferimiento de los impuestos. La segunda variable independiente es la contabilidad creativa que se la operacionaliza mediante el indicador M score de Beneish, el cual nos proporciona si las entidades en estudio practican la contabilidad creativa en la presentación de sus estados financieros (Corsi, Di Berardino y Cimbrini, 2015). Por otra parte, en la presente investigación se incorpora una variable control que es la presencia de las firmas auditoras consideradas como BIG 4. El modelo econométrico es la regresión múltiple de los mínimos cuadrados ordinarios.

$$IC = \beta_0 + \beta_1 DIF + \beta_2 CC + \beta_3 BIG4 + \varepsilon$$

Donde, IC representa el impuesto causado a la Renta de las compañías grandes de Ecuador entre los periodos 2012 – 2019. La primera variable independiente es representada por DIF, es la aplicación de los impuestos diferidos por las compañías grandes de Ecuador. La promulgación de la reforma tributaria de los impuestos diferidos entra en vigencia en el periodo 2015, por tanto, el valor 0 corresponde a los periodos que están entre 2012 – 2014 y del 2015 al 2019 va ser 1. La siguiente variable independiente es CC que representa a la presencia de la contabilidad creativa. Esta es una variable dicotómica obteniendo el valor de 1 cuando aplica la contabilidad creativa y 0 cuando no la aplica. Según Kara, Uğurlu y Körpi (2019) para establecer la existencia de contabilidad creativa en una entidad se utiliza la siguiente fórmula:

$$Mi = -4,840 + 0,920*DSRI + 0,528*GMI + 0,404*AQI + 0,892*SGI + 0,115*DEPI - 0,172*SGAI + 4,679*TATA - 0,327*LVGI$$

Donde Mi es el indicador que se obtiene después de aplicar la fórmula. Este en contexto, para establecer la existencia de la contabilidad creativa en una entidad, se argumenta que si el indicador es menor que 0.035 no existe evidencia para sostener la existencia de contabilidad creativa (Svabova, Kramarova, Chutka y Strakova, 2020). Por tanto, la variable toma el valor de 1 cuando el resultado es mayor que el umbral establecido y 0 cuando sea menor.

DSRI se lo obtiene dividiendo los días de ventas para las cuentas por cobrar, GMI es el índice del margen de contribución, AQI es el índice de la calidad de los activos, SGI corresponde al índice de crecimiento de las ventas brutas, DEPI es el ratio de los gastos por depreciación, SGAI es el índice de cambio de la estructura de la deuda, TATA es el índice de la calidad del flujo de caja, LVGI es el porcentaje del total de pasivos para total de activos.

Y por último la variable de control que es una variable dicotómica que es 1 cuando las compañías en estudio hayan contratado a una firma auditora considera BIG 4. En este aspecto según Toscano, García, Montano y Álvarez (2014) las firmas auditoras BIG 4 son: Deloitte, PriceWaterhouseCoopers, Ernst & Young, KPMG.

La hipótesis de la investigación se la establece de la siguiente manera: La aplicación de los impuestos diferidos en Ecuador por parte de las compañías grandes de Ecuador presenta un impacto positivo.

H0: El impacto de los impuestos diferidos es positivo en los costos fiscales de las compañías grandes de Ecuador.

H1: El impacto de los impuestos diferidos no es positivo en los costos fiscales de las compañías grandes de Ecuador.

Para demostrar la hipótesis planteada se utiliza el modelo ANCOVA de la regresión múltiple dado que la variable dependiente es cuantitativa y las variables independientes son dicotómicas (Gujarati y Porter, 2007). Para medir el impacto de los impuestos diferidos se utiliza el programa estadístico R a través la función lm, que se lo utiliza para las regresiones múltiples. El lenguaje que se utiliza es el siguiente:

```
modelo <- lm (IC ~ DIF + CC + BIG4, data=datos)
```

3 Resultados

En este apartado se ilustran los resultados obtenidos del modelo econométrico propuesto. Es así que, uno de los supuestos de la regresión múltiple de los mínimos cuadrados ordinarios, que es el estadístico Durbin Watson, el cual analiza la existencia de auto correlación de los residuos, es 0.8965. Con este resultado se rechaza la hipótesis nula que establece la no existencia de auto correlación en los residuos del modelo econométrico propuesto.

