

**UNIVERSIDAD POLITÉCNICA SALESIANA
SEDE GUAYAQUIL**

**FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y
ECONÓMICAS**

CARRERA: INGENIERÍA EN CONTABILIDAD Y AUDITORIA

**Tesis previa a la obtención del Título de: Ingeniero en Contabilidad y
Auditoría**

TEMA

*“IMPACTO FISCAL EN LA TRANSICIÓN A LAS NORMAS
INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA (NI IF) EN
EL ECUADOR”*

AUTORA:

IRENE CAROLINA PRECIADO LICOA

DIRECTOR:

ECON. CARLOS CALDERÓN

Guayaquil, Mayo 17 de 2010

DECLARATORIA DE RESPONSABILIDAD

Los conceptos desarrollados, análisis realizados y conclusiones efectuadas en el presente trabajo de tesis, son de exclusiva responsabilidad de la autora.

Guayaquil, Mayo 17, 2010

Irene Carolina Preciado Licoa.

DEDICATORIAS Y AGRADECIMIENTOS

El presente trabajo es dedicado a Dios, que me permitió concluir mi carrera, me dio el acierto para escoger un tema de tesis de trascendental importancia, y que me direccionó para desarrollarlo y concluirlo de manera oportuna.

A mi familia, que cree en mí en manera incondicional, y es mi principal fuente de inspiración.

A mis compañeros, junto a quienes, como dignos ecuatorianos, he luchado día a día, compartiendo el tiempo entre familia, estudios, y trabajo, y aún no siendo fácil, hemos obtenido óptimos resultados.

Finalmente, expreso mi agradecimiento a la Universidad Politécnica Salesiana y a mis profesores, que durante estos años de estudios me fortalecieron con sabiduría y conocimientos de incalculable valor.

Permanecerán por siempre en nuestros corazones.

INDICE

1. INTRODUCCIÓN

- 1.1 Antecedentes
- 1.2 Planteamiento del problema
- 1.3 Unidad de análisis y estudio
- 1.4 Objetivos
- 1.5 Justificación
- 1.6 Marco metodológico

2. INTRODUCCIÓN PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE LAS NIIF

- 2.1 Marco teórico
- 2.2 Principales objetivos del marco conceptual
- 2.3 Alcance del marco conceptual
- 2.4 Postulados básicos
- 2.5 Características cuantitativas de los estados financieros
- 2.6 Elementos de los estados financieros
- 2.7 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros
- 2.8 Medición de los elementos de los estados financieros
- 2.9 NIIF 1: Adopción por primera vez de las NIIF

3. ANÁLISIS DEL EFECTO TRIBUTARIO EN LA APLICACIÓN DE LAS PRINCIPALES NIIF

3.1 NIC 2: Existencias

- 3.1.1 Introducción
- 3.1.2 Alcance
- 3.1.3 Definición
- 3.1.4 Información a revelar
- 3.1.5 Aplicación de caso práctico

3.2 NIC 16: Activos fijos

- 3.2.1 Introducción

- 3.2.2 Objetivos
- 3.2.3 Alcance
- 3.2.4 Definición
- 3.2.5 Aplicación de caso práctico

3.3 NIC 36: Deterioro del valor de los activos

- 3.3.1 Objetivos
- 3.3.2 Alcance
- 3.3.3 Definición
- 3.3.4 Aplicación de caso práctico

3.4 NIC 17: Arrendamientos

- 3.4.1 Introducción
- 3.4.2 Objetivos
- 3.4.3 Alcance
- 3.4.4 Definición
- 3.4.5 Información a revelar
- 3.4.6 Aplicación de caso práctico

3.5 NIC 37: Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes

- 3.5.1 Introducción
- 3.5.2 Objetivos
- 3.5.3 Alcance
- 3.5.4 Definición
- 3.5.5 Información a revelar
- 3.5.6 Aplicación de caso práctico

3.6 NIC 18: Ingresos ordinarios

- 3.6.1 Introducción
- 3.6.2 Objetivos
- 3.6.3 Alcance
- 3.6.4 Definición
- 3.6.5 Información a revelar
- 3.6.6 Aplicación de caso práctico

3.7 NIC 12: Impuesto sobre las ganancias

- 3.7.1 Introducción
- 3.7.2 Objetivos
- 3.7.3 Alcance

- 3.7.4 Conciliación tributaria
- 3.7.5 Diferencias permanentes
- 3.7.6 Diferencias temporales
- 3.7.7 Relación con la normativa fiscal ecuatoriana vigente
- 3.7.8 Aplicación de conciliación tributaria en casos prácticos

4. CONCLUSIONES

5. BIBLIOGRAFÍA

6. ANEXOS

- 6.1 Resolución de la Superintendencia de Compañías No. 08.G.DSC.010.
- 6.2 Cronograma de implementación para la aplicación de las NIIF en el Ecuador.
- 6.3 Encuesta.

1.1 ANTECEDENTES

El desarrollo de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es producto de la toma de conciencia en Europa sobre los efectos desbastadores de los escándalos por fraudes financieros que se dieron en la década de 1970 a 1990, ocurridos principalmente en los Estados Unidos que contagiaron luego a los mercados de capital en Europa, Asia y otras regiones del planeta.

Las normas NIIF se implementaron obligatoriamente en Europa a partir del año 2005 y están siendo adoptadas progresivamente por los más de cien países miembros del IASB (Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera).

Actualmente en el Ecuador, los estados financieros se han venido preparando con la aplicación de diferentes interpretaciones de los principios de contabilidad generalmente aceptados, distorsionando en cierta medida la uniformidad en su uso. En los últimos años, se han conocido escandalosos fraudes financieros a nivel mundial, que se cometieron precisamente por la desviación en la aplicación de los principios y normas contables.

La necesidad de armonización contable, para lograr el objetivo de comparabilidad alcanza una gran importancia, especialmente en compañías y grupos económicos que invierten en el extranjero, cuya información financiera se dirige a distintos usuarios (inversionistas, analistas y público en general) en el exterior, por lo cual es necesario asegurar su correcta aplicación, interpretación y difusión para facilitarles la toma de decisiones.

La implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF pretende mejorar la **transparencia** y la **comparación** de la información financiera, para que el Ecuador logre comunicarse con el resto del mundo a través de un mismo idioma.

El 6 de septiembre de 1999 entran en vigencia las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC), hasta agosto del 2006 en que la Superintendencia de

Compañías emitió una resolución disponiendo la adopción de las normas NIIF, mismas que no fueron en la práctica puestas en vigencia, durante todos estos años las NEC han sido la base para la elaboración de los estados financieros de las empresas. En el transcurso del tiempo las NEC hasta finales del 2009 fueron modificándose para adaptar aspectos conceptuales de las NIC, y por consiguiente ambas tienen cierta relación, lo cual ha dado lugar a la familiarización con las Normas Internacionales y sus conceptos y aplicaciones.

Debido a la convergencia internacional antes mencionada, la Superintendencia de Compañías ha determinado la aplicación obligatoria de las NIIF a partir del año 2010.

Haciendo un repaso breve de la historia, podemos notar que las NIIF no son criterios técnicos recientes como se pudiera pensar, de hecho, el Comité Internacional de Normas de Contabilidad (I.A.S.C), fue creado en el año 1973 y dos años más tarde se publican las primeras Normas Internacionales de Contabilidad, es decir, hace más de 30 años. Sin embargo, es en la presente década, que las normas contables empiezan a ser difundidas masivamente y a adoptarse en diversas regiones del mundo. Para el caso, la Unión Europea decidió adoptar las NIIF a partir del año 2005, Canadá las adoptará a partir del año 2011, y muchos otros países también están migrando hacia las normas internacionales de información financiera:

Gráfico 1

USO DE NIIF'S ALREDEDOR DEL MUNDO



Fuente: www.iasb.org/April09WorldMapfinal

Es importante mencionar que el organismo rector de las NIC, es el IASB (Internacional Accounting Standard Board), entidad que basa sus objetivos en:

- a. Formular y difundir, buscando el interés público, normas contables que sean observadas en la presentación de los estados financieros, así como promover su aceptación y observación en todo el mundo.
- b. Trabajar, en forma general, para la mejora y armonización de las regulaciones, normas contables y procedimientos relacionados con la presentación de estados financieros.

En opinión de Sir David Tweedie, Presidente del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés), una estructura sólida para la presentación de información financiera debe fundamentarse en cuatro pilares básicos:

1. Normas de Contabilidad que sean uniformes, globales y que estén basadas en principios claros que permitan que los informes financieros reflejen la realidad económica subyacente;

2. Prácticas eficaces de gobierno corporativo, incluyendo la obligación de adoptar e implementar normas internacionales de contabilidad;
3. Prácticas de auditoría que den al mundo exterior la seguridad de que una entidad está reflejando fielmente sus resultados económicos y su situación financiera; y
4. Un mecanismo de aplicación y supervisión que garantice que se están cumpliendo los principios establecidos por las normas contables y de auditoría.

En este contexto, no cabe duda que la globalización también ha llegado a la profesión de la Contaduría Pública. No queda de otra, tenemos que cambiar.

Tenemos que dejar atrás los principios contables convencionales y poner nuestra mirada en el horizonte para conocer, estudiar, analizar e implementar en las empresas ecuatorianas, los estándares contables internacionales emitidos por los organismos que regulan la profesión contable a nivel mundial.

1.2 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La Normas Internacionales de Información Financiera se han convertido en una necesidad urgente de aplicación en todo el mundo; en nuestro país la Superintendencia de Compañías, entidad encargada del control, supervisión y apoyo al sector empresarial y de mercado de valores, emitió inicialmente la Resolución No. 06.Q.ICI.004 el 21 de agosto de 2006, publicada en el registro oficial No. 348 de 4 de septiembre del mismo año, en la cual indicó la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF” y su aplicación obligatoria en todas las compañías y entidades bajo su control y vigilancia, para el registro, preparación y presentación de estados financieros a *partir del 1 de enero del 2009*.

Posteriormente se expide una segunda Resolución con numeración ADM 08199 el 3 de julio de 2008, la cual se publicó en el Suplemento del Registro Oficial No.378 de 10 de julio del 2008. En esta resolución el Superintendente de Compañías Ab. Pedro Solines Chacón ratificó el cumplimiento de la Resolución No. 06.Q.ICI.004 de 21 de agosto de 2006.

Finalmente considerando el pedido del Gobierno Nacional de *prorrogar* la entrada en vigencia de las NIIF para permitir que los empresarios del país puedan enfrentar de mejor manera los posibles impactos de la crisis financiera global, el 20 de noviembre del 2008 la Superintendencia de Compañías emite la Resolución con numeración 08.G.DSC.010, en la cual indica la aplicación de las normas en tres periodos:

1. *Se aplicarán a partir del 01 de enero del 2010* en las compañías y entes sujetos y regulados por la Ley de Mercado de Valores, así como todas las compañías que ejercen actividades de auditoría externa. *El año 2009 se establece como periodo de transición.*
2. *Se aplicarán a partir del 01 de enero del 2011* en las compañías que tengan activos totales iguales o superiores a US\$4'000.000,00 al 31 de diciembre de 2007; las compañías Holding o tenedoras de acciones, que voluntariamente hubieren conformado grupos empresariales; las

compañías de economía mixta y las que bajo la forma jurídica de sociedades constituya el Estado y Entidades del Sector Público; las sucursales de compañías extranjeras u otras empresas extranjeras estatales, paraestatales, privadas o mixtas, organizadas como personas jurídicas y las asociaciones que éstas formen y que ejerzan sus actividades en el Ecuador. El año 2010 se establece como periodo de transición.

3. *Se aplicarán a partir del 1 de enero del 2012* en las demás compañías no consideradas en los dos grupos anteriores. El año 2011 se establece como periodo de transición.

De acuerdo a esta última resolución y en vista de que el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 del 29 de Diciembre del 2007, transforma la Ley de Régimen Tributario Interno a *Ley Orgánica de la Nación*; éste trabajo de investigación revelará a sus lectores el conflicto legal existente previo a la aplicación de las NIIF.

1.3 UNIDAD DE ANALISIS Y ESTUDIO

En un ambiente de NIIFs es indispensable que los organismos competentes: Federación Nacional de Contadores, Servicio de Rentas Internas, Superintendencia de Bancos y Superintendencia de Compañías, realicen una reforma a la L.R.T.I o al menos, al RALORTI estableciendo la aplicación obligatoria de las NIFF's; puesto que, a la fecha no se han publicado mediante ningún Registro Oficial las NIIFs y las NICs así como también las normas interpretativas que son la CINIIFs y SICs, por tanto como principio de certeza legal.

En referencia a lo mencionado en el párrafo anterior, para este trabajo de investigación, hemos identificado los siguientes artículos que deberán ser considerados previos a la correcta implementación de las NIIFs en el Ecuador:

○ **Art. 2 Código Orgánico Tributario: Supremacía de las Normas Tributarias:**

“Las disposiciones de este Código y de las demás leyes tributarias, prevalecerán sobre toda otra norma de leyes generales. En consecuencia, no serán aplicables por la administración ni por los órganos jurisdiccionales las leyes y decretos que de cualquier manera contravengan este precepto.”

○ **Art. 4 Código Orgánico Tributario: Reserva de ley**

“Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.”

○ **Art. 7 Código Orgánico Tributario: Facultad Reglamentaria**

“Facultad reglamentaria. Sólo al **Presidente de la República**, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones

generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.”

Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella.

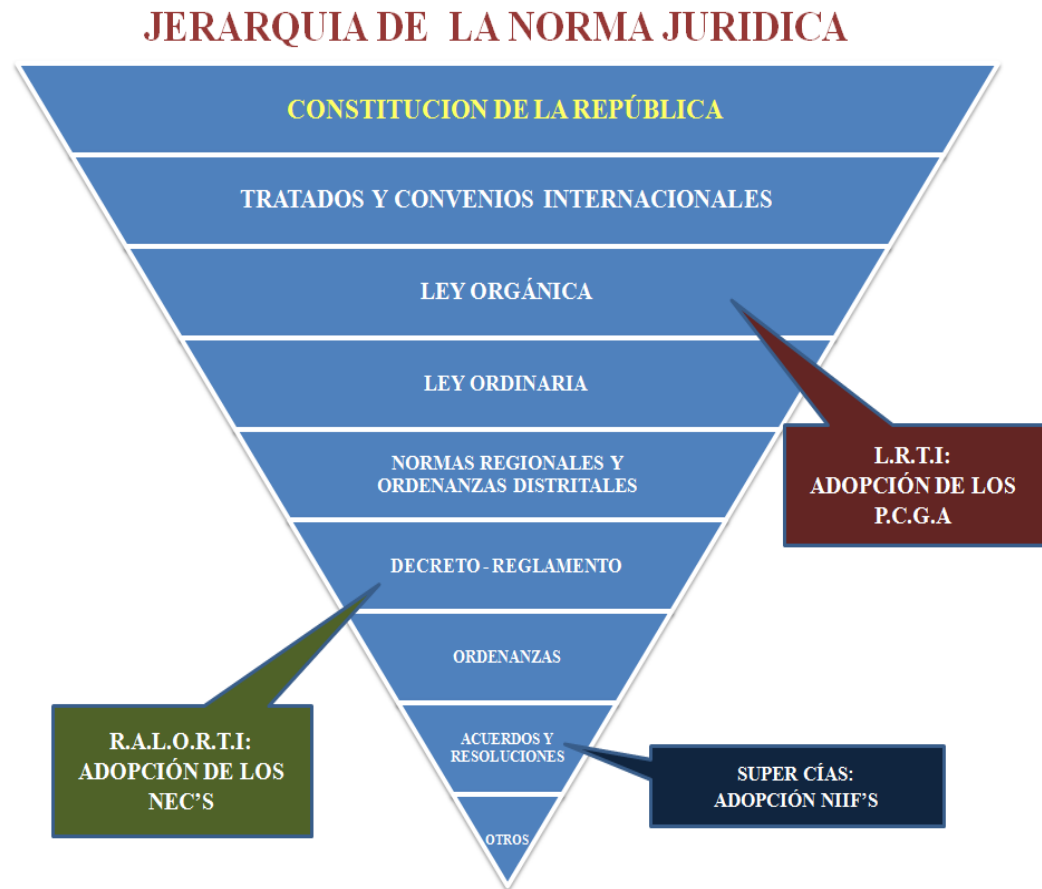
En ejercicio de esta facultad no podrá suspenderse la aplicación de leyes, adicionarlas, reformarlas, o no cumplirlas, a pretexto de interpretarlas, siendo responsable por todo abuso de autoridad que se ejerza contra los administrados, el funcionario o autoridad que dicte la orden ilegal.

- ***Art .424 de la Nueva Constitución. – Registro Oficial 449 del 20 de Octubre del 2008, inciso 2:***

“...El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución, los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos de decisiones de los poderes públicos.

En el capítulo 1.2 se menciona la resolución en la cual la Superintendencia de Compañías obliga la aplicación de las NIIF en el Ecuador, sin embargo dicha resolución aun no tiene relevancia legal, ya que para asegurar el principio de certeza legal es necesario expedir y publicar en el Registro Oficial la aplicación de las NIIF, y las N.I.C, así como las normas interpretativas CINIIF Y SIC.

Gráfico 2



Fuente: Art .424 de la Nueva Constitución

Para la correcta aplicación de las NIIF en el Ecuador es indispensable que los organismos competentes partan por modificar el siguiente artículo, ya que tal como se muestra a continuación, según la normativa ecuatoriana, la contabilidad aun se debe llevar con sujeción a las NEC:

- *Art. 36 Principios generales, Reglamento de Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (R.A.L.O.R.T.I.) inciso 1:*

“La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América, 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”

Posteriormente considerando el inciso no. 2 y 3 del artículo antes mencionado, es necesario se establezca la aplicación obligatoria de las N.I.F.F, dentro las Leyes Orgánicas.

“Para fines tributarios, las Normas de Contabilidad deberán considerar las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario interno y de este reglamento, así como las de otras normas legales o reglamentarias de carácter tributario.”

“El Organismo técnico de la Federación Nacional de Contadores con la participación de delegados de la Superintendencia de Bancos, Superintendencia de Compañías y del Servicio de Rentas Internas, elaborará las Normas Ecuatorianas de Contabilidad o sus reformas, que serán periódicamente notificadas a las máximas autoridades de las mencionadas instituciones públicas, quienes dispondrán su publicación en el Registro Oficial.”

De no realizar una reforma a las Leyes actuales, y aplicar en forma simultánea las N.E.C’S y las NIIF’S se recaería en los siguientes casos de defraudación:

○ ***Art. 344 Casos de defraudación, Código Orgánico Tributario, numeral 8***

" Llevar doble contabilidad deliberadamente, con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica”

○ ***Art. 345 Sanciones por defraudación, Código Orgánico Tributario, inciso 3***

“Las penas aplicables al delito de defraudación son:

...Prisión de dos a cinco años y una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir”.¹

¹ GUEVARA, Pablo, Aplicación de las NIIF en el Ecuador-Piramide de Kelsen, FIDESBuro Soluciones Tributarias, Guayaquil-Ecuador.

1.4 OBJETIVOS

Los objetivos que trae consigo este trabajo de tesis son:

OBJETIVO GENERAL

- Determinar el ***IMPACTO TRIBUTARIO*** que generará la aplicación de las principales NIIF en el Ecuador.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Analizar las principales NIC, que al ser aplicadas en los estados financieros conllevarán a la generación de partidas conciliatorias en el pago del Impuesto a la Renta de las Compañías.
- Desarrollar pautas de acción de uso consistente en la preparación de los estados financieros, para la correcta declaración y pago de Impuesto a la Renta Anual.
- Contar con un marco de referencia que dirija a los contribuyentes a una adecuada proyección de la deducción de sus gastos anuales.
- Tomar decisiones de gestión y control de las obligaciones tributarias, de tal manera que la proyección de los egresos de efectivo por estos conceptos sea debidamente anticipada.
- Adoptar decisiones de planificación para el correcto análisis de la transparencia de la información tributaria, en base a la presentación de los estados financieros acorde a la Ley de Equidad Tributaria.
- Asumir decisiones de inversión y financiamiento, analizando las consecuencias fiscales en comparación con los objetivos que persigan cada uno de los empresarios.

1.5 JUSTIFICACION

La implementación de las NIIF en los estados financieros del país es un tema actualmente muy difundido por empresas consultoras y de asesoría tributaria, y la divulgación de este tema generalmente se ha hecho para el que hace contabilidad y para el que audita los estados financieros, poniendo mayor énfasis para los usuarios principales, que son los dueños de los negocios; quienes deberían ser los más interesados en este tema, puesto que, son quienes toman las decisiones dentro de una organización, tributan y tienen utilidades o pérdidas en sus operaciones.

Quizá ciertos empresarios muestran poco interés en el tema porque conceptúan que no tiene mayor trascendencia y además consideran que la implementación de estas normas es un ejercicio simple de cambio de un tratamiento contable a otro (valoración y monitoreo de activos y pasivos, de ingresos y gastos, impuestos, etc.), sin enfatizar que la implementación de las NIIFs afectará muchos aspectos de una empresa y su ambiente como la contabilidad y los informes de gestión; los reportes financieros externos, las comunicaciones tanto internas como externas, los sistemas de información y recursos humanos, etc.

Por tanto, debe reconocerse que este es un proyecto que no solo le compete a las áreas contables o financieras sino que también está ligado con todas las áreas operacionales, y por lo tanto el conocimiento oportuno y a fondo sobre estas normas permitirá a los empresarios adoptar decisiones de planificación, control, inversión y financiamiento oportuno e incluso servirá para mejorar el control interno en las organizaciones.

En efecto y de acuerdo a lo mencionado anteriormente, promulgamos que este trabajo de tesis es realizado con el fin de mostrar a los lectores una sinopsis del contenido de ciertas NICs – NIIFs, seleccionadas según la influencia que tengan en las transacciones operativas que realizan los contribuyentes en el país y que de acuerdo al caso traen consigo modificaciones en sus registros contables, los mismos que son considerados como base para la declaración de impuestos en el país.

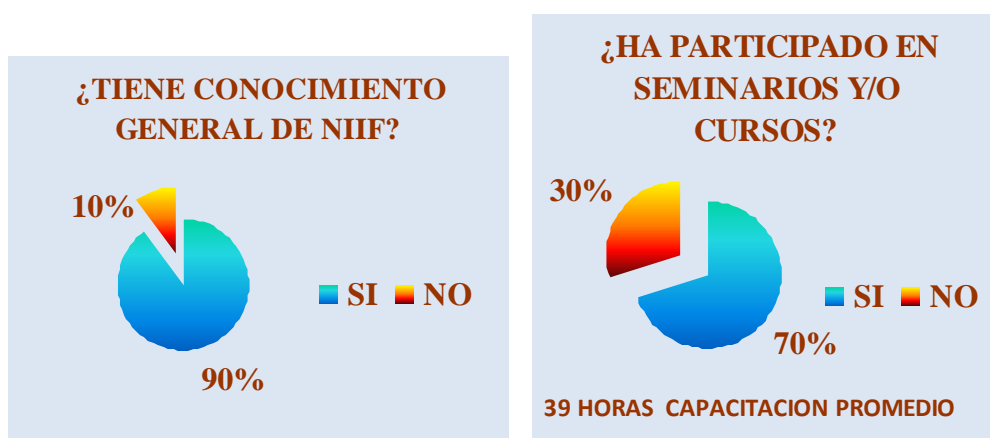
El contexto de las normas será utilizado para hacer un comparativo e identificación de las convergencias y discordancias contables-tributarias en relación a las leyes y normativas ecuatorianas que se encuentran en vigencia y que prevalecen sobre cualquier otra norma de ley general.

Posterior a la identificación y análisis de las discordancias y tomando en cuenta que la información registrada en la contabilidad es necesaria para la declaración de impuestos y por ende para reconocer el impacto tributario que se dará durante la transición a las NIIFs, presentaremos a los lectores casos prácticos con situaciones virtuales según cada una de las NICs-NIIFs analizadas, que permitirán explicar la forma correcta de:

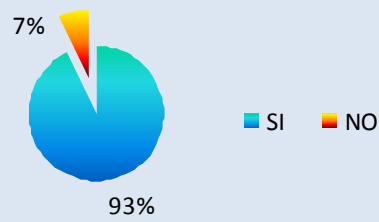
- Efectuar los registros contables en los estados financieros
- Preparar una conciliación tributaria y
- Determinar con claridad el posible impuesto a la renta diferido que se genere por la aplicación de las NIIF en las transacciones contables

Para tener una idea más clara del nivel de importancia y preparación que se está destinando en cuanto a la aplicación de las NIIF, procedimos a realizar encuestas personales a contadores de veinte empresas de la ciudad de Guayaquil, mismas que se resumen en los siguientes gráficos y cuyos soportes se encuentran en los anexos del presente trabajo.

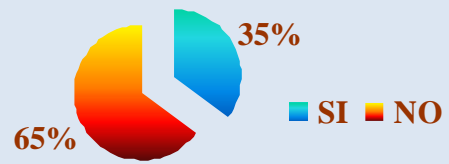
Gráfico 3



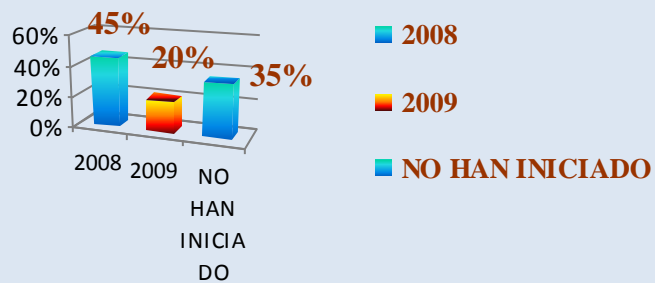
¿LOS SEMINARIOS INCLUYEN CASOS PRACTICOS?



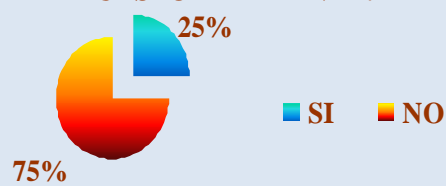
¿ ESTA PREPARADO PARA ADOPTAR N.I.I.F?



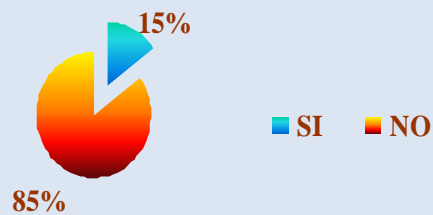
¿ DESDE CUANDO INICIARON A PREPARARSE PARA IMPLEMENTAR NIIF ?



¿ HA EFECTUADO ANALISIS DEL IMPACTO SOBRE EL IMPUESTO A LA RENTA?



¿ Las acciones de su compañía se cotizan en la Bolsa de Valores?



Fuente: Encuestas efectuadas

Partiendo de ésta encuesta efectuada a diferentes contadores de compañías de Guayaquil, se puede deducir que en su mayoría todavía no están preparados para la implementación de Normas Internacionales.

