DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS ADMINISTRATIVAS Y DE COMERCIO

CARRERA DE INGENIERÍA EN FINANZAS Y AUDITORÍA C.P.A

TESIS PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE INGENIERO EN FINANZAS, CONTADOR PÚBLICO – AUDITOR

AUTOR: ERAZO BENAVIDES, PAVEL AGUSTÍN

TEMA: ANÁLISIS DEL IMPACTO DE LA APLICACIÓN DE IMPUESTOS DIFERIDOS EN LAS PYMES Y EL ESTADO ECUATORIANO, DE ACUERDO CON LAS NIIF Y LA NORMATIVA TRIBUTARIA VIGENTE

DIECTOR: ING. RAMÍREZ, CARLOS

CODIRECTOR: ING. SALCEDO, JUAN

SANGOLQUÍ, NOVIEMBRE 2013

UNIVERSIDAD DE LAS FUERZAS ARMADAS

INGENIERÍA EN FINANZAS Y AUDITORIA, CPA.

CERTIFICADO

ING. CPA CARLOS RAMÍREZ, MSC ING. CPA JUAN SALCEDO

CERTIFICAN

Que el trabajo titulado *"Análisis del impacto de la aplicación de impuestos diferidos en las PYMES y el Estado ecuatoriano, de acuerdo con las NIIF y la normativa tributaria vigente"* realizado por el señor *Pavel Agustín Erazo Benavides*, ha sido dirigida y revisada periódicamente y cumple normas estatutarias establecidas por la ESPE, en el Reglamento de Estudiantes de la Universidad de las Fuerzas Armadas.

Debido a que se constituye en un trabajo que cumple con las normas establecidas por la universidad en cuanto a una investigación y aplicación práctica de conocimientos, se recomienda su publicación.

El mencionado trabajo consta de un documento empastado y un disco compacto el cual contiene los archivos en formato portátil de Acrobat (pdf). Autorizan al Sr. *Pavel Agustín Erazo Benavides*, que lo entregue al Sr. *Eco. Juan Lara Álvarez*, en su calidad de Director de la Carrera.

Sangolquí, 12 de noviembre del 2013

ING. CPA CARLOS RAMÍREZ, MSc DIRECTOR	ING. CPA JUAN SALCEDO CODIRECTOR

UNIVERSIDAD DE LAS FUERZAS ARMADAS

INGENIERÍA EN FINANZAS Y AUDITORÍA, CPA

DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

PAVEL AGUSTÍN ERAZO BENAVIDES

DECLARO QUE:

El proyecto de grado denominado *"Análisis del impacto de la aplicación de impuestos diferidos en las PYMES y el Estado ecuatoriano, de acuerdo con las NIIF y la normativa tributaria vigente"* ha sido desarrollado con base a una investigación exhaustiva, respetando derechos intelectuales de terceros, cuyas fuentes se incorporan en la bibliografía.

Consecuentemente este trabajo es de mi autoría.

En virtud de esta declaración, me responsabilizo del contenido, veracidad y alcance científico del proyecto de grado en mención.

Sangolquí, 12 de noviembre del 2013

_____

Pavel Agustín Erazo Benavides

UNIVERSIDAD DE LAS FUERZAS ARMADAS

INGENIERÍA EN FINANZAS Y AUDITORÍA, CPA.

AUTORIZACIÓN

Yo, Pavel Agustín Erazo Benavides

Autorizo a la UNIVERSIDAD DE LAS FUERZAS ARMADAS la publicación, en la biblioteca virtual de la Institución del trabajo: *"Análisis del impacto de la aplicación de impuestos diferidos en las PYMES y el Estado ecuatoriano, de acuerdo con las NIIF y la normativa tributaria vigente"*, cuyo contenido, ideas y criterios son de mi exclusiva responsabilidad y autoría.

Sangolquí, 12 de noviembre del 2013

_____

Pavel Agustín Erazo Benavides

DEDICATORIA

De forma especial a mi madre, la persona más especial en mi vida, quien siempre me ha impulsado a ser honesto, constante y a buscar lo mejor, apoyándome siempre con sus consejos y palabras sapientes.

A mi pequeña escuela Betel, que en mi niñez me enseñó el valor de la excelencia en el estudio, me ayudó creer en mí mismo y me indujo siempre a dar todo para ser el mejor.

A mi colegio Dillon, el mejor colegio de contadores del Ecuador, en donde obtuve las bases para continuar con mi carrera universitaria y laboral.

A mi ESPE de la cual me siento muy orgulloso por su prestigio; y en ella, a mis buenos maestros, quienes sin lugar a dudas también son de los mejores profesionales.

A todas las personas e instituciones que de una u otra forma aportaron en mi desarrollo académico y laboral.

Finalmente a mis buenas, pero sobre todo a mis desalentadoras experiencias en el campo profesional, ya que son el factor más importante para buscar metas cada vez más altas.

AGRADECIMIENTO

A Dios por permitirme estar aquí y ahora, dándome la oportunidad de alcanzar esta meta y quién me ayudara a alcanzar muchas más.

A mi familia, a Marce y a mis amigos por estar siempre apoyándome de una u otra forma en mis estudios, con sus consejos y motivación.

Al Ingeniero Carlos Ramírez, mi Director de Tesis, a quien considero un amigo y agradezco por su apoyo, así como por haberme instruido y guiado tanto académica como profesionalmente.

Al Ingeniero Juan Salcedo, mi Codirector de Tesis, a quien admiro por su experiencia y quien gentilmente me ha brindado su apoyo con sus conocimientos en el desarrollo de mi tesis.

A Deloitte & Touche Ecuador por haberme dado la oportunidad de adquirir importantes conocimientos y ampliar mis perspectivas en mi mejor experiencia laboral.

A Russell Bedford Ecuador por acogerme muy amablemente y en donde tuve una gran experiencia laboral referente a las NIIF.

Al Colegio de Contadores Públicos de Pichincha, en el cual en calidad de CBA, alimenté mis conocimientos en las escuelas de NIIF y de Control Contable Tributario, entre otros cursos; y, en donde también tuve la oportunidad de conocer a admirables profesionales.

ÍNDICE DE CONTENIDOS

CERTIFICADO i
DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD ii
AUTORIZACIÓN iii
DEDICATORIA iv
AGRADECIMIENTO v
ÍNDICE DE CONTENIDOS vi
TABLAS ix
GRÁFICOS xii
ANEXOS xiii
RESUMEN EJECUTIVO xiv
EXECUTIVE SUMMARY xv
CAPÍTULO I 1
ANÁLISIS DEL IMPACTO DE LA APLICACIÓN DE IMPUESTOS DIFERIDOS EN LAS PYMES Y EL ESTADO ECUATORIANO, DE ACUERDO CON LAS NIIF Y LA NORMATIVA TRIBUTARIA VIGENTE 1
1.1 ANTECEDENTES 2
1.2 IMPUESTO A LA RENTA EN EL ECUADOR 4
1.3 SECCIÓN 29 – IMPUESTO A LAS GANANCIAS DE LA NIIF PARA LAS PYMES 8
1.3.1 Impuestos corrientes 9
1.3.2 Impuestos diferidos 10
1.4 ANÁLISIS COMPARATIVO DEL PLAN DE CUENTAS TRIBUTARIO CON EL PLAN DE CUENTAS NIIF 11
1.5 DESCRIPCIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE ACUERDO A LA NIIF PARA LAS PYMES 12
1.5.1 Estado de Situación Financiera 13
1.5.2 Estado de Resultados Integrales 13
CAPÍTULO II 15
ANÁLISIS SITUACIONAL 15
2.1 INCONCORDANCIAS ENTRE LA NORMATIVA TRIBUTARIA Y LA NIIF PARA LAS PYMES 15
2.2 MACROAMBIENTE 16
2.2.1 Factores Económicos 16

2.3 MICROAMBIENTE 21
2.3.1 Organismos de Control 21
CAPÍTULO III 22
ANÁLISIS DE LAS CUENTAS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS 22
3.1 CUENTAS POR COBRAR 23
3.1.1 Información inicial de Cuentas por Cobrar 23
3.1.2 Aplicación de impuestos diferidos en Cuentas por Cobrar 24
3.1.3 Análisis de Cuentas por Cobrar 29
3.2 INVENTARIOS 30
3.2.1 Información inicial de Inventarios 30
3.2.2 Aplicación de impuestos diferidos en Inventarios 31
3.2.3 Análisis de Inventarios 36
3.3 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO – DEPRECIACIÓN 37
3.3.1 Información inicial de Propiedades, Planta y Equipo – depreciación 37
3.3.2 Aplicación de impuestos diferidos en Propiedades, Planta y Equipo (depreciación) 38
3.3.3 Análisis de Propiedades, Planta y Equipo – depreciación 43
3.4 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO – DETERIORO 44
3.4.1 Información inicial de Propiedades, Planta y Equipo – deterioro 44
3.4.2 Aplicación de impuestos diferidos en Propiedades, Planta y Equipo (deterioro) 46
3.4.3 Análisis de Propiedades, Planta y Equipo - deterioro 50
3.5 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO – REVERSO DE LA DEPRECIACIÓN 52
3.5.1 Información inicial de Propiedades, Planta y Equipo – reverso de la depreciación 52
3.5.2Aplicación de impuestos diferidos en Propiedades, Planta y Equipo (reversión de la depreciación acumulada) 53
3.5.3 Análisis de Propiedades, Planta y Equipo – reverso de la depreciación 57
3.6 AMORTIZACIÓN DE INVERSIONES 58
3.6.1 Información inicial amortización de inversiones 58
3.6.2 Aplicación de impuestos diferidos en la amortización de inversiones 59
3.6.3 Análisis de amortización de inversiones 64
3.7 PROVISIÓN JUBILACIÓN PATRONAL 65

3.7.1 Información inicial de Provisión Jubilación Patronal 65
3.7.2 Aplicación de impuestos diferidos en Jubilación Patronal 66
3.7.3 Análisis de Provisión Jubilación Patronal..... 70
3.8 PROVISIÓN DE UN GASTO 72
3.8.1 Información inicial de provisión de un gasto 72
3.8.2 Aplicación de impuestos diferidos en la provisión de un gasto 73
3.8.3 Análisis de provisión por un gasto 76
3.9 RECUPERACIÓN DE PÉRDIDAS TRIBUTARIAS..... 77
3.9.1 Información inicial de recuperación de pérdidas tributarias 77
3.9.2 Aplicación de impuestos diferidos en recuperación de pérdidas tributarias……78
3.9.3 Análisis de recuperación de pérdidas tributarias..... 83
CAPÍTULO IV 84
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES..... 84
4.1 CONCLUSIONES 84
4.2 RECOMENDACIONES 86
Bibliografía 87