Para el siguiente supuesto de la regresión múltiple es la presencia de multicolinealidad entre las variables independientes. Para comprobar el supuesto descrito se utiliza el estadístico de la varianza inflada conocido como VIF. La lectura se establece que si el resultado de cada variable independiente se acerca de 10 se infiere que hay multicolinealidad. En la tabla 3 se ilustra del estadístico y como se observa que el modelo cumple con el supuesto de la no existencia de multicolinealidad.

Tabla 3 Prueba de la Varianza inflada

DIF	CC	BIG 4
1.033674	1.0603	1.0549

Fuente: Elaboración propia

Para el siguiente supuesto, que es la homocedasticidad, se utiliza el estadístico Breusch-Pagan. La hipótesis nula de este estadístico que existe homocedasticidad, por tanto, si el resultado es menor que 0.05 se rechaza la hipótesis nula y se infiere que existe problema de homocedasticidad. Al comprobar el supuesto descrito se determina la presencia de heterocedasticidad dado que el resultado es 0.000. Según Vega y Guzmán (2011) la atenuación del problema de la heterocedasticidad se la atenuación mediante el modelo hac. En la siguiente tabla se ilustra el resultado del modelo econométrico corregido.

Tabla 4 Resultado de la Regresión Múltiple

VARIABLES	Betas	Desviación estándar	Valor t	Valor p
Intercepto	1270641	211786	5.9996	0.000
DIF	-711029	149804	-4.7464	0.000
CC	-569764	170729	-2.5738	0.010
BIG 4	1457538	132580	9.5322	0.000
Prueba F	0.000			
Durbin Watson	0.8965			

Nota: Elaboración propia

En la tabla 4 se ilustra que el coeficiente de regresión de la primera variable independiente – DIF – es negativo. Se infiere que la presencia de los impuestos diferidos en Ecuador de las empresas grandes impacta de forma negativa en el impuesto causado. Se recuerda que todas las variables independientes son dicotómicas. Es así que, el valor de uno significa la presencia de los impuestos diferidos, por tanto, la promulgación de los impuestos diferidos en Ecuador hace reducir el impuesto causado en las empresas grandes en 711.029 dólares. Siguiendo el análisis de esta variable independiente se determina que estadísticamente es significativa dado que el valor p es menor que 0.05.

Para la segunda variable independiente que es la contabilidad creativa, se determina que su presencia hace reducir el impuesto causado en las empresas grandes de Ecuador dado que el coeficiente de regresión es negativo y como se describe en los párrafos anteriores, esta variable es dummy. Por tanto, se determina que el valor uno es la presencia de la contabilidad creativa y en el modelo econométrico que se utiliza, indica que el impuesto causado se reduce en 569.764 dólares.

La última variable independiente, que es la presencia de las firmas auditoras que se consideran BIG 4, determina que los informes de auditoría presentados por una BIG 4 hace que el impuesto causado de las empresas grandes de Ecuador se incremente en 1.457.538 dólares. En el análisis individual de esta variable se determina que estadísticamente es significativa dado que el valor p es menor que 0.05. El modelo econométrico propuesto establece que es significativo dado que la prueba F es menor que 0.05.

4 Conclusiones y discusión

El objetivo de la presente investigación científica se lo verifica dado que mediante el modelo ancova de la regresión múltiple se determina que existe un impacto por parte de la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad 12 en el área tributaria. Así mismo, la

hipótesis nula de la investigación es rechazada dado que el impacto de la aplicación de los impuestos diferidos es negativo en las empresas grandes de Ecuador.