1.6 MARCO METODOLÓGICO

El conjunto de aspectos que se considerarán para la elaboración de éste trabajo de tesis, estarán basados en el tipo de **investigación explicativa**, la cual pretende informar de un aspecto de la realidad, explicando su significatividad dentro de una teoría de referencia, a la luz de leyes o generalizaciones que dan cuenta de hechos o fenómenos que se producen en determinadas condiciones.

Dentro de la investigación científica, a nivel explicativo, se dan tres elementos:

- **Lo que se quiere explicar:** se trata del objeto, hecho o fenómeno que ha de explicarse, para nuestro caso específico el objeto son las Normas Internacionales de Contabilidad NIC, y la Ley de Régimen Tributario Interno.
- **Lo que se explica:** La explicación se deduce (a modo de una secuencia hipotética deductiva) de un conjunto de premisas compuesto por leyes, generalizaciones y otros enunciados que expresan regularidades que tienen que acontecer. En este sentido, la explicación que desarrollaremos será un análisis de las consecuencias tributarias generadas por la aplicación de normas y leyes previamente elaboradas y establecidas a nivel internacional.
- **Qué clase de hechos lo condiciona:** La resolución **08.G.DSC.010** del 20 de noviembre del 2008, emitida por la Superintendencia de Compañías del Ecuador sobre la aplicación de las Normas en el país a partir del año 2010 según el calendario establecido y descrito en el capítulo 1.2

El tipo de estudio será basado en los métodos de análisis, deducción, síntesis, y comparación, cuyo resultado se demostrará en ejercicios prácticos reales; todo ello relacionado con las fuentes y técnicas para la recolección de datos e información.

2.1 MÉTODO DE INTRODUCCION PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE LAS NIIF

2.1.1 ANÁLISIS PRELIMINAR

2.1.1.1 SINTESIS DEL MARCO CONCEPTUAL

Tal como se mencionó en la introducción del presente trabajo, la globalización obliga a generar cambios en el modo de presentar la información financiera, tal es así que el marco conceptual de las NIIF emitido por el “International Accounting Standards Committee” (IASC) construye las bases para que los estados financieros satisfagan las necesidades actuales de información, que permitan su reconocimiento y medición de la manera más exacta y verás. El IASC considera que la armonización más amplia entre las leyes, normas contables, y procedimientos relativos a la preparación y presentación de estados financieros, puede perseguirse mejor si los esfuerzos se concentran en suministrar información útil para la toma de decisiones económicas, es así que el Consejo del IASC estima que los estados financieros así preparados cubren las necesidades comunes de la mayoría de usuarios, según indica debido a que casi todos los usuarios toman decisiones económicas, tales como:

- Decidir si adquirir , mantener o vender acciones o derechos propietarios;
- Evaluar la gestión administrativa o la responsabilidad de la gerencia;
- Evaluar la capacidad de la empresa para pagar las remuneraciones y suministrar otros beneficios a sus empleados;
- Evaluar las medidas de protección sobre los fondos prestados a la empresa;
- Determinar las políticas de planificación para los tributos;
- Determinar las utilidades distribuibles y los dividendos a pagar;
- Preparar y usar las estadísticas macroeconómicas de ingresos del país, o
- Regular las actividades de las empresas.

Según indica el Consejo del IASC, son los gobiernos en particular, los que fijan los requisitos diferentes o adicionales para sus propios intereses tributarios. Sin embargo, tales requisitos contables no deben afectar a los estados financieros publicados para beneficio de los usuarios en general.

2.1.1.2 PRINCIPALES OBJETIVOS DEL MARCO CONCEPTUAL

El marco conceptual emitido por el IASC en general, es verdaderamente extenso, sin embargo en cada punto se ha considerado la información más relevante, y se la describe de tal manera que sea de rápida comprensión al lector, vinculado o no al círculo contable.

El marco conceptual provee información sobre la posición financiera, el desempeño y los cambios en la posición financiera de una entidad, información que es útil para un rango amplio de usuarios en la toma de decisiones económicas, siendo su objetivo ayudar o facilitar:

- La emisión y revisión de las normas y procedimientos relativos a la presentación de estados financieros.
- La aplicación de las normas de contabilidad.
- La preparación de los estados financieros, así como el tratamiento de materias que no han sido todavía objeto de una norma de contabilidad.
- La interpretación de la información contenida en los estados financieros.
- La formación de una opinión, por parte de los auditores externos acerca de si los estados financieros han sido preparados de acuerdo con las normas de contabilidad aprobada y vigente.

El IASC a su vez reconoce que, en algunos casos, pueden existir discrepancias entre el Marco Conceptual y alguna Norma de Contabilidad. En tales casos, las disposiciones fijadas en la Norma afectada prevalecen sobre aquellas contenidas en el Marco Conceptual. No obstante, dado que el desarrollo de futuras Normas y la revisión de las existentes, se basará en el Marco Conceptual, dichas discrepancias tenderán a desaparecer.

2.1.1.3 ALCANCE DEL MARCO CONCEPTUAL

El Marco Conceptual comprende los siguientes aspectos:

- El objetivo de los estados financieros.
- Las características cualitativas que determinan si la información contenida en los estados financieros es útil.
- La definición, reconocimiento y medición de los elementos que conforman los estados financieros.
- Conceptos de Patrimonio y del mantenimiento del Patrimonio.²

El Marco Conceptual es aplicable a los estados financieros de todas las empresas reportadoras, sean estas comerciales, industriales y otras, tanto en el sector público como en el privado. Una empresa reportadora es una empresa para la cual existen usuarios que confían en los estados financieros como su principal fuente de información financiera sobre la empresa³. Entre éstos usuarios tenemos:

- Inversionistas
- Empleados
- Financistas
- Proveedores y otros acreedores comerciales
- Clientes
- Organismos públicos
- Público en general⁴

2.1.1.4 POSTULADOS BÁSICOS

Los postulados básicos son también denominados Hipótesis Fundamentales. Los supuestos implícitos de DEVENGADO, y EMPRESA EN MARCHA, son claves en la elaboración de Estados Financieros

² Marco Conceptual emitida por el IASC, párrafo 4

³ Marco Conceptual emitida por el IASC, párrafo 8

⁴ Marco Conceptual emitida por el IASC, párrafo 9

Según el principio de Devengado, los efectos de las transacciones y demás hechos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente de efectivo), se deben registrar en los estados financieros de los periodos a los cuales se relacionan. Al preparar los estados financieros sobre ésta base se informa a los usuarios tanto de transacciones pasadas que significaron cobros o pagos de dinero, así como de los recursos pendientes de cobrar o pagar en el futuro.

Por otro lado el principio de Empresa en Marcha conceptúa que los estados financieros se preparan sobre la base de que la empresa está en funcionamiento, y continuará sus actividades de operación dentro del futuro previsible.

2.1.1.5 CARACTERISTICAS CUALITATIVAS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Comprensibilidad, relevancia (materialidad), confiabilidad (representación fiel; esencia sobre la forma; imparcialidad; prudencia), comparabilidad (balance entre las características cualitativas).

2.1.1.6 ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

- **Posición financiera**
 - ✓ **Activo;** recurso controlado por la empresa como resultado de hechos pasados, del cual la empresa espera obtener , en el futuro, beneficios económicos
 - ✓ **Pasivo;** obligación presente de la empresa, surgida a raíz de hechos pasados, al vencimiento de la cual y para pagarla, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos
 - ✓ **Patrimonio;** parte residual en los activos de la empresa una vez deducidos todos los pasivos; en las sociedades anónimas debe mostrarse por separado los fondos aportados por accionistas,

utilidades retenidas, reservas por revalorización de capital o revalorización de activos.

- **Desempeño;** la utilidad neta es considerada una medida de desempeño, o bien el retorno sobre la inversión o la utilidad por acción. Los elementos relacionados directamente con la medición de la utilidad neta son:
 - ✓ **Ingresos;** incrementos en los beneficios económicos, que no están relacionados con los aportes de capital efectuados por los propietarios. Surgen en el curso de las actividades ordinarias de la empresa, y se reportan como ventas, honorarios, intereses, dividendos, regalías, y arriendos.
 - ✓ **Gastos;** disminuciones en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de egresos o disminuciones del valor de los activos, o bien como surgimiento de obligaciones que dan como resultado disminuciones en el Patrimonio, y que no están relacionados con las distribuciones de Patrimonio efectuados a los propietarios. Por citar algunos: costo de ventas, remuneraciones o depreciación.
- **Ajustes por mantenimiento del capital;** En ciertas ocasiones al revaluar o reexpresar el valor de los activos y pasivos, se da a lugar a aumentos o disminuciones del Patrimonio.

2.1.1.7 RECONOCIMIENTO DE LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Debe ser objeto de reconocimiento, toda partida que cumpla la definición de un elemento siempre que:

- Sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue o salga de la empresa y;

- La partida tenga un costo o valor que pueda ser medido confiablemente

Existen las siguientes condiciones de reconocimiento:

- **La probabilidad de obtener beneficios económicos futuros;** hace referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados llegarán o saldrán de la empresa.
- **Fiabilidad de la medición;** la partida debe poseer un costo o valor que pueda ser medido en forma fiable.
- **Reconocimiento de activos;** se reconoce un activo en el balance general, cuando es probable que se obtengan del mismo, beneficios económicos futuros para la empresa, y a su vez éste tiene un valor que puede ser medido con fiabilidad.
- **Reconocimiento de pasivos;** se reconoce un pasivo en el balance general, cuando el hecho que dio origen al compromiso, proviene de un hecho pasado, el pago es ineludible y deberá efectuarse en una fecha determinada, siempre que el compromiso pueda ser medido fiablemente.
- **Reconocimiento de Ingresos;** se reconoce un ingreso en el estado de resultados, cuando ha surgido un incremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un incremento en los activos o una disminución en los pasivos, y además el monto del ingreso puede medirse con fiabilidad.
- **Reconocimiento de Gastos;** se reconoce un gasto en el estado de resultados, cuando ha ocurrido una disminución en los beneficios económicos futuros, relacionado con una disminución en los activos o un incremento en los pasivos, y además el monto del gasto puede medirse con fiabilidad.

2.1.1.8 MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Medición es el proceso de determinación de los montos monetarios por los que se reconocen los elementos de los Estados Financieros para su inclusión en el balance general y en el estado de resultados. Para ello es necesaria la selección de una base específica de medición.

En los Estados Financieros se emplean diferentes bases de medición, con diferentes grados y en distintas combinaciones entre ellas, las que incluyen, entre otras las siguientes:

- **Costo Histórico;** Los activos se registran por el monto de efectivo o equivalentes de efectivo, pagados, o por el valor justo del activo entregado a cambio en el momento de la adquisición. Los pasivos se registran por el valor del producto recibido a cambio de incurrir en la obligación u otras partidas equivalentes que se espera pagar para extinguir la correspondiente obligación.
- **Costo Corriente;** Los activos se llevan contablemente por el monto de efectivo, o equivalentes de efectivo, que debería pagarse si se adquiriese en la actualidad el mismo activo u otro de similares características. Los pasivos se registran al importe de efectivo que se requiere para liquidar la obligación al momento presente.
- **Valor Realizable;** Los activos se llevan contablemente por el monto de efectivo o equivalentes de efectivo que podrían ser obtenidos, en el momento presente, en la venta no forzada de los mismos. Los pasivos se llevan por sus valores de liquidación, esto es, los montos sin descontar de efectivo o equivalentes de efectivo que se espera pagar por las obligaciones en el curso normal de las operaciones.
- **Valor Actual;** Los activos se llevan contablemente al valor presente, descontando las futuras entradas netas de efectivo que se espera genere la partida en el curso normal de las operaciones. Los pasivos se llevan por el

valor presente, descontando las salidas netas de efectivo que se necesitarán para pagar las obligaciones, en el curso normal de las operaciones.

La base de medición más comúnmente utilizada por las empresas, al preparar sus estados financieros, es el costo histórico. Éste se combina, generalmente, con otras bases de medición. Por ejemplo, las existencias normalmente se reflejan contablemente al menor valor entre el costo histórico y el valor neto realizable, los valores negociables pueden contabilizarse al valor de mercado, y las obligaciones por indemnización por años de servicio al personal se ajustan a su valor presente. Por otra parte, algunas empresas utilizan la base de costo corriente como alternativa a la incapacidad de la base de costo histórico de reconocer el efecto de variaciones en los precios específicos de activos no monetarios.

Según un análisis del autor colombiano Samuel Alberto Mantilla, el marco conceptual de IASB tiene enormes vacíos en relación con las NIIF, tales como:

- **Revelación;** La temática de la revelación de importancia cada vez mayor en las NIIF, no tiene un desarrollo conceptual en la estructura/marco.
- **Información Financiera;** el centro de atención de la estructura/marco conceptual está en los estados financieros que proporcionan información útil para un amplio rango de usuarios y no en la información como tal (financial reporting).
- **Medición al Valor Razonable;** esta temática, de mucha fuerza en las NIIF no aparece en la estructura/marco conceptual
- Queda la impresión de que la estructura/marco conceptual se queda con un modelo de teoría contable, y los procesos financieros modernos van por otro lado, ya que no en vano los estándares internacionales evolucionaron de ser de contabilidad para ser de información financiera.⁵

⁵ MANTILLA Samuel, Estándares/Normas Internacionales de Información Financiera, Ecoe ediciones 2006, pág. 232

Sin embargo los vacíos mencionados no le restan importancia a la estructura/marco conceptual. Es básico entender con claridad cuál es su propósito y, sobre todo, su alcance, mismo que se menciona en la página 18 del presente trabajo.

2.1.2 NIIF I: ADOPCION POR PRIMERA VEZ DE LAS NIIF

OBJETIVO

El objetivo de esta NIIF es asegurar que los *primeros estados financieros con arreglo a las NIIF* de una entidad, así como sus informes financieros intermedios, relativos a una parte del ejercicio cubierto por tales estados financieros, contienen información de alta calidad que:

- Sea transparente para los usuarios y comparable para todos los ejercicios que se presenten;
- Provea un punto de partida adecuado para la contabilización bajo las *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*; y
- Pueda generar un costo que no exceda a los beneficios proporcionados a los usuarios.⁶

ALCANCE

Una entidad aplicará esta NIIF en:

- Sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF; y
- En cada informe financiero intermedio que, en su caso, presente de acuerdo con la NIC 34 *Información Financiera Intermedia*, relativos a una parte del ejercicio cubierto por sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.⁷

⁶ Norma Internacional De Información Financiera NIIF 1, párrafo 1

⁷ Norma Internacional De Información Financiera NIIF 1, Párrafo 2

Los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad adopta las NIIF, mediante una declaración, explícita y sin reservas, contenida en tales estados financieros, del cumplimiento con las NIIF.

Los estados financieros con arreglo a las NIIF son los primeros estados financieros de la entidad según NIIF si, por ejemplo, la misma:

- Ha presentado sus estados financieros previos más recientes:
 - ✓ Bajo requerimientos nacionales que no son coherentes en todos los aspectos con las NIIF;
 - ✓ De conformidad con las NIIF en todos los aspectos, salvo que tales estados financieros no contengan una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF;
 - ✓ Contenían una declaración explícita respecto de cumplimiento con algunas NIIF, pero no con todas;
 - ✓ Bajo requerimientos nacionales que no son consistente con las NIIF, usando algunas NIIF individuales para contabilizar partidas para las que no existe normativa nacional; o
 - ✓ Según requerimientos nacionales, con una conciliación de algunas cantidades con las cifras determinadas según las NIIF;
- Preparó estados financieros bajo NIIF únicamente para uso interno, sin ponerlos a disposición de los propietarios de la entidad o de otros usuarios externos;
- Preparó un paquete de información bajo NIIF, para su empleo en la consolidación, que no constituye un conjunto completo de estados

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

- No presentó estados financieros en ejercicios anteriores.⁸

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

- Abandona la presentación de los estados financieros según los requerimientos nacionales, si los ha presentado anteriormente junto con otro conjunto de estados financieros que contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF;
- Presente en el año precedente estados financieros según requerimientos nacionales, y tales estados financieros contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF; o
- Presentó en el año precedente estados financieros que contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF, incluso si los auditores expresaron su opinión con salvedades en el informe de auditoría sobre tales estados financieros.⁹

RECONOCIMIENTO Y VALORACION

BALANCE DE APERTURA CON ARREGLO A LAS NIIF

La entidad preparará un balance de apertura con arreglo a las NIIF en la fecha de transición a las NIIF. Éste es el punto de partida para la contabilización según las NIIF.¹⁰

⁸ Norma Internacional De Información Financiera NIIF 1, párrafo 3

⁹ Norma Internacional De Información Financiera NIIF 1, párrafo 4

¹⁰ Norma Internacional De Información Financiera NIIF 1, párrafo 6

POLÍTICAS CONTABLES

La entidad usará las mismas políticas contables en su balance de apertura con arreglo a las NIIF y a lo largo de todos los ejercicios que se presenten en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF. Estas políticas contables deben cumplir con cada NIIF vigente en la fecha de presentación de sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.¹¹

EXENCIONES EN LA APLICACIÓN DE OTRAS NIIF

Una entidad puede elegir usar una o más de las siguientes exenciones (en los términos y condiciones que precisa el estándar):

- Combinaciones de negocios
- Valor razonable o revaluación considerados como costo atribuido
- Beneficios para empleados
- Diferencias de cambio acumuladas
- Instrumentos financieros compuestos
- Activos y pasivos de subsidiarias, asociadas y contratos de riesgo compartido (negocios conjuntos)
- Designación de instrumentos financieros reconocidos anteriormente
- Transacciones con pagos basados en acciones
- Contratos de seguros
- Pasivos por desmantelamiento incluidos en el costo de propiedad, planta y equipo
- Arrendamientos; y
- Medición a valor razonable de activos financieros o pasivos financieros en el reconocimiento inicial

EXCEPCIONES A LA APLICACIÓN RETROSPECTIVA DE OTRAS NIIF

Ésta NIIF prohíbe la aplicación retrospectiva (en los términos y condiciones que precisa) de algunos aspectos de otras NIIF relacionadas con:

- Des- reconocimiento de activos y pasivos financieros

¹¹ Norma Internacional De Información Financiera NIIF 1, párrafo 13

- Contabilidad de cobertura
- Estimados
- Activos clasificados como tenidos para la venta y operaciones discontinuadas

PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR

1. No exenciones: Esta NIIF no contiene exenciones relativas a la presentación e información a revelar correspondientes a otras NIIF.¹²

2. Información comparativa: Para cumplir con la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*, los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de una entidad incluirán, al menos, un año de información comparativa de acuerdo con las NIIF. Al respecto existen 3 exenciones:

- **Exención del requerimiento de re-exresar la información comparativa relacionada con la NIC 39 y la NIIF 4.** En sus primeros estados financieros NIIF, una entidad que adopta los NIIF antes del 01 Enero 2006 tiene que presentar al menos un año de información comparativa, pero esta información comparativa no necesita cumplir con NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación, NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración o NIIF 4 Contratos de Seguros. La norma señala qué revelaciones específicas se realizan sobre el particular.¹³
- **Exención del requisito de presentar información comparativa para la NIIF 6.** Para las entidades que adoptan las NIIF antes del 01 de enero del 2006 y escogen adoptar NIIF 6 Exploración y evaluación de recursos minerales.¹⁴

¹² Norma Internacional De Información Financiera NIIF 1, párrafo 35

¹³ Norma Internacional De Información Financiera NIIF 1, párrafo 36a

¹⁴ Norma Internacional De Información Financiera NIIF 1, párrafo 36b

- **Exención del requisito de revelar informaciones comparativas en relación con la NIIF 7.** Una entidad que adopte las NIIF antes del 1 de enero de 2006, y haya elegido adoptar la NIIF 7 *Instrumentos financieros: Información a revelar* en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, no necesita presentar las informaciones comparativas requeridas por la NIIF 7 en dichos estados financieros.¹⁵

- **Resúmenes históricos:** Algunas entidades presentan resúmenes históricos de datos seleccionados que corresponden a periodos anteriores al primer periodo para el cual presentan plena información comparativa bajo NIIF. Este estándar no requiere que tales resúmenes cumplan con los requerimientos de reconocimiento y medición de las NIIF. Adicionalmente, algunas entidades presentan información comparativa bajo los anteriores Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados-PCGA lo mismo que la información requerida por NIC 1. En cualesquiera estados financieros que contengan resúmenes históricos o información comparativa bajo los anteriores PCGA, la entidad tiene que: (a) identificar de forma destacada señalando que la información anterior PCGA no está siendo preparada bajo NIIF; y (b) revelar la naturaleza de los principales ajustes que se tendrían que hacer para que cumpla con las NIIF. La entidad no necesita cuantificar esos ajustes.¹⁶

3. Explicación de la transición a las NIIF:

La entidad tiene que explicar cómo la transición desde los anteriores PCGA hacia las NIIF afectó su posición financiera, su desempeño financiero y sus flujos de efectivo reportados¹⁷. Los principales aspectos a considerar son:

- **Conciliaciones:** Para explicar la transición, los primeros estados financieros NIIF de una entidad deben incluir:

¹⁵ Norma Internacional De Información Financiera NIIF 1, párrafo 36c

¹⁶ Norma Internacional De Información Financiera NIIF 1, párrafo 37

¹⁷ Norma Internacional De Información Financiera NIIF 1, párrafo 38

- (a) Conciliaciones de su patrimonio neto reportado bajo los anteriores PCGA, con su patrimonio bajo NIIF para cada una de las siguientes fechas:
- (i) la fecha de transición a las NIIF; y
 - (ii) el final del último ejercicio que se presentó en los estados financieros más recientes de la entidad bajo los anteriores PCGA.
- (b) Una conciliación de la utilidad o pérdida reportada bajo los anteriores PCGA para el último período contenido en los más recientes estados financieros anuales de la entidad con su utilidad o pérdida bajo las NIIF para el mismo periodo; y
- (c) Si la entidad reconoció o reversó cualesquiera pérdidas por deterioro por primera vez en la preparación de su balance de apertura NIIF, las revelaciones que la NIC 36 Deterioro del valor de los activos habría requerido si la entidad hubiese reconocido esas pérdidas por deterioro o esos reversos en el período que comienza con la fecha de la transición hacia las NIIF.
- **Designación:** A una entidad se le permite designar un activo financiero o un pasivo financiero a valor razonable a través de utilidad o pérdida o como disponible para la venta. La entidad tiene que revelar el valor razonable de cualquier activo o pasivo financiero que designó en cada categoría, así como la clasificación y la cantidad cargada en los anteriores estados financieros.¹⁸
 - **Uso del Valor Razonable como costo atribuido:** Si una entidad usa el valor razonable en su balance de apertura a NIIF como costo atribuido para un elemento de propiedad, planta y equipo, una propiedad para inversión o un activo intangible, los primeros estados financieros NIIF de la entidad tienen que revelar, para cada elemento de línea en el balance de apertura NIIF: (a) el

¹⁸ Norma Internacional De Información Financiera NIIF 1, párrafo 43

agregado de esos valores razonables; y (b) el ajuste agregado de las cantidades cargadas que se reportaron bajo los anteriores PCGA.¹⁹

- **Informes financieros intermedios:** Para cumplir con el requerimiento de explicación de la transición, si una entidad presenta un informe financiero intermedio bajo NIC 34 Información Financiera Intermedia, para parte del periodo cubierto por sus primeros estados financieros NIIF, la entidad tiene que satisfacer los siguientes requerimientos además de los requerimientos contenidos en la NIC 34:

a) Si la entidad presentó un informe financiero intermedio para el periodo intermedio comparable del año financiero inmediatamente precedente, cada uno de esos informes financieros intermedios NIIF tienen que incluir conciliaciones de:

- ✓ Su patrimonio bajo los anteriores PCGA al final de ese periodo intermedio comparativo, con su patrimonio bajo las NIIF a esa fecha; y
- ✓ Sus utilidades o pérdidas bajo los anteriores PCGA para ese periodo intermedio comparable (actual y anual hasta la fecha), con sus utilidades o pérdidas bajo las NIIF para ese periodo.

b) Además de las conciliaciones requeridas por el literal anterior, el primer reporte financiero intermedio de la entidad bajo NIC 34 para parte del periodo cubierto por sus primeros estados financieros NIIF tiene que incluir las conciliaciones que describen la explicación de la transición, complementadas con suficientes detalles o una referencia cruzada con otro documento publicado que incluya esas conciliaciones.²⁰

¹⁹ Norma Internacional De Información Financiera NIIF 1, párrafo 44

²⁰ Norma Internacional De Información Financiera NIIF 1, párrafo 45

Una vez analizados los conceptos bases para la comprensión de las NIIF, partiremos a efectuar el desarrollo de las principales normas que tendrán un impacto tributario al ser aplicadas en los Estados Financieros de las compañías ecuatorianas, su utilidad radica en la pauta que dejara al lector para la toma de decisiones en miras a la correcta aplicación de las normas.

3. ANALISIS DEL EFECTO TRIBUTARIO EN LA APLICACION

3.1 NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD NIC 2 EXISTENCIAS

3.1.1 INTRODUCCIÓN

La existencia de los inventarios fue motivada desde tiempos ancestrales cuando los egipcios y demás pueblos de la antigüedad necesitaban almacenar grandes cantidades de alimentos para ser utilizados en los tiempos de sequía y de esta manera hacer frente a los periodos de escasez.

En efecto, el término inventario encierra los bienes en espera de su venta, es decir, la mercadería de una empresa comercial, y los productos terminados de un fabricante que serán negociados en los mercados de los consumidores. Esta definición de los inventarios excluye los activos a largo plazo sujetos a depreciación, denominados propiedades, planta y equipo.

La importancia del manejo de los inventarios radica en mantener el control oportuno de los bienes comprados o producidos por las compañías, y que están disponibles para la venta. De esta manera al cierre de los periodos contables, los estados financieros reflejarán resultados reales y confiables para los accionistas.

Los inventarios forman parte del Activo Corriente; en esta cuenta se registran todos los bienes tangibles que posee una empresa en sus bodegas, por tanto, es preciso indicar que es uno de los activos más significativos.

Hay quienes consideran que únicamente tiene efecto sobre el balance general, sin embargo es importante resaltar que también afecta el estado de resultados, ya que mediante el uso de las siguientes fórmulas se logra determinar el costo de las mercaderías vendidas durante un periodo determinado.

Empresa Comercial:

- $\text{Costo de Ventas} = \text{Inventario Inicial} + \text{Compras Netas} - \text{Inventario Final}$

Empresa Industrial:

- Costo de Mercaderías Vendidas = Consumo Materia Prima + Mano de Obra Directa + Costos Indirectos de Fabricación +/- Variación de Inventarios de Productos en Proceso +/- Variación de Inventarios de Productos Terminados.