LISTADOS DE TABLAS, GRÁFICOS, Y ANEXOS

TABLAS

Tabla 1: Conciliación Tributaria 5
Tabla 2: Participación del IR en la Programación Presupuestaria Cuatrianual 8
Tabla 3: Promedio de Inflación Anual 23
Tabla 4: Asiento de registro de Provisión Cuentas Incobrables 24
Tabla 5: Diferencias entre la contabilidad financiera y tributaria para el Gasto Cuentas Incobrables 24
Tabla 6: Estado de Resultados y Conciliación Tributaria (Cuentas por Cobrar) 25
Tabla 7: Jornalización de impuestos diferidos (Cuentas por Cobrar) 26
Tabla 8: Jornalización de impuestos corrientes (Cuentas por Cobrar) 27
Tabla 9: Impuesto a la Renta por pagar (Cuentas por Cobrar) 29
Tabla 10: Información sobre el producto "Z" 30
Tabla 15: Jornalización VNR y venta del producto 31
Tabla 12: Diferencias entre la contabilidad financiera y tributaria para el gasto por VNR 32
Tabla 13: Estado de Resultados y Conciliación tributaria (Inventarios) 33
Tabla 14: Jornalización de impuestos diferidos (Inventarios) 34
Tabla 15: Jornalización de impuestos corrientes (Inventarios) 34
Tabla 16: Impuesto a la Renta por pagar (Inventarios) 36
Tabla 17: Asiento de compra del vehículo 38
Tabla 18: Diferencias entre la contabilidad financiera y tributaria para el gasto depreciación 38
Tabla 19: Estado de Resultados y Conciliación Tributaria (Propiedades, Planta y Equipo – depreciación) 39
Tabla 20: Jornalización impuestos diferidos (Propiedades, Planta y Equipo – depreciación) 40
Tabla 21: Jornalización impuestos corrientes (Propiedades, Planta y Equipo – depreciación) 41
Tabla 22: Impuesto a la Renta por pagar (Propiedades, Planta y Equipo – depreciación) 43
Tabla 23: Información del activo para deterioro 46
Tabla 24: Jornalización deterioro y venta del bien 46
Tabla 25: Diferencias entre la contabilidad financiera y tributaria para el gasto por deterioro 47
Tabla 26: Estado de Resultados y Conciliación Tributaria (Propiedades, Planta y Equipo – deterioro) 48
Tabla 27: Jornalización impuestos diferidos (Propiedades, Planta y Equipo – deterioro) 49
Tabla 28: Jornalización impuestos corrientes (Propiedades, Planta y Equipo – deterioro) 49

Tabla 29: Impuesto a la Renta por pagar (Propiedades, Planta y Equipo – deterioro) 50
Tabla 30: Información sobre el activo y la depreciación acumulada 52
Tabla 31: Jornalización reverso de la depreciación acumulada 53
Tabla 32: Diferencias entre la contabilidad financiera y tributaria para el gasto depreciación no deducible 53
Tabla 33: Estado de Resultados y Conciliación Tributaria (Propiedades, Planta y Equipo – reverso de la depreciación) 54
Tabla 34: Jornalización impuestos diferidos (Propiedades, Planta y Equipo – reverso de la depreciación) 55
Tabla 35: Jornalización impuestos corrientes (Propiedades, Planta y Equipo – reverso de la depreciación) 55
Tabla 36: Impuesto a la Renta por pagar (Propiedades, Planta y Equipo – reverso de la depreciación) 57
Tabla 37: Asiento de registro de Gastos de Investigación 59
Tabla 38: Diferencias entre la contabilidad financiera y tributaria para el gasto por amortización de inversiones 59
Tabla 39: Estado de Resultados y Conciliación Tributaria (amortización de inversiones) 60
Tabla 40: Jornalización impuestos diferidos (amortización de inversiones) 61
Tabla 41: Jornalización impuestos corrientes (amortización de inversiones) 62
Tabla 42: Impuesto a la Renta por pagar (amortización de inversiones) 64
Tabla 43: Registro de la Provisión Jubilación Patronal 66
Tabla 44: Diferencias entre la contabilidad financiera y tributaria para el Gasto por Jubilación Patronal 66
Tabla 45: Estado de Resultados y Conciliación Tributaria (Provisión Jubilación Patronal) 67
Tabla 46: Jornalización impuestos diferidos (Provisión Jubilación Patronal) 68
Tabla 47: Jornalización impuestos corrientes (Provisión Jubilación Patronal) 68
Tabla 48: Impuesto a la renta por pagar (Provisión Jubilación Patronal) 70
Tabla 49: Registro de la provisión de un gasto por garantía en productos vendidos 72
Tabla 50: Diferencias entre la contabilidad financiera y tributaria para el gasto por una provisión 73
Tabla 51: Estado de Resultados y Conciliación Tributaria (provisión de un gasto) 73
Tabla 52: Jornalización impuestos diferidos (provisión de un gasto) 74
Tabla 53: Jornalización impuestos corrientes (provisión de un gasto) 74
Tabla 54: Impuesto a la renta por pagar (provisión de un gasto) 76
Tabla 55: Registro de pérdida al finalizar el año 2013 78
Tabla 56: Diferencias entre la contabilidad financiera y tributaria para la recuperación de pérdidas tributarias 78

Tabla 57: Estado de Resultados y Conciliación Tributaria (recuperación de pérdidas tributarias)..... 79
Tabla 58: Jornalización impuestos diferidos (recuperación de pérdidas tributarias) 80
Tabla 59: Jornalización impuestos corrientes (recuperación de pérdidas tributarias) 81
Tabla 60: Impuesto a la Renta por pagar (recuperación de pérdidas tributarias)..... 83

GRÁFICOS

Gráfico 1: Evaluación del IR en personas naturales 7
Gráfico 2: Evolución del IR personas jurídicas 7
Gráfico 3: Mayorización de impuestos (Cuentas por Cobrar) 28
Gráfico 4: Evolución impuesto a la renta por pagar (Cuentas por Cobrar) 29
Gráfico 5: Mayorización VNR y venta del producto 32
Gráfico 6: Mayorización de impuestos (Inventarios)..... 35
Gráfico 7: Evolución Impuesto a la Renta por pagar (Inventarios) 36
Gráfico 8: Mayorización de impuestos (Propiedades, Planta y Equipo – depreciación) 42
Gráfico 9: Evolución impuesto a la renta por pagar (Propiedades, Planta y Equipo – depreciación) 43
Gráfico 10: Simulación deterioro (Propiedades, Planta y Equipo – deterioro)..... 45
Gráfico 11: Mayorización deterioro y venta del bien 47
Gráfico 12: Mayorización de impuestos (Propiedades, Planta y Equipo – deterioro) 50
Gráfico 13: Evolución Impuesto a la Renta por pagar (Propiedades, Planta y Equipo – deterioro) 51
Gráfico 14: Mayorización reverso de la depreciación acumulada 53
Gráfico 15: Mayorización de impuestos (Propiedades, Planta y Equipo – reverso de la depreciación)..... 56
Gráfico 16: Evolución Impuesto a la Renta por pagar (Propiedades, Planta y Equipo – reverso de la depreciación) 57
Gráfico 17: Mayorización de impuestos (amortización de inversiones)..... 63
Gráfico 18: Evolución Impuesto a la Renta por pagar (amortización de inversiones) 64
Gráfico 19: Mayorización de impuestos (Provisión Jubilación Patronal) 69
Gráfico 20: Evolución Impuesto a la Renta por pagar (Provisión Jubilación Patronal) 70
Gráfico 21: Mayorización de impuestos (provisión de un gasto) 75
Gráfico 22: Evolución Impuesto a la Renta por pagar (provisión de un gasto)..... 76
Gráfico 23: Mayorización de impuestos (recuperación de pérdidas tributarias) 82
Gráfico 24: Evolución Impuesto a la Renta por pagar (recuperación de pérdidas tributarias)..... 83

ANEXOS

Anexo 1: Análisis comparativo del plan de cuentas tributario con el plan de cuentas NIIF ..... **¡Error! Marcador no definido.**
Anexo 2: Plan de cuentas de acuerdo a las NIIF de la Superintendencia de Compañías..... **¡Error! Marcador no definido.**

RESUMEN EJECUTIVO

La adopción de las NIIF en el Ecuador tiene como fin proporcionar información financiera que refleje realidad económica, así como la estandarización en la presentación de la misma a nivel global. El factor que podría afectar a gran parte de los elementos de los estados financieros corresponde al Impuesto a la Renta y no existiría concordancia con lo que establecen las NIIF. Así se analiza el impacto de la aplicación de impuestos diferidos en las PYMES y el Estado ecuatoriano, de acuerdo a las NIIF y a la normativa tributaria vigente. Con el fin de determinar la afectación de la información financiera con la aplicación de impuestos diferidos de acuerdo a las NIIF, por medio de la aplicación de impuestos diferidos en los diferentes casos que repercuten en cuentas de resultados y balance general. El escenario planteado corresponde a la aplicación de impuestos diferidos de acuerdo a lo establecido con las NIIF. La aceptación del reverso de gastos no deducibles en períodos futuros, aportaría a que las empresas no se vean afectadas financieramente al asumir gastos que podrían ser deducibles a costa de la aplicación de NIIF. El Estado a través del SRI podría implementar un nuevo sistema de control para los contribuyentes con la aplicación de NIIF lo que representaría un costo extra, así también podría afectar a su liquidez y nivel de recaudación del impuesto a corto plazo.

PALABRAS CLAVE

- NIIF
- Impuestos diferidos
- Normativa tributaria
- PYMES
- Reverso gastos no deducibles

EXECUTIVE SUMMARY

The recent adoption of the IFRS in Ecuador aims to provide an entity of financial information that reflects its economic reality and standardize the presentation of it at a global level. The factor that could affect a great part of the elements of the financial statements is the Income Tax which according to the IRS would be in disagreement with the content established in the IFRS. This assignment consists in analyzing the impact of the application of deferred taxation in SMEs and the Ecuadorian economy according with the IFRS and the current tax legislation. The purpose is to determine the alteration of financial information by applying deferred taxes according to the IFRS. This will be achieved with the development of deferred tax accounting in the different cases that affect some components of the financial statements. The scenario corresponds to the deferred taxation applying as established with IFRS: This is the acceptance of the reverse of non-deductible expenses in future periods as a consequence of the application of IFRS that would contribute the entities for not be affected financially by assuming expenses as if they may be deductible at the expense of the application of IFRS. The IRS could implement a new control system for taxpayers considering the application of IFRS which would represent an extra cost, and it could also affect its liquidity and level of tax collection in a short term.

KEY-WORDS

- IFRS
- Deferred taxes
- Tax regulations
- SMEs
- Reverse of nondeductible expenses

CAPÍTULO I

ANÁLISIS DEL IMPACTO DE LA APLICACIÓN DE IMPUESTOS DIFERIDOS EN LAS PYMES Y EL ESTADO ECUATORIANO, DE ACUERDO CON LAS NIIF Y LA NORMATIVA TRIBUTARIA VIGENTE

En nuestro país, la anterior y tradicional contabilidad aplicada de acuerdo a las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) de manera superficial e incompleta, estaba principalmente orientada al cumplimiento de información con los organismos de control, enfocada de forma especial a lo establecido por el régimen tributario, independientemente de tener como objetivo mostrar la situación financiera real de la empresa. El valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos a menudo se veía sobrevaluado o subvaluado. Con la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) se propone la presentación de estados financieros que sean de utilidad para sus usuarios al momento de tomar decisiones.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) tienen como fin además la estandarización de la presentación de la información financiera a nivel global, así como proporcionar información financiera que refleje la realidad económica de la empresa.