El modelo econométrico comprueba que la promulgación de los impuestos diferidos en Ecuador de las grandes compañías reduce el impuesto causado a la renta. En este aspecto el estado ecuatoriano debe realizar un análisis profundo para no permitir el decremento de los ingresos tributarios. Tal como lo manifiesta Villagra y Zuzunaga (2014) en su investigación realizada en la región latinoamericana, que la presión tributaria es relativamente baja en comparación con otras regiones. Sin embargo, el estado ecuatoriano debe de sostener la inversión dado que la economía ecuatoriana se encuentra dolarizada. Los costos fiscales elevados desamina a los inversionistas tanto nacionales como internacionales (Mukherjee et al., 2016).

La contabilidad creativa reduce el impuesto causado de las empresas grandes de Ecuador. En este aspecto se deduce que las empresas con suficientes recursos contratan a profesionales de alto nivel en a las áreas de ciencias contables con la finalidad de ser más rentables. Es así que, las empresas grandes ostentan un grupo de profesionales de alto nivel que permite reducir los costos fiscales.

La presencia de las firmas auditoras consideradas como BIG 4 en las empresas grandes de Ecuador hace que el impuesto causado aumente. De acuerdo a Escalante y Hulett (2010) la presencia de los informes de auditoría de las BIG 4 hacen que las empresas no presenten subjetividades en los registros contables. En este escenario las asimetrías contables se ven reducidas en la presentación del impuesto a la renta.

Tabla 5 Coeficiente de determinación

VARIABLES	UTIGRAV
IC	1.000
DIF	- 0.0168
CC	-0.0131
BIG 4	0.0493

Nota: Elaboración propia

En la tabla 5, se analiza el coeficiente de determinación de cada variable independiente. Como se observa la variable que más impacta en los impuestos causados de las empresas grandes de Ecuador es la variable BIG 4, dado que el coeficiente de determinación es mayor que los coeficientes de determinación de las otras variables independientes. En esta situación Lee y Lee (2013) argumentan que la presencia de una BIG 4 robustece la información financiera de las entidades y por tanto el impuesto a la renta de las entidades auditadas son menos propensas a las subjetividades de las Normas Internacionales de Información Financiera.

El modelo ancova propuesto puede ser útil para futuras investigaciones que estén relacionados a los impuestos diferidos de las empresas de Ecuador. Así mismo, es útil para otras líneas de investigación como por ejemplo en el sector financiero.