Ejemplo:

EMPRESA INDUSTRIAL "WHITELINE"

COSTO DE PRODUCTOS MANUFACTURADOS

Materia Prima:		
Inventario Inicial	54.000,00	
(+) Compras	34.900,00	
(-) Inventario Final	-45.780,00	
TOTAL CONSUMO MATERIA PRIMA	43.120,00	
Mano de Obra Directa	43.200,00	
Costos Indirectos de Fabricación	23.890,00	
TOTAL COSTO DE PRODUCCION		<u>110.210,00</u>
(+) Inventario Inicial de Productos en Proceso		6.800,00
(-) Inventario Final de Productos en Proceso		-7.890,00
TOTAL COSTO DE PRODUCTOS MANUFACTURADOS		<u>109.120,00</u>
(+) Inventario Inicial de Productos Terminados		56.890,00
(-) Inventario Final de Productos Terminados		-36.780,00
TOTAL COSTO DE MERCADERIAS VENDIDAS		<u>129.230,00</u>

Desde el punto de vista financiero, mediante el uso del índice de Rotación de Inventarios es posible medir la gestión de los inventarios:

Costo de Ventas

Inventarios

En el supuesto de que cierto inventario rota 4 veces al año, significa que este inventario rota cada 90 días.

De este modo, es factible determinar si las políticas de gestión utilizadas en una organización son las acertadas.²¹

²¹WESTON J. Fred, BRIGHAM Eugene F, *Fundamentos de Administración Financiera*, X Edición, McGraw-Hill, Naucalpan, Méjico, 1994, p. 82

Es indispensable que la gestión de inventarios sea atentamente controlada y vigilada, de tal forma que permita satisfacer correctamente las necesidades reales de la empresa y así evitar pérdidas innecesarias que perjudiquen la inversión de los accionistas.

Ahora bien, con esta breve introducción, desarrollaremos el análisis y estudio de la NIC 2, en virtud de la adopción obligatoria de las Normas NIC- NIIF a partir del 2010.

Generalmente, todas las NIIF conllevan en sus postulados los objetivos, que en lo referente a la NIC 2 son:

- Prescribir el tratamiento contable de los inventarios.
- Determinar la cantidad de costo que debe reconocerse como un activo, para que sean mantenidos hasta su realización por la venta y que los ingresos correspondientes sean reconocidos.
- Suministrar directrices sobre las fórmulas del costo que se usan para atribuir costos a los inventarios.

3.1.2 ALCANCE

Esta Norma es de aplicación a todos los inventarios, excepto a:

- Las obras en curso, resultantes de contratos de construcción, contratos de servicios directamente relacionados, ya establecidos en la NIC 11, la cual determina la contabilización de los contratos de construcción en los estados financieros de los contratistas.
- Los instrumentos financieros. (NIC 39)

- Los activos biológicos, relacionados con productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección (NIC 41).²²

3.1.3 DEFINICIÓN

La NIC define a las existencias como activos:

- Poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación.
- En proceso de producción con destino a su venta.
- En forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.

La principal diferencia en el tratamiento contable de las existencias a partir de la aplicación de las NIIF será el cálculo del **VALOR NETO REALIZABLE**, el cual es definido como el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación, menos los costos estimados necesarios para llevar a cabo la venta.

La NIC señala que las existencias se medirán al **costo o al valor neto realizable, siendo aceptable el menor.**²³

MEDICION DE LOS INVENTARIOS AL COSTO

La NIC señala que el costo de los inventarios estará conformado por:

- **Costos de Adquisición**

El costo de adquisición comprende el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales ej: I.V.A), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios.

²² Norma Internacional De Contabilidad 2, párrafo 2

²³ Norma Internacional De Contabilidad 2, párrafo 6

Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares podrán disminuirse del costo de adquisición.²⁴

- **Costos de Transformación**

Los costos de transformación de los inventarios se refieren a las industrias, y comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa, los costos indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados.²⁵

- **Otros Costos**

Se incluirán otros costos, en el costo de los inventarios, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a los mismos su condición de ser vendidos, por ejemplo gastos de diseño de productos para clientes específicos.²⁶

La medición de los inventarios al costo referida en esta norma, es congruente con las deducciones generales consideradas por el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno RALORTI en su Art. 24²⁷, que textualmente expresa:

“En general, son deducibles todos los costos y gastos necesarios causados en el ejercicio económico, directamente vinculados con la realización de cualquier actividad económica y que fueren efectuados con el propósito de obtener, mantener y mejorar rentas gravadas con impuesto a la renta y no exentas; y, que de acuerdo con la normativa vigente se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta. [...]”

²⁴ Norma Internacional De Contabilidad 2, párrafo 11

²⁵ Norma Internacional De Contabilidad 2, párrafo 12

²⁶ Norma Internacional De Contabilidad 2, párrafo 15

²⁷ Reglamento De Aplicación De La Ley Orgánica De Régimen Tributaria Interna, Deducciones Generales, Art. 24.

○ **Costos Excluidos de los Inventarios**

Según la NIC 2, son ejemplos de costos excluidos de las existencias, y por tanto reconocidos como gastos del ejercicio en el que se incurren, los siguientes:

- a) Las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción.
- b) Los gastos de almacenamiento, a menos que esos costos sean necesarios en el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior.
- c) Los gastos indirectos de administración.
- d) Los gastos de venta.²⁸

Considerando el literal a), las cantidades anormales de desperdicios deberán registrarse como gastos, por tanto, se entiende que las cantidades normales de desperdicios si deberán incluirse en el costo.

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

“Serán deducibles las mermas que ordinariamente se susciten en los procesos de producción, almacenamiento o transporte de productos susceptibles a reducirse en su cantidad o volumen, en los porcentajes que señale el Director General del Servicio de Rentas Internas, mediante resolución²⁹”.

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

²⁸ Norma Internacional De Contabilidad 2, párrafo 16

²⁹ Reglamento A La Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno, Cáp. 25, 12

SISTEMAS DE MEDICION DE COSTOS

La norma reconoce como métodos de medición los siguientes:

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

En relación a este contexto actualmente la RALORTI en el art. 36, indica que la contabilidad se llevará **con sujeción a las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC)**³⁰, y éstas incluyen como método de valoración de inventarios al **U.E.P.S. (últimas entradas, primeras salidas)**, lo que genera una discrepancia entre ambas normativas, por tanto es necesario una inmediata reforma a la Ley que derogue las NEC y establezca la aplicación de las NIC para la elaboración de los Estados Financieros.

RECONOCIMIENTO COMO UN COSTO

La norma menciona que cuando los inventarios sean vendidos, el importe en libros de los mismos se reconocerá como costo de venta del periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación.

También aclara que el importe de cualquier rebaja de valor en libros, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, será reconocido como gasto en el periodo en que ocurra la rebaja o la pérdida.

³⁰ Reglamento De Aplicación De La Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno, Disposiciones Generales, Art. 36

MEDICION DE LOS INVENTARIOS AL VALOR NETO REALIZABLE

Según la NIC 2 el costo de las existencias en muchos casos puede no ser recuperable por daños en las mismas, si están parcial o totalmente obsoletas, o bien si sus precios de mercado han caído. Asimismo, el costo de las existencias puede no ser recuperable si los costos estimados para su terminación o su venta han aumentado.

Rebajar el saldo en libros, hasta que el costo sea igual al valor neto realizable, es coherente al considerar que los activos no se valorarán en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso.

En el momento de hacer las estimaciones del valor neto realizable se aplicará la información más confiable que se disponga, para calcular el precio estimado por el que se espera vender las existencias. Estas estimaciones tendrán en consideración las fluctuaciones de precios o costos relacionados directamente con los hechos posteriores al cierre, en la medida que esos hechos confirmen condiciones existentes al final del ejercicio.

Al hacer las estimaciones del valor neto realizable, se tendrá en consideración el propósito para el que se mantienen las existencias. Por ejemplo, el valor neto realizable del importe de existencias que se tienen para cumplir con los contratos de venta o de prestación de servicios, se basará en el precio que figura en el contrato en cuestión. Si los contratos de ventas son por una cantidad inferior a la reflejada en existencias, el valor neto realizable del exceso se determinará sobre la base de los precios generales de venta. Pueden aparecer provisiones o pasivos contingentes por contratos de venta firmes que excedan las cantidades de productos en existencia, o bien de productos que vayan a obtenerse por contratos de compra firmes. Estas provisiones o pasivos contingentes se tratarán contablemente de acuerdo con la NIC 37 Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes.

Se realizará una evaluación del valor neto realizable en cada ejercicio posterior, cuando las circunstancias que previamente causaron la rebaja del valor hayan dejado de existir, o cuando exista una clara evidencia de un incremento en el valor neto realizable como consecuencia de un cambio en las circunstancias económicas, en

este evento se revertirá el importe de la misma, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto realizable revisado.

De acuerdo a la investigación y análisis realizado tanto a la RALORTI como a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno LORTI, se hallaron únicamente dos artículos que se refieren a los ajustes de inventarios que serán deducibles para el cálculo del impuesto a la renta:

LORTI Art. 10, no. 5:

“Las pérdidas comprobadas por caso fortuito, fuerza mayor o por delitos que afecten económicamente a los bienes de la respectiva actividad generadora del ingreso, en la parte que no fuere cubierta por indemnización o seguro y que no se haya registrado en los inventarios.”³¹

RALORTI Art. 25, b:

“Las pérdidas por las bajas de inventarios justificadas mediante declaración juramentada realizada ante un notario o juez, por el representante legal, bodeguero y contador, en la que se establecerá la destrucción o donación de los inventarios a una entidad pública o instituciones de carácter privado sin fines de lucro con estatutos aprobados por la autoridad competente. En el acto de donación comparecerán, conjuntamente el representante legal de la institución beneficiaria de la donación y el representante legal del donante o su delegado. Los notarios deberán entregar la información de estos actos al Servicio de Rentas Internas en los plazos y medios que éste disponga.”³²

Es decir que actualmente la Ley no autoriza a efectuar ajustes por el Valor Neto de Realización y los contribuyentes no podrán deducirse del Impuesto a la Renta el gasto que ocasione efectuar ajustes de esta naturaleza, es así que las diferencias se

³¹ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno Art. 10, no. 5

³² Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Art. 25 , b

verán reflejadas en partidas conciliatorias que al cierre de cada ejercicio conllevaran a registrar según sea el caso diferencias temporarias de Impuestos Diferidos Activos o Pasivos.

3.1.4 INFORMACIÓN A REVELAR

En los estados financieros se revelará la siguiente información:

- Las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios.
- El importe total en libros de las existencias, y los importes parciales según la clasificación que resulte apropiada para la entidad;
- El importe en libros de las existencias que se contabilicen por su valor razonable menos los costos de venta;
- El importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo.
- El importe de las rebajas de valor de los inventarios que se ha reconocido como gasto en el periodo.
- El importe en libros de los inventarios pignorados en garantía del cumplimiento de deudas.
- El importe de las reversiones en las rebajas de valor anteriores, que se haya reconocido como una reducción en la cuantía del gasto por existencias en el ejercicio.
- Las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión de las rebajas de valor.

3.1.5 APLICACIÓN DE CASO PRÁCTICO

La compañía Ecuadorian Industries Company, dedicada a la comercialización de productos de línea blanca, ha obtenido la siguiente información y documentación referente a producción, ventas e inventario al diciembre 31 de 2008:

PRODUCTO	PRECIO DE VENTA	COSTO ESTIMADO DE TERMINACION (Incluye Embalaje y Flete)	UNIDADES	COSTO UNITARIO	SALDO EN LIBROS
Refrigeradoras	3,600.00	170	100	3,500	350,000
Cocinas	3,000.00	110	25	2,000	50,000
Hornos microondas	1,500.00	130	70	1,400	98,000
Saldo a Diciembre 31/2008					\$498,000

El estado de resultados de la compañía por el ejercicio terminado a diciembre 31, 2008 es:

Ventas	\$4'500,000
Costo de Ventas	<u>2'450,000</u>
Utilidad bruta	2'050,000
Gasto de Ventas	1'125,000
Gastos de Administración	650,000
Utilidad Neta	\$ <u>275,000</u>

Con esta información determinaremos según el párrafo 6 de la NIC 2 el valor neto de realización VNR y los ajustes correspondientes.

Cálculo de gastos de ventas por unidad:

$$\frac{\text{Gastos de Ventas}}{\text{Ventas}} = \frac{1,125,000}{4,500,000} = 25\%$$

DETERMINACION DEL AJUSTE POR EL VALOR NETO DE REALIZACION

ARTICULOS	PRECIO DE VENTA	COSTO ESTIMADO PARA VENDER	GASTOS DE VENTAS (25%)	VALOR NETO DE REALIZACIÓN- VNR	EXISTENCIAS EN UNIDADES	TOTAL VNR	VALOR LIBROS	AJUSTE EN LIBROS
REFRIGERADORAS	3.600,00	170,00	900,00	2.530,00	100	253.000,00	350.000,00	-97.000,00
COCINAS	3.000,00	110,00	750,00	2.140,00	25	53.500,00	50.000,00	0,00
HORNOS MICROONDAS	1.500,00	130,00	375,00	995,00	70	69.650,00	98.000,00	-28.350,00
						376.150,00	498.000,00	-125.350,00

Menos ajuste

-125.350,00

Saldo de Inventario ajustado

372.650,00

COMPOSICION DEL INVENTARIO AJUSTADO

REFRIGERADORAS	253.000
COCINAS	50.000
HORNOS MICROONDAS	69.650
TOTAL INVENTARIO AJUSTADO	372.650

EFECTO TRIBUTARIO

Como se puede apreciar el ajuste en el inventario al Valor Neto de Realización, da lugar a una diferencia permanente, originado entre el valor neto de realización y el costo en libros. Al respecto, la RALORTI no menciona disposiciones para registrar provisiones en la pérdida de valor sobre inventarios. Según la Norma NIC 12, dicha diferencia en la conciliación tributaria no afectaría en la determinación del cálculo de la participación del 15% de trabajadores y del impuesto a la renta, tanto en la Base Fiscal como en la Base Contable.

DEMOSTRACIÓN DEL CASO DE ESTUDIO

	BASE FISCAL	BASE CONTABLE
UTILIDAD EN LIBROS	275.000	275.000
AJUSTE NETO	0,00	125.350
UTILIDAD ANTES DEL 15% DE PARTICIPACION E IMPUESTOS	275.000	149.650
15 % Participación de Trabajadores	41.250	41.250
UTILIDAD IMPONIBLE	233.750	108.400
25% Impuesto a la Renta	58.438	58.438
Utilidad Neta		49.962

Los siguientes son los asientos de diario que deberán realizarse por ajuste en libros por aplicación de NIC 2.

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
--------------	----------------	-------------	--------------

	- 1 -		
31/12/2008	Pérdida de valor en Inventarios <i>Para registrar ajuste por efecto de valor neto de realización de los inventarios</i> Inventarios	125.350	125.350
	- 2 -		
31/12/2008	Gasto de Impuesto a la Renta Gasto 15% Participación Trabajadores Impuesto a la renta por pagar 15% Participación empleados por pagar	58.438 41.250	58.438 41.250

3.2 NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD NIC 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

3.2.1 INTRODUCCION

El término “**propiedad**” data de épocas remotas en que era uno de los derechos primordiales y básicos de la civilización humana, tal así que los romanos y su imperio crearon con mayor detenimiento un régimen específico, especializado y probablemente el más completo de la historia.³³

A través de la propiedad, los romanos desarrollaron un despliegue teórico con figuras conceptuales que desenvuelven en la vida práctica de la época, una enorme importancia a través de la adquisición de cosas y obligaciones.

“La propiedad es el derecho real más amplio contenido, ya que comprende todas las facultades que el titular puede ejercer sobre las cosas y es un derecho autónomo por cuanto no depende de ningún otro. Es el dominio mas general que puede ejercer sobre las cosas”³⁴

En términos empresariales la “Propiedad, Planta y Equipo, es también conocida como “Activos Fijos”, mismos que se definen como los bienes que una empresa utiliza de manera continua en el curso normal de sus operaciones y representan al conjunto de beneficios que se recibirán en el futuro a lo largo de su vida útil.³⁵

Para que un bien sea considerado activo fijo debe cumplir las siguientes características:

- Ser físicamente tangible.

³³ Ramos S, César José, Material para el estudio de la carrera de derecho romano I, Caracas, 1998, www.monografias.com/trabajos16/romano-limitaciones/romano-limitaciones.shtml

³⁴ RAMOS S., César José. Materiales para el estudio de la carrera de Derecho Romano I, Caracas 1998, www.monografias.com/trabajos16/romano-limitaciones/romano-limitaciones.shtml

³⁵ <http://www.monografias.com/trabajos51/activos-fijos/activos-fijos.shtml?monosearch>

- Tener una vida útil relativamente larga
- Sus beneficios deben extenderse, por lo menos, más de un año o un ciclo normal de operaciones, el que sea mayor. En este sentido, el activo fijo se distingue de otros activos (útiles de escritorio, por ejemplo) que son consumidos dentro del año o ciclo operativo de la empresa.
- Ser utilizado en la producción o comercialización de bienes y servicios, para ser alquilado a terceros, o para fines administrativos. En otras palabras, el bien existe con la intención de ser usado en las operaciones de la empresa de manera continua y no para ser destinado a la venta en el curso normal del negocio.

Es importante destacar que la clasificación de un bien como activo fijo no es única y que depende del tipo de negocio; es decir, algunos bienes pueden ser considerados como activos fijos en una empresa y como inventarios en otra. Por ejemplo, un camión es considerado como activo fijo para una empresa que vende artefactos eléctricos si es que lo usa para entregas de mercadería; pero es considerado como un inventario (para ser destinado a la venta) en una empresa distribuidora de camiones.³⁶

Con este breve contexto partiremos al análisis y efecto tributario que conllevará la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 16

3.2.2 OBJETIVOS

La norma señala como objetivo principal el de prescribir el tratamiento contable de propiedades, planta y equipo, de tal forma, que los usuarios de los estados financieros conozcan acerca de la inversión que tiene la entidad en esos activos, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión. Los principales problemas que presenta el reconocimiento contable de la propiedad, planta y equipo es la contabilización de los activos, la determinación de su importe en libros y los

³⁶ www.monografias.com/trabajos51/activos-fijos/activos-fijos.shtml?monosearch

cargos por amortización y pérdidas por deterioro que deben reconocerse con relación a los mismos³⁷, según la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos.

3.2.3 ALCANCE

Esta norma debe aplicarse en la contabilización de los elementos de propiedad, planta y equipo, salvo cuando otra NIC exija o permita un tratamiento contable diferente.

Esta Norma no será de aplicación a:

1. Propiedad, planta y equipo, clasificado como mantenido para la venta de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas*;
2. Los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola de acuerdo con la NIC 41 *Agricultura*;
3. El reconocimiento y valoración de activos para exploración y evaluación de acuerdo con la NIIF 6 *Exploración y evaluación de recursos minerales*;
4. Los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

No obstante, esta Norma será de aplicación a los elementos de inmovilizado material utilizados para desarrollar o mantener los activos descritos en los numerales 2 y 4.³⁸

3.2.4 DEFINICIONES

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

³⁷ Norma Internacional De Contabilidad NIC 16, Párrafo 1

³⁸ Norma Internacional De Contabilidad NIC 16, Párrafo 3

La NIC define como **AMORTIZACIÓN** a la distribución sistemática del importe amortizable de un activo a lo largo de su vida útil, es decir la depreciación.

Analicemos qué dice el Reglamento de Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno RALORTI en cuanto a los porcentajes de depreciación de los activos fijos, según el artículo 25 numeral 6:

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, barcasas y similares 5% anual.
- II. Instalaciones, maquinarias, equipos y muebles 10% anual.
- III. Vehículos, equipos de transporte y equipo caminero móvil 20% anual.
- IV. Equipos de cómputo y software 33% anual.³⁹

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

Es decir: Los contribuyentes al realizar el cálculo de depreciación de los activos fijos no podrán sobrepasar los porcentajes establecidos por la RALORTI, si esto ocurriere, estos excedentes no serán reconocidos como gastos deducibles del periodo fiscal correspondiente, y de ser el caso las diferencias temporarias causadas, conllevaran a registrar en el activo, una partida denominada impuestos diferidos. Sin embargo, el SRI aceptará depreciaciones en porcentajes anuales mayores a los indicados, únicamente en aquellos casos en que mediante resolución ésta entidad lo autorice, ya sea por obsolescencia, utilización intensiva, u otras razones debidamente justificadas; así como deterioro acelerado, siendo aceptado éste último únicamente en el caso de bienes nuevos adquiridos por el contribuyente, y que

³⁹ RALORTI, Art. 25, 6), Depreciación de Activos Fijos

tengan una vida útil de al menos cinco años. Mediante este régimen, la depreciación no podrá exceder del doble de los porcentajes señalados en el literal a)

Continuando con las definiciones, la NIC 16 describe como **costo** al importe de efectivo, medios líquidos pagados, o el valor razonable de la contraprestación entregada.

El importe amortizable es el costo de un activo, o el importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.

El importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas corresponde al **importe en libros**

El término **propiedad, planta y equipo** describe a los tangibles que:

- Posee una empresa para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y
- Se esperan usar durante más de un ejercicio.

PERDIDA POR DETERIORO

Es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo a su importe recuperable o su valor neto de realización, según las normas establecidas en la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos.

IMPORTES RECUPERABLES

Es el mayor entre el precio de venta neto de un activo y su valor de uso. La NIC 36 define como **valor de uso** al valor actual de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo⁴⁰, sabiendo que

⁴⁰ Norma Internacional De Contabilidad No. 36, Párrafo 6

según define la NIC 36 una unidad generadora de efectivo es aquel grupo identificable de activos mas pequeños, que genera entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos

VALOR ESPECÍFICO PARA LA ENTIDAD

Es el valor actual de los flujos de efectivo que la entidad espera recibir por el uso continuo de un activo y por la venta del mismo al término de su vida útil. En el caso de un pasivo, es el valor actual de los flujos de efectivo en que se espera incurrir para cancelarlo.

VALOR RAZONABLE

Es el importe por el cual podría ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

VALOR RESIDUAL

Es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la enajenación o disposición por otra vía del activo, después de deducir los costos estimados por tal enajenación o disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

VIDA UTIL

La norma indica que la vida útil de un activo fijo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo amortizable por parte de la entidad; o bien el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

RECONOCIMIENTO COMO UN ACTIVO

Los activos serán reconocidos como Propiedad, planta y equipo cuando:

- Sea probable la obtención de beneficios futuros por la entidad.
- El valor del activo en cuestión sea valorado con fiabilidad.⁴¹

Los repuestos habitualmente se contabilizan como existencias (NIC 2) y se reconocen en el resultado del ejercicio cuando se consumen. Sin embargo, existen repuestos que la entidad espera utilizar durante más de un ejercicio, por tanto, deberán ser contabilizados como elementos de activo fijo.⁴²

La entidad evaluará, de acuerdo con este principio, todos los costos de activos fijos en el momento en que se incurra en ellos, es decir, los costos incurridos inicialmente para adquirir o construir un elemento del activo fijo, y los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir una parte o mantener el elemento correspondiente.⁴³

COSTOS INICIALES

Algunos elementos de propiedad, planta y equipo pueden ser adquiridos por razones de seguridad o índices medioambientales. Aunque la adquisición de ese tipo de elementos no incremente los beneficios económicos que proporcionan los elementos de propiedad, planta y equipo existentes, cumplen las condiciones para su reconocimiento como activos porque permiten a la entidad obtener beneficios económicos adicionales del resto de sus activos, respecto a los que hubiera obtenido si no los hubiera adquirido. Por ejemplo, Una entidad química podrá reconocer las mejoras efectuadas por normativas ambientales en su planta, en la medida que sean recuperables, puesto que sin ellas la entidad quedaría inhabilitada para producir y

⁴¹ Norma Internacional De Contabilidad NIC 16, Párrafo 7

⁴² Norma Internacional De Contabilidad NIC 16, Párrafo 8

⁴³ Norma Internacional De Contabilidad NIC 16, Párrafo 10

vender esos productos químicos. El importe en libros resultante de estos activos y otros relacionados con ellos se revisará de acuerdo con la NIC 36 Deterioro del valor de los activos.⁴⁴

COSTOS POSTERIORES

1. No se reconocerá los importes por mantenimiento diario.
2. Para reconocer costos posteriores se debe cumplir con las exigencias mencionadas anteriormente de reconocimiento.
3. Todo elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se valorará por su costo.⁴⁵

MEDICION EN EL MOMENTO DEL RECONOCIMIENTO

Las propiedades, planta y equipo deberán ser valoradas, inicialmente, por su costo.

El costo comprende:

- Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables, menos cualquier descuento o rebaja del precio;
- Costos relacionados con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones para que pueda operar;

VALORACIÓN DEL COSTO

- El costo de Propiedad, Planta y Equipo es el precio equivalente al contado en la fecha del reconocimiento.

⁴⁴ Norma Internacional de Contabilidad NIC 16, párrafo 11

⁴⁵ Norma Internacional de Contabilidad NIC 16, párrafo 12-13-15

- Cuando se difiere el pago más allá de los plazos normales del crédito comercial, su costo será el precio equivalente al contado, la diferencia se reconocerá como gastos por intereses, a menos que se capitalicen de acuerdo con lo dispuesto en la NIC 23, en la que menciona que los costos por intereses que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos cualificados deben ser capitalizados, formando parte del costo de dichos activos⁴⁶, esto es de conveniencia para el Servicio de Rentas Internas ya que al capitalizar intereses el gasto financiero disminuye y los contribuyentes deben pagar más impuestos al fisco.

DESEMBOLSOS POSTERIORES A SU ADQUISICION

Los desembolsos posteriores a la adquisición sólo se reconocerán como activos cuando mejoren las condiciones del bien por encima de la evaluación normal de rendimiento hecha originalmente.; entre los ejemplos de mejoras se pueden citar:

- Modificación de un elemento para ampliar su vida útil o para incrementar su capacidad productiva;
- Puesta al día de componentes de la maquinaria, para conseguir un incremento sustancial en la calidad de los productos; y
- Adopción de procesos de producción nuevos que permiten una reducción sustancial en los costos de explotación.

La RALORTI en el art. 25 no.5, reconoce como gasto deducible de impuesto a la renta, a aquellos por concepto de reparaciones y mantenimientos de los activos, exceptuando a aquellos que signifiquen rehabilitación o mejora; es decir para este caso la NIC 16 y la Ley son congruentes en cuanto a la capitalización como activo sujeto a la depreciación en el periodo de la vida útil.

⁴⁶ Norma Internacional de Contabilidad NIC 23, párrafo 11

VALORACION POSTERIOR AL RECONOCIMIENTO

MODELO DE COSTO

Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un activo fijo se contabilizará por su costo de adquisición menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.⁴⁷

Según menciona la NIC 16, la entidad elegirá como política contable el modelo del costo o el modelo de revalorización, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase activo fijo.

MODELO DE REVALORIZACIÓN

Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un activo fijo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revalorizado, es decir, por su valor razonable, en el momento de la revalorización, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Las revalorizaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, no difiera significativamente del valor razonable a la fecha del balance.⁴⁸

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

La frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos de propiedades, planta y equipo que se estén revaluando.