De esta forma la adopción de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) correspondería no únicamente a mantener una contabilidad tributaria, sino también a una concordancia con la presentación de información financiera que refleje la realidad económica de la empresa.

De esta forma la Superintendencia de Compañías resuelve adoptar las Normas de Información Financiera (NIIF) y determina que su aplicación sea obligatoria por

parte de las compañías y entidades sujetas a su control y vigilancia, para el registro, preparación y presentación de los estados financieros. La fecha establecida para que las PYMES inicien con la aplicación de las Normas de Información Financiera (NIIF), fue el 1 de enero del 2012.

Un componente muy importante que es afectado por las Normas de Información Financiera (NIIF) y el cual a su vez tiene repercusión en muchos otros componentes de los estados financieros corresponde al Impuesto a la Renta.

Los importes fiscales reconocidos comprenden el impuesto corriente y el impuesto diferido según las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF): "El impuesto corriente es el impuesto por pagar (recuperable) por las ganancias (o pérdidas) fiscales del periodo corriente o de periodos anteriores. El impuesto diferido es el impuesto por pagar o por recuperar en periodos futuros, generalmente como resultado de que la entidad recupere o liquide sus activos y pasivos por su importe en libros actual, y el efecto fiscal de la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores". (IASB, 2009)

1.1 ANTECEDENTES

De acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) respecto al Impuesto a la Renta establece que los importes fiscales reconocidos comprenden el impuesto corriente y el impuesto diferido (IASB, 2009). El impuesto corriente tiene concordancia con el Impuesto a la Renta determinado de acuerdo a la normativa tributaria vigente. Sin embargo el impuesto diferido no se ha considerado en ninguna ley, reglamento o circular de carácter tributario, cuando de acuerdo a la

NIIF para las PYMES se establece que “una entidad reconocerá un activo o pasivo por impuestos diferidos por el impuesto por recuperar o pagar en periodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados. Éste impuesto surge de la diferencia entre los importes reconocidos por los activos y pasivos de la entidad en el estado de situación financiera y el reconocimiento de los mismos por parte de las autoridades fiscales, y la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores”. (IASB, 2009)

La incertidumbre del tratamiento tributario respecto a las NIIF, se había mantenido hasta la publicación del Registro Oficial No.718, con fecha 6 de junio del 2012, refiriéndose “A los sujetos pasivos de impuestos administrados por el Servicio de Rentas Internas”, expresa lo siguiente:

“Con base en las disposiciones constitucionales y legales anteriormente citadas, esta Administración Tributaria recuerda a los sujetos pasivos de impuestos administrados por el Servicio de Rentas Internas, lo siguiente:

a) De conformidad con lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en concordancia con las disposiciones del reglamento para su aplicación, la deducción de los gastos efectuados con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana gravados con impuesto a la renta, y no exentos, deberá ser considerada por los sujetos pasivos, por cada ejercicio fiscal, en atención a la naturaleza anual de este tributo.
b) La aplicación de la deducibilidad de costos y gastos para efectos de la determinación de la base imponible sujeta al Impuesto a la Renta, se rige por las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento

de Aplicación, y en ninguno de estos cuerpos normativos se encuentra prevista la aplicación de una figura de "reverso de gastos no deducibles", para dichos efectos.

c) En consecuencia, aquellos gastos que fueron considerados por los sujetos pasivos como no deducibles para efectos de la declaración del Impuesto a la Renta en un determinado ejercicio fiscal, no podrán ser considerados como deducibles en ejercicios fiscales futuros, por cuanto dicha circunstancia no está prevista en la normativa tributaria vigente, y el ejercicio impositivo de este tributo es anual, comprendido desde el lo. de enero al 31 de diciembre de cada año". (SRI S. d., 2012)

En el proceso de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera, de una muestra de entidades del primer grupo de empresas que presentó sus Estados Financieros de acuerdo a NIIF, se determinó que existió un impacto aproximadamente del 93% de los casos en lo que se refiere al reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos. (Vistazo, 2013)

1.2 IMPUESTO A LA RENTA EN EL ECUADOR

El Impuesto a la Renta en nuestro país es aplicado sobre las rentas en un ejercicio impositivo que comprende del 1 de enero al 31 de diciembre del mismo año, que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades sean estas nacionales o extranjeras (para la presente Plan de Titulación se tomará en cuenta únicamente a las sociedades).

Para calcular este impuesto se requiere determinar los ingresos de fuente ecuatoriana tomando en cuenta las exenciones (corresponden a ingresos exonerados),

se disminuyen todos los valores pertenecientes a deducciones así como el valor correspondiente a participación trabajadores, se suma el ajuste por precios de transferencia en caso de existir, este resultado correspondería a la base imponible en general que multiplicada por la tarifa impositiva del 22% a partir del año 2013, correspondería al Impuesto a la Renta Causado. Es importante considerar que "las sociedades que reinviertan sus utilidades en el país podrán tener una reducción de 10 puntos porcentuales de la tarifa del Impuesto a la Renta sobre el monto reinvertido en activos productivos." (Codificación, 2012)

La determinación del Impuesto a la Renta se lleva a cabo por medio de la conciliación tributaria que en el formulario 101 del SRI (Declaración del Impuesto a la Renta y Presentación de Balances Formulario Único Sociedades y Establecimientos Permanentes) se detalla de la siguiente manera:

Tabla 1: Conciliación Tributaria

Denominación del Campo	Casillero	Valor
Utilidad del Ejercicio	801	XXXX
Pérdida del Ejercicio	802	XXXX
(+) Ajuste de Precios de Transferencia	097	XXXX
Base de cálculo de participación trabajadores	098	XXXX
(-) Participación a trabajadores	803	XXXX
(-) Dividendos exentos	804	XXXX
(-) Otras Rentas Exentas	805	XXXX
(-) Otras Rentas Exentas Derivadas del COPCI	806	XXXX
(+) Gastos no Deducibles Locales	807	XXXX
(+) Gastos no Deducibles del Exterior	808	XXXX
(+) Gastos Incurridos para Generar Ingresos Exentos	809	XXXX
(+) Participación Trabajadores Atribuible a Ingresos Exentos	810	XXXX
(-) Amortización Pérdidas Tributarias de Años Anteriores	811	XXXX
(-) Deducciones por Leyes Especiales	812	XXXX
(-) Deducciones Especiales Derivadas del COPCI	813	XXXX
(+) Ajuste por Precios de Transferencia	814	XXXX

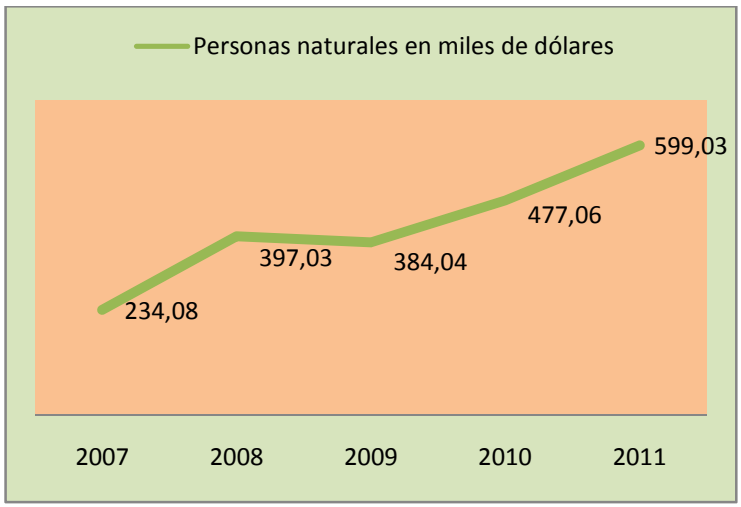
Continúa→

(-) Deducción por Incremento Neto de Empleados	815	XXXX
(-) Deducción por Pago a Trabajadores con Discapacidad	816	XXXX
(-) Ingreso Sujetos a Impuesto a la Renta Único	817	XXXX
(+) Costos y Gastos Deducibles Incurridos para General Ingresos Sujetos a Impuesto a la Renta Único	818	XXXX
Utilidad Gravable	819	XXXX
Pérdida	829	XXXX
Utilidad a Reinvertir y Capitalizar	831	XXXX
Saldo Utilidad Gravable	832	XXXX
Total Impuesto Causado	839	XXXX
(-) Anticipo Determinado Correspondiente al Ejercicio Fiscal Corriente	841	XXXX
(=) Impuesto a la Renta Causado Mayor al Anticipo Determinado	842	XXXX
(=) Crédito Tributario Generado por Anticipo	843	XXXX
(+) Saldo del Anticipo Pendiente de Pago	845	XXXX
(-) Retenciones en la Fuente que le Realizaron en el Ejercicio Fiscal	846	XXXX
(-) Retenciones por Dividendos Anticipados	847	XXXX
(-) Retenciones por Ingresos Provenientes del Exterior con Derecho a Crédito Tributario	848	XXXX
(-) Anticipo del Impuesto a la Renta Pagado por Espectáculos Públicos	849	XXXX
(-) Crédito Tributario de Años Anteriores	850	XXXX
(-) Crédito Tributario Generado por Impuesto a la Salida de Divisas	851	XXXX
(-) Exoneración y Crédito Tributario por Leyes Especiales	852	XXXX
Subtotal Impuesto a Pagar	855	XXXX
Subtotal Saldo a Favor	856	XXXX
(+) Impuesto a la Renta Único	857	XXXX
(-) Crédito Tributario para la Liquidación del Impuesto a la Renta Único	858	XXXX
Impuesto a la Renta a Pagar	859	XXXX
Saldo a Favor del Contribuyente	869	XXXX
Anticipo Determinado Próximo Año	879	XXXX
Anticipo a Pagar Primera Cuota	871	XXXX
Anticipo a Pagar Segunda Cuota	872	XXXX
Saldo a Liquidarse en Declaración Próximo Año	873	XXXX

Fuente: Servicio de Rentas Internas
Elaborado por: Pavel Erazo

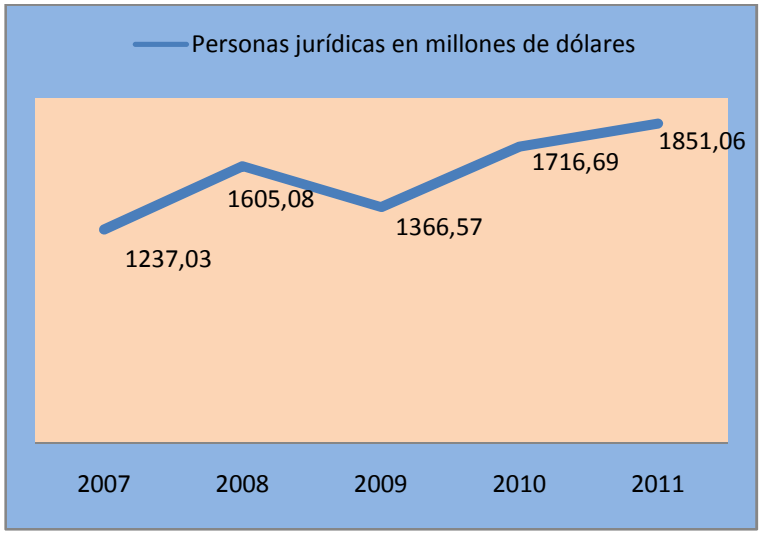
La importancia del Impuesto a la Renta en la economía ecuatoriana corresponde a:

Gráfico 1: Evaluación del IR en personas naturales



Fuente: Servicio de Rentas Internas – El Universo (Universo, 2013)
Elaborado por: Pavel Erazo

Gráfico 2: Evolución del IR personas jurídicas



Fuente: Servicio de Rentas Internas – El Universo (Universo, 2013)
Elaborado por: Pavel Erazo

Haciendo énfasis en la participación del impuesto a la renta determinamos lo siguiente:

Tabla 2: Participación del IR en la Programación Presupuestaria Cuatrianual

Participación del Impuesto a la Renta en la Programación Presupuestaria Cuatrianual	2010	2011	2012	2013
Participación en ingresos no petroleros	27%	29%	28%	28%
Participación en total ingresos	21%	21%	20%	21%

Fuente: Servicio de Rentas Internas
Elaborado por: Pavel Erazo

Tomando en cuenta que en promedio la participación del Impuesto a la Renta es de un 28% sobre el total de ingresos no petroleros desde el 2010 al 2013, y de igual forma corresponde a un promedio 21% de participación en el Total de Ingresos presupuestados, se resalta la importancia de dicho impuesto en la economía ecuatoriana, convirtiéndose en una quinta parte del total de ingresos del país.