Referencia bibliográfica

- Asamblea-Constituyente. (2008). Constitución del Ecuador. Retrieved from [http://pdba.georgetown.edu/Constitutions/Ecuador/ecuador98.html%5Cn\[Zugriff:%5Cn06.06.2011\]](http://pdba.georgetown.edu/Constitutions/Ecuador/ecuador98.html%5Cn[Zugriff:%5Cn06.06.2011])
- Asamblea Nacional. (2018). *Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*.
- Bajo, O. y Gómez, A. (2015). Alternative strategies to reduce public deficits: taxes vs. spending. *Journal of Applied Economics*, 18(1), 45–70. [https://doi.org/10.1016/S1514-0326\(15\)30003-9](https://doi.org/10.1016/S1514-0326(15)30003-9)
- Barbei, A. y Bauchet, A. (2015). Teoría contable positiva: una revisión de sus bases teóricas y la contribución a la teoría general contable. XXXV JORNADAS UNIVERSITARIAS DE CONTABILIDAD XIII JORNADAS UNIVERSITARIAS DE CONTABILIDAD DE SAN JUAN FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES, 1–9.
- Calvo, A. (2006). La Globalización y su Relación con la Contabilidad. *Facultad de Ciencias Económicas*, XIV(1), 203–215.
- Casinelli, H. (2008). *La Globalización del Lenguaje de los Negocios*.
- Chávez, M. y Herrera, M. (2019). Los impuestos diferidos en Ecuador para la reducción de la elusión fiscal. *VinculaTégica*, 192–201.
- Consejo Nacional de Planificación. (2017). *Plan Nacional de Desarrollo 2017-2021*.
- Corbetta, P. (2013). *Metodología y Tecnicas de la investigacion Social*.
- Corsi, C., Di Berardino, D. y Cimbrini, T. Di. (2015). Beneish M-score and detection of earnings management in Italian SMEs. *Ratio Mathematica*, 28, 65–83.
- Díaz, A. (2003). Sistema fiscal a las remuneraciones como elemento promotor del empleo. *Contaduría Y Administración*, (211), 5–7.
- Díaz, O. (2014). Efectos adopción NIIF. *Revista Universo*, 10(1), 126–144.
- Escalante, P. y Hulett, N. (2010). Importancia de la auditoría de estados financieros para las Pyme´s: Una revisión documental. *Actualidad Contable Faces*, 13(20), 19–28. Retrieved from <http://www.redalyc.org/pdf/257/25715828003.pdf>
- Gujarati, D. y Porter, D. (2007). *Econometría. Journal of Experimental Psychology: General* (Vol. 136).
- Hernandez Sampieri, R., Fernandez Collado, C. y Baptista Lucio, M. del P. (2010). *Metodología de la investigación. Metodología de la investigación*. <https://doi.org/> ISBN 978-92-75-32913-9
- Ivanovich, J., Peña, A. y Torres, I. (2012). *Un Análisis Crítico a Las Niif-lfrs Y a Los Procesos De Adopción E Implementación En América Latina Y El Caribe*. ALAFEC.
- Kara, E., Uğurlu, M. y Körpi, M. (2019). Using Beneish Model in Identifying Accounting Manipulation : An Empirical Study in BIST Manufacturing Industry Sector Logistic Regression . Anahtar Kelimeler Muhasebe Jel Siniflandırması. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1(1), 21–39.
- Lee, H. y Lee, H. (2013). Do Big 4 audit firms improve the value relevance of earnings and equity ? *Managerial Auditing Journal*, 28(7), 628–646. <https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2012-0728>
- Marilena, Z. y Corina, I. (2012). Embellishment of Financial Statements Through Creative Accounting Policies and Options. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 62(2), 347–351. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2012.09.055>
- Marrero, G. A. y Novales, A. (2007). Income taxes, public investment and welfare in a growing economy. *Journal of Economic Dynamics and Control*, 31(10), 3348–3369. <https://doi.org/10.1016/j.jedc.2006.10.007>
- Monterrey, J. y Sánchez, A. (2017). Los impuestos como determinantes de la inversión empresarial. Evidencia empírica en empresas españolas que no cotizan en bolsa. *Revista de Contabilidad*, 20(2), 195–209. <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2017.04.001>
- Mora, A. (2019). The role of Politics and Economics in the International Financial Reporting Standards (IFRS) Adoption. *Estudios de Economía Aplicada*, 36(2), 407. <https://doi.org/10.25115/eea.v36i2.2537>
- Morales, F. (2009). Contabilidad creativa en Chile. *Contaduría y Administración*, (229), 85–103.
- Mukherjee, A., Singh, M. y Zaldokas, A. (2016). Do Corporate Taxes Hinder Innovation? *Journal of Financial Economics*, 1–60. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2585458>
- Niyama, J., Rodrigues, A. M. y Rodrigues, J. (2015). Some Thoughts on Creative Accounting and