⁴⁷ Norma Internacional de Contabilidad NIC 16, párrafo 30

⁴⁸ Norma Internacional de Contabilidad NIC 16, párrafo 31

Las revaluaciones serán innecesarias para elementos de propiedades, planta y equipo con variaciones insignificantes en su valor razonable. Para éstos, pueden ser suficientes revaluaciones hechas cada tres o cinco años.

Cuando se revalorice un activo fijo, la depreciación acumulada en la fecha de la revalorización puede ser tratada de cualquiera de las siguientes maneras:

- a) Re expresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la revalorización sea igual a su importe revalorizado. Este método se utiliza a menudo cuando se revaloriza el activo por medio de la aplicación de un índice a su costo de reposición depreciado.
- b) Eliminada contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se re expresa es el valor neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo. Este método se utiliza habitualmente en edificios.

La cuantía del ajuste en la depreciación acumulada, que surge de la re expresión o eliminación anterior, forma parte del incremento o disminución del importe en libros del activo.

Si se revaloriza un elemento del activo fijo, se revalorizarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos.

La norma establece que cuando se incremente el importe en libros de un activo como consecuencia de una revalorización, tal aumento se llevará directamente a una cuenta de reservas de revalorización, dentro del patrimonio neto. No obstante, el incremento se reconocerá en el resultado del ejercicio en la medida en que suponga una reversión de una disminución por devaluación del mismo activo, que fue reconocida previamente en resultados.⁴⁹

⁴⁹ Norma Internacional de Contabilidad 16, párrafo 39

Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal disminución se registrará en el resultado del periodo, pero si previamente existió un incremento por superávit en la revaluación del mismo activo, será cargada directamente al patrimonio neto, en la medida que tal disminución no exceda el saldo de la cuenta de superávit de revaluación.⁵⁰

La reserva de revalorización de un elemento de propiedad, planta y equipo incluida en el patrimonio neto podrá ser transferida directamente a la cuenta de reservas por ganancias acumuladas, cuando se dé de baja en cuentas al activo. Esto podría implicar la transferencia total de la reserva cuando el activo sea vendido o se disponga de él por otra vía. No obstante, parte de la reserva podría transferirse a medida que el activo fuera utilizado por la entidad. En ese caso, el importe de la reserva transferido sería igual a la diferencia entre la amortización calculada según el valor revalorizado del activo y la calculada según su costo original. Las transferencias desde las cuentas de superávit de revalorización a las cuentas de reservas por ganancias acumuladas, realizadas, no pasarán por el resultado del ejercicio.

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

En cuanto a esto la RALORTI indica en el Art 25, numeral 6, literal f:

“Cuando un contribuyente haya procedido al reavalúo 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”⁵¹

⁵⁰ Norma Internacional de Contabilidad 16, párrafo 40

⁵¹ RALORTI, art. 25; Gastos generales deducibles, no.6; Depreciación de activos fijos, párrafo f.)

METODOS DE DEPRECIACION

El método de depreciación utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos los beneficios económicos futuros del activo.

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

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

- Método Lineal
- Método de Amortización Decreciente
- Método de las Unidades de Producción

La amortización lineal dará lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie. El método de amortización decreciente dará lugar a un cargo que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil. El 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.

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

BAJA EN CUENTA

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

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

OTRAS DEDUCCIONES:

ART. 26 NO. 6 RALORTI

“Las pérdidas por venta de activos fijos, entendiéndose como pérdida la diferencia entre el valor no depreciado del bien y el precio de venta si éste fuere menor.

No se aceptará la deducción de pérdidas en la venta de activos fijos, cuando la transacción tenga lugar entre contribuyentes relacionados o entre la sociedad y el socio o su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad; o entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad”.

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

3.2.5 APLICACIÓN DE CASO PRÁCTICO

CASO No. 1

Manantial Industries S.A. adquiere en enero 1, 2008 una planta textil al costo de \$ 600,000 cuya vida útil estimada es de 12 años. Con esta información:

1. Contabilizar la compra en efectivo
2. Calcular y contabilizar la depreciación por el método de línea recta por 2 años.
3. Registrar contablemente el valor razonable para ajustar el valor en libros, sobre la base de que durante los 2 primeros años la compañía ha efectuado mejoras tecnológicas para mejorar su productividad, y obtiene un avalúo de una firma especializada de profesionales, cuyo informe de los peritos presenta

un incremento en el costo por revalorización del bien de \$ 120,000 (20%) y en la depreciación por el valor de \$ 20,000.

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
01/01/2008	-1- Activo Fijo-Planta Textil Bancos <i>Para registrar adquisición</i>	600.000	600.000
31/12/2009	-2- Gasto- depreciación Depreciación acumulada del activo fijo-costo (600,000.00/12)*2 <i>Para registrar depreciación de la planta textil por 2 años</i>	100.000	100.000
31/12/2009	-3- Activo Fijo-Planta Textil Incremento por Revalorización Depreciación acumulada de activo fijo-costo (100,000.00*20%) <i>Para registrar ajuste a la depreciación acumulada sobre costo</i> Reserva por revaluación de activo fijo <i>Para registrar reserva por revalorización de Activos fijos</i>	120.000	20.000 100.000

**DEMOSTRACION DEL AJUSTE AL VALOR EN LIBROS POR
REVALORIZACION DEL ACTIVO FIJO**

CUENTAS	COSTO	REVALORIZACION	SALDOS REVALORIZADOS
Costo	600,000	120,000	720,000
Depreciación Acumulada 2 años	100,000	20,000	120,000
Activo Fijo Neto	500,000	100,000	600,000

4. A comienzos del año 4, es decir enero 1, 2011 la compañía Manufacturing Advisory S.A presenta una propuesta de compra de la planta industrial a Manantial Industries sobre la base de un precio justo o valor razonable a esa fecha de \$ 485,000. La oferta es aceptada. Con éstos datos proceder a:

- a. Calcular el ajuste en libros para llevar el valor del activo al valor razonable de \$ 485,000 neto de la depreciación acumulada.

DETALLE	COSTO	REVALORIZACION	SALDOS REVALORIZADOS	AJUSTE POR VALOR JUSTO	SALDOS AJUSTADOS
Costo	600.000	120.000	720.000	73.333	646.667
Deprec. Acumulada 2 años	100.000	20.000	120.000	18.333	161.667
Año 3	50.000	10.000	60.000		
Activo Fijo Neto	450.000	90.000	540.000	55.000	485.000

	DETALLE	DEBE	HABER
31/12/2010	-4a- Gasto- depreciación Depreciación acumulada de activo fijo-costo Depreciación acumulada por revalorización <i>Para registrar depreciación por año 3.</i>	60.000	50.000 10.000
01/01/2011	-4a- Reserva por revalorización de activo fijo Depreciación acumulada de activo fijo-costo Depreciación acumulada por revalorización Activo Fijo-Planta Textil <i>Para registrar ajuste en libros al valor razonable de planta textil</i>	55.000 15.278 3.055	73.333

- b. Preparar una conciliación tributaria tomando como base una utilidad antes de impuesto de \$ 300,000 (afectada por los cargos a gastos de la depreciación por revalorización del activo fijo). Cabe destacar que la depreciación por el año 3, constituye una diferencia de carácter permanente, que según la Norma NIC 12, dicha diferencia en la conciliación tributaria no afectaría en la determinación del cálculo de la participación del 15% de trabajadores y del impuesto a la renta, tanto en la Base Fiscal como en la Base Contable.

- c. Preparar los asientos contables en el evento de efectuarse la venta al contado del activo.

A continuación demostramos la conciliación tributaria que se realiza con el fin de reconocer cual será el impuesto a la renta pagar, considerando la depreciación del

activo fijo revalorizado, el mismo que no es aceptado como gasto por el SRI, según el art. 25; Gastos generales deducibles, no.6; Depreciación de activos fijos, párrafo f. de la RALORTI.

CÁLCULO DEL IMPUESTO DIFERIDO ORIGINADO EN LA DEPRECIACIÓN POR REVALORIZACIÓN

4 b)

DETALLE	BASE FISCAL	BASE CONTABLE
Utilidad antes de Impuestos afectada por el cargo de depreciación por revalorización	300.000	300.000
Más Diferencia permanente por depreciación en revalorización (No reconocida como gasto por el SRI)	10.000	
Base de cálculo para el 15% de participación de trabajadores	310.000	
Menos 15% participación de trabajadores	46.500	46.500
Utilidad antes de impuestos	263.500	253.500
25% Impuesto a la Renta	65.875	65.875
Utilidad Neta		187.625

De acuerdo a lo mencionado en el literal b del numeral 4 del caso, luego de los resultados obtenidos de la conciliación tributaria es preciso realizar un asiento para registrar el impuesto a la renta por pagar, puesto que según la LORTI en el artículo 25, numeral 6, no se podrá considerar como deducible la depreciación por revalorización de la Planta textil.

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
	- 4b -		
31/12/2009	Gasto Impuesto a la Renta	65,875	
	Gasto 15% Participación Trabajadores	46.500	
	Impuesto a la renta por Pagar		65,875
	15% Participación empleados por pagar		46,500

A continuación exponemos el registro contable de la venta al valor razonable del bien, en el cual se liquidan las depreciaciones acumuladas, la reserva por

revalorización y la eliminación de la cuenta del activo diferido por el 15 % de participación y el 25% de impuesto a la renta.

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
	-4c-		
01/01/2011	Caja-Bancos	485.000	
	Depreciación acumulada activo fijo-costo	134.722	
	Depreciación acumulada por revalorización	26.945	
	Reserva por revalorización	45.000	
	Activo Fijo-Planta Textil		646.667
	Otros Ingresos		45.000
	<i>Para registrar venta y cierre de cuentas afectadas por la revalorización.</i>		

Finalmente, detallamos la utilidad líquida que la empresa Manantial Industries obtiene por la venta efectuada del activo fijo:

Venta del activo	485,000
(-) Costo neto en libros sin revalorización	(450,000)
(+) Depreciación por revalorización	<u>10,000</u>
Utilidad en la venta equivalente al saldo de la reserva por revalorización	<u>45,000</u>

3.3 NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD NIC 36 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

3.3.1 OBJETIVOS

Si bien la NIC 16, describe el tratamiento contable de los activos fijos, la NIC 36 establece los procedimientos que una entidad debe aplicar para asegurar la contabilización de sus activos por un monto no superior a su valor real recuperable.

Es así que según indica la norma cuando el valor en libros de un activo exceda del importe que se pueda recuperar del mismo a través de su utilización o de su venta, se considerará como contabilizado por encima de su importe recuperable, de ser éste el caso el activo se presentaría como deteriorado, y la Norma exige que la entidad reconozca una pérdida por deterioro del valor de ese activo.⁵²

3.3.2 ALCANCE

No estarán dentro del alcance de esta norma, la contabilización de:

- Existencias (NIC 2, Existencias)
- Activos surgidos de los contratos de construcción (NIC 11, Contratos de construcción)
- Activos por impuestos diferidos (NIC 12, Impuesto sobre las ganancias)
- Activos procedentes de retribuciones a los empleados (NIC 19, Retribuciones a los empleados)
- Activos financieros que se incluyan dentro del alcance de la NIC 39 Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración

⁵²Norma Internacional De Contabilidad, NIC 36, párrafo 1

- Inversiones inmobiliarias que se valoren según su valor razonable (NIC 40, Inversiones inmobiliarias)
- Activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, que se valoren según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta (NIC 41, Agricultura).
- Costos de adquisición diferidos, así como activos intangibles derivados de los derechos contractuales de una aseguradora en contratos de seguros que estén dentro del alcance de la NIIF 4 Contratos de seguro; y
- Activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas.⁵³

3.3.3 DEFINICIONES

Las terminologías más relevantes de esta norma son:

ACTIVOS COMUNES DE LA ENTIDAD

Son activos, diferentes del fondo de comercio (plusvalía o goodwill), aquellos que contribuyen a la obtención de flujos de efectivo futuros tanto en la unidad generadora de efectivo que se está considerando como en otras.

COSTOS DE VENTA

Son los costos incrementales directamente atribuibles a la venta o disposición por otra vía de un activo o unidad generadora de efectivo, excluyendo los costos financieros y los impuestos sobre las ganancias.

⁵³ Norma Internacional De Contabilidad, NIC 36, párrafo 2

FECHA DEL ACUERDO

En una combinación de negocios es la fecha en que se alcanza un acuerdo individual entre las partes que participan en la combinación y, en el caso de las entidades con cotización pública, es anunciado al público. En el caso de una adquisición hostil, la fecha más temprana en que se obtiene un acuerdo sustantivo, entre las partes que participan en la combinación.

UNIDAD GENERADORA DE EFECTIVO

Es el grupo identificable de activos más pequeño, que genera entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.

VALOR DE USO

Es el valor actual de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

VALOR RAZONABLE MENOS LOS COSTOS DE VENTA

Es el importe que se puede obtener por la venta de un activo o unidad generadora de efectivo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos de venta o disposición por otra vía.

IDENTIFICACIÓN DE UN ACTIVO QUE PODRÍA ESTAR DETERIORADO

Se deteriorará el valor de un activo cuando su importe en libros exceda a su importe recuperable.

La entidad evaluará, en cada fecha de cierre del balance, si existe algún indicio de deterioro del valor de algún activo. Si existiera tal indicio, la entidad estimará el importe recuperable del activo.

Un detalle de suma relevancia que resaltar es que con independencia de la existencia de cualquier indicio de deterioro del valor, la entidad también deberá:

- Comprobar anualmente el deterioro del valor de cada activo intangible con una vida útil indefinida, así como de los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, comparando su importe en libros con su importe recuperable.
- Comprobar anualmente el deterioro del valor del fondo de comercio (plusvalía o goodwill) adquirido en una combinación de negocios.

Al evaluar si existe algún indicio de que el valor del activo puede haberse deteriorado, la entidad considerará, como mínimo, los siguientes extremos:

FUENTES EXTERNAS DE INFORMACIÓN

- Durante el ejercicio, puede existir que el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.
- Durante el ejercicio han tenido, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que ésta opera, o bien en el mercado al que está destinado el activo.
- Durante el ejercicio, los tipos de interés de mercado, u otros tipos de mercado de rendimiento de inversiones, han sufrido incrementos que probablemente afecten al tipo de descuento utilizado para calcular el valor de uso del activo, de forma que disminuyan su importe recuperable de forma significativa.
- El importe en libros de los activos netos de la entidad o patrimonio, es mayor que su capitalización bursátil.

FUENTES INTERNAS DE INFORMACIÓN

- Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo.
- Durante el ejercicio han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el alcance o manera en que se usa o se espera usar el activo, que afectarán desfavorablemente a la entidad. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, planes de interrupción o reestructuración de la actividad a la que pertenece el activo, planes de venta o disposición por otra vía del activo antes de la fecha prevista, y la reconsideración como finita de la vida útil de un activo anteriormente considerada como indefinida.
- Se dispone de evidencia procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, peor que el esperado.

Tal como se menciona al inicio de éste capítulo, esta Norma exige comprobar, al menos anualmente, el deterioro del valor de un activo intangible con una vida útil indefinida o todavía no disponible para su uso y del fondo de comercio. El concepto de materialidad se aplicará al identificar si es necesario estimar el importe recuperable de un activo. Por ejemplo, si los cálculos previos muestran que el importe recuperable de un activo es significativamente superior a su importe en libros, la entidad no necesitará volver a estimar su importe recuperable, siempre que no haya ocurrido ningún evento que pudiera haber eliminado esa diferencia.

VALORACIÓN DEL IMPORTE RECUPERABLE

La norma especifica los principales requisitos para la determinación del importe recuperable:

- No siempre es necesario calcular el valor razonable del activo menos los costos de venta y su valor de uso. Si cualquiera de esos importes excediera al importe en libros del activo, éste no habría sufrido un deterioro de su valor

- En ocasiones no es posible determinar el valor razonable del activo menos los costos de venta, por la inexistencia de bases para realizar una estimación fiable del importe que se podría obtener por la venta del activo. En este caso, la entidad podría utilizar el valor de uso del activo como su importe recuperable.

Si no existiera razón para creer que el valor de uso de un activo excede de forma significativa a su valor razonable menos los costos de venta, se considerará a este último como su importe recuperable. Este será, con frecuencia, el caso de un activo que se mantiene para ser vendido o para disponer de él por otra vía. Esto es así porque el valor de uso de un activo que se mantiene para ser vendido o para disponer de él por otra vía consistirá, principalmente, en los ingresos netos de la venta o disposición por otra vía, ya que los flujos de efectivo futuros, derivados de su utilización continuada hasta la enajenación o disposición por otra vía, probablemente resulten insignificantes a efectos del cálculo.

El importe recuperable se calculará para un activo individual, a menos de que el activo no genere entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de las producidas por otros activos o grupos de activos. Si este fuera el caso, el importe recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el activo, a menos que:

- El valor razonable del activo menos los costos de venta sea mayor que su importe en libros; o
- Se estime que el valor de uso del activo esté próximo a su valor razonable menos los costos de venta, y este último importe pueda ser determinado.

VALOR DE USO

Los siguientes elementos deben reflejarse en el cálculo del valor de uso de un activo:

- a) Una estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener del activo

- b) Las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o en la distribución temporal de dichos flujos de efectivo futuros
- c) El valor temporal del dinero, representado por el tipo de interés de mercado sin riesgo
- d) El precio por soportar la incertidumbre inherente en el activo; y
- e) Otros factores, como la iliquidez, que los partícipes en el mercado reflejarían al poner precio a los flujos de efectivo futuros que la entidad espera que se deriven del activo⁵⁴

Los elementos identificados en los apartados (b), (d) y (e) pueden reflejarse como ajustes en los flujos de efectivo futuros o como ajustes en el tipo de descuento. Cualquiera que sea el enfoque que la entidad adopte para reflejar las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o distribución temporal de los flujos de efectivo futuros, el resultado será reflejar el valor actual esperado de los flujos de efectivo futuros, es decir la media ponderada de todos los posibles resultados.⁵⁵

La estimación del valor de uso de un activo conlleva los siguientes pasos:

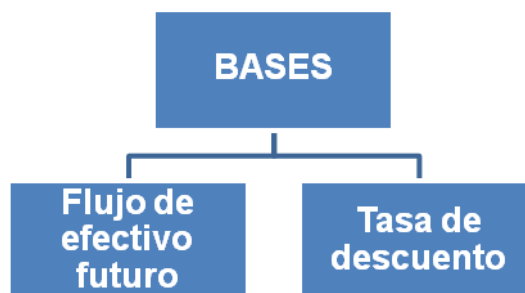
- (a) Estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto de la utilización continuada del activo como de su venta o disposición por otra vía final; y
- (b) Aplicar el tipo de descuento adecuado a estos flujos de efectivo futuros.⁵⁶

⁵⁴ Norma Internacional De Contabilidad NIC 36, párrafo 30

⁵⁵ Norma Internacional De Contabilidad NIC 36, párrafo 32

⁵⁶ Norma Internacional De Contabilidad NIC 36, párrafo 31

BASES PARA LA ESTIMACIÓN DE LOS FLUJOS DE EFECTIVO FUTUROS



DETERMINACIÓN DEL VALOR DE USO

- a) Las proyecciones de flujos de efectivo deben estar basadas en supuestos razonables y sustentables que representen la mejor estimación de la gerencia del conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil restante del activo.
- b) Las proyecciones de flujos de efectivo deben estar basadas en presupuestos más recientes que hayan sido aprobados por la gerencia, *excluyendo cualquier estimación de entradas o salidas de efectivo que se espere surjan de reestructuraciones futuras o de mejoras del rendimiento de los activos*. Las proyecciones deben cubrir un período máximo de cinco años, a menos que un período más largo pueda ser justificado.
- c) Las proyecciones de flujos de efectivo más allá del período cubierto por los presupuestos deben ser estimadas usando una tasa de crecimiento constante o decreciente para años posteriores, a menos que una tasa incrementada pueda ser justificada.⁵⁷

⁵⁷ Norma Internacional De Contabilidad NIC 36, párrafo 33

COMPOSICIÓN DE LAS ESTIMACIONES DE LOS FLUJOS DE EFECTIVO FUTUROS

Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros incluirán:

- a) Proyecciones de entradas de efectivo procedentes de la utilización continuada del activo;
- b) Proyecciones de salidas de efectivo en las que sea necesario incurrir para generar las entradas de efectivo por la utilización continuada del activo (incluyendo, en su caso, los pagos que sean necesarios para preparar al activo para su utilización), y puedan ser atribuidas directamente, o distribuidas según una base razonable y uniforme, a dicho activo; y
- c) Los flujos netos de efectivo que, en su caso, se recibirían (o pagarían) por la venta o disposición por otra vía del activo, al final de su vida útil.⁵⁸

Con el fin de evitar duplicidades, las estimaciones de los flujos de efectivo futuros no incluirán:

- (a) Entradas de efectivo procedentes de activos que generen entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las entradas procedentes del activo que se esté revisando (por ejemplo, activos financieros tales como partidas a cobrar); y
- (b) Pagos relacionados con obligaciones que ya han sido reconocidas como pasivos (por ejemplo, cuentas a pagar, pensiones o provisiones).⁵⁹

⁵⁸ Norma Internacional De Contabilidad NIC 36, párrafo 39

⁵⁹ Norma Internacional De Contabilidad NIC 36, párrafo 43

Por otra parte, los flujos de efectivo futuros se estimarán, para el activo, teniendo en cuenta su estado actual. Estas estimaciones no incluirán entradas o salidas de efectivo futuras que se espera que surjan de:

- a) Una reestructuración futura en la que la entidad no se ha comprometido todavía; o
- b) La mejora o aumento del rendimiento el activo.⁶⁰

Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros no incluirán:

- (a) Entradas o salidas de efectivo por actividades de financiación; ni
- (b) Cobros o pagos por el impuesto sobre las ganancias.⁶¹

La estimación de los flujos netos de efectivo a recibir (o a pagar), por la enajenación o disposición por otra vía de un activo al final de su vida útil, será el importe que la entidad espera obtener por la venta del elemento, en una transacción en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, después de deducir los costes estimados de la enajenación o disposición por otra vía.⁶²

TASAS DE DESCUENTO

La tasa de descuento debe ser la tasa antes de impuesto a la renta que refleje la evaluación actual del mercado, entre estos:

- a) El valor temporal del dinero; y
- b) Los riesgos específicos del activo para los cuales las estimaciones de flujos de efectivo futuros no hayan sido ajustada, tales como, riesgo país, riesgo de tipo de cambio y riesgo de precio.⁶³

⁶⁰ Norma Internacional De Contabilidad. NIC 36, Párrafo 34

⁶¹ Norma Internacional De Contabilidad. NIC 36, Párrafo 50

⁶² Norma Internacional De Contabilidad. NIC 36, Párrafo 52

⁶³ Norma Internacional De Contabilidad. NIC 36, Párrafo 55

RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN DE LA PÉRDIDA POR DETERIORO DEL VALOR

Si el monto del **valor recuperable** de un activo es menor que su **valor neto contabilizado**, el monto en libros del activo debe ser reducido hasta su monto recuperable. Esta reducción es una pérdida por deterioro.⁶⁴

Una pérdida por deterioro debe ser reconocida inmediatamente como gasto en el estado de pérdidas y ganancias, a menos que el activo haya sido revaluado, en cuyo caso se debería cargar al excedente de reevaluación la parte que excede al costo de adquisición. Si la cuenta excedente de reevaluación no tiene saldo que absorba el monto del deterioro, el registro contable deberá ser con cargo al Patrimonio, directamente a la cuenta de Resultados Acumulados, así como el efecto impositivo de la NIC 12.⁶⁵

Si una pérdida por deterioro es reconocida, se debe determinar el impuesto diferido de acuerdo a la NIC 12.

Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro de valor, los cargos por amortización del activo se ajustarán en los ejercicios futuros, con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.⁶⁶

Cuando el importe estimado de una pérdida por deterioro del valor sea mayor que el importe en libros del activo con el que se relaciona, la entidad reconocerá un pasivo si, y sólo si, estuviese obligada a ello por otra Norma.⁶⁷

⁶⁴ Norma Internacional De Contabilidad. NIC 36, Párrafo 59

⁶⁵ Norma Internacional De Contabilidad. Nic 36, Párrafo 60

⁶⁶ Norma Internacional De Contabilidad. NIC 36, Párrafo 63

⁶⁷ Norma Internacional De Contabilidad. NIC 36, Párrafo 62

La Norma establece la obligación de verificar y reconocer el deterioro del activo tangible que ya tiene una provisión al cierre de cada balance, independientemente del hecho que **no** existan indicios de deterioro.

Actualmente, el registro del deterioro de los activos no ha sido incorporado a las normas contables ecuatorianas, hasta el momento lo que ha existido es por excepción, la aplicación de los avalúos autorizados por el ente de control.

Dado lo anterior, la diferencia radica en la obligatoriedad de los avalúos, pues bajo la presente N.I.C sólo se requiere prueba de deterioro cuando hay circunstancias que indiquen un posible deterioro.

Bajo estas circunstancias y como se ha mencionado en capítulos anteriores, es imprescindible la pronta reforma de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno hacia la adopción de las NIIF, en la cual se establezca las deducciones y no deducciones de los ajustes por deterioro de los activos establecidos en la presente Norma y que podrían o no ser considerados para el pago de Impuesto a la Renta.

IDENTIFICACIÓN DE LA UNIDAD GENERADORA DE EFECTIVO A LA QUE PERTENECE UN DETERMINADO ACTIVO

Si existiera algún indicio del deterioro del valor de un activo, el importe recuperable se estimará para el activo individualmente considerado. Si no fuera posible estimar el importe recuperable del activo individual, la entidad determinará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que el activo pertenece.⁶⁸

El importe recuperable de un activo individual no podrá ser determinado cuando:

- (a) El valor de uso del activo no pueda estimarse como próximo a su valor razonable menos los costos de venta (por ejemplo, cuando los flujos de efectivo futuros por la utilización continuada del activo no puedan determinarse por ser insignificantes); y

⁶⁸ Norma Internacional De Contabilidad NIC 36, párrafo 66

- (b) El activo no genere entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las producidas por otros activos. En estos casos, el valor de uso y, por tanto, el importe recuperable, podrán determinarse sólo a partir de la unidad generadora de efectivo del activo.⁶⁹

EJEMPLO

Una entidad minera posee un ferrocarril privado para apoyo de las actividades en una mina. El ferrocarril privado sólo puede ser vendido por su valor como chatarra, y no genera entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las entradas que corresponden a los otros activos de la mina.

No es posible estimar el importe recuperable del ferrocarril privado, porque su valor de uso no puede determinarse, y probablemente es diferente de su valor como chatarra. Por tanto, la entidad tendrá que estimar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el ferrocarril, es decir, la mina en su conjunto.