1.3 SECCIÓN 29 – IMPUESTO A LAS GANANCIAS DE LA NIIF PARA LAS PYMES

A continuación se resumen los puntos más importantes para el desarrollo del presente Plan de Titulación, de la Sección 29 Impuesto a las Ganancias de la NIIF para las PYMES.

Esta sección corresponde a los impuestos que estén basados en ganancias fiscales y trata sobre la contabilidad de este impuesto, para esto las entidades deben reconocer las consecuencias fiscales actuales y futuras. De esta forma están determinados el impuesto corriente, que corresponde al valor a pagar por ganancias fiscales que puede ser recuperable; por otro lado encontramos el impuesto diferido que corresponde al valor por pagar o recuperar en períodos futuros.

Para contabilizar el impuesto a las ganancias la norma establece:

1. Reconocer el impuesto corriente
2. Identificar activos y pasivos que al recuperarse o liquidarse afectaran a las ganancias fiscales.
3. Determinar la base fiscal al final del período.
4. Calcular diferencias temporarias
5. Reconocer activos y pasivos por impuestos diferidos
6. Medir activos y pasivos por impuestos diferidos considerando tasas impositivas.
7. Reconocer una corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos.
8. Distribuir los impuestos corriente y diferido, entre resultados, otro resultado integral y el patrimonio.
9. Presentar y revelar la información requerida.

1.3.1 Impuestos corrientes

Para los pasivos por impuestos corrientes, la entidad reconocerá el impuesto a pagar por ganancias fiscales del período actual y períodos anteriores. De igual forma, si:

Importe pagado > Importe por pagar = Activo por impuesto corriente (pago en exceso)

Los activos por impuestos corrientes corresponden a la deducción de pérdidas fiscales.

La entidad en general debe reconocer los cambios en un activo o pasivo por corriente como gasto por dicho impuesto dentro de resultados.

1.3.2 Impuestos diferidos

El impuesto por recuperar o pagar en períodos futuros como resultado de sucesos pasados corresponde a un activo o pasivo por impuestos diferidos. Dicho impuesto se genera a partir de la diferencia entre los valores reconocidos en los estados financieros y el reconocimiento de los mismos valores por las autoridades fiscales, así como la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados.

Las diferencias temporarias se generan:

- Al reconocimiento inicial de cuentas cuando existe diferencia entre los importes en libros y las bases fiscales.
- Cuando existe una diferencia de los importes en libros y las bases fiscales por el reconocimiento de un ingreso o gasto en un período pero se reconoce las ganancias fiscales en otro período.
- La base fiscal de un activo o pasivo cambia y el cambio no se reconocerá en el importe en libros del activo o pasivo de ningún periodo.

Una entidad reconocerá en general:

- Un pasivo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias que se espere que incrementen la ganancia fiscal en el futuro.

- Un activo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias que se espere que reduzcan la ganancia fiscal en el futuro.

- Un activo por impuestos diferidos para la compensación de pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados.

Una entidad en su estado de situación financiera no clasificará ningún activo (pasivo) por impuestos diferidos como activos (o pasivos) corrientes.

Una entidad compensará los activos por impuestos corrientes y pasivos por impuestos corrientes, o los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos solo cuando tenga el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes y tenga intención de liquidarlos en términos netos o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.

1.4 ANÁLISIS COMPARATIVO DEL PLAN DE CUENTAS TRIBUTARIO CON EL PLAN DE CUENTAS NIIF

Para el presente análisis se ha considerado realizar una comparación correlativa de las cuentas del Formulario 101 (Declaración del Impuesto a la Renta y Presentación de Balances Formulario Único Sociedades y Establecimientos Permanentes) del SRI, haciendo referencia al plan de cuentas correspondiente a las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC), en otras palabras una contabilidad por costumbre tributaria; con el plan de cuentas establecido por la Superintendencia de Compañías para la presentación de estados financieros de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Debido a que el SRI considera la

declaración únicamente del Estado de Situación Financiera y el Estado de Resultados, se considera solamente estos dos estados financieros así:

Ver anexo 1 (Análisis comparativo del plan de cuentas tributario con el plan de cuentas NIIF).

Tanto para el Estado de Situación Financiera como para el Estado de Resultados podemos apreciar que la correspondencia de cada una de las cuentas tributarias tiene una cuenta adaptada a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). De esta forma es posible realizar la presentación de la información financiera a los organismos de control de forma tal que esta concuerde, por otro lado en la aplicación de la nueva normativa contable adoptada respecto a la normativa tributaria vigente existen factores que afectan a la calidad de la información financiera, así como a sus ganancias.

1.5 DESCRIPCIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE ACUERDO A LA NIIF PARA LAS PYMES

Para el presente plan de titulación se ha hace referencia a la estructura de los estados financieros definidos por la Superintendencia de Compañías (Ver anexo 2), los mismos que tienen concordancia con lo establecido en las Normas Internacionales de Información Financiera, el análisis se enfoca en el estado de situación financiera y el estado de resultados integral:

1.5.1 Estado de Situación Financiera

"Estado financiero que presenta la relación entre los activos, los pasivos y el patrimonio de una entidad en una fecha específica (también denominado balance)

El estado de situación financiera está compuesto por:

- **Activo:** Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.
- **Pasivo:** Obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, a cuyo vencimiento, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que conllevan beneficios económicos.
- **Patrimonio:** Participación residual en los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

1.5.2 Estado de Resultados Integrales

Estado financiero que presenta todas las partidas de ingreso y gasto reconocidas en un periodo, incluyendo las partidas reconocidas al determinar el resultado (que es un subtotal en el estado del resultado integral) y las partidas de otro resultado integral. Si una entidad elige presentar un estado de resultados y un estado del resultado integral, el estado del resultado integral comenzará con el resultado y, a continuación, mostrará las partidas de otro resultado integral.

El estado del resultado integral está compuesto por:

- **Ingreso:** Incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa, en forma de entradas o incrementos de valor

de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los inversores a este patrimonio.

- **Gastos:** Son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien de nacimiento o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio". (IASB, 2009)

CAPÍTULO II

ANÁLISIS SITUACIONAL

2.1 INCONCORDANCIAS ENTRE LA NORMATIVA TRIBUTARIA Y LA NIIF PARA LAS PYMES

Es importante notar que existe una contradicción entre lo establecido por la Superintendencia de Compañías al determinar la obligación de aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (que incluye la aplicación de impuestos diferidos); y lo determinado por autoridad competente respecto al reverso de gastos no deducibles (producto de los impuestos diferidos), no únicamente por aplicar o no impuestos diferidos, sino por la repercusión de estos últimos en gran parte de los componentes de los estados financieros, que alteraría la información financiera.

Para efecto de reflejar el impacto de la aplicación, de impuestos diferidos, se toman en cuenta el siguiente escenario de análisis que corresponde a:

Que se aceptare el reverso de gastos no deducibles, en este caso la empresa no se vería inmersa en un pago tributario en exceso, ya que los gastos deducibles reconocidos por la normativa tributaria, reducirían el impuesto a la renta ya sea en ese período y/o en períodos futuros en concordancia con las NIIF, de igual forma reflejaría realidad económica. Por otro lado es importante evaluar la afectación que existiría para el SRI en cuanto a liquidez, capacidad para controlar a los contribuyentes con este cambio, así como también evaluar la afectación del valor del dinero en el tiempo.

2.2 MACROAMBIENTE

2.2.1 Factores Económicos

- **Impacto del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones en el Impuesto a la Renta:**

La principal afectación económica se define a continuación:

- Exenciones

"Las sociedades que se constituyan a partir de la vigencia del Código de la Producción, Comercio e Inversiones (31 de Diciembre de 2010) así como también las sociedades nuevas que se constituyeren por sociedades existentes, con el objeto de realizar inversiones nuevas y productivas, y que se dediquen a cualquiera de las siguientes actividades, gozarán de una exoneración del impuesto a la renta durante cinco años contados desde el primer año en el que se generen ingresos atribuibles directa y únicamente a la nueva inversión". (Codificación, 2012)

- Tarifas:

Los porcentajes de la tarifa del impuesto a la renta bajaron un punto anual desde el año 2011 desde un 24%, hasta el 2013 a un 22%.

- Deducciones especiales:

Durante el plazo de 5 años, las Medianas empresas, tendrán derecho a la deducción del 100% adicional de los gastos incurridos en los siguientes rubros:

1. Capacitación técnica dirigida a investigación, desarrollo e innovación tecnológica, que mejore la productividad, y que el beneficio no supere el 1% del valor de los gastos efectuados por conceptos de sueldos y salarios del año en que se aplique el beneficio;

2. Gastos en la mejora de la productividad a través de las siguientes actividades: asistencia técnica en desarrollo de productos mediante estudios y análisis de mercado y competitividad; asistencia tecnológica a través de contrataciones de servicios profesionales para diseño de procesos, productos, adaptación e implementación de procesos, de diseño de empaques, de desarrollo de software especializado y otros servicios de desarrollo empresarial que serán especificados en el Reglamento de esta ley, y que el beneficio no superen el 1% de las ventas; y,

3. Gastos de viaje, estadía y promoción comercial para el acceso a mercados internacionales, tales como ruedas de negocios, participación en ferias internacionales, entre otros costos o gastos de similar naturaleza, y que el beneficio no supere el 50% del valor total de los costos y gastos destinados a la promoción y publicidad.

Cuando se trate de nuevas inversiones en zonas económicamente deprimidas y de frontera y se contrate a trabajadores residentes en dichas zonas, existirá una deducción del 100% adicional correspondiente a remuneraciones y beneficios sociales sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social por un período de cinco años.