- International Accounting Standards. *Revista Universo Contábil*, (61), 69–87.
<https://doi.org/10.4270/ruc.2015104>
- Popa, M. (2012). Optimization of Fiscal Costs Versus Creative Accounting. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 62, 1271–1275. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2012.09.217>
- Purina, M. (2016). Deferred Tax under IAS 12 in the Chosen Czech and Russian Companies. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 220, 382–390.
<https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2016.05.512>
- Rodriguez, J., De Freitas, S. y Zaá, J. (2012). La contabilidad contexto de la globalización y revolución teleinformática. *Revista Venezolana de Análisis de Coyuntura*, 18(1), 161–183.
- Rositas, J. (2014). Los tamanos de las muestras en encuestas de las ciencias sociales y su repercusion en la generacion del conocimiento (Sample sizes for social science surveys and impact on knowledge generation). *Innovaciones de Negocios*, 11(2), 235–268. Retrieved from http://www.web.facpya.uanl.mx/rev_in/Revistas/11_22/11.22 Art4 pp 235 - 268.pdf
- Salazar, É. (2011). Análisis de las implicaciones no financieras de la aplicación de la NIIF para PYME en las medianas entidades en Colombia. *Cuadernos de Contabilidad*, 12(30), 211–241.
- Salazar, É. (2013). Efectos de la implementación de la NIIF para las PYMES en una mediana empresa ubicada en la ciudad de Bogotá. *Cuadernos de Contabilidad*, 14(35), 395–414. Retrieved from <http://revistas.uexternado.edu.co/index.php/contad/article/view/3982/4283>
- Schuh, C., Paula, S., Souza, D., & Kronbauer, C. (2018). De reconocimiento de activos por impuestos diferidos en las empresas brasileñas que figuran en el IBOVESPA. *Revista Universo Contábil*, 14(1), 29–49. <https://doi.org/10.4270/ruc.2018102>
- Shah, S. Z. A., Butt, S. y Tariq, Y. Bin. (2011). Use or abuse of creative accounting techniques. *International Journal of Trade, Economics and Finance*, 2(6), 531.
<https://doi.org/http://dx.doi.org/10.7763/IJTEF.2011.V2.161>
- Shil, S. (2014). Positive Accounting Theory and Changes in Accounting Principles : An Exploratory Inquiry into Bangladeshi Listed Companies. *Independent Business Review*, 7(2), 70–89.
- Svabova, L., Kramarova, K., Chutka, J. y Strakova, L. (2020). Detecting earnings manipulation and fraudulent financial reporting in Slovakia. *Oeconomia Copernicana*, 11(3), 485–508.
<https://doi.org/10.24136/oc.2020.020>
- Toscano, J., García, M., Montano, C. y Álvarez, C. (2014). Market Power and Economic Concentration in the Financial Auditing Services of the World. *Revista Universo Contábil*, 145–165. <https://doi.org/10.4270/ruc.2014108>
- Tua, J. (2012). Contabilidad y desarrollo económico. *Contabilidad Y Negocios*, 7(13), 94–110.
- Valle, C. (2013). Globalización y contabilidad: algunas reflexiones en torno a la obra El trabajo de las naciones de Robert B. Reich. (Spanish). *Contabilidad y Negocios*, 8(15), 95–101. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=zbh&AN=102997225&lang=es&site=ehost-live&scope=site>
- Vega, J. y Guzmán, J. (2011). Regresión PLS y PCA como solución al problema de multicolinealidad en regresión múltiple. *Revista de Matemática: Teoría y Aplicaciones*, 18(1), 9–20. <https://doi.org/10.1016/j.semreu.2010.04.004>
- Villagra, R. y Zuzunaga, F. (2014). Tendencias del impuesto a la renta corporativo en Latinoamérica. (Spanish). *Revista de La Facultad de Derecho*, 1(72), 163–202. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=zbh&AN=102920307&lang=es&site=ehost-live>
- Vladu, A. y Cuzdriorean, D. (2013). Creative Accounting, Measurement and Behavior. *Annales Universitatis Apulensis : Series Oeconomica*, 15(1), 107–115. Retrieved from <http://search.proquest.com/docview/1424327612?accountid=14549%5Cnhttp://hl5yy6xn2p.search.serialssolutions.com/?genre=article&sid=ProQ:&atitle=CREATIVE+ACCOUNTING,+MEASUREMENT+AND+BEHAVIOR&title=Annales+Universitatis+Apulensis:+Series+Oeconomica&issn=145>
- Vylkova, E. (2015). Palette Effect of Taxes on Economic, Social and Emotional Welfare of the Citizens. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 166, 209–215.
<https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.12.512>