3.3.4 APLICACIÓN DE CASO PRÁCTICO

ANTECEDENTES Y CÁLCULO DEL VALOR DE USO

A finales del 2000, el Grupo Escalante adquiere a la compañía Coto S.A. pagando por ella \$ 10,000.00, Coto S.A. cuenta con 3 fábricas en otros tres países:

Cuadro 1. Datos a finales del 2000

⁶⁹ Norma Internacional De Contabilidad. NIC 36, Párrafo 67

FINALES DEL 2000	DISTRIBUCION DEL PRECIO DE COMPRA	IMPORTE RAZONABLE DE LOS ACTIVOS IDENTIFICABLES	PLUSVALIA
	U.S.D	U.S.D	U.S.D
Operaciones en Ecuador	3.000	2.000	1.000
Operaciones en Colombia	2.000	1.500	500
Operaciones en Bolivia	5.000	3.500	1.500
TOTAL	10.000	7.000	3.000

* Las operaciones de cada país representan el nivel más bajo al cual la plusvalía se controla a efectos internos de la gerencia (calculadas como la diferencia entre el precio de compra de las operaciones en cada país, tal como se especifica en el acuerdo de la compra, y el valor razonable de los activos identificables).

Como consecuencia de que la plusvalía ha sido distribuida entre las operaciones en cada país, cada una de esas operaciones debe ser sometida a una comprobación por deterioro anualmente, con mayor frecuencia si existe cualquier indicación de que podría haberse deteriorado su valor.

El importe recuperable (esto es, el mayor entre su valor de uso y su valor razonable menos los costos de venta) de las unidades generadoras de efectivo se determinará de acuerdo con los cálculos aplicados para el valor de uso. A finales del 2000 y 2001, el valor en uso de cada unidad generadora de efectivo es superior a su importe en libros. Por lo tanto, se considera que las operaciones en cada país y la plusvalía asignada a esas operaciones no han sufrido un deterioro de valor.

A principios del año 2002 es elegido un nuevo gobierno en Ecuador, que aprueba ciertas leyes restringiendo significativamente las exportaciones del principal producto que el Grupo Escalante fabrica. Como resultado de esto, se estima que en un futuro cercano la producción del Grupo Escalante en Ecuador se recortará un 40%.

Las importantes restricciones a la exportación, y el recorte consiguiente de la producción, obligan a Grupo Escalante a estimar, a principios de 2002, el importe recuperable de las operaciones en Ecuador.

El Grupo Escalante utiliza el método de depreciación lineal en un período de 12 Años para los activos identificables en el país A, después del cual no se espera que los activos tengan ningún valor residual.

A fin de determinar el valor en uso de la unidad generadora de efectivo del Ecuador, Grupo Escalante ha procedido a:

- Preparar pronósticos de flujo de efectivo, a partir de los presupuestos y pronósticos financieros más recientes, aprobadas por la gerencia de la empresa para los cinco años siguientes (años 2002 a 2006).
- Estimar los flujos de efectivo correspondientes a los años posteriores (años 2007 a 2012), utilizando tasas de crecimiento decreciente. La tasa correspondiente al 2007 se ha estimado en el 3%. Esta tasa es menor que la que corresponde al crecimiento medio a largo plazo para el mercado en el Ecuador.
- Seleccionar una tasa de descuento del 15%, que representa la tasa antes del impuesto que refleja adecuadamente las valoraciones que el mercado utiliza del valor temporal del dinero y de los riesgos específicos soportados por la unidad generadora de efectivo del Ecuador.

MEDICION Y RECONOCIMIENTO DE LA PÉRDIDA POR DETERIORO

El importe recuperable de la unidad generadora de efectivo del Ecuador es de \$ 1,360.000.

Grupo Escalante procede a comparar el importe recuperable y el importe en libros de la unidad generadora de efectivo del Ecuador.

Puesto que el importe en libros sobrepasa al importe recuperable en \$ 1,473.000, el Grupo Escalante procede a reconocer, en el estado de resultados, una pérdida por deterioro de \$ 1,473.000. Antes de reducir el importe en libros de otros activos identificable pertenecientes a la unidad generadora de efectivo del Ecuador, el Grupo

Escalante reducirá a cero el importe en libros de la plusvalía que corresponde a la operación del Ecuador.

Los efectos impositivos se han de contabilizar por separado, de acuerdo con la NIC 12 Impuesto a las ganancias.

Cuadro 2. Cálculo del valor de uso para la unidad generadora de efectivo del Ecuador, a principios de 2002, expresado en miles:

Periodo	Tasa de crecimiento a largo plazo	Flujos de efectivo futuros	Factor de actualización al 15% de descuento ³	Flujos de efectivo descontados
		U.S.D		U.S.D
2002		230 ¹	0,86957	200
2003		253 ¹	0,75614	191
2004		273 ¹	0,65752	180
2005		290 ¹	0,57175	166
2006		304 ¹	0,49718	151
2007	3%	313 ²	0,43233	135
2008	-2%	307 ²	0,37594	115
2009	-6%	289 ²	0,3269	94
2010	-15%	245 ²	0,28426	70
2011	-25%	184 ²	0,24719	45
2012	-67%	61 ²	0,21494	13
Valor en Uso				1,360

1 Cifras basadas en la mejor estimación de la gerencia de los flujos netos de efectivo, (tras recortar el 40% de la producción).

2 Cifras basadas en extrapolaciones a partir de los años precedentes, utilizando tasas de crecimiento decrecientes.

3 El factor de descuento se calcula como $k=1/(1+a)^n$, donde a es la tasa de descuento y n el periodo a descontar.

Cuadro 3. Cálculo y distribución de la pérdida por deterioro para la unidad generadora de efectivo del Ecuador, a principios del 2002.

PRINCIPIOS DEL 2000	PLUSVALIA	ACTIVOS IDENTIFICABLES	TOTAL
	U.S.D	U.S.D	U.S.D
Costo histórico	1,000	2,000	3,000
Depreciación acumulada (2001)	-	-167	-167
Valor en libros	1,000	1,833	2,833
Perdida por deterioro	-1,000	-473	-1,473
Importe en libros tras deducir la pérdida por deterioro	-	1,360	1,360

DETALLE	DEBE	HABER
-X-		
Gastos no Deducibles	1,473	
Perdida por Deterioro		
Activos Identificables		473
Plusvalía		1.000
<i>Para registrar ajuste en Pérdida por Deterioro de Valor de activos.</i>		

De esta forma se registrarían contablemente los ajustes de pérdida por deterioro en base a la Norma NIC 36, cuyo ajuste sería considerado como gasto no deducible, ocasionando una diferencia permanente. Al respecto, la RALORTI no menciona disposiciones para hacer provisiones por deterioro del valor de activos. Según la Norma NIC 12, dicha diferencia en la conciliación tributaria no afectaría en la determinación del cálculo de la participación del 15% de trabajadores y del impuesto a la renta, tanto en la Base Fiscal como en la Base Contable.

EFFECTOS IMPOSITIVOS DIFERIDOS

A- EFECTOS IMPOSITIVOS DIFERIDOS DEL RECONOCIMIENTO DE UNA PÉRDIDA POR DETERIORO

Se utilizan los datos correspondientes al Grupo Escalante, que se han presentado en el Ejemplo 1, junto con información adicional que se proporciona a continuación.

A principios del 2002, la base fiscal que corresponde a los activos identificables de la unidad generadora de efectivo para el Ecuador es de \$ 900. Las pérdidas por deterioro no son deducibles fiscalmente. La tasa impositiva es del 25%

El reconocimiento de una pérdida por deterioro de los activos de la unidad generadora de efectivo del Ecuador reduce la diferencia temporal imponible relacionada con tales activos. De acuerdo con ello es preciso reducir, en la misma proporción, el pasivo por impuestos diferidos.

Principios del 2002	Importe de los Activos Identificables antes de la Perdida por Deterioro	Perdida por Deterioro	Importe de los Activos Identificables después de la Perdida por Deterioro
	U.S.D	U.S.D	U.S.D
Importe en libros (Ejemplo 1)	1.833	-473	1.360
Base Fiscal	900	0	900
Diferencias Temporales Imponibles	933	-473	460
Pasivos por Impuestos diferidos del 25%	233	-118	115

De acuerdo con la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*, no se registró inicialmente ninguna partida de impuestos diferidos relacionada con la plusvalía. Por tanto, la pérdida por deterioro relativa a la plusvalía no lleva consigo ningún ajuste de las partidas de impuestos diferidos. Posteriormente, cuando se trate el análisis de la NIC 12, éste caso será considerado a efecto de la conciliación tributaria.

3.4 NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD NIC 17 ARRENDAMIENTOS

3.4.1 INTRODUCCIÓN

En el año 1952, cuando el empresario norteamericano D. P. Boothe Jr. utilizó por primera vez la técnica del **leasing**, se produjo una verdadera revolución jurídica-financiera en los países de economía capitalista. Esta figura puso al descubierto, que la productividad de las empresas dependía entre otros factores, no del ejercicio del derecho de la propiedad sobre las maquinarias y equipos requeridos para la industria, **sino del uso y goce de éstos.**

En virtud de aquello, se puso en evidencia un viejo sofisma magnificado por los romanos: **El de la preeminencia de la propiedad.**⁷⁰

En efecto, durante muchos años el derecho de dominio fue de una importancia y hegemonía indiscutibles. Sin embargo, las frustrantes experiencias que soportan los países en vías de desarrollo como el nuestro en la búsqueda del cofre muchas veces cerrado de la escasez de capitales de inversión, han desgastado paulatinamente el dogma de la propiedad, ubicándolo en un valor más simbólico que real.

Bajo este entorno complejo económico, aparece la figura novedosa y práctica del leasing o arrendamiento mercantil, cuyo mecanismo financiero facilita obtener los recursos físicos y tecnológicos necesarios, para solventar el desarrollo y crecimiento de las economías en las empresas.

La filosofía del arrendamiento en sí, descansa en disociar o separar la “**titularidad jurídica**” de la “**titularidad económica**” que los sujetos tengan sobre las cosas u objetos. Esto lo manifiesta un estudioso de la materia, el Dr. José Rafael Bermúdez⁷¹ al señalar que “si bien la sociedad arrendadora es dueña de los equipos que alquila, no se comporta como tal. Le interesa su derecho de propiedad en la medida en que

⁷⁰ ZORRILLA Martha, El Arrendamiento Mercantil Inmobiliario en el Ecuador, Talleres de Unión Gráfica Cía. Ltda, Guayaquil, Ecuador, 1988. Capítulo 1.

⁷¹ BERMÚDEZ José Rafael, Aspectos Legales del Leasing o Arrendamiento Financiero en los países latinoamericanos, Primer Congreso Internacional de Arrendamiento Financiero celebrado por la FELE-LEASE en Sao Paulo, Brasil en mayo de 1985.

constituye el soporte de su crédito y la base de su inversión. En cambio, el arrendatario o locatario, siendo un mero tenedor, se comporta como propietario, usando las cosas, manteniéndolas, asegurándolas, con la expectativa de adquirirlas en el futuro, cuando ejerza la opción de compra al término del plazo contractual, y cumpliendo las simples formalidades que le faltaban para ser auténtico dueño ”

Muchos autores como Roberto Freeman⁷² “han pretendido situar al leasing desde antes de Jesucristo, y se especula que en la antigua Babilonia en el año 1800 A.C. floreció una forma de locación que adquirió notable presencia y popularidad.

El llamado arriendo financiero nació en el derecho anglosajón y se dice que la paternidad le corresponde a D.P. Boothe Jr. quien arrendo equipos para la fabricación de productos para el ejército de los Estados Unidos en el año 1952, a cambio de un pago mensual por el uso y con una opción de compra a la finalización del arrendamiento para adquirirlo a un precio previamente establecido. En este mismo año se funda en San Francisco de California la primera Sociedad de Leasing, denominada United States Leasing Corporation, la misma que se inició con un capital de apenas \$ 20.000, y luego de dos años de fundada, había financiado equipos por alrededor de \$ 3 millones.

A partir de entonces, luego de experiencias tan halagadoras, el crecimiento del leasing no tuvo fronteras ni barreras, a tal punto que llegó a ser tan prolífico, que en sus primeros tres años de existencia en los EE.UU. se creaba una sociedad de leasing por mes en cada estado”

Ahora bien, existen distintas clases de leasing: el **mobiliario o inmobiliario** según la naturaleza de los bienes, el **directo** que se concreta entre el arrendador y el arrendatario sin la participación de intermediarios, y el **indirecto** en el que intervienen los llamados Corredores de Leasing. En Colombia denominan **Municipal**, al destinado principalmente a financiar bienes y equipos para uso del sector público, que para su aplicación requiere vencer obstáculos de orden tributario y legal.

⁷² FREEMAN Roberto, Leasing Trama Financiera de las Empresas, Ediar Editores.

También el denominado **Leasing Apalancado**, que basa sus recursos en la expedición de Certificados Fiduciarios sobre Equipos, negociables en la bolsa de valores y muy propicios para los inversionistas por las atractivas tasas de interés e incentivos tributarios⁷³. Hoy en día, indudablemente la clasificación más trascendental de la institución, está en el llamado **Leasing Operativo y Leasing Financiero**, de los cuales trataremos más adelante en el estudio de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 17 Arrendamientos.

En el leasing operativo también conocido como **renting**, el arrendador da en alquiler al arrendatario bienes tipo estándar por un plazo revocable comúnmente corto, **sin posibilidad de ejercer** el locatario la **opción de compra** al concluir la operación. Como es de suponer, la naturaleza de esta actividad obliga a las compañías arrendadoras, a contar con una infraestructura costosa y a mantener un stock de bienes disponibles para las operaciones normales del negocio, con el ánimo de **especular con la vida útil de cada bien**⁷⁴.

Una de las condiciones exigidas por la Ley tratándose del leasing, **es la propiedad** que debe tener el arrendador sobre las cosas que da en alquiler. Mientras en el Código Civil es factible el arrendamiento de la cosa ajena – sin perjuicio de las responsabilidades civiles y penales imputables para el arrendador. En el Mercantil, la sociedad arrendadora tiene que ser ineludiblemente **dueña** de los equipos locados. La razón es evidente. En el leasing el arrendador está vinculado al arrendatario por una especie de promesa unilateral de venta, y como es un **principio de que nadie puede transferir a otro más derechos que los que le asisten**, es lógico que la Ley obligue al arrendador a que sea titular del derecho de dominio, para que pueda transferirlo al arrendatario si éste opta por la compra del bien.

⁷³ MUÑOZ Ricardo, Nuevas Maneras de Hacer Leasing, II Congreso Latinoamericano de Leasing, noviembre 1986.

⁷⁴ LANIADO Mauricio y ZORRILLA DE DURÁN Martha, El Arrendamiento Mercantil en el Ecuador–Manual Jurídico Financiero.

Aun cuando existen leyes que determinan el carácter de plazo forzoso a los contratos de arrendamiento, la norma NIC 17 establece la posibilidad de **convenios no cancelables**, que solo son revocables bajo ciertas condiciones resultantes de la práctica en Europa y en el resto del mundo.

Ahora bien, luego de esta breve reseña de la Institución del Arrendamiento, nos enfocaremos en el estudio de la NIC 17 y su repercusión en los estados financieros ecuatorianos.

3.4.2 OBJETIVOS

El Objetivo de esta NIC es el de **“Prescribir para arrendatarios y arrendadores, las políticas contables adecuadas para contabilizar y revelar la información relativa a los arrendamientos”**.

3.4.3 ALCANCE

Esta Norma será aplicable al contabilizar todos los tipos de arrendamientos que sean distintos de los:

- Acuerdos de arrendamiento para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares⁷⁵; y
- Acuerdos sobre licencias para temas tales como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritas, patentes y derechos de autor⁷⁶.

Sin embargo, esta Norma no será aplicable como base de la valoración de:

- Inmuebles poseídos por arrendatarios, en el caso de que los contabilicen como inversiones inmobiliarias según la NIC 40, Inversiones Inmobiliarias;

⁷⁵ NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 6, Exploración y Evaluación de Recursos Minerales, párrafo 9.

⁷⁶ Norma Internacional De Contabilidad 38, Activos Intangibles, párrafo 9.

- Inversiones inmobiliarias suministradas por arrendadores en régimen de arrendamiento operativo, según la NIC 40;
- Activos biológicos poseídos por arrendatarios en régimen de arrendamiento financiero, según la NIC 41 Agricultura; o
- Activos biológicos suministrados por arrendadores en régimen de arrendamiento operativo, según la NIC 41.

Aun cuando los profesionales en ejercicio sean abogados, ingenieros civiles, arquitectos, ingenieros comerciales, contadores públicos, economistas, etc. conozcan la posibilidad de financiar desde una máquina fotocopidora, un edificio, plantas industriales o una aeronave mediante un contrato de arrendamiento, es menester considerar los aspectos financieros que la presente norma NIC 17 ha definido para su reconocimiento, medición y tratamiento contable.

Por lo general, en un convenio de arrendamiento, el arrendador cede al arrendatario el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado, a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas. Al respecto, la NIC 17 los ha clasificado y definido básicamente en dos tipos plenamente diferenciados:

- ***El Arrendamiento Financiero***⁷⁷ mediante el cual se transfiere de manera sustancial, todos los riesgos y beneficios inherentes al usufructo del bien, así como la transferencia de la propiedad del activo mediante el ejercicio de la opción de compra;
- ***El Arrendamiento Operativo***⁷⁸ definido como cualquier acuerdo de arrendamiento distinto al arrendamiento financiero.

⁷⁷ Norma Internacional De Contabilidad 17, Definiciones, párrafo 4.

⁷⁸ Norma Internacional De Contabilidad 17, Definiciones, párrafo 4.

3.4.4 DEFINICION

La Norma presenta definiciones de términos usuales en las cláusulas de estos contratos, tales como la **inversión bruta en el arrendamiento**, definiéndola como la suma de: (a) los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento financiero, y (b) cualquier valor residual no garantizado que corresponda al arrendador.

Adicionalmente en sentido contrario, la norma define a la **inversión neta en el arrendamiento** como equivalente a la inversión bruta del arrendamiento, **descontada al tipo de interés implícito** en el arrendamiento, entendiéndose como interés implícito, al tipo de descuento que al **inicio del arrendamiento produce la igualdad** entre la suma del **valor actual** de todos los pagos mínimos por el arrendamiento y el valor residual no garantizado, frente a la suma de el **valor razonable** del activo arrendado y cualquier costo directo inicial del arrendador. Esto último equivaldría al valor de la inversión inicial del bien.⁷⁹

Al referirse a la igualdad al inicio del contrato de leasing, tácitamente está definiendo el carácter netamente financiero de la tasa TIR – tasa interna de retorno – que debería utilizarse para entonces conocer el valor actual de los flujos futuros de fondos que el contrato devengaría en el tiempo convenido, constituyéndose en el valor presente del bien que será registrado contablemente, a la fecha de suscripción en el momento de su reconocimiento y medición del contrato.

Por otro lado, esta norma define el concepto de **VALOR RAZONABLE**, como aquel importe por el que puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. En otras palabras, correspondería a un *valor o precio consensuado entre el arrendador y el arrendatario que debería determinarse al inicio del plazo del arrendamiento*, en cuya instancia la opción de compra del bien por parte del arrendatario debe ser ejercitada si en el contrato se estableció la seguridad absoluta de aquello.

⁷⁹ Norma Internacional De Contabilidad 17, Definiciones, Párrafo 4

Dicho valor razonable u opción de compra conllevaría obviamente elementos esenciales para su determinación, en el sentido del interés del arrendador de obtener el mejor precio justo, así como el interés del arrendatario de poseer en propiedad el bien cuyo funcionamiento y explotación haya disfrutado a satisfacción plena, y considere todavía la necesidad de continuar con el uso racional del equipo o máquina objeto del contrato, bajo su absoluta responsabilidad como cuando estaba vigente el arrendamiento financiero.

Por otro lado, podría presentarse un conflicto entre la Norma y la Ley de Régimen Tributario Interno, en el sentido de que mientras la Ley **fija** – al inicio del contrato - el valor de la **opción de compra** en un **porcentaje no menor al 20% del total de las rentas devengadas** ⁸⁰, la Norma establece que el **precio de la opción de compra** se espera que sea **suficientemente menor** que el **valor razonable del activo** ⁸¹ **en el momento en que la opción sea ejercitable.**

Nótese que la Norma **no fija ni recomienda ningún porcentaje sobre el valor razonable para la determinación del valor de la opción de compra** , lo cual puede interpretarse en comparación con la Ley, que de manera anticipada al calcular el 20% del total de las rentas devengadas – sin incluir la opción de compra - éste serviría de base o referencia como para fijar el precio de la opción de compra, sin descartar el **valor razonable** que pudiera tener el bien al final del plazo del contrato, lo cual resultaría su cálculo en un ejercicio de adivinanza financiera. En el campo real de la aplicación de la Norma, estas dos posiciones diametralmente opuestas deberían **consensuarse** con claridad absoluta para fijar el valor pactado de forma que, al inicio del arrendamiento, se pueda prever con razonable certeza que la opción será ejercida.

Que el **valor razonable pueda ser previamente determinado hacia el futuro** , tomando como base el valor residual del bien según la Ley, o las condiciones del mercado para igual o similar activo a la fecha del término del plazo establecido, verdaderamente es un juego de probabilidades, en el cual las estimaciones para el

⁸⁰ Codificación de Resoluciones de la Superintendencia de Bancos y Seguros y de la Junta Bancaria (1998) Capítulo VI, Sección I, Art 1.1.

⁸¹ Norma Internacional De Contabilidad 17, párrafo 10 b).

cálculo será cuestión de la experiencia probada en este ramo de actividades, y la sutileza del juicio profesional de las partes interesadas, que por lo general en la práctica el valor de la opción es determinable y fijada en el contrato.

Por otro lado, la Norma contribuye a la definición de un aspecto que necesariamente es considerado en los contratos de arrendamiento: **EL VALOR RESIDUAL**. Al respecto, la NIC 17 define los siguientes escenarios del valor residual:

- *El Valor Residual Garantizado*⁸², que es para el arrendatario el valor que ha sido garantizado por él mismo o por un tercero vinculado con él, o lo que es para el arrendador, la parte del valor residual que ha sido garantizado por el arrendatario o por un tercero, no vinculado con el arrendador, y que sea capaz financieramente de atender las obligaciones derivadas de la garantía prestada; y
- *El Valor Residual no Garantizado*⁸³ que es equivalente a la parte del valor residual del activo arrendado, cuya realización por parte del arrendador no está asegurada, o bien queda garantizado exclusivamente por un tercero vinculado con el arrendador.

Sobre este aspecto, la Ley no contempla estas alternativas, sino al contrario es simplista al establecer el valor residual en el conocido 20 % del total de las rentas devengadas. Obviamente que tales circunstancias deben ser previsibles para la determinación del valor residual sobre una base fiable.

El **plazo forzoso** que estipula la Ley es de **al menos cinco años** en el arrendamiento inmobiliario, y se contará desde la fecha de inscripción del contrato⁸⁴, mientras que la Norma NIC 17 lo define como **el periodo no revocable y el plazo cubre la mayor parte de la vida económica del activo**. Es decir, **no fija plazo alguno**.

⁸² Norma Internacional De Contabilidad 17, Párrafo 4

⁸³ Norma Internacional De Contabilidad 17, Párrafo 4

⁸⁴ Codificación De Resoluciones De La Superintendencia De Bancos Y Seguros Y De La Junta Bancaria (1998) Capítulo Vi, Sección Iii, Art 11.

Por otro lado, la LORTI⁸⁵ y su Reglamento⁸⁶ estipulan que en caso de que el *plazo del contrato sea inferior a la vida útil*, las cuotas o cánones por contratos de arrendamiento mercantil internacional o leasing, **solo serán deducibles** cuando el **valor de la opción de compra sea igual o mayor al valor pendiente de depreciación del bien, por el tiempo que resta de su vida útil**. En caso contrario, **si el valor de la opción fuera menor, no será deducible el exceso de las cuotas respecto del valor de la depreciación del bien en condiciones normales**.

Cabe destacar que si un contrato de arrendamiento contiene la cláusula de la opción de compra con plena seguridad de que será ejercida y no como un hecho contingente, éste contrato es clasificado por la NIC 17 como un contrato de arrendamiento financiero⁸⁷.

Al parecer, la disposición de la LORTI pudiera interpretarse como confusa, al considerar a los pagos de las cuotas como deducibles de la renta imponible, cuando en realidad se trata más bien de valores que progresivamente reducen el capital adeudado⁸⁸ al arrendador durante la vigencia del contrato. Con mayor claridad, lo que realmente ocurre, es que los únicos elementos deducibles de la base imponible para efectos tributarios son la depreciación del activo como el costo del financiamiento o intereses implícitos en cada cuota, y de ninguna manera el valor íntegro de las cuotas o cánones del arrendamiento. He aquí pues, una **incongruencia** de la LORTI, que no relaciona las implicaciones contables y financieras.

Por otro lado, si la NIC 17 define a la **vida útil**⁸⁹ como el periodo de tiempo estimado del bien, a lo largo del cual la entidad **espera consumir los beneficios económicos** incorporados al activo arrendado, es indudable entonces la presencia de

⁸⁵ Ley de Régimen Tributario Interno, Capítulo IV, Art. 13, Numeral 9 b).

⁸⁶ Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Capítulo IV, Art. 25, Numeral 15, y Art. 27 Regla III.

⁸⁷ Norma Internacional De Contabilidad 17, Párrafo 10 B).

⁸⁸ Norma Internacional De Contabilidad 17, Párrafo 20, 25, 27.

⁸⁹ Norma Internacional De Contabilidad 17, Párrafo 4.

diferencias temporarias deducibles para efectos tributables⁹⁰, en el caso de que el **plazo del contrato sea inferior a la vida útil** estimada del activo, y el **valor de la opción de compra fuera menor al valor pendiente de depreciación del bien**. En tal caso, el exceso de las cuotas pagadas respecto del valor de la depreciación del bien en condiciones normales, **no será deducible**, lo cual daría lugar a un **Impuesto Diferido Activo**, al modificarse la base fiscal de la empresa si se presentare la excepción antes descrita en la LORTI.

El que un arrendamiento sea **financiero u operativo**, dependerá del fondo económico y naturaleza de la transacción, es decir del fondo más que de la mera forma del contrato. Al respecto, la NIC 17 manifiesta que al inicio del contrato, el **valor actual de los pagos mínimos por el arrendamiento, debe ser al menos equivalente a la totalidad del valor razonable del activo⁹¹**.

Destáquese esta condición al inicio del contrato, porque también existe el **valor razonable al término del plazo**, que servirá de referencia para el ejercicio de la opción de compra contemplada en el contrato de arrendamiento financiero.

LEASING INMOBILIARIO

En la mayoría de los países que practican este tipo especial de arrendamiento, se los circunscribe para uso profesional o industrial, quedando prohibido el alquiler de los destinados a vivienda. En el caso ecuatoriano, la Ley aunque lo permita, no se lo ha explotado en beneficio de las familias, que todavía están obligadas a pagar elevados alquileres por una vivienda, sin aspirar jamás a adquirir el título de dominio de la misma.

Ahora bien, tratándose de los arrendamientos de terrenos y edificios en conjunto, la NIC 17 los clasifica como **arrendamientos operativos**, mientras que en el caso de

⁹⁰ Norma Internacional De Contabilidad 12, Impuesto A Las Ganancias.