La depreciación y amortización que correspondan a la adquisición de maquinarias, equipos y tecnologías destinadas a la implementación de mecanismos de producción más limpia, a mecanismos de generación de energía de fuente renovable (solar, eólica o similares) o a la reducción del impacto ambiental de la actividad productiva, y a la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero, se deducirán con el 100% adicional, siempre que tales adquisiciones no sean necesarias para cumplir con lo dispuesto por la autoridad ambiental competente para reducir el impacto de una obra o como requisito o condición para la expedición de la licencia ambiental, ficha o permiso correspondiente. En cualquier caso deberá existir una autorización por parte de la autoridad competente. Este gasto adicional no podrá superar un valor equivalente al 5% de los ingresos totales.

- Diferimiento del Impuesto a la Renta:

La sociedad cuyo capital accionario, en un monto no menor al 5%, se transfiera a título oneroso a favor de al menos el 20% de sus trabajadores, podrá diferir el pago de su impuesto a la renta y su anticipo, hasta por cinco ejercicios fiscales, con el correspondiente pago de intereses, calculados en base a la tasa activa corporativa, en los términos que se establecen en el reglamento de la ley. Este beneficio será aplicable siempre que tales acciones se mantengan en propiedad de los trabajadores.

- Anticipo del Impuesto a la Renta:

Las sociedades recién constituidas, las inversiones nuevas reconocidas de acuerdo al Código de la Producción, Comercio e Inversiones (31 de Diciembre de 2010), las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones

indivisas obligadas a llevar contabilidad, que iniciaren actividades, estarán sujetas al pago de este anticipo después del quinto año de operación efectiva.

Para comercializadoras y distribuidoras de combustible en el sector automotor, el coeficiente correspondiente al total de ingresos gravables a efecto de impuesto a la renta será reemplazado por el cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total del margen de comercialización correspondiente.

Los contribuyentes cuya actividad económica sea exclusivamente la relacionada con proyectos productivos agrícolas de agroforestería y de silvicultura de especies forestales, con etapa de crecimiento superior a un año, estarán exonerados del anticipo del impuesto a la renta durante los periodos fiscales en los que no reciban ingresos gravados que sean fruto de una etapa principal de cosecha.

Los contribuyentes cuya actividad económica sea exclusivamente la relacionada con el desarrollo de proyectos software o tecnología, y cuya etapa de desarrollo sea superior a un año, estarán exonerados del anticipo al impuesto a la renta durante los periodos fiscales en los que no reciban ingresos gravados.

Para efecto del cálculo del anticipo del impuesto a la renta, se excluirá los montos que correspondan a gastos incrementales por generación de nuevo empleo o mejora de la masa salarial, así como la adquisición de nuevos activos destinados a la mejora de la productividad e innovación tecnológica, y en general aquellas inversiones y gastos efectivamente realizados, relacionados con los beneficios tributarios para el pago del impuesto a la renta que reconoce el Código

de la Producción para las nuevas inversiones, en los términos que establezca el reglamento. (SRI, 2012)

- **(SRI)**

Entre los principales factores del Servicio de Rentas Internas que se verían afectados por la aceptación de lo establecido por la Sección 29 Impuesto a las Ganancias de la NIIF para las PYMES se considera:

- Liquidez e Incertidumbre

Con la aplicación de impuestos diferidos por parte de las empresas, el Servicio de Rentas vería afectada su liquidez con un aumento o disminución de la misma dependiendo de cada compañía, tanto a corto como a largo plazo debido a las diferencias temporarias, así mismo es necesario tomar en cuenta el costo del dinero en el tiempo que podría corresponder a posibles pérdidas económicas para el Estado si el pago del impuesto podría diferirse. De igual forma es más complicado determinar un presupuesto que permita definir de forma puntual la recaudación del impuesto a la renta.

- Control:

El sistema informático que mantiene el Servicio de Rentas Internas tanto para gestionar las cuentas de los contribuyentes como para realizar controles y revisiones, sería ineficiente y no podría sustentar los cambios que exigiría la implementación de impuestos diferidos. El costo y tiempo de migración de sistema podrían representar un problema que desembocaría en pérdidas económicas para el Estado.

2.3MICROAMBIENTE

2.3.1 Organismos de Control

Para el presente Plan de Titulación se tomarán en cuenta únicamente los organismos de control objeto de la simulación:

- **Servicio de Rentas Internas**

El Servicio de Rentas Internas (SRI) es una entidad técnica y autónoma que tiene la responsabilidad de recaudar los tributos internos establecidos por Ley mediante la aplicación de la normativa vigente. Su finalidad es la de consolidar la cultura tributaria en el país a efectos de incrementar sostenidamente el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes. (SRI, 2013)

- **Superintendencia de Compañías**

Institución que controla, vigila y promueve el mercado de valores y el sector societario mediante sistemas de regulación y servicios, contribuyendo al desarrollo confiable y transparente de la actividad empresarial en el país. (Compañías, 2013)

CAPÍTULO III

ANÁLISIS DE LAS CUENTAS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Con el fin de llevar a cabo una comparación real, cada uno de los valores que serán analizados estarán expresados en valor presente, es decir que reflejarían la capacidad adquisitiva que tendrían hoy basándose en cantidades proyectadas, para esto se aplica la fórmula del valor presente, tomando en cuenta como tasa de descuento a un promedio de la inflación anual desde hace 8 años:

$$VP = \frac{VF}{(1+i)^n}$$

En donde:

VP = Valor presente

VF = Valor futuro

i = tasa de descuento

n = número de períodos

Tabla 3: Promedio de Inflación Anual

Fecha	Porcentaje
31/12/2005	3,14%
31/12/2006	2,87%
31/12/2007	3,32%
31/12/2008	8,83%
31/12/2009	4,31%
31/12/2010	3,33%
31/12/2011	5,41%
31/12/2012	4,16%
Promedio	**4,42%**

Fuente: Banco Central del Ecuador
Elaborado por: Pavel Erazo

Para el presente análisis se han tomado en cuenta los componentes del estado de situación financiera que podrían tener afectación por la aplicación o no de impuestos diferidos en las empresas que aplican la NIIF para las PYMES en Ecuador:

3.1 CUENTAS POR COBRAR

En cuentas por cobrar el factor que produce impuestos diferidos y por ende afecta a la cuenta de clientes así como al gasto, corresponde a la provisión por cuentas incobrables, que es el registro de deterioro de cartera por incobrabilidad.

3.1.1 Información inicial de Cuentas por Cobrar

Al inicio del 2013 se determina que una cuenta por cobrar por $20.000 no puede ser recuperada, esta cuenta por cobrar se registró en libros en septiembre del 2012 y su vencimiento tenía como fecha al finalizar el 2012, no se ha provisionado ningún valor de esta cuenta anteriormente.

Para efectos de comparación se ha considerado para cada año ventas por $1.000.000, costo de ventas por $400.000 y gastos por $297.500.

Base tributaria: LRTI Art.10 N.11.- La eliminación definitiva de los créditos incobrables se realizará con cargo a esta provisión y a los resultados del ejercicio, en la parte no cubierta por la provisión, cuando se haya cumplido una de las siguientes condiciones:

- Haber constado como tales, durante cinco años o más en la contabilidad;

- Haber transcurrido más de cinco años desde la fecha de vencimiento original del crédito;

- Haber prescrito la acción para el cobro del crédito;

- En caso de quiebra o insolvencia del deudor;

- Si el deudor es una sociedad, cuando ésta haya sido liquidada o cancelado su permiso de operación.

Tabla 4: Asiento de registro de Provisión Cuentas Incobrables

-X-		
Gasto cuentas incobrables	20.000,00	
Provisión cuentas incobrables		20.000,00

Elaborado por: Pavel Erazo

3.1.2 Aplicación de impuestos diferidos en Cuentas por Cobrar

Tabla 5: Diferencias entre la contabilidad financiera y tributaria para el Gasto Cuentas Incobrables

Período	Año	Contabilidad Financiera	Contabilidad Tributaria	Diferencia	Proporcional IR 22%
1	2013	20.000,00	-	20.000,00	4.400,00
2	2014	-	-	-	-
3	2015	-	-	-	-
4	2016	-	-	-	-
5	2017	-	20.000,00	-20.000,00	-4.400,00
	Total	**20.000,00**	**20.000,00**	**-**	**-**

Elaborado por: Pavel Erazo

Tabla 6: Estado de Resultados y Conciliación Tributaria (Cuentas por Cobrar)

Cuenta	2013	2014	2015	2016	2017
Ventas	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00
(-) Costo de ventas	400.000,00	400.000,00	400.000,00	400.000,00	400.000,00
(=) Utilidad bruta	600.000,00	600.000,00	600.000,00	600.000,00	600.000,00
(-) Gastos sin cuentas incobrat	297.500,00	297.500,00	297.500,00	297.500,00	297.500,00
(-) Gasto cuentas incobrables	20.000,00	-	-	-	-
*(=) Utilidad contable	282.500,00	302.500,00	302.500,00	302.500,00	302.500,00
*(-)15% PT	42.375,00	45.375,00	45.375,00	45.375,00	45.375,00
(+) GND	20.000,00	-	-	-	-
(-) Recuperación	-	-	-	-	20.000,00
(=) Base imponible	260.125,00	257.125,00	257.125,00	257.125,00	237.125,00
*(-) IR 22%	57.227,50	56.567,50	56.567,50	56.567,50	52.167,50
*Utilidad antes de ID	182.897,50	200.557,50	200.557,50	200.557,50	204.957,50
(-) Gasto por ID	-	-	-	-	4.400,00
(+) Ingreso por ID	4.400,00	-	-	-	-
(=) Utilidad neta	187.297,50	200.557,50	200.557,50	200.557,50	200.557,50

Elaborado por: Pavel Erazo

Los valores correspondientes a la contabilidad financiera se presentan en el estado de resultados como gasto provisión por cuentas incobrables, mientras que las diferencias corresponden a partidas de la conciliación tributaria, que en este caso son los gastos no deducibles y recuperación, de igual forma el proporcional del porcentaje del impuesto a la renta de la diferencia corresponde al gasto o ingreso por impuesto diferido.