⁹¹ Norma Internacional De Contabilidad 17, Párrafo 10 D)

un arrendamiento de terrenos y construcciones en conjunto, se considerarán de forma separada a efectos de la clasificación del contrato⁹².

Sin embargo, si se espera que la propiedad de ambos componentes se transfiera al arrendatario al término del plazo de arrendamiento, ambos componentes se clasificarán como **arrendamiento financiero**⁹³. Por otro lado, cuando los terrenos tengan una **vida económica ilimitada**, el componente de terrenos se clasificará como un **arrendamiento operativo**, a menos que la propiedad sea transferida al arrendatario al término del plazo del contrato⁹⁴. Los pagos mínimos por el arrendamiento, se distribuirán proporcionalmente entre los componentes de terrenos y construcciones a los valores razonables relativos⁹⁵.

La NIC 17 dispone que la valoración por separado de los componentes de terrenos y construcciones, no será necesaria cuando los derechos del arrendatario, tanto en terrenos como en construcciones, sean clasificados como una inversión inmobiliaria de acuerdo con la NIC 40 bajo el modelo del valor razonable.

CONTABILIZACIÓN DE LOS ARRENDAMIENTOS EN LOS LIBROS DEL ARRENDATARIO

Los **Arrendamientos Financieros** al comienzo del plazo, se reconocerá en el balance del arrendatario, registrándolo como un **activo y un pasivo por el mismo importe, igual al valor razonable del bien arrendado**, o bien al **valor actual de los pagos mínimos** por el arrendamiento, si éste fuera menor⁹⁶. Al calcular el valor actual de los pagos mínimos por el arrendamiento, se tomará como factor de descuento el tipo de interés implícito en el arrendamiento, siempre que sea practicable determinarlo; de lo contrario se usará el tipo de interés incremental de los préstamos del arrendatario que obtendría para adquirir el bien.

⁹² Norma Internacional De Contabilidad 17, Párrafo 14

⁹³ Norma Internacional De Contabilidad 17, Párrafo 14

⁹⁴ Norma Internacional De Contabilidad 17, Párrafos 7 Al 13

⁹⁵ Norma Internacional De Contabilidad 17, Párrafo 16

⁹⁶ Norma Internacional De Contabilidad 17 , Párrafo 20

De conformidad con la NIC 17, los pagos mínimos por el arrendamiento se dividirán en dos partes: **las cargas financieras y la reducción de la deuda viva**⁹⁷. La carga financiera total se distribuirá entre los ejercicios que constituyan el plazo del arrendamiento, de manera que se obtenga un tipo de interés constante en cada ejercicio, sobre el saldo de la deuda pendiente de amortizar. El arrendamiento financiero dará lugar tanto a un cargo o **gasto por amortización o depreciación**, como a un **gasto financiero** en cada ejercicio. La política de amortización para activos arrendados, será coherente con la seguida para el resto de activos amortizables que se posean, y la depreciación contabilizada se calculará sobre las bases establecidas en la NIC 16 Activos fijos.

Al respecto de la depreciación de activos fijos, el reglamento a la LORTI⁹⁸ dispone los porcentajes para los diferentes tipos de activos muebles e inmuebles, los cuales no podrán ser superiores para que la depreciación sea deducible como gasto.

No obstante, la Ley si mantiene una puerta abierta para aquellos casos de **obsolescencia, utilización intensiva, deterioro acelerado** u otras **razones debidamente justificadas al SRI**, para que sean autorizadas **tasas de depreciación mayores** que la normal. Al respecto, la NIC 36, Deterioro del Valor de Activos, puede y debe ser aplicada anualmente⁹⁹, y **no estaría en conflicto con el SRI** pues al **ser autorizadas** las posibles **pérdidas de valor de activos** arrendados, tácitamente se **evitaría** la presencia del **impuesto diferido activo** al aplicarse la mencionada norma 36. Cabe destacar, que la **pérdida de valor no afectaría al valor de la deuda** contraída en el contrato de arrendamiento financiero.

Por otro lado, en los **Arrendamientos Operativos** las cuotas derivadas se **reconocerán como gasto** de forma lineal, durante el plazo del arrendamiento, es decir, es el caso del clásico y común arrendamiento.

⁹⁷ Norma Internacional De Contabilidad 17, Párrafo 25

⁹⁸ Reglamento De Aplicación De La Ley De Régimen Tributario Interno Ralorti, Capítulo Iv, Art. 25 No. 6

⁹⁹ Norma Internacional De Contabilidad 36, Párrafo 10

CONTABILIZACIÓN DE LOS ARRENDAMIENTOS EN LOS LIBROS DEL ARRENDADOR

Cuando se trate de **Arrendamientos Financieros**, los arrendadores al comienzo del plazo reconocerán en su balance, los activos que mantengan en arrendamientos financieros y los presentarán como una **partida por cobrar**, por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento¹⁰⁰. El reconocimiento de los **ingresos financieros**¹⁰¹, se basará en una pauta que refleje en cada uno de los ejercicios un tipo de rendimiento fijo.

Nótese que la NIC 17 al requerir el reconocimiento en los libros del arrendador como una **cuenta por cobrar**, taxativamente **evita la doble contabilización de la depreciación** del activo, tornándose compatible con la LORTI y su reglamento.

Es importante mencionar, que las estimaciones de los valores residuales no garantizados, utilizados al computar la inversión bruta del arrendador en un arrendamiento, serán objeto de revisiones regulares¹⁰², y si se hubiera producido una reducción permanente en la estimación, se procederá a revisar la distribución del ingreso financiero no devengado a lo largo del plazo del arrendamiento.

En el caso en que los arrendadores sean también fabricantes o distribuidores, se reconocerán los resultados derivados de la venta en el ejercicio, de acuerdo con las políticas contables para el resto de las operaciones de venta directa, y los costos incurridos relacionados con la negociación del arrendamiento, serán reconocidos como un gasto cuando se muestre el resultado en la venta¹⁰³.

En el caso de los Arrendamientos Operativos, los arrendadores presentarán en su balance, los **activos dedicados a arrendamientos operativos** de acuerdo con la

¹⁰⁰ Norma Internacional De Contabilidad 17, Párrafo 36

¹⁰¹ Norma Internacional De Contabilidad 17, Párrafo 39

¹⁰² Norma Internacional De Contabilidad 17, Párrafo 41

¹⁰³ Norma Internacional De Contabilidad 17, Párrafo 42

naturaleza de tales bienes, y los ingresos se reconocerán de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento¹⁰⁴.

El arrendador que sea a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, **no reconocerá ningún resultado por la venta** cuando celebre un contrato de **arrendamiento operativo**, puesto que la operación no es en ningún modo equivalente a una venta¹⁰⁵.

3.4.5 REVELACION EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

Como en todas las normas NIIF, es menester presentar en notas a los estados financieros, suficiente y confiable información sobre los contratos de arrendamiento ya sean financieros u operativos:

- El importe total de los pagos mínimos futuros correspondientes a los arrendamientos no cancelables, así como los importes que corresponden a los siguientes plazos:
 - hasta un año;
 - entre uno y cinco años;
 - más de cinco años.
- El total de las cuotas reconocidas como ingreso en el ejercicio.
- Una descripción general de las condiciones de los arrendamientos acordados por el arrendador.

¹⁰⁴ Norma Internacional De Contabilidad 17, Párrafo 50

¹⁰⁵ Norma Internacional De Contabilidad 17, Párrafo 55

TRANSACCIONES DE VENTA CON ARRENDAMIENTO POSTERIOR – LEASE BACK

Una venta con arrendamiento posterior es una transacción que implica la **enajenación de un activo** y su **posterior arrendamiento al vendedor**¹⁰⁶. Las cuotas del arrendamiento y el precio de venta son usualmente interdependientes, puesto que se negocian simultáneamente. El tratamiento contable de las operaciones de venta con arrendamiento posterior dependerá del tipo de arrendamiento implicado en ellas, y constituye una oportunidad para aquellas empresas arrendadoras que necesitan obtener liquidez para sus operaciones.

Si una venta con arrendamiento posterior resultase ser un **arrendamiento financiero**¹⁰⁷, **se evitará reconocer** inmediatamente como **ganancia** en los estados financieros del vendedor arrendatario, cualquier exceso del importe de la venta sobre el valor en libros del activo enajenado. Este importe, se diferirá y amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento. En los contratos de **arrendamiento operativo**, si el valor razonable del bien en el momento de la venta con arrendamiento posterior, fuera inferior a su importe en libros, la **pérdida derivada se reconocerá** inmediatamente.

¹⁰⁶ Norma Internacional De Contabilidad 17, Párrafo 58

¹⁰⁷ Norma Internacional De Contabilidad 17, Párrafo 59

NIC 17 ARRENDAMIENTOS
ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE:
NIC, LEY ARRENDAMIENTO MERCANTIL Y LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

	Tipos de contratos	Plazos	Cuotas	Opción de compra- OC	Valor Residual	Depreciación
NIC 17	Financiero Y Operativo	Arrendamiento Financiero: Cubre la mayor parte de la vida económica del activo. No fija plazos y no es revocable	Arrendamiento Financiero: El valor actual de los pagos mínimos, es al menos equivalente al total del VR del bien.	Arrendamiento Financiero: Se espera que sea suficientemente menor que el VR del activo a la fecha de	Garantizado por el Arrendatario. No garantizado por cuenta del	Arrendamiento Financiero: El arrendatario deprecia el activo.
Ley de Arrendamiento Mercantil	Inmobiliario Otros sobre Bienes Muebles	Forzoso y no menor a 5 años, en contratos inmobiliarios		No menor al 20% del total de las rentas devengadas.	Igual a la opción de compra	
LORTI	Arrendamiento Mercantil Internacional de bienes de capital Art. 27, III	Cuando el plazo es inferior a la vida útil, →	Las cuotas serán deducibles solo cuando → No será deducible el exceso de las cuotas respecto del valor de la depreciación del bien en condiciones normales.	La OC sea = 0 > al valor pendiente de depreciación del bien, por el tiempo que resta de su vida útil ↓ Si la OC es < 0		Depreciación tributable si el arrendatario no ejerce la OC. debe reexportar el bien.

3.4.6 APLICACIÓN DE CASO PRÁCTICO

El 02 de enero del 2009, el señor Esteban Lozano desea venderle a la empresa Luna Bella S.A. una máquina para que esta última realice sus actividades productivas. Para este fin firman un contrato de arrendamiento financiero, cediendo la propiedad a la finalización del contrato.

De acuerdo a lo mencionado se obtienen los siguientes datos:

Precio de contado del bien:	\$100,000.00
Plazo del arrendamiento:	4 años
Pago anual:	\$30,000.00
Opción de compra:	\$10,000.00 (10% precio de contado)
Valor residual garantizado:	\$5,000.00
Tasa implícita:	12%
Vida útil del bien:	4 años

El valor corriente del bien al final del ejercicio se estima en \$ 40,000.00.

De acuerdo a la NIC 17 la clasificación de este activo se hará a su inicio, o sea, tenemos que reconocerlo desde el día que se inició esta operación.

Este caso corresponde a un arrendamiento financiero, puesto que existe una opción de compra al final del contrato; es decir, se transferirá la propiedad cuando éste termine, además el valor presente de los pagos es mayor que el valor del activo, el plazo del contrato cubre la vida económica del activo.

**DETERMINACION DE LA TASA INTERNA DE RETORNO-TIR
IMPLÍCITA PARA EL ARRENDATARIO**

AÑO	PAGO	VALOR RESIDUAL GARANTIZADO	OPCION DE COMPRA	CUOTAS MINIMAS
0				-100.000
1	30.000			30.000
2	30.000			30.000
3	30.000			30.000
4	30.000	5.000	10.000	45.000
TIR				12,29%

PLAN DE DEVENGAMIENTO

AÑO	AMORTIZACIÓN DE CAPITAL	INTERÉS	VALOR CONTABLE	CUOTA PAGADA
0			100.000	
1	17.709	12.291	82.291	30.000
2	19.886	10.114	62.405	30.000
3	22.330	7.670	40.075	30.000
4	40.075	4.925	0	45.000

A continuación realizaremos el registro contable de la empresa Luna Bella S.A. (El arrendatario) según lo mencionado anteriormente:

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
02/01/2009	-1- Activo Fijo Maquinaria en arrendamiento Acreeedores por Leasing <i>Para registrar compra de Maquinaria mediante arrendamiento financiero</i>	100.000	100.000

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
	-2-		
31/12/2009	Gastos Financieros		
	Interés por arrendamiento	12,291	
	Acreedores por Leasing	17,709	
	Bancos		30.000
	<i>Para registrar pago de primera cuota, reconociendo abono de capital y pago de intereses</i>		

Cálculo de Depreciación:

Costo:	100,000	
Vida útil:	4 años	
Tasa de Depreciación:		25%
Valor residual:	5,000	
Valor Depreciable:	95,000	
Tasa de Depreciación Permitida SRI:		10%

$$\text{Año 1 NIC 17} = \frac{95,000}{4} = 23,750$$

$$\text{Año 1 SRI} = \frac{95,000}{10} = 9,500$$

Diferencia temporal gravable 14,250

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
	-3-		
31/12/2009	Gastos Operativos		
	Gastos por Depreciación de Maquinaria	23.750	
	Depreciación Acumulada de Maquinaria		23.750
	<i>Para registrar depreciación año 1 de acuerdo a NIC 17</i>		

En el artículo 25 numeral 6 literal a) de la RALORTI el sujeto activo de impuesto a la renta (SRI), autoriza únicamente el 10% de depreciación anual por los activos fijos tipo maquinarias.

Por otro lado, según el mismo artículo y numeral, en el literal c), el SRI aceptará depreciaciones en porcentajes anuales mayores a los indicados, únicamente en aquellos casos en que mediante resolución ésta entidad lo autorice, ya sea por obsolescencia, utilización intensiva, u otras razones debidamente justificadas; así como deterioro acelerado, siendo aceptado éste último únicamente en el caso de bienes nuevos adquiridos por el contribuyente, y que tengan una vida útil de al menos cinco años. Mediante este régimen, la depreciación no podrá exceder del doble de los porcentajes señalados en el literal a)

Continuando con nuestro ejemplo, en el cual el tiempo estimado de vida útil de la maquinaria es de 4 años, procederemos a efectuar la conciliación tributaria por el primer año, así como el registro de la partida por impuesto diferido de acuerdo con la NIC 12 Impuestos sobre las ganancias, partiendo del supuesto de que la utilidad generada antes de impuestos fue de 200,000.

CÁLCULO DEL IMPUESTO DIFERIDO ORIGINADO POR LA DEPRECIACIÓN ACELERADA

DETALLE	BASE FISCAL	BASE CONTABLE
Utilidad antes de Impuestos afectada por el cargo de depreciación acelerada año 1	200.000	200.000
Más Diferencia temporal gravable por depreciación acelerada (No reconocida como gasto por el SRI)	14.250	
Base de cálculo para el 15% de participación de trabajadores	214.250	
Menos 15% participación de trabajadores	32.138	30.000
Utilidad antes de impuestos	182.113	170.000
25% Impuesto a la Renta	45.528	42.500
Impuesto Diferido Activo		3.028

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
	- X -		
31/12/2009	Gasto Impuesto a la Renta	42,500	
	Gasto 15% Participación Trabajadores	30,000	
	Impuesto a la renta Diferido Activo:	5,166	
	15% Participación trabajadores 2,138		
	25% Impuesto a la renta 3,028		
	<i>Reg./Efecto originado por diferencia temporaria gravable</i>		
	Impuesto a la renta por Pagar		45,528
	15% Participación empleados por pagar		32,138

3.5 NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD NIC 37 PROVISIONES, ACTIVOS CONTINGENTES Y PASIVOS CONTINGENTES

3.5.1 INTRODUCCION

En el curso normal de sus operaciones toda empresa lleva a cabo una multitud de transacciones o se ve afectada por eventos económicos externos, sobre los que existe incertidumbre en mayor o menor grado, en cuanto a su resultado final.

Esta incertidumbre o riesgo inherente en las transacciones y eventos que afectan a una entidad se denota en contabilidad por la palabra Contingencia, la que se ha definido como una condición, situación o conjunto de circunstancias que involucran cierto grado de incertidumbre que pueda resultar a través de la consumación de un hecho, en la adquisición o pérdida de un activo o en el origen o cancelación de un pasivo que generalmente trae como consecuencia una utilidad o una pérdida.

La Comisión de Principios de Contabilidad clasifica las contingencias en 2 grupos:

- Las de carácter repetitivo.
- Las de carácter aislado.

Las de **carácter repetitivo** son susceptibles de medición razonable aproximada en su conjunto a través de la experiencia y/o de la probabilidad empírica o estadísticamente establecida de su ocurrencia.

Como ejemplo de estas contingencias:

- Irrecuperabilidad de las cuentas por cobrar.
- Obsolescencia y lento movimiento de inventarios.
- Garantía de servicio de productos.
- Costo probable asignable a cada ejercicio de planes de pensiones.
- Primas de antigüedad y otras prestaciones diferidas que se conceden al personal, sujetas al cumplimiento de una condición futura.
- Otorgamiento de garantías por aval y/o descuento de documentos por cobrar.

Las de **carácter aislado** son aquellas en las que existen elementos de juicio, estimación u opinión que permiten medir dentro del límite razonable su resultado probable.

Los ejemplos más comunes de este tipo de contingencias son las reclamaciones de impuestos y otros asuntos de naturaleza semejante cuyo resultado probable puede estimarse razonablemente con base en el mejor juicio de la Gerencia de la empresa y de sus asesores calificados.

En ocasiones ciertas situaciones o transacciones se describen incorrectamente como una contingencia, porque puede tener cierto grado de incertidumbre que es la característica esencial de contingencia, como ejemplos se pueden citar : las cartas de crédito otorgadas, contratos de arrendamiento a largo plazo, activos dados en garantía de préstamos, compromisos tales como la adquisición de activo fijo, la obligación de reducir pasivos, la obligación de mantener un determinado capital de trabajo, etc.

Aún cuando eventualmente estas situaciones pueden tornarse en contingencias no deberán describirse como tales, sino hasta aquel momento en que ocurra esa eventualidad mientras tanto sólo representan compromisos adquiridos.¹⁰⁸

En base a lo mencionado en los párrafos anteriores, la **NIC 37** prescribe la contabilización y la información financiera a suministrar cuando se haya dotado una provisión, o bien cuando existan activos y pasivos de carácter contingente.

3.5.2 OBJETIVO

El objetivo de esta Norma es asegurar que se utilicen las bases apropiadas para el reconocimiento y la valoración de las provisiones, activos y pasivos de carácter contingente, así como que se revele la información complementaria suficiente por

¹⁰⁸ GONZÁLEZ, María Elena, Otros conceptos y herramientas de contabilidad y finanzas, 2002, www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/fin/conticompromaria.htm

medio de las notas, para que de ésta manera los usuarios comprendan la naturaleza, calendario de vencimiento e importes, de los registros contables.

3.5.3 ALCANCE

Esta Norma no se aplicará a los instrumentos financieros (incluyendo las garantías) que estén dentro del alcance de la NIC 39 *Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración*.¹⁰⁹

Se aplicará en la contabilización de las provisiones, pasivos y activos contingentes, de todas las entidades, excepto a:

- Aquellos que se deriven de los contratos pendientes de ejecución, excepto cuando el contrato sea oneroso;
- Aquéllos cubiertos por otra Norma.¹¹⁰

Los contratos pendientes de ejecución son aquéllos en los que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron o bien que ambas partes han ejecutado parcialmente, y en igual medida, sus compromisos. Esta Norma no se aplica a los contratos pendientes de ejecución, salvo que tengan carácter oneroso para la empresa.¹¹¹

Es importante resaltar que cuando otra Norma disponga un tipo específico de provisión, activos o pasivos contingentes, la entidad aplicará esa Norma en lugar de la presente, por ejemplo se abordan ciertos tipos de provisiones en:

- La NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias
- La NIC 17, Arrendamientos, esta NIC no contiene ninguna especificación sobre cómo tratar los arrendamientos operativos que resulten onerosos para la empresa, por lo que habrá que aplicar la presente Norma para tratarlos.¹¹²

¹⁰⁹ Norma Internacional De Contabilidad 23, Párrafo 2

¹¹⁰ Norma Internacional De Contabilidad 23, Párrafo 1

¹¹¹ Norma Internacional De Contabilidad 23, Párrafo 3

¹¹² Norma Internacional De Contabilidad 23, Párrafo 5

3.5.4 DEFINICION

El significado de los principales términos mencionados por la Norma se simplifica a continuación:

Una **PROVISIÓN** es un pasivo sobre el que existe incertidumbre acerca de su importe o vencimiento.

Un **PASIVO** es una obligación presente de la empresa, que surge a raíz de sucesos pasados, en cuyo vencimiento, la empresa espera desprenderse de recursos económicos para cancelarla.

El origen de la **OBLIGACIÓN** es todo aquel suceso del que nace un compromiso de pago, de tipo legal o implícito para la entidad, de forma que a la empresa no le queda otra alternativa que satisfacer el importe correspondiente.

Una **OBLIGACIÓN LEGAL** es aquella que se deriva de:

- Un contrato (ya sea a partir de sus condiciones explícitas o implícitas);
- La legislación; u
- Otra causa de tipo legal.

Una **OBLIGACIÓN IMPLÍCITA** es aquella que se deriva de las actuaciones de la misma empresa, en las que debido a un patrón de comportamiento establecido en el pasado, a políticas empresariales o a una declaración efectuada de forma concreta, la entidad haya manifestado ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y como consecuencia de esto, deba cumplir dichos compromisos.

Un **PASIVO CONTINGENTE** es:

- Una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia o no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa; o bien

- Una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:
 - No es probable que la empresa tenga que satisfacerla, desprendiéndose de recursos económicos.
 - El importe de la obligación no puede ser valorado con la suficiente fiabilidad.

Un **ACTIVO CONTINGENTE** es aquel de naturaleza posible, que surge a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están bajo el control de la empresa.

Un **CONTRATO DE CARÁCTER ONEROSO** es todo aquel contrato en el cual los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva, exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo.

PROVISIONES Y OTROS PASIVOS

Las provisiones se distinguen de otros pasivos, tales como los acreedores comerciales y otras obligaciones devengadas que son objeto de estimación, por la incertidumbre del vencimiento o de la cuantía de los desembolsos futuros necesarios para cancelarlo. A diferencia con las provisiones:

- Los acreedores comerciales son cuentas por pagar generadas por bienes o servicios que han sido recibidos por la empresa, y que han sido objeto de facturación o acuerdos de pago con el proveedor; y
- Las obligaciones devengadas son cuentas por pagar generadas por el suministro o recepción de bienes o servicios que no han sido pagados, facturados o acordados formalmente con el proveedor, e incluyen las partidas que se deben a los empleados; por ejemplo: las partes proporcionales de las vacaciones retribuidas devengadas hasta la fecha del balance.¹¹³

¹¹³ Norma Internacional De Contabilidad, No. 37, Párrafo 11

RECONOCIMIENTO DE UNA PROVISIÓN

Debe reconocerse una provisión cuando:

- La empresa contraiga una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado; siendo probable el desprendimiento de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y por tanto, sea posible una estimación fiable del importe de la obligación.

De no cumplirse la condición indicada, la empresa no debe reconocer la provisión.

114

OBLIGACIÓN PRESENTE

Se considera que un suceso ocurrido en el pasado ha dado origen a una obligación presente sólo si, considerando toda la evidencia disponible, existe una probabilidad mayor de que se haya incurrido en la obligación, en la fecha del balance.¹¹⁵

En ciertos casos, cuando están en curso procesos judiciales, puede estar en duda la ocurrencia de ciertos sucesos o si de tales sucesos se deriva la existencia de una obligación en la actualidad. En tales circunstancias, la empresa determinará la existencia o no de la obligación presente, considerando toda la evidencia disponible, tal como la opinión de expertos.

La evidencia a considerar incluye, toda la información adicional derivada de sucesos ocurridos tras la fecha del balance, a partir de esta evidencia:

- La empresa reconocerá una provisión (suponiendo que se cumplan las condiciones para su reconocimiento) siempre que la probabilidad de existencia de la obligación presente, en la fecha del balance, sea mayor que la probabilidad de no existencia; e

¹¹⁴ Norma Internacional De Contabilidad, No. 37, Párrafo 14

¹¹⁵ Norma Internacional De Contabilidad, No. 37, Párrafo 15

- Informará en las notas de la existencia de un pasivo contingente, siempre que la probabilidad de que exista la obligación presente sea menor que la probabilidad de que no exista, salvo en el caso de que sea remota la posibilidad de que tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos.¹¹⁶

SUCESO PASADO

El suceso pasado del que se deriva la obligación se denomina suceso que da origen a la obligación. Para que un suceso sea de esta naturaleza, es preciso que la empresa no tenga, como consecuencia del mismo, otra alternativa más realista que atender al pago de la obligación creada por tal suceso. Este será el caso sólo si:

- El pago de la obligación viene exigido por ley; o bien
- Al tratarse de una obligación implícita, cuando el suceso (que puede ser una actuación de la propia empresa) haya creado una expectativa válida ante aquéllos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.¹¹⁷

Los estados financieros se refieren a la situación financiera de la empresa al final del ejercicio sobre el cual se informa, y no a su posible situación en el futuro. Por esta razón, no se pueden reconocer provisiones para gastos en los que sea necesario incurrir para funcionar en el futuro. Las únicas obligaciones reconocidas en el balance de la empresa serán aquéllas que existen ya en la fecha del balance.¹¹⁸

Se reconocerán como provisiones sólo aquellas obligaciones surgidas a raíz de sucesos pasados, cuya existencia sea independiente de las acciones futuras de la empresa. Citando algunos ejemplos:

¹¹⁶ Norma Internacional De Contabilidad No. 37, Párrafo 16

¹¹⁷ Norma Internacional De Contabilidad No. 37, Párrafo 11

¹¹⁸ Norma Internacional De Contabilidad No. 37, Párrafo 18

- Multas medioambientales o los costos de reparación de los daños medioambientales causados en contra de la ley, puesto que en ambos casos, se derivarán para la empresa salidas de efectivo.
- Costos por el abandono de una instalación de extracción de petróleo, siempre que esté obligada a restaurar los daños ya ocasionados por su funcionamiento.
- En contraste con lo anterior, y por causas de tipo comercial o exigencias legales, la empresa puede necesitar la realización de desembolsos por gastos para operar de una manera determinada en el futuro por ejemplo, la colocación de filtros de humos en una determinada fábrica, ya que la empresa puede evitar tales desembolsos mediante actuaciones futuras, por ejemplo cambiando la forma de llevar a cabo la fabricación, no existe una obligación presente de realizar esos desembolsos, y por tanto no reconocerá provisión alguna para los mismos.¹¹⁹

El capítulo VI de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en el artículo 20 denominado principios generales, establece que la contabilidad se llevará considerando los principios contables de general aceptación¹²⁰. En este caso, el principio que compete a las provisiones es el de devengado.

Éste principio establece que las variaciones patrimoniales que deben tomarse en cuenta para establecer el resultado económico son las que competen a un ejercicio sin entrar a considerar si se han cobrado o pagado.¹²¹ Un ejemplo es el pago de las planillas de servicios básicos, que son entregadas con un mes posterior al consumo:

La factura se recibe en Enero, por tanto debe pagarse en enero. Sin embargo debemos registrar una provisión del gasto de los servicios básicos en el mes de diciembre del periodo anterior, porque es ahí donde se consumió.

¹¹⁹ Norma Internacional De Contabilidad, No. 37, Párrafo 19

¹²⁰ Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno, Capítulo Vi, Art. 20

¹²¹ SALAZAR, Andrea, www.monografias.com/Trabajos13/Conta/Cont,

RECONOCIMIENTO DE UN PASIVO CONTINGENTE

Se conoce como pasivo contingente a aquellas obligaciones posibles o presentes, surgidas a raíz de sucesos pasados, que no se deben reconocer contablemente porque:

- No es probable que la empresa tenga que satisfacerlas, o bien;
- El importe de las obligaciones no puede ser valorado con la suficiente fiabilidad.¹²²

Con independencia de no hacer constar el pasivo contingente en el balance general ni en cuenta de resultados, la empresa informará en notas sobre su existencia.¹²³

Por ejemplo, una empresa X presenta al 31 de Diciembre del 2009, una serie de juicios entablados por ex trabajadores, por concepto de adeudos y remuneraciones devengadas por un monto que asciende a \$ 120,000.00. Los procesos fueron entablados durante el 2009. Los asesores legales y la administración de la empresa estiman que solo tendrán que pagar \$ 98,000.00, pues sostiene que no todos los procesos prosperarán. Por ello la empresa realiza una provisión por este monto.

Por tanto los asientos siguientes se efectúan solo por la parte de la contingencia que resulta probable de ocurrir.

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
31/12/2009	-X- Gastos del Ejercicio Otras provisiones del Ejercicio Provisiones Varias Prov. Perdidas de Litigios <i>Para registrar provisión por posible salida de recursos por litigios</i>	98.000	98.000

Y la nota a los Estados Financieros, tendría una redacción como la que sigue:

¹²² Norma Internacional De Contabilidad No. 37, Párrafo 27

¹²³ Norma Internacional De Contabilidad No. 37, Párrafo 28

Nota X Contingencias:

Durante el ejercicio 2009, un grupo de ex trabajadores de la empresa entablaron un juicio por despido intempestivo. Se reclama una indemnización por \$ 120,000.00.

Los asesores legales y la administración de la empresa opinan que no todos los procesos prosperarán, en virtud de ello, la empresa solo ha aprovisionado un monto que asciende a \$ 98,000.00.

RECONOCIMIENTO DE UN ACTIVO CONTINGENTE

Los activos contingentes son aquellos que surgen de sucesos inesperados o no planificados, que posibilitan la entrada de beneficios económicos en la empresa. Sin embargo, no son objeto de reconocimiento en los estados financieros, puesto que ello podría significar el reconocimiento de un ingreso que quizá nunca sea objeto de realización. No obstante, cuando la realización del ingreso sea cierta, el activo no será denominado como contingente, por tanto, es apropiado proceder a reconocerlo.¹²⁴

En el caso de que sea probable la entrada de beneficios económicos en la empresa por causa de activos contingentes, este hecho se informará mediante notas.¹²⁵

ELEMENTOS DE VALORACIÓN QUE SE DEBEN TOMAR EN CUENTA PARA LA ESTIMACIÓN DE EFECTOS FINANCIEROS

MEJOR ESTIMACIÓN

El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación determinada por el juicio de la gerencia de la empresa, del desembolso necesario para cancelar la obligación presente, en la fecha del balance.¹²⁶

¹²⁴ Norma Internacional De Contabilidad, No. 37, Párrafo 32 y 33

¹²⁵ Norma Internacional De Contabilidad, No. 37, Párrafo 34

¹²⁶ Norma Internacional De Contabilidad, No. 37, Párrafo 36 y 38

RIESGO E INCERTIDUMBRES

Para realizar la mejor estimación de la provisión, deben ser tomados en cuenta los riesgos e incertidumbres que, inevitablemente, rodean a la mayoría de los sucesos y las circunstancias concurrentes a la valoración de la misma.¹²⁷

VALOR PRESENTE

Cuando resulte importante el efecto financiero producido por el descuento, el importe de la provisión debe ser el valor actual de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación.¹²⁸

El tipo o tipos de descuento deben ser considerados antes de impuestos y deben reflejar las evaluaciones correspondientes al valor temporal del dinero que el mercado esté haciendo en la fecha del balance, así como el riesgo específico del pasivo correspondiente. El tipo o tipos de descuento no deben reflejar los riesgos que hayan sido ya objeto de ajuste al hacer las estimaciones de los flujos de efectivo futuros relacionados con la provisión.¹²⁹

SUCESOS FUTUROS

Los sucesos futuros que puedan afectar a la cuantía necesaria para cancelar la obligación, deben ser objeto de reflejo en la evaluación de la misma, siempre que haya una evidencia objetiva suficiente de que puedan aparecer efectivamente.¹³⁰

VENTAS O ABANDONOS ESPERADOS DE ACTIVOS

Las ganancias esperadas por la enajenación o abandono de activos no deben ser tenidas en cuenta al evaluar el importe de la provisión, incluso en el caso de que la

¹²⁷ Norma Internacional De Contabilidad, No. 37, Párrafo 42

¹²⁸ Norma Internacional De Contabilidad, No. 37, Párrafo 45

¹²⁹ Norma Internacional De Contabilidad, No. 37, Párrafo 47

¹³⁰ Norma Internacional De Contabilidad, No. 37, Párrafo 48

enajenación o abandono en cuestión esté ligado estrechamente al suceso que ha hecho surgir la provisión.¹³¹

CAMBIOS EN EL VALOR DE LAS PROVISIONES

Las provisiones deben ser objeto de revisión en cada fecha del balance y ajustadas, en su caso, para reflejar la mejor estimación existente en ese momento. En el caso de que no sea ya probable la salida de recursos que incorporen beneficios económicos, para cancelar la obligación correspondiente, se procederá a liquidar o revertir la provisión.¹³²

Cuando se haya usado el descuento para determinar el importe de la provisión, el importe en libros de la misma aumentará en cada ejercicio para reflejar el paso del tiempo. Tal incremento se reconocerá como un gasto financiero.¹³³

APLICACIÓN DE LAS PROVISIONES

Cada provisión deberá ser utilizada sólo para afrontar los desembolsos para los cuales fue originalmente reconocida.¹³⁴

Sólo se aplicará la provisión para cubrir los desembolsos relacionados originalmente con su dotación. El hecho de realizar desembolsos contra una provisión que fue, en su origen, dotada para propósitos diferentes, produciría el efecto de encubrir el impacto de dos sucesos distintos.¹³⁵

¹³¹ Norma Internacional De Contabilidad, No. 37, Párrafo 52

¹³² Norma Internacional De Contabilidad, No. 37, Párrafo 59

¹³³ Norma Internacional De Contabilidad, No. 37, Párrafo 60

¹³⁴ Norma Internacional De Contabilidad, No. 37, Párrafo 61

¹³⁵ Norma Internacional De Contabilidad, No. 37, Párrafo 62

APLICACIÓN DE LAS REGLAS DE RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN

CONTRATOS DE CARÁCTER ONEROS

Esta Norma define a un contrato de carácter oneroso como aquél en el que los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva, exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo. En consecuencia:

- Las obligaciones presentes que se deriven del contrato de carácter oneroso deben ser reconocidas y valoradas, en los estados financieros como provisiones.¹³⁶
- Los costos inevitables del contrato reflejarán el importe menor entre el costo de cumplir sus cláusulas y la cuantía de las compensaciones o multas que se deriven de su incumplimiento.¹³⁷
- La empresa deberá reconocer cualquier pérdida por deterioro del valor que corresponda a los activos dedicados a cumplir las obligaciones derivadas del contrato de carácter oneroso.¹³⁸

REESTRUCTURACIÓN

Los siguientes ejemplos recogen sucesos que cumplen con la definición de reestructuración:

- Venta o liquidación de una línea de actividad;
- La clausura de una sucursal de la empresa en un país o región o bien la reubicación de las actividades que se ejercían en un país o región a otros distintos;

¹³⁶ Norma Internacional De Contabilidad, No. 37, Párrafo 66

¹³⁷ Norma Internacional De Contabilidad, No. 37, Párrafo 68

¹³⁸ Norma Internacional De Contabilidad, No. 37, Párrafo 69

- Los cambios en la estructura de la gerencia, por ejemplo la eliminación de un nivel o escala de directivos empresariales; y
- Las reorganizaciones importantes que tienen un efecto significativo sobre la naturaleza y enfoque de las actividades de la empresa.¹³⁹

Surge para la empresa una obligación implícita por causa de una reestructuración, sólo cuando:

- Tiene un plan formal y detallado en el que se identifican, al menos:
 - Actividades empresariales, o la parte de las mismas, implicadas;
 - Principales ubicaciones afectadas;
 - Ubicación, función y número aproximado de los empleados que serán indemnizados tras prescindir de sus servicios;
 - Desembolsos que se llevarán a cabo; y
 - Fechas en las que el plan será implementado.
- Ha producido una expectativa válida entre los afectados, en el sentido de que la reestructuración se llevará a cabo, ya sea por haber comenzado a implementar el plan o por haber anunciado sus principales características,¹⁴⁰ por ejemplo, la compañía ha iniciado un plan de desmantelamiento de las instalaciones o venta de los activos correspondientes y a su vez ha anunciado al público las principales características de dicho plan.

Si la decisión de la dirección de la entidad para realizar una reestructuración ha sido tomada, antes de la fecha del balance, dará lugar a la existencia de una obligación implícita, solo si antes de la fecha del balance, la entidad:

- Ha empezado a ejecutar el plan de reestructuración; o bien
- Ha anunciado las principales características del plan de reestructuración, a todos los que vayan a resultar afectados por el mismo, de una manera

¹³⁹ Norma Internacional De Contabilidad, No. 37, Párrafo 70

¹⁴⁰ Norma Internacional De Contabilidad, No. 37, Párrafo 72

suficientemente concreta como para producir, en los mismos, expectativas válidas en el sentido de que la entidad va a llevar a cabo la reestructuración.

La provisión por reestructuración debe incluir sólo los desembolsos que surjan directamente de la reestructuración, que son aquellos que de forma simultánea están:

- Necesariamente impuestos por la reestructuración; y
- No asociados con las actividades que continúan en la empresa.¹⁴¹

Una provisión por reestructuración no incluye costos tales como los de:

- Formación o reubicación del personal que permanezca dentro de la empresa;
- Comercialización o publicidad; e
- Inversión en nuevos sistemas informáticos o redes de distribución.

Estos desembolsos tienen relación con la gestión futura de la actividad, y por tanto no son pasivos derivados de la reestructuración en la fecha del balance. Tales gastos o inversiones se tratarán, contablemente, de la misma manera que si se produjeran con independencia de la reestructuración.¹⁴²

3.5.5 INFORMACIÓN A REVELAR

- Para cada tipo de provisión, la entidad debe informar acerca de:
 - Importe en libros al principio y al final del periodo;
 - Las dotaciones efectuadas en el periodo, incluyendo también los incrementos en las provisiones existentes;
 - Los importes utilizados (esto es, aplicados o cargados contra la provisión) en el transcurso del periodo;

¹⁴¹ Norma Internacional De Contabilidad, No. 37, Párrafo 80

¹⁴² Norma Internacional De Contabilidad, No. 37, Párrafo 81

- Los importes no utilizados que han sido objeto de liquidación o reversión en el periodo; y
 - El aumento, durante el periodo, en los saldos objeto de descuento, por causa de los intereses acumulados, así como el efecto que haya podido tener cualquier eventual cambio en la tasa de descuento.¹⁴³
- La entidad debe revelar, por cada tipo de provisión, información sobre los siguientes extremos:
- Descripción de la naturaleza de la obligación contraída, así como el calendario esperado de las salidas de beneficios económicos, producidos por la misma
 - Una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de las salidas de recursos que producirá la provisión. En los casos en que sea necesario para suministrar la información adecuada, la entidad debe revelar la información correspondiente a las principales hipótesis realizadas sobre los sucesos futuros.
 - El importe de cualquier eventual reembolso, informando además de la cuantía de los activos que hayan sido reconocidos para recoger los eventuales reembolsos esperados.¹⁴⁴
- A menos que la posibilidad de una eventual salida de recursos para liquidarla sea remota, la entidad debe dar, para cada tipo de pasivo contingente en la fecha del balance, una breve descripción de la naturaleza del mismo y, cuando fuese posible:

¹⁴³ Norma Internacional De Contabilidad, No. 37, Párrafo 84

¹⁴⁴ Norma Internacional De Contabilidad, No. 37, Párrafo 85

- Estimación de los efectos financieros, medidos según lo establecido la medición, riesgo e incertidumbre, valor presente, sucesos futuros, desapropiaciones esperadas de activos)
- Indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de las salidas de recursos correspondientes; y
- Posibilidad de obtener eventuales reembolsos.¹⁴⁵

3.5.6 APLICACIÓN DE CASO PRÁCTICO

PERFECTECH S.A es una distribuidora de equipos médicos y ofrece a los clientes que adquieran sus equipos: garantía de doce meses, reparación por desperfectos o sustitución de los equipos médicos cuando son fallas de fábrica.

La experiencia es que de cada 100 equipos médicos con un valor de \$ 10.000 c/u, se presenten reclamos por el equivalente al valor de 2 equipos.

Los equipos médicos con garantía vigente al cierre del ejercicio 2009 tienen un valor de \$50,000

En base a lo establecido en la NIC 37 para este caso, es necesario efectuar el registro de una provisión por los posibles reclamos fundamentados en las garantías que se deberán cubrir por la venta de los equipos médicos, considerando que es:

- Una obligación presente como consecuencia de un hecho pasado que ha dado origen a la misma; el suceso que da origen a la obligación es la venta de los equipos con garantía, la cual hace que se produzca una obligación legal.
- Una salida de recursos que traiga consigo beneficios económicos: resulta probable para el conjunto de garantías otorgadas a los compradores.

¹⁴⁵ Norma Internacional De Contabilidad, No. 37, Párrafo 86

- Una estimación fiable para cubrir los costos de reparar o sustituir los productos vendidos antes de la fecha del balance.

Por lo tanto, se registrará contablemente una provisión por un importe de \$ 20,000 (2% de \$ 1, 000,000) para cubrir los costos de reparar o sustituir los productos vendidos antes de la fecha del balance.

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
31/12/2009	Gastos por garantías Provisiones por garantías de productos <i>Para registrar provisión de garantías de los productos vendidos del periodo.</i>	20.000	20.000

La RALORTI no menciona disposiciones para hacer provisiones sobre pasivos contingentes, es decir, se generarían diferencias de carácter permanente de impuesto a la renta, siendo deducibles cuando el gasto se incurra. Según la Norma NIC 12, dicha diferencia en la conciliación tributaria no afectaría en la determinación del cálculo de la participación del 15% de trabajadores y del impuesto a la renta, tanto en la Base Fiscal como en la Base Contable.

3.6 NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD NIC 18 INGRESOS ORDINARIOS

3.6.1 INTRODUCCIÓN

El término “ingreso” refiere a cualquier partida u operación que afecte los resultados de una empresa aumentando las utilidades o disminuyendo las pérdidas. No debe utilizarse como sinónimo de entradas en efectivo, ya que éstas se refieren exclusivamente al dinero en efectivo o su equivalente que se recibe en una empresa sin que se afecten sus resultados. Puede haber entrada sin ingreso, como cuando se consigue un préstamo bancario. En tal caso se está recibiendo pasivo y los resultados no se afectan. Puede existir ingreso sin entrada, como en el caso de una venta a crédito, en donde no se ha recibido aún dinero y consecuentemente sólo se afectan los resultados con el abono a Ventas sin tener entradas, ya que no se ha recibido aún ninguna cantidad. Finalmente, pueden coexistir las entradas con los ingresos como en el caso de una venta al contado. El cargo a Bancos registra la entrada y el abono a Venta registra en Ingreso.

En términos fiscales se pueden mencionar varios tipos de ingresos tales como:

INGRESOS EXENTOS

Aquellos que se dan de forma ocasional específicamente mencionados en una ley y que no deben pagar el impuesto a que la misma ley se refiere.

INGRESO GRAVADO

Aquel que sí genera el pago de impuesto, a diferencia del ingreso exento.

INGRESO SEMI-GRAVADO

Aquel que genera el pago del impuesto, pero en proporción menor a la generalidad.

La L.O.R.T.I para efectos de cálculo de impuestos, considera renta:

1. Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y
2. Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales.¹⁴⁶
3. [...] Entre otros, las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en territorio nacional de la propiedad industrial o intelectual.¹⁴⁷

Por tanto, la declaración de ingresos al fisco en el Ecuador es tan relevante que el Código Orgánico Tributario considera como caso de defraudación la omisión dolosa de los mismos. [...] ¹⁴⁸, y la pena aplicable a este delito es prisión de dos a cinco años y una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir. ¹⁴⁹

3.6.2 OBJETIVO

Los ingresos son definidos, como incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del ejercicio en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como disminuciones de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de la empresa. El concepto de ingreso comprende tanto los ingresos ordinarios en sí, como las ganancias.

Los **ingresos ordinarios**, propiamente; dichos, surgen en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y adoptan una gran variedad de nombres, tales como ventas, comisiones, intereses, dividendos y regalías. El objetivo de esta Norma es establecer el tratamiento contable de los ingresos ordinarios que surgen de ciertos tipos de transacciones y otros eventos.

¹⁴⁶ Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno, Art.2

¹⁴⁷ Reglamento Para La Aplicación De La Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno, Art. 10

¹⁴⁸ Código Orgánico Tributario, Art 344, No. 6

¹⁴⁹ Código Orgánico Tributario, Art 345, Párrafo 3

La principal preocupación en la contabilización de ingresos ordinarios es determinar cuándo deben ser reconocidos. El ingreso ordinario es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la empresa y estos beneficios puedan ser valorados con fiabilidad. Esta Norma identifica las circunstancias en las cuales se cumplen estos criterios para que los ingresos ordinarios sean reconocidos. También proporciona directrices prácticas para la aplicación de estos criterios.

3.6.3 ALCANCE

Esta Norma debe ser aplicada al contabilizar los ingresos ordinarios procedentes de las siguientes transacciones y sucesos:

- La venta de productos;
- La prestación de servicios; y
- El uso, por parte de terceros, de activos de la empresa que generen intereses, regalías y dividendos.¹⁵⁰

Esta Norma no trata de los ingresos ordinarios procedentes de:

- Contratos de arrendamiento financiero (NIC 17, Arrendamientos);
- Dividendos provenientes de inversiones financieras contabilizadas bajo el método de la participación (NIC 28 *Inversiones en entidades asociadas*);
- Contratos de seguro (NIIF 4 *Contratos de seguro*);
- Cambios en el valor razonable de activos y pasivos financieros, o productos derivados de su venta (NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración);
- Cambios en el valor de otros activos corrientes;
- Reconocimiento inicial y cambios en el valor razonable de los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (NIC 41, Agricultura);
- Reconocimiento inicial de los productos agrícolas (NIC 41, Agricultura),
- Extracción de minerales en yacimientos.¹⁵¹

¹⁵⁰ Norma Internacional De Contabilidad No. 18, Párrafo 1

¹⁵¹ Norma Internacional De Contabilidad, No. 18, Párrafo 6

3.6.4 DEFINICIONES

INGRESO ORDINARIO

Es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el ejercicio, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una empresa, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en el patrimonio neto que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.¹⁵²

Los ingresos ordinarios comprenden solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir, por parte de la empresa, por cuenta propia.

Las cantidades recibidas por cuenta de terceros, tales como impuestos sobre las ventas, sobre productos o servicios, no constituyen entradas de beneficios económicos para la empresa y no producen aumentos en su patrimonio neto, por tanto se excluirán de los ingresos.¹⁵³

MEDICIÓN DE LOS INGRESOS ORDINARIOS

- La valoración de los ingresos ordinarios debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir, derivada de los mismos.¹⁵⁴
- Se valorarán por el valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la empresa pueda otorgar.¹⁵⁵
- En la mayoría de los casos, la contrapartida revestirá la forma de efectivo u otros medios equivalentes al efectivo, y por tanto el ingreso ordinario se mide por la cantidad de efectivo u otros medios equivalentes recibidos o por recibir. No obstante, cuando la entrada de efectivo u otros medios equivalentes se

¹⁵² Norma Internacional De Contabilidad, No. 18, Párrafo 7

¹⁵³ Norma Internacional De Contabilidad, No. 18, Párrafo 8

¹⁵⁴ Norma Internacional De Contabilidad, No. 18, Párrafo 9

¹⁵⁵ Norma Internacional De Contabilidad, No. 18, Párrafo 10

difiera en el tiempo, el valor razonable de la contrapartida puede ser menor que la cantidad nominal de efectivo cobrada o a cobrar. El tipo de interés imputado a la operación será, de entre los dos siguientes, el que mejor se pueda determinar:

- o bien el tipo vigente para un instrumento similar cuya calificación financiera sea parecida a la que tiene el cliente que lo acepta;
- o bien el tipo de interés que iguala el nominal del instrumento utilizado, debidamente descontado, al precio al contado de los bienes o servicios vendidos.

La diferencia entre el valor razonable y el importe nominal de la contrapartida se reconoce como ingreso financiero por intereses.¹⁵⁶

Contrapuesto a lo que indica la Norma, el Reglamento de Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en relación a la cuantificación de los ingresos menciona: [...] 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 recibido¹⁵⁷, sin embargo el precio al cual se refiere el artículo en referencia es aquel determinado en el mercado por la ley de la oferta y la demanda.

En base al mismo artículo, en caso de que el precio de los bienes adquiridos sea inferior o superior al valor razonable, se generará una partida conciliatoria y consecuentemente el correspondiente impuesto diferido de dicha partida.

¹⁵⁶ Norma Internacional De Contabilidad, No. 18, Párrafo 11

¹⁵⁷ Reglamento De Aplicación De La Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno, Art. 1

IDENTIFICACIÓN DE LA TRANSACCIÓN

Como norma general el criterio usado para el reconocimiento de ingresos en esta Norma se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias es necesario aplicar el criterio de reconocimiento, por separado, a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar el fondo económico de la operación. Por ejemplo:

Cuando el precio de venta de un producto incluye una cantidad identificable a cambio de algún servicio futuro, tal importe se diferirá y reconocerá como ingreso ordinario en el intervalo de tiempo durante el que el servicio será ejecutado.¹⁵⁸

VENTA DE BIENES

Los ingresos ordinarios procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- La empresa ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
- La empresa no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;
- El importe de los ingresos ordinarios puede ser valorado con fiabilidad;
- Es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y
- Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser valorados con fiabilidad.¹⁵⁹

La transferencia de los riesgos y ventajas de la propiedad puede coincidir o no con el momento de la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión de los bienes. Cuando se transfieren los riesgos y ventajas significativos de la propiedad y

¹⁵⁸ Norma Internacional De Contabilidad, No. 18, Párrafo 13

¹⁵⁹ Norma Internacional De Contabilidad No. 18, Párrafo 14.

se retiene la titularidad legal de los bienes con el único propósito de asegurar el cobro de la deuda, la transacción es una venta y se reconoce el ingreso ordinario.¹⁶⁰

Si la empresa retiene riesgos significativos de la propiedad, la transacción no será una venta y por tanto no se reconocerán los ingresos ordinarios. Por ejemplo:

- Cuando asume obligaciones derivadas del funcionamiento insatisfactorio de los productos, que no entran en las condiciones normales de garantía;
- Cuando los ingresos ordinarios de una venta sean de naturaleza contingente al depender de que el comprador obtenga ingresos ordinarios derivados de la venta posterior de los bienes;
- Cuando el comprador tiene el derecho de anular la operación y la empresa tiene incertidumbre acerca de la posibilidad de que esto ocurra.¹⁶¹

Si una empresa conserva sólo una parte insignificante de los riesgos y las ventajas derivados de la propiedad, la transacción es una venta y por tanto se procederá a reconocer los ingresos ordinarios. Por ejemplo:

- La venta al por menor, cuando se garantiza la devolución del valor si el consumidor no queda satisfecho.¹⁶²

Los ingresos ordinarios y gastos, relacionados con una misma transacción, se reconocerán de forma simultánea; proceso denominado correlación de gastos con ingresos. Los gastos, garantías y otros costos a incurrir tras la entrega de los bienes, podrán ser valorados con fiabilidad cuando las otras condiciones para el reconocimiento de los ingresos ordinarios hayan sido cumplidas. Por ende, cuando los gastos correlacionados no puedan ser valorados con fiabilidad, cualquier contraprestación recibida por las ventas se registrará como un pasivo.¹⁶³

¹⁶⁰ Norma Internacional De Contabilidad No. 18, párrafo 15.

¹⁶¹ Norma Internacional De Contabilidad No. 18, párrafo 16.

¹⁶² Norma Internacional De Contabilidad No. 18, párrafo 17.

¹⁶³ Norma Internacional De Contabilidad No. 18, párrafo 19

PRESTACIÓN DE SERVICIOS

Una empresa puede hacer estimaciones fiables después de que ha acordado, con las otras partes de la operación, los siguientes extremos:

- Los derechos exigibles por cada uno de los implicados, acerca del servicio que las partes han de prestar o recibir;
- La contrapartida del intercambio; y
- La forma y los términos del pago.