Tabla 7: Jornalización impuestos diferidos (Cuentas por Cobrar)

Asiento impuestos diferidos para el período 1		
-1-		
Activo por impuesto diferido	4.400,00	
Ingreso por impuesto diferido		4.400,00
Asiento impuestos diferidos para el período 5		
-2-		
Gasto por impuesto diferido	4.400,00	
Activo por impuesto diferido		4.400,00

Elaborado por: Pavel Erazo

Tabla 8: Jornalización impuestos corrientes (Cuentas por Cobrar)

Asiento impuesto corriente para el período 1		
-A-		
Gasto impuesto a la renta corriente	57.227,50	
Cuentas por pagar SRI		57.227,50
Asiento impuesto corriente para el período 2		
-B-		
Gasto impuesto a la renta corriente	56.567,50	
Cuentas por pagar SRI		56.567,50
Asiento impuesto corriente para el período 3		
-C-		
Gasto impuesto a la renta corriente	56.567,50	
Cuentas por pagar SRI		56.567,50
Asiento impuesto corriente para el período 4		
-D-		
Gasto impuesto a la renta corriente	56.567,50	
Cuentas por pagar SRI		56.567,50
Asiento impuesto corriente para el período 5		
-E-		
Gto x imp a la renta corriente	52.167,50	
Cuentas por pagar SRI		52.167,50

Elaborado por: Pavel Erazo

Gráfico 3: Mayorización de impuestos (Cuentas por Cobrar)

Activo por impuesto diferido			
-1-	4.400,00	4.400,00	-2-
	4.400,00	4.400,00	
	-	-	

Ingreso por impuesto diferido			
-x-	4.400,00	4.400,00	-1-
	4.400,00	4.400,00	
	-	-	

Gasto por impuesto diferido			
-2-	4.400,00	4.400,00	-x-
	-	-	

Gasto impuesto a la renta corriente			
-A-	57.227,50	57.227,50	-x-
-B-	56.567,50	56.567,50	-x-
-C-	56.567,50	56.567,50	-x-
-D-	56.567,50	56.567,50	-x-
-E-	52.167,50	52.167,50	-x-
	279.097,50	279.097,50	
	-	-	

Cuentas por pagar SRI			
-x-	57.227,50	57.227,50	-A-
-x-	56.567,50	56.567,50	-B-
-x-	56.567,50	56.567,50	-C-
-x-	56.567,50	56.567,50	-D-
-x-	52.167,50	52.167,50	-E-
	279.097,50	279.097,50	
	-	-	

Elaborado por: Pavel Erazo

Los asientos -x- en la mayorización para los gastos e ingresos por impuestos corrientes y diferidos, corresponden al cierre de la cuenta año a año, siendo la utilidad la contra-cuenta de estos asientos.

Los asientos -x- en la mayorización para los cuentas por pagar SRI, corresponden al pago del impuesto año a año, siendo bancos la contra-cuenta para estos asientos.

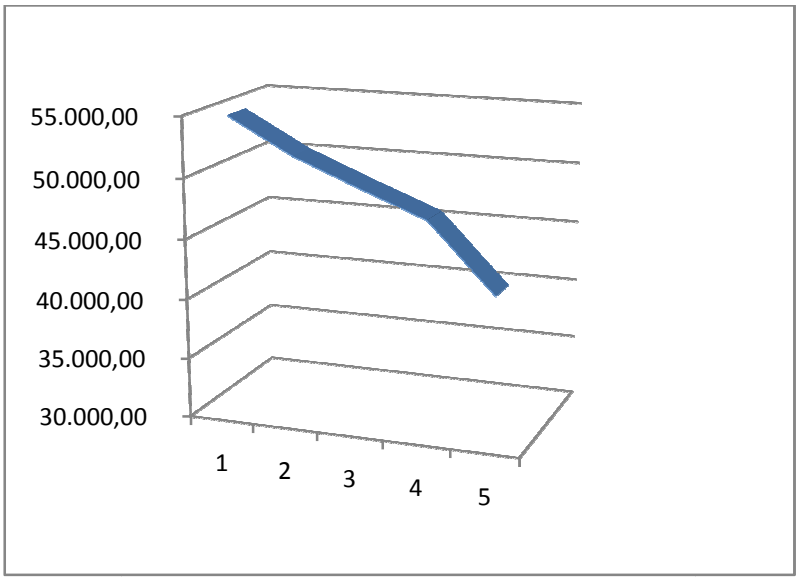
3.1.3 Análisis de Cuentas por Cobrar

Tabla 9: Impuesto a la Renta por Pagar (Cuentas por Cobrar)

IR por pagar	1	2	3	4	5
	54.804,46	51.878,71	49.682,14	47.578,58	42.019,96

Elaborado por: Pavel Erazo

Gráfico 4: Evolución Impuesto a la Renta por pagar (Cuentas por Cobrar)



Elaborado por: Pavel Erazo

El registro del gasto por cuentas incobrables, así como los montos por gastos no deducibles y recuperación en la conciliación tributaria, infieren en el monto a pagar correspondiente al impuesto a la renta por pagar para cada período, de esta forma considerando la pérdida de poder adquisitivo del dinero en el tiempo, se obtiene:

Que existe un pago final inferior en relación al resto de períodos, el registro del gasto fue en el primer período, considerándose para ese período como no deducible, la recuperación tributaria de ese gasto se considera en el último período.

3.2 INVENTARIOS

En los inventarios el factor que produce impuestos diferidos y por ende afecta a la cuenta de inventarios así como al gasto, corresponde al valor neto de realización (VNR), el mismo que no es otra cosa que el deterioro (importe en libros es mayor al importe recuperable) de los inventarios.

3.2.1 Información inicial de Inventarios

Al finalizar el año 2013 se determina el valor neto de realización de los bienes de los que se disponía para que fuesen vendidos, en el año 2014 se realiza la venta de estos bienes.

Para el año 2014 el total de las ventas, costos y gastos corresponderá a las ventas, costos y gastos del producto "Z", para efectos de comparación se ha considerado que no existen ventas de producto "Z" para el año 2013, en ambos años existirá un ingreso extra por arriendos correspondiente a $100.000.

Tabla 10: Información sobre el producto "Z"

	Cant.	Valor unitario	Valor total
PVP	10	15.000,00	150.000,00
(-)Costo	10	10.000,00	100.000,00
(-)Gastos de venta del producto			60.000,00
(=)VNR			-10.000,00

Elaborado por: Pavel Erazo

3.2.2 Aplicación de impuestos diferidos en Inventarios

Tabla 11: Jornalización VNR y venta del producto

Asiento VNR año 2013			
	-a-		
Gasto por VNR		10.000,00	
	Provisión VNR		10.000,00
Venta en el 2014			
	-b-		
Bancos		150.000,00	
	Ventas		150.000,00
Ajuste de costo de venta - inventarios			
	-c-		
Costo de Venta		90.000,00	
Provisión VNR		10.000,00	
	Inventarios		100.000,00
Registro de los gastos de venta incurridos			
	-d-		
Gastos de venta		60.000,00	
	Bancos		60.000,00
Cierre 2014 - Determinación de la utilidad o pérdida en ventas del producto "Z"			
	-e-		
Ventas		150.000,00	
	Costos de venta		90.000,00
	Gastos de venta		60.000,00

Elaborado por: Pavel Erazo

Gráfico 5: Mayorización VNR y venta del producto

Ventas			
-e-	150.000,00	150.000,00	-b-
	-	-	

Costo de Ventas			
-c-	90.000,00	90.000,00	-e-
	-	-	

Inventarios			
-i-	100.000,00	100.000,00	-c-
	-	-	

Provisión VNR			
-c-	10.000,00	10.000,00	-a-
	-	-	

Gasto por VNR			
-a-	10.000,00	10.000,00	-x-
	-	-	

Gastos de Venta			
-d-	60.000,00	60.000,00	-e-
	-	-	

Elaborado por: Pavel Erazo

El gasto VNR se cierra en contra-cuenta a la utilidad del ejercicio 2013.

El asiento (i) en inventarios corresponde al saldo inicial de la cuenta.

Tabla 12: Diferencias entre la contabilidad financiera y tributaria para el gasto por VNR

Período	Año	Contabilidad Financiera	Contabilidad Tributaria	Diferencia	Proporcional IR 22%
1	2013	10.000,00	-	10.000,00	2.200,00
2	2014	-	10.000,00	-10.000,00	-2.200,00
	Total	**10.000,00**	**10.000,00**	**-**	**-**

Elaborado por: Pavel Erazo

Tabla 13: Estado de Resultados y Conciliación Tributaria (Inventarios)

Cuenta	2013	2014
Ingresos por arriendos	100.000,00	100.000,00
Venta producto "Z"	-	150.000,00
(-) Costo de ventas producto "Z"	-	90.000,00
(=) Utilidad bruta	100.000,00	160.000,00
(-) Gastos de venta	-	60.000,00
(-) Gasto por VNR	10.000,00	-
*(=) Utilidad contable	90.000,00	100.000,00
*(-)15% PT	13.500,00	15.000,00
(+) GND	10.000,00	-
(-) Recuperación	-	10.000,00
(=) Base imponible	86.500,00	75.000,00
*(-) IR 22%	19.030,00	16.500,00
*Utilidad antes de ID	57.470,00	68.500,00
(-) Gasto por ID	-	2.200,00
(+) Ingreso por ID	2.200,00	-
(=) Utilidad neta	59.670,00	66.300,00

Elaborado por: Pavel Erazo

Los valores correspondientes a la contabilidad financiera se presentan en el estado de resultados como gasto por VNR, mientras que las diferencias corresponden a partidas de la conciliación tributaria, que en este caso son los gastos no deducibles y recuperación, de igual forma el proporcional del porcentaje del impuesto a la renta de la diferencia corresponde al gasto o ingreso por impuesto diferido.

Tabla 14: Jornalización impuestos diferidos (Inventarios)

Asiento impuestos diferidos para el período 1		
-1-		
Activo por impuesto diferido	2.200,00	
Ingreso por impuesto diferido		2.200,00

Asiento impuestos diferidos para el período 2		
-2-		
Gasto por impuesto diferido	2.200,00	
Activo por impuesto diferido		2.200,00

Elaborado por: Pavel Erazo

Tabla 15: Jornalización impuestos corrientes (Inventarios)

Asiento impuesto corriente para el período 1		
-A-		
Gasto impuesto a la renta corriente	19.030,00	
Cuentas por pagar SRI		19.030,00

Asiento impuesto corriente para el período 2		
-B-		
Gasto impuesto a la renta corriente	16.500,00	
Cuentas por pagar SRI		16.500,00

Elaborado por: Pavel Erazo

Gráfico 6: Mayorización de impuestos (Inventarios)

Activo por impuesto diferido			
-1-	2.200,00	2.200,00	-2-
	-	-	

Gasto por impuesto diferido			
-2-	2.200,00	2.200,00	-x-
	-	-	

Ingreso por impuesto diferido			
-x-	2.200,00	2.200,00	-1-
	-	-	

Gasto impuesto a la renta corriente			
-A-	19.030,00	19.030,00	-x-
-B-	16.500,00	16.500,00	-x-
	35.530,00	35.530,00	
	-	-	

Cuentas por pagar SRI			
-x-	19.030,00	19.030,00	-A-
-x-	16.500,00	16.500,00	-B-
	35.530,00	35.530,00	
	-	-	

Elaborado por: Pavel Erazo

Los asientos -x- en la mayorización para los gastos e ingresos por impuestos corrientes y diferidos, corresponden al cierre de la cuenta año a año, siendo la utilidad la contra-cuenta de estos asientos.

Los asientos -x- en la mayorización para los cuentas por pagar SRI, corresponden al pago del impuesto año a año, siendo bancos la contra-cuenta para estos asientos.