Generalmente es necesario para la empresa disponer de un sistema presupuestario financiero y un sistema de información que sean efectivos. La empresa revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso ordinario por recibir, a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace de la operación de prestación no pueda ser estimado con fiabilidad.¹⁶⁴

El porcentaje de realización de una transacción puede determinarse mediante varios métodos. Entre los métodos a emplear dependiendo de la naturaleza de la operación, se encuentran:

- La inspección de los trabajos realizados;
- La proporción de los servicios realizados hasta la fecha como un porcentaje del total de servicios a prestar; o
- La proporción que los costos incurridos hasta la fecha afectan los costos totales estimados de la operación, calculada de manera que sólo los costos que reflejen servicios ya ejecutados se incluyan

Ni los pagos parciales ni los anticipos recibidos de los clientes reflejan el porcentaje del servicio prestado hasta la fecha.¹⁶⁵

¹⁶⁴ Norma Internacional De Contabilidad No. 18, párrafo 23

¹⁶⁵ Norma Internacional De Contabilidad No. 18, párrafo 24

Cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, los ingresos ordinarios correspondientes deben ser reconocidos como tales, sólo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables.¹⁶⁶

Durante la etapa inicial de una transacción a menudo se da el caso de que el resultado de la transacción no puede ser estimado confiablemente. Puede ser probable que la empresa recupere los costos incurridos en la transacción. En tal caso, el ingreso ordinario es reconocido sólo en la cuantía de los costos incurridos que se esperan recuperar. Como el resultado de la transacción no puede ser estimado confiablemente, no es reconocida ganancia alguna.¹⁶⁷

Cuando el resultado de una transacción no puede ser estimado confiablemente y no es probable que los costos incurridos sean recuperados, el ingreso no es reconocido y los costos incurridos son reconocidos como un gasto.¹⁶⁸

INTERESES, REGALÍAS Y DIVIDENDOS

Los ingresos ordinarios derivados del uso, por parte de terceros, de activos de la empresa que producen intereses, regalías y dividendos deben ser reconocidos siempre que:

- Sea probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y
- El importe de los ingresos ordinarios pueda ser valorado de forma fiable.¹⁶⁹

Los ingresos ordinarios se reconocerán bajo los siguientes criterios:

¹⁶⁶ Norma Internacional De Contabilidad No. 18, párrafo 26

¹⁶⁷ Norma Internacional De Contabilidad No. 18, párrafo 27

¹⁶⁸ Norma Internacional De Contabilidad No. 18, párrafo 28

¹⁶⁹ Norma Internacional De Contabilidad No. 18, párrafo 29

- Los intereses se reconocerán utilizando el método del interés efectivo ,
- Las regalías se reconocerán sobre la hipótesis contable del devengo, de acuerdo con el fondo del contrato; y
- Los dividendos se reconocerán cuando se establezca el derecho del accionista a recibir el pago.¹⁷⁰

Cuando existe un interés no pagado acumulado antes de la adquisición de una inversión que involucra un nuevo interés, la recepción subsecuente de intereses es distribuida entre los períodos del pre y la post adquisición, solamente la porción de post adquisición es reconocida como ingresos. (Preguntar qué sucede con los intereses pre adquisición)

Cuando los dividendos sobre tenencia de valores correspondientes al período antes de la adquisición son declarados como ingresos, esos dividendos son deducidos del costo de valores. Si es difícil hacer una distribución que no sea sobre bases arbitrarias, los dividendos son reconocidos como ingresos a menos que ellos claramente representen una recuperación de parte de los costos de estos valores patrimoniales.¹⁷¹

Las regalías se consideran devengadas conformes los términos del acuerdo en que se basan y son reconocidas sobre ese criterio, a menos que, considerando el fondo económico del acuerdo, sea más apropiado reconocer los ingresos ordinarios derivados utilizando otro criterio más sistemático y racional.¹⁷²

Los ingresos ordinarios por venta de bienes, y prestación de servicios, intereses, regalías y dividendos, se reconocerán sólo cuando sea probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la empresa. No obstante, si existe incertidumbre con el cobro de un saldo de los ingresos ordinarios, la cantidad incobrable se reconocerá como un gasto.¹⁷³

¹⁷⁰ Norma Internacional De Contabilidad No. 18, párrafo 30

¹⁷¹ Norma Internacional De Contabilidad No. 18, párrafo 32

¹⁷² Norma Internacional De Contabilidad No. 18, párrafo 33

¹⁷³ Norma Internacional De Contabilidad No. 18, párrafo 18

3.6.5 INFORMACIÓN A REVELAR

Esta norma exige la revelación en los estados financieros de la siguiente información:

- Las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos ordinarios, incluyendo los métodos utilizados para determinar el porcentaje de realización de las operaciones de prestación de servicios;
- La cuantía de cada categoría significativa de ingresos ordinarios, reconocida durante el ejercicio, con indicación expresa de los ingresos ordinarios procedentes de:
 - Venta de bienes;
 - Prestación de servicios;
 - Intereses;
 - Regalías;
 - Dividendos;
- El importe de los ingresos ordinarios producidos por intercambios de bienes o servicios incluidos en cada una de las categorías anteriores de ingresos ordinarios.¹⁷⁴

3.6.6 APLICACIÓN DE CASO PRÁCTICO

La NIC 18 en el párrafo 20, determina que los ingresos ordinarios asociados con la prestación de servicios deben reconocerse, considerando el grado de realización de la prestación a la fecha del balance y podrán ser estimados con fiabilidad cuando se cumplen las siguientes condiciones:

- El importe de los ingresos ordinarios pueda valorarse con fiabilidad;
- Es probable que la empresa reciba los beneficios económicos derivados de la transacción;

¹⁷⁴ Norma Internacional De Contabilidad No. 18, Párrafo 35

- El grado de realización de la transacción, en la fecha del balance, pueda ser valorado con fiabilidad; y
- Los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser valorados con fiabilidad.¹⁷⁵

Al respecto, la LORTI en el capítulo IV Art. 28, guarda una concordancia con la NIC 18, pues tratándose de ingresos en contratos de construcción estipula:

“Las empresas que obtengan ingresos provenientes de la actividad de la construcción, satisfarán el impuesto a base de los resultados que arroje la contabilidad de la empresa. Cuando las obras de construcción duren más de un año, **se podrá adoptar uno de los sistemas recomendados por la técnica contable para el registro de los ingresos y costos de las obras, tales como el sistema de "obra terminada" y el sistema de "porcentaje de terminación", pero, adoptado un sistema, no podrá cambiarse a otro sino con autorización del Servicio de Rentas Internas.**

A continuación exponemos el caso de estudio:

Una compañía ha firmado un contrato con el gobierno para la construcción de una planta para tratamiento de agua potable por el valor de \$ 9, 000,000, habiendo realizado trabajos durante el primer año de actividades ordinarias con un costo acumulado incurrido de \$ 2, 000,000. El costo estimado para terminar la obra equivale al 66.66 % del valor de la obra.

Con esta información, prepare lo siguiente:

1. Determinar el costo estimado para terminar la construcción de la planta
2. Determinar el porcentaje de realización de la obra
3. Calcular la ganancia estimada en el contrato
4. Cuál sería el ingreso a reconocer en el primer año, de conformidad con el párrafo 24 c) de la NIC 18? La norma Nic 11 Contratos de Construcción es vinculante con la NIC 18 Ingresos Ordinarios

¹⁷⁵ Norma Internacional De Contabilidad No. 18, párrafo 20

5. Qué valor por concepto de utilidad le correspondería a la compañía reconocer en el futuro?

1. Determinar el costo estimado para terminar la construcción de la planta.

66.66% x 9,000,000	6,000,000
+ Costo incurrido primer año	<u>2,000,000</u>
Total costo construcción de la obra	<u>8,000,000</u>

2. Determinar el porcentaje de realización de la obra.

$$2,000,000 / 8,000,000 = 25\%$$

3. Calcular la ganancia estimada en el contrato

Valor del contrato	9,000,000
Menos costo total de construcción	<u>8,000,000</u>
Ganancia estimada	<u>1,000,000</u>

4. Ingreso a reconocer en el primer año, de conformidad con el párrafo 24 c) de la NIC 18:

$$25\% \times 1,000,000 = \underline{\underline{250,000}}$$

5. Valor por concepto de utilidad a reconocer en el futuro

Total ganancia estimada en el contrato	1,000,000
Menos ganancia reconocida en primer año	250,000
Utilidad a reconocer en el futuro	750,000

Como se puede apreciar, el cálculo del porcentaje de terminación aplicado en el presente caso de estudio, es concordante entre la NIC 18 y las disposiciones tributarias vigentes. En tal virtud, no existen diferencias permanentes ni temporales que originen la presencia de circunstancias de impuestos diferidos.

3.7 NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD NIC 12 IMPUESTO A LAS GANANCIAS

3.7.1 INTRODUCCIÓN

Durante la segunda mitad del siglo XIX, no hubo mayores impuestos en el mundo, lo que permitió que países pobres se hicieran ricos y se forme lo que hoy se conoce como Primer Mundo. El impuesto a la renta, como lo conocemos en la actualidad, surgió en las primeras décadas del siglo XX, para obligar a que los millonarios se desprendan de parte de la renta. Los gobiernos de países desarrollados tales como Estados Unidos hicieron lo correcto, primero crearon la riqueza y luego establecieron los tributos. Si empresarios como Rockefeller, Carnegie, Harriman, Morgan líderes en industrias petroleras, siderúrgicas o de ferrocarriles, hubieran pagado tributos desde el inicio, difícilmente hubieran podido dar trabajo a millones de personas, invertido en investigación y desarrollo o haber hecho donaciones para construir universidades como Chicago University, Carnegie-Mellon, o museos como Metropolitan, Guggenheim, etc.

Por los años en que nacía el impuesto a la renta en Occidente, tenía lugar la Revolución Rusa y el establecimiento del régimen socialista, que por su naturaleza requería de enormes rentas para poder financiar la colosal burocracia. Cuando desapareció la Unión Soviética, a partir de 1989, los nuevos gobiernos de las anteriores repúblicas soviéticas, cansados de haber pagado tantos tributos durante décadas, sin recibir nada a cambio, decidieron establecer un impuesto único a la renta. Esta idea revolucionaria no nació en un país capitalista, fue iniciativa de gente que había vivido en carne propia, la inconveniencia de pagar impuestos en exceso, que no habían revertido en servicios públicos. Estonia fue el primer país en implementar el impuesto plano (aquel cuyo porcentaje no es dependiente de la renta del individuo sujeto a impuestos) en 1994 y no tomó mucho tiempo para que otros la imitaran.¹⁷⁶

¹⁷⁶ AROSEMENA, Guillermo, Los Impuestos Y El Desarrollo Económico, 2008, [Http://Works.Bepress.Com/Cgi/Viewcontent.Cgi?Article=1140&Context=Guillermo_Arosemena](http://Works.Bepress.Com/Cgi/Viewcontent.Cgi?Article=1140&Context=Guillermo_Arosemena).

3.7.2 OBJETIVO

El objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias.

El principal problema que se presenta al contabilizar el impuesto a las ganancias es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras de:

- a) La recuperación (liquidación) en el futuro del importe en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el balance de la entidad; y
- b) Las transacciones y otros sucesos del periodo corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros.

Tras el reconocimiento, por parte de la entidad, de cualquier activo o pasivo, está inherente la expectativa de que recuperará el primero o liquidará el segundo, por los valores en libros que figuran en las correspondientes rúbricas. La presente Norma exige que la entidad reconozca un pasivo o activo por el impuesto diferido, con algunas excepciones muy limitadas.

Tras el reconocimiento, por parte de la empresa, de cualquier activo o pasivo, está inherente la expectativa de que recuperará el primero o liquidará el segundo, por los importes en libros que figuran en las correspondientes rúbricas. Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (o menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la presente Norma exige que la empresa reconozca un pasivo (o activo) por el impuesto diferido, con algunas excepciones muy limitadas.

La contabilización del efecto impositivo no es más que el reconocimiento contable de los efectos económicos futuros derivados de esas dos valoraciones dispares (la fiscal y la contable-mercantil).

De forma similar, el reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos, en una combinación de negocios (adquisición de empresas) , afectará a la cuantía de la plusvalía o goodwill, derivado de la combinación o al exceso que suponga pagó la compañía adquiriente sobre el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la entidad adquirida, sobre el costo de la combinación.

3.7.3 ALCANCE

Para los propósitos de esta Norma, el término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición.

El impuesto a las ganancias incluye también otros tributos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por parte de una entidad subsidiaria, asociada o negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la entidad que presenta los estados financieros.¹⁷⁷

- Esta Norma no aplica los métodos de contabilización de las subvenciones gubernamentales (NIC 20), ni de los créditos tributarios por inversiones.¹⁷⁸

3.7.4 LA CONCILIACIÓN TRIBUTARIA

La explicación sobre la Conciliación Tributaria, está tomada del libro Ecuador NIIF Teoría y Práctica, publicado por HANSEN-HOLM & Co. en noviembre del 2009.

El Impuesto a la Renta (IR) es un gasto devengado más, que suele presentarse en el último renglón de gastos.

¹⁷⁷ Norma Internacional De Contabilidad, NIC 12, párrafo 2

¹⁷⁸ Norma Internacional De Contabilidad, NIC 12, párrafo 4

El Resultado Contable (RC) y la Base Imponible (BI) o también llamada Resultado Fiscal (RF), se miden de la siguiente manera:

$$\begin{aligned} &+ \text{Ingresos Contables} \\ &- \text{Gastos Contables} \\ &= \text{Resultado Contable (RC)} \end{aligned}$$

Según la NIC 12, Resultado Contable (RC) es la ganancia neta o la pérdida neta del ejercicio antes de deducir el gasto por el Impuesto sobre las Ganancias.

$$\begin{aligned} &+ \text{Ingresos Fiscales} \\ &- \text{Gastos Fiscales} \\ &= \text{Base Imponible (BI)} \end{aligned}$$

La NIC 12 define a la **Base Imponible (Resultado Fiscal)** como la ganancia de un ejercicio, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal, sobre la que se calculan los impuestos a pagar (o recuperar).

Cuando al momento de registrar operaciones determinadas en las cuentas de ingresos y/o gastos las normativas contables y fiscales coincidan, el Impuesto sobre la Renta generado será idéntico para ambos casos. Cuando no coincidan, el ingreso y el gasto correspondiente serán diferentes. Atendiendo a estas diferencias, la relación entre el Resultado Contable (RC) y la Base Imponible (BI) pueden expresarse:

$$\begin{aligned} &+ \text{Resultado Contable} \\ &+/- \text{Diferencias} \\ &= \text{Base Imponible (BI)} \end{aligned}$$

Según la NIC 12, esas “diferencias” pueden expresarse con mayor o menor detalle. Como mínimo, se exige su clasificación en **permanentes** y **temporales**. Con esta consideración, podemos re expresar la ecuación anterior de la siguiente forma:

$$\begin{array}{r}
+ \quad \text{Resultado Contable} \\
+/- \quad \text{Diferencias Permanentes} \\
+/- \quad \text{Diferencias Temporales} \\
\hline
= \quad \text{Base Imponible (BI)}
\end{array}$$

La presentación de ésta ecuación se puede denominar, **conciliación tributaria** del Resultado Contable del ejercicio con la Base Imponible, considerando que ambas bases se presentan antes de impuestos.

3.7.5 DIFERENCIAS PERMANENTES:

Son aquellas diferencias entre la base contable y tributaria **que nunca podrán ser superadas en el tiempo**, es decir se refieren a ingresos y/o gastos que son considerados contablemente pero no tributariamente, o viceversa, y nunca podrán conciliarse en periodos futuros.

3.7.6 DIFERENCIAS TEMPORALES:

Las diferencias temporales son diferentes criterios temporales de imputación, diferentes normas de valoración o diferente calificación de gastos e ingresos, entre lo contabilizado y la legislación fiscal, es decir, que un gasto contabilizado no es deducible este año, con lo que modifica el beneficio contable, pero si será deducible al año que viene, con lo cual volverá a modificar el beneficio pero con signo contrario. Una diferencia temporal positiva, significa un aumento del beneficio pero con signo contrario. Una diferencia temporal positiva, significa un aumento del resultado contable, mayor base imponible, mas impuesto a pagar, y se refleja en la cuenta. Por el contrario una diferencia temporal negativa, significa una disminución del beneficio contable, menor base imponible, menos impuesto a pagar. Las Diferencias Temporales son las diferencias entre el monto de un activo o pasivo en el balance y su base imponible y pueden clasificarse en:

- ✓ **Diferencias temporales gravables:** Son aquellas que darán lugar a montos gravables al determinar la utilidad gravable (pérdida tributaria) de periodos futuros.

- ✓ **Diferencias temporales deducibles:** Son aquellas que darán lugar a montos deducibles al determinar la utilidad gravable (pérdida tributaria) de periodos futuros.¹⁷⁹

3.7.7 RELACION CON LA NORMATIVA FISCAL ECUATORIANA VIGENTE:

Los gastos no deducibles e ingresos exentos de impuesto a la renta en su mayoría representan diferencias temporarias, la RALORTI, menciona:

INGRESOS EXENTOS:

Para fines de determinación y liquidación del Impuesto a la Renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos:

- ✓ Los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o de personas naturales no residentes en el Ecuador.
También estarán exentos de impuestos a la renta, los dividendos en acciones que se distribuyan a consecuencia de la aplicación de la reinversión de utilidades en los términos definidos en el artículo 37 de la LORTI, y en la misma relación proporcional.¹⁸⁰
- ✓ Los de las instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas, definidas como tales en el Reglamento; siempre que sus bienes e ingresos se destinen a sus fines específicos y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos.¹⁸¹

¹⁷⁹ HANSEN-HOLM & Co. , Auditores Independientes, Manual para implementar las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF Teoría y Práctica, Distribuidora de Textos del Pacífico S.A, noviembre 2009

¹⁸⁰ RALORTI, art. 15; Exenciones

¹⁸¹ RALORTI, art. 19; Exenciones

- ✓ Los generados por la venta ocasional de inmuebles, acciones o participaciones. Para los efectos de esta Ley se considera como venta ocasional aquella que no corresponda al giro ordinario del negocio o de las actividades habituales del contribuyente.¹⁸²
- ✓ Los rendimientos por depósitos a plazo fijo, de un año o mas, pagados por las instituciones financieras nacionales y sociedades, excepto a instituciones del sistema financieros, así como los rendimientos obtenidos por sociedades por las inversiones en títulos de valores del país. Esta exoneración no será aplicable en el caso en el que el perceptor del ingreso sea deudor directa o indirectamente de la institución en que mantenga el depósito o inversión, o de cualquiera de sus vinculadas.
- ✓ Las indemnizaciones que se perciban por seguros, exceptuando los provenientes del lucro cesante.¹⁸³

GASTOS NO DEDUCIBLES:

No podrán deducirse tributariamente de los ingresos brutos los siguientes gastos:

- ✓ Las depreciaciones, amortizaciones, provisiones y reservas de cualquier naturaleza que excedan de los límites permitidos por la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno-LORTI, el Reglamento de Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno-RALORTI o de los autorizados por el Servicio de Rentas Internas.
- ✓ Las pérdidas o destrucción de bienes no utilizados para la generación de rentas gravadas.

¹⁸² RALORTI, art. 18; Exenciones

¹⁸³ LORTI, art. 16; Exenciones

- ✓ Las donaciones, subvenciones y otras asignaciones en dinero, en especie o en servicio que constituyan empleo de la renta, cuya deducción no está permitida por la LORTI.
- ✓ Las multas por infracciones, recargos e intereses por mora tributaria o por obligaciones con los institutos de seguridad social y las multas impuestas por autoridad pública.
- ✓ Los costos y gastos no sustentados en los comprobantes de venta autorizados por el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención.
- ✓ Los costos y gastos por los que no se hayan efectuado las correspondientes retenciones en la fuente, en los casos en los que la ley obliga a tal retención.
- ✓ Los costos y gastos que no se hayan cargado a las provisiones respectivas a pesar de habérselas constituido.

3.7.8 CONCILIACION TRIBUTARIA DE CASOS PRÁCTICOS

Resumiendo los casos anteriores demostrados a continuación determinaremos el impuesto fiscal (por pagar) y el impuesto contable (devengado) del año 1, si en cierta empresa se presentan simultáneamente las diferencias permanentes y temporales analizadas en los ejercicios desarrollados en éste trabajo de tesis:

DETALLE	TIPO DE DIFERENCIA	BASE FISCAL	BASE CONTABLE
Utilidad antes de 15% Participación Trabajadores e Impuesto a la Renta		2.600.000	2.600.000
Menos:			
NIC 2 Ajuste al Inventario de fin de año al Valor Neto de Realización	Permanente		(125.350)
NIC 16 Ajuste al Activo Fijo por depreciación sobre revalorización	Permanente		(10.000)
NIC 36 Ajuste por deterioro del valor de unidad generadora de efectivo	Permanente		(1.473.000)

NIC 17 Ajuste por depreciación acelerada en arrendamiento de maquinaria	Temporal Gravable	(9.500)	(23.750)
NIC 37 Provisión por garantías sobre equipos médicos	Permanente		(20.000)
Utilidad antes de 15% Participación		2.590.500	947.900
15% Participación Trabajadores		388.575	142.185
Utilidad antes de Impuesto a la Renta		2.201.925	805.715
25% Impuesto a la Renta		550.481	201.429
Utilidad Neta		1.651.444	604.286

DETALLE	DEBE	HABER
Gasto 15% Participación	12,291	
Gasto 25% Impuesto a la Renta	17,709	
Activo Diferido 15% Participación		
Activo Diferido 25% Impuesto a la Renta		
Impuesto a la Renta por Pagar		30.000
Participación Trabajadores por Pagar		
<i>Para registrar el gasto y activos diferidos por participación trabajadores e impuesto a la renta, resultantes de la conciliación tributaria</i>		

4. CONCLUSION

Tal como podemos observar en cada uno de los ejercicios desarrollados en ésta tesis, la aplicación de las NIIF conllevará al registro contable de partidas temporarias y temporales que motivan la presencia de valores activos o pasivos por impuestos diferidos en el balance general de las empresas. Es así que es de relevante importancia comentar que dentro de nuestra investigación se encontró una variedad de consecuencias fiscales por las partidas conciliatorias que se generan a raíz de la aplicación de NIIF.

Es todavía muy complejo el tema, debido a las grandes inconcordancias que existen entre las normas contables y las tributarias, además de que todavía se requiere de una pronunciación de los organismos pertinentes, en la que conviertan la aplicación de las NIIF en Ley, porque hasta la fecha existe solo una resolución de la Superintendencia de Compañías, uno de los organismos que conjuntamente con el SRI y la Superintendencia de Bancos, deben concordar la emisión futura de manera definitiva de la reglamentación. Al respecto aquello no se ha logrado quedando el tema aun pendiente.

Por lo mencionado, es necesario que los empresarios muestren su interés frente a este hecho, es decir, que planifiquen sus procesos de adopción y que instruyan a su personal para que inicien la implantación de prácticas contables y financieras con debida anticipación al año de adopción oficial, para evitar cualquier tipo de contratiempo y en especial para que puedan conocer a través de una evaluación lo trascendental que podría ser el impacto tributario frente a la implementación de estas normas.

Tomando como referencia el párrafo anterior es necesario recalcar que a pesar de la importancia de esta adopción, a la fecha existen muchos empresarios que no han preparado a su personal para afrontar este hecho, algunas empresas ni siquiera han iniciado la elaboración de un cronograma para la implementación de NIIF. Esto incluso ha sido constatado por medio de las encuestas realizadas para presentación de este trabajo de tesis, las mismas que muestran que un **30%** de profesionales no han asistido a ningún tipo de capacitación y que aquellos que si han sido capacitados lo

han hecho en un promedio de 39 horas lo que es relativamente pobre frente a la magnitud de casos y situaciones que se pueden presentar durante el proceso de adopción por primera vez.

La capacitación es tan importante también para los empleados, pues son ellos quienes deben poner en práctica las NIIF, por ejemplo: la NIC 2 hace referencia al valor neto realizable y valor razonable de los inventarios, y, el empleado contable no puede errar en este tipo de registros, ya que el importe de éste activo es muy importante al influir en una gran cantidad de análisis financieros.

En fin, se podrían mencionar muchos casos más pero con el anterior estamos enfatizando la importancia de que los profesionales estén preparados para adoptar NIIF. Incluso recomendamos que este tema deba formar parte del pensum académico a partir del segundo nivel de educación.

Para concluir con este tema, lo más substancial a mencionar es que la aplicación de NIIF solo tendrá éxito en nuestro país si dejamos a un lado la paradoja de que es mejor presentar los estados financieros según nuestro criterio contable fomentando la evasión de impuestos al tener en mente que la ley es interpretativa y por tanto los registros contables pueden ser transformados y adecuados según se requiera. Además, a pesar de que las autoridades no hagan nada por enfatizar el tema, cada empresario tiene la responsabilidad de advertir la importancia y el impacto contable-tributario que tendrá la implementación de estas normas, para tomar decisiones oportunas y adecuadas en el momento preciso y de esta forma evitar contratiempos que perjudiquen desfavorablemente la situación de las empresas a nivel nacional e internacional, en virtud de las relaciones comerciales con proveedores o clientes del exterior.

Cabe destacar que las empresas europeas que tienen vínculos comerciales con empresas ecuatorianas, exigirán muy temprano a los nacionales la presentación de estados financieros bajo normas NIIF, con el objeto de analizarlo e interpretarlo bajo un mismo lenguaje contable-financiero.

5. BIBLIOGRAFÍA

- ✓ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.
- ✓ Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.
- ✓ Ley de Arrendamiento Mercantil.
- ✓ Código Orgánico Tributario.
- ✓ Codificación De Resoluciones De La Superintendencia De Bancos Y Seguros Y De La Junta Bancaria (1998).
- ✓ International Accounting Committé – Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, Marco Conceptual
- ✓ International Accounting Standard Board – Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad, Normas Internacionales de Información Financiera:
 - NIIF 1: Adopción por primera vez de las NIIF
 - NIC 2 Inventarios
 - NIC 16 Activos Fijos
 - NIC 17 Arrendamientos
 - NIC 18 Ingresos Ordinarios
 - NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos
 - NIC 37: Provisiones, Activos Contingentes Y Pasivos Contingentes
 - NIC 12 : Impuesto Sobre Las Ganancias
- ✓ GUEVARA, Pablo, Aplicación de las NIIF en el Ecuador-Piramide de Kelsen, FIDESBuro Soluciones Tributarias, Guayaquil-Ecuador.
- ✓ HANSEN-HOLM & Co. , Auditores Independientes, Manual para implementar las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF Teoría y Práctica, Distribuidora de Textos del Pacífico S.A, noviembre 2009.
- ✓ Samuel Alberto Mantilla B, Estándares/Normas Internacionales de Información Financiera IFRS (NIIF), Ecoe Ediciones, Noviembre 2006.
- ✓ Dimitri N. Chorafas, IFRS, Valor Razonable y Gobierno Corporativo, Ecoe Ediciones, Febrero 2007.
- ✓ RAMOS S., César José, Materiales para el estudio de la carrera de Derecho Romano I, Caracas. 1998. www.monografias.com/trabajos51/activos-fijos/activos-fijos.shtml.monosearch

www.monografias.com/trabajos16/romano_limitaciones/romanolimitaciones.shtml.

- ✓ AROSEMENA, Guillermo, Los Impuestos y el Desarrollo Económico, 2008, http://works.bepress.com/cgi/viewcontent.cgi?article=1140&context=guillermo_rosemena
- ✓ GONZÁLEZ, María Elena, Otros conceptos y herramientas de contabilidad y finanzas, 2002, www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/fin/conticompromaria.htm.
- ✓ MUÑOZ, Ricardo, Nueva Manera de Hacer Leasing, Vicepresidente de FEDELEASING Colombia, II Congreso Latinoamericano de Leasing, noviembre 1986.
- ✓ ZORRILLA Martha, El Arrendamiento Mercantil Inmobiliario en el Ecuador, Talleres de Unión Gráfica Cía. Ltda, Guayaquil, Ecuador, 1988. Capítulo 1.

6. ANEXOS

- 6.1 Resolución de la Superintendencia de Compañías No. 08.G.DSC.010.
- 6.2 Cronograma de implementación para la aplicación de las NIIF en el Ecuador.
- 6.3 Encuesta.