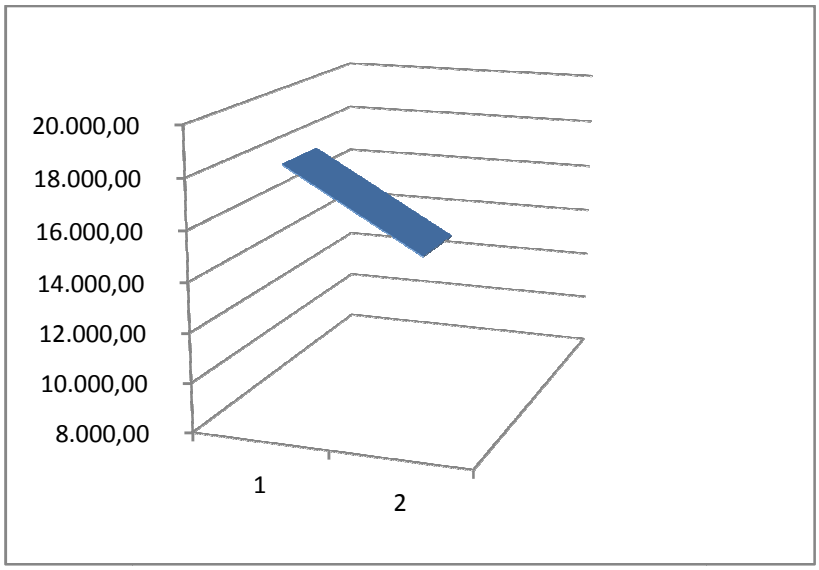
3.2.3 Análisis de Inventarios

Tabla 16: Impuesto a la Renta por pagar (Inventarios)

IR por pagar	1	2
	18.224,26	15.132,34

Elaborado por: Pavel Erazo

Gráfico 7: Evolución Impuesto a la Renta por pagar (Inventarios)



Elaborado por: Pavel Erazo

El registro del gasto por VNR, así como los montos por gastos no deducibles y recuperación en la conciliación tributaria, infieren en el monto a pagar correspondiente al impuesto a la renta por pagar para cada período, de esta forma considerando la pérdida de poder adquisitivo del dinero en el tiempo, se obtiene:

Que existe un pago final inferior al primer período, el registro del gasto fue en el primer período, considerándose para ese período como no deducible, la recuperación tributaria de ese gasto se considera en el último período.

3.3 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO – DEPRECIACIÓN

En planta, propiedad y equipo, el factor que produce impuestos diferidos y por ende afecta a la cuenta del activo así como al gasto, corresponde a la depreciación, que no es otra cosa que la distribución sistemática del valor del activo en el tiempo.

3.3.1 Información inicial de Propiedades, Planta y Equipo – depreciación

Al inicio del año 2013, se adquiere 3 vehículos por 30.000 cada uno, la vida útil estimada para el mismo es de cuatro años, con valor residual 0.

Para efectos de comparación se ha considerado para cada año ventas por $1.000.000, costo de ventas por $400.000 y gastos por $297.500.

Base tributaria: RALRTI Art. 28, N.6. Depreciaciones de activos fijos.-

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, barcazas y similares 5% anual.

(II) Instalaciones, maquinarias, equipos y muebles 10% anual.

(III) Vehículos, equipos de transporte y equipo caminero móvil 20% anual.

(IV) Equipos de cómputo y software 33% anual.

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

Tabla 17: Asiento de compra del vehículo

	-X-		
Vehículos		90.000,00	
	Bancos		90.000,00

Elaborado por: Pavel Erazo

3.3.2 Aplicación de impuestos diferidos en Propiedades, Planta y Equipo (depreciación)

Tabla 18: Diferencias entre la contabilidad financiera y tributaria para el gasto depreciación

Período	Año	Contabilidad Financiera	Contabilidad Tributaria	Diferencia	Proporcional IR 22%
1	2013	22.500,00	18.000,00	4.500,00	990,00
2	2014	22.500,00	18.000,00	4.500,00	990,00
3	2015	22.500,00	18.000,00	4.500,00	990,00
4	2016	22.500,00	18.000,00	4.500,00	990,00
5	2017	-	18.000,00	-18.000,00	-3.960,00
	Total	**90.000,00**	**90.000,00**	**-**	**-**

Elaborado por: Pavel Erazo

Tabla 19: Estado de resultados y conciliación tributaria (Propiedades, Planta y Equipo – depreciación)

Cuenta	2013	2014	2015	2016	2017
Ventas	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00
(-) Costo de ventas	400.000,00	400.000,00	400.000,00	400.000,00	400.000,00
(=) Utilidad bruta	600.000,00	600.000,00	600.000,00	600.000,00	600.000,00
(-) Gastos sin depreciación	297.500,00	297.500,00	297.500,00	297.500,00	297.500,00
(-) Gasto depreciación	22.500,00	22.500,00	22.500,00	22.500,00	-
*(=) Utilidad contable	280.000,00	280.000,00	280.000,00	280.000,00	302.500,00
*(-)15% PT	42.000,00	42.000,00	42.000,00	42.000,00	45.375,00
(+) GND	4.500,00	4.500,00	4.500,00	4.500,00	-
(-) Recuperación	-	-	-	-	18.000,00
(=) Base imponible	242.500,00	242.500,00	242.500,00	242.500,00	239.125,00
*(-) IR 22%	53.350,00	53.350,00	53.350,00	53.350,00	52.607,50
*Utilidad antes de ID	184.650,00	184.650,00	184.650,00	184.650,00	204.517,50
(-) Gasto por ID	-	-	-	-	3.960,00
(+) Ingreso por ID	990,00	990,00	990,00	990,00	-
(=) Utilidad neta	185.640,00	185.640,00	185.640,00	185.640,00	200.557,50

Elaborado por: Pavel Erazo

Los valores correspondientes a la contabilidad financiera se presentan en el Estado de Resultados como gasto depreciación, mientras que las diferencias corresponden a partidas de la conciliación tributaria, que en este caso son los gastos no deducibles y recuperación, de igual forma el proporcional del porcentaje del impuesto a la renta de la diferencia corresponde al gasto o ingreso por impuesto diferido.

Tabla 20: Jornalización impuestos diferidos (Propiedades, Planta y Equipo – depreciación)

Asiento impuestos diferidos para el período 1		
-1-		
Activo por impuesto diferido	990,00	
Ingreso por impuesto diferido		990,00
Asiento impuestos diferidos para el período 2		
-2-		
Activo por impuesto diferido	990,00	
Ingreso por impuesto diferido		990,00
Asiento impuestos diferidos para el período 3		
-3-		
Activo por impuesto diferido	990,00	
Ingreso por impuesto diferido		990,00
Asiento impuestos diferidos para el período 4		
-4-		
Activo por impuesto diferido	990,00	
Ingreso por impuesto diferido		990,00
Asiento impuestos diferidos para el período 5		
-5-		
Gasto por impuesto diferido	3.960,00	
Activo por impuesto diferido		3.960,00

Elaborado por: Pavel Erazo

Tabla 21: Jornalización impuestos corrientes (Propiedades, Planta y Equipo – depreciación)

Asiento impuesto corriente para el período 1		
-A-		
Gasto impuesto a la renta corriente	53.350,00	
Cuentas por pagar SRI		53.350,00
Asiento impuesto corriente para el período 2		
-B-		
Gasto impuesto a la renta corriente	53.350,00	
Cuentas por pagar SRI		53.350,00
Asiento impuesto corriente para el período 3		
-C-		
Gasto impuesto a la renta corriente	53.350,00	
Cuentas por pagar SRI		53.350,00
Asiento impuesto corriente para el período 4		
-D-		
Gasto impuesto a la renta corriente	53.350,00	
Cuentas por pagar SRI		53.350,00
Asiento impuesto corriente para el período 5		
-E-		
Gto x imp a la renta corriente	52.607,50	
Cuentas por pagar SRI		52.607,50

Elaborado por: Pavel Erazo

Gráfico 8: Mayorización de impuestos (Propiedades, Planta y Equipo – depreciación)

	Activo por impuesto diferido		
-1-	990,00	3.960,00	-5-
-2-	990,00		
-3-	990,00		
-4-	990,00		
	3.960,00	3.960,00	
	-	-	

	Gasto impuesto a la renta corriente		
-A-	53.350,00	53.350,00	-x-
-B-	53.350,00	53.350,00	-x-
-C-	53.350,00	53.350,00	-x-
-D-	53.350,00	53.350,00	-x-
-E-	52.607,50	52.607,50	-x-
	266.007,50	266.007,50	
	-	-	

	Ingreso por impuesto diferido		
-x-	990,00	990,00	-1-
-x-	990,00	990,00	-2-
-x-	990,00	990,00	-3-
-x-	990,00	990,00	-4-
	3.960,00	3.960,00	
	-	-	

	Cuentas por pagar SRI		
-x-	53.350,00	53.350,00	-A-
-x-	53.350,00	53.350,00	-B-
-x-	53.350,00	53.350,00	-C-
-x-	53.350,00	53.350,00	-D-
-x-	52.607,50	52.607,50	-E-
	266.007,50	266.007,50	
	-	-	

	Gasto por impuesto diferido		
-5-	3.960,00	3.960,00	-x-
	-	-	

Elaborado por: Pavel Erazo

Los asientos -x- en la mayorización para los gastos e ingresos por impuestos corrientes y diferidos, corresponden al cierre de la cuenta año a año, siendo la utilidad la contra-cuenta de estos asientos.

Los asientos -x- en la mayorización para los cuentas por pagar SRI, corresponden al pago del impuesto año a año, siendo bancos la contra-cuenta para estos asientos.

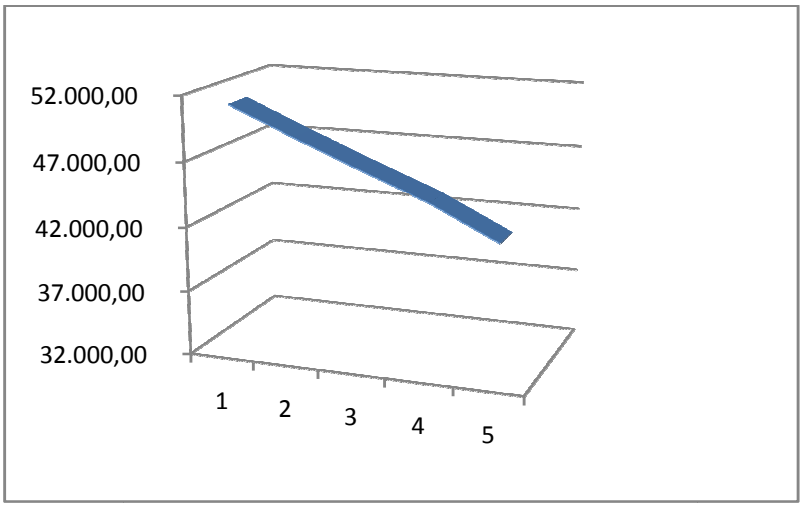
3.3.3 Análisis de Propiedades, Planta y Equipo – depreciación

Tabla 22: Impuesto a la renta por pagar (Propiedades, Planta y Equipo – depreciación)

IR por pagar	1	2	3	4	5
	51.091,13	48.927,91	46.856,28	44.872,36	42.374,37

Elaborado por: Pavel Erazo

Gráfico 9: Evolución Impuesto a la Renta por pagar (Propiedades, Planta y Equipo – depreciación)



Elaborado por: Pavel Erazo

El registro del gasto por depreciación, así como los montos por gastos no deducibles y recuperación en la conciliación tributaria, infieren en el monto a pagar correspondiente al impuesto a la renta por pagar para cada período, de esta forma considerando la pérdida de poder adquisitivo del dinero en el tiempo, se obtiene:

Que existe un pago final inferior en relación al resto de períodos, el registro del gasto se realizó en los primeros cuatro períodos, considerándose para estos períodos a una proporción como no deducibles, la recuperación tributaria proporcional de ese gasto se considera en el último período.

3.4 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO – DETERIORO

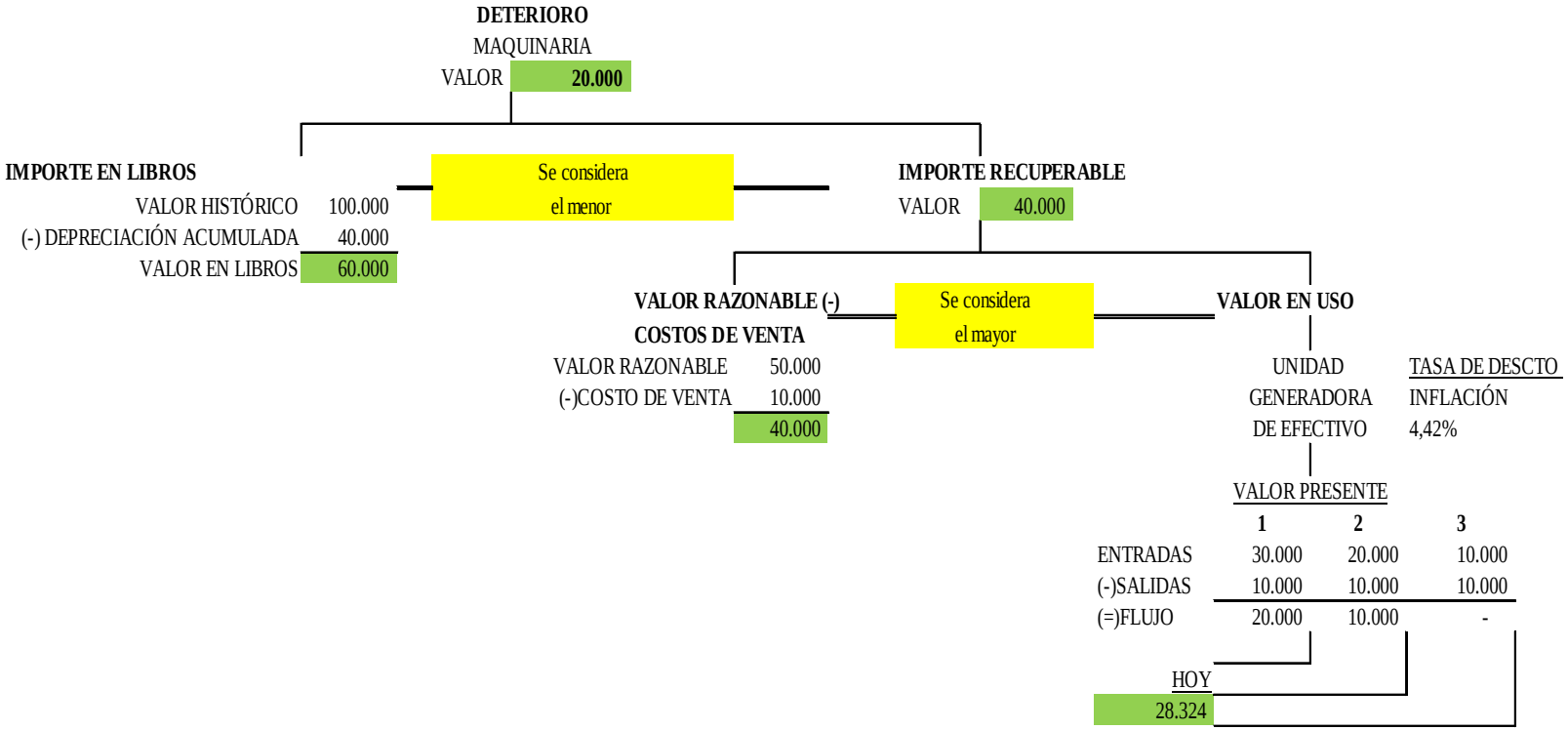
En planta, propiedad y equipo y otros activos, otro factor que produce impuestos diferidos y por ende afecta a la respectiva cuenta del activo así como al gasto, corresponde al deterioro, que es el valor en que el importe en libros de un activo excede a su importe recuperable.

3.4.1 Información inicial de Propiedades, Planta y Equipo – deterioro

El valor en libros de la maquinaria en el 2013 es de $100.000, con una depreciación acumulada de $40.000, se determina que tiene una vida útil de 3 años más, sin embargo se determina que sufre un deterioro por $20.000. En el 2014 se realiza la venta por el valor razonable que corresponde a $50.000.

Para efectos de comparación se ha considerado para cada año ventas por $1.000.000, costo de ventas por $400.000 y gastos por $297.500.

Gráfico 10: Simulación deterioro (Propiedades, Planta y Equipo – deterioro)



Fuente: NIIF para las PYMES Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos

Elaborado por: Pavel Erazo

Tabla 23: Información activo para deterioro

Concepto	Valor
Valor histórico	100.000,00
(-) Depreciación acumulada	40.000,00
(-) Deterioro acumulado	20.000,00
(=) Valor de la maquinaria	**40.000,00**

Elaborado por: Pavel Erazo

3.4.2 Aplicación de impuestos diferidos en Propiedades, Planta y Equipo (deterioro)

Tabla 24: Jornalización deterioro y venta del bien

Asiento Deterioro año 2013		
-a-		
Gasto por Deterioro	20.000,00	
Provisión Deterioro		20.000,00
Venta en el 2014		
-b-		
Bancos	50.000,00	
Depreciación Acumulada Maquinaria	40.000,00	
Provisión Deterioro	20.000,00	
Ganancia en venta de activos fijos		10.000,00
Maquinaria		100.000,00
Registro de los gastos de venta incurridos		
-c-		
Gastos de venta	10.000,00	
Bancos		10.000,00

Elaborado por: Pavel Erazo

Gráfico 11: Mayorización deterioro y venta del bien

	Gasto por Deterioro		
-a-	20.000,00	20.000,00	-x-
	-	-	

	Provisión Deterioro		
-b-	20.000,00	20.000,00	-a-
	-	-	

	Gastos de Venta		
-c-	10.000,00	10.000,00	-x-
	-	-	

	Maquinaria		
-i-	100.000,00	100.000,00	-b-
	-	-	

	Depreciación Acumulada Maquinaria		
-b-	40.000,00	40.000,00	-i-
	-	-	

	Ganancia en venta de activos fijos		
-x-	10.000,00	10.000,00	-b-
	-	-	

Elaborado por: Pavel Erazo

El gasto deterioro se cierra en contra-cuenta a la utilidad del ejercicio 2013.

El asiento i en corresponde al saldo inicial.

Los gastos de venta y la ganancia por venta de activos fijos se cierran contra la utilidad del año 2014.

Tabla 25: Diferencias entre la contabilidad financiera y tributaria para el gasto por deterioro

Período	Año	Contabilidad Financiera	Contabilidad Tributaria	Diferencia	Proporcional IR 22%
1	2013	20.000,00	-	20.000,00	4.400,00
2	2014	-	20.000,00	-20.000,00	-4.400,00
	Total	**20.000,00**	**20.000,00**	**-**	**-**

Elaborado por: Pavel Erazo

Tabla 26: Estado de Resultados y Conciliación Tributaria (Propiedades, Planta y Equipo – deterioro)

Cuenta	2013	2014
Ventas	1.000.000,00	1.000.000,00
(+) Ganancia en venta de Activos Fijos	-	10.000,00
(-) Costo de ventas	400.000,00	400.000,00
(=) Utilidad bruta	600.000,00	610.000,00
(-) Gasto por deterioro	20.000,00	-
(-) Gastos de venta	-	10.000,00
*(=) Utilidad contable	580.000,00	600.000,00
*(-)15% PT	87.000,00	90.000,00
(+) GND	20.000,00	-
(-) Recuperación	-	20.000,00
(=) Base imponible	513.000,00	490.000,00
*(-) IR 22%	112.860,00	107.800,00
*Utilidad antes de ID	380.140,00	402.200,00
(-) Gasto por ID	-	4.400,00
(+) Ingreso por ID	4.400,00	-
(=) Utilidad neta	384.540,00	397.800,00

Elaborado por: Pavel Erazo

Los valores correspondientes a la contabilidad financiera se presentan en el Estado de Resultados como gasto deterioro, mientras que las diferencias corresponden a partidas de la conciliación tributaria, que en este caso son los gastos no deducibles y recuperación, de igual forma el proporcional del porcentaje del impuesto a la renta de la diferencia corresponde al gasto o ingreso por impuesto diferido.

Tabla 27: Jornalización impuestos diferidos (Propiedades, Planta y Equipo – deterioro)

Asiento impuestos diferidos para el período 1		
-1-		
Activo por impuesto diferido	4.400,00	
Ingreso por impuesto diferido		4.400,00

Asiento impuestos diferidos para el período 2		
-2-		
Gasto por impuesto diferido	4.400,00	
Activo por impuesto diferido		4.400,00

Elaborado por: Pavel Erazo

Tabla 28: Jornalización impuestos corrientes (Propiedades, Planta y Equipo – deterioro)

Asiento impuesto corriente para el período 1		
-A-		
Gasto impuesto a la renta corriente	112.860,00	
Cuentas por pagar SRI		112.860,00

Asiento impuesto corriente para el período 2		
-B-		
Gasto impuesto a la renta corriente	107.800,00	
Cuentas por pagar SRI		107.800,00

Elaborado por: Pavel Erazo

Gráfico 12: Mayorización de impuestos (Propiedades, Planta y Equipo – deterioro)

Activo por impuesto diferido			
-1-	4.400,00	4.400,00	-2-
	-	-	

Gasto impuesto a la renta corriente			
-A-	112.860,00	112.860,00	-x-
-B-	107.800,00	107.800,00	-x-
	220.660,00	220.660,00	
	-	-	

Gasto por impuesto diferido			
-2-	4.400,00	4.400,00	-x-
	-	-	

Cuentas por pagar SRI			
-x-	112.860,00	112.860,00	-A-
-x-	107.800,00	107.800,00	-B-
	220.660,00	220.660,00	
	-	-	

Ingreso por impuesto diferido			
-x-	4.400,00	4.400,00	-1-
	-	-	

Elaborado por: Pavel Erazo

Los asientos -x- en la mayorización para los gastos e ingresos por impuestos corrientes y diferidos, corresponden al cierre de la cuenta año a año, siendo la utilidad la contra-cuenta de estos asientos.

Los asientos -x- en la mayorización para los cuentas por pagar SRI, corresponden al pago del impuesto año a año, siendo bancos la contra-cuenta para estos asientos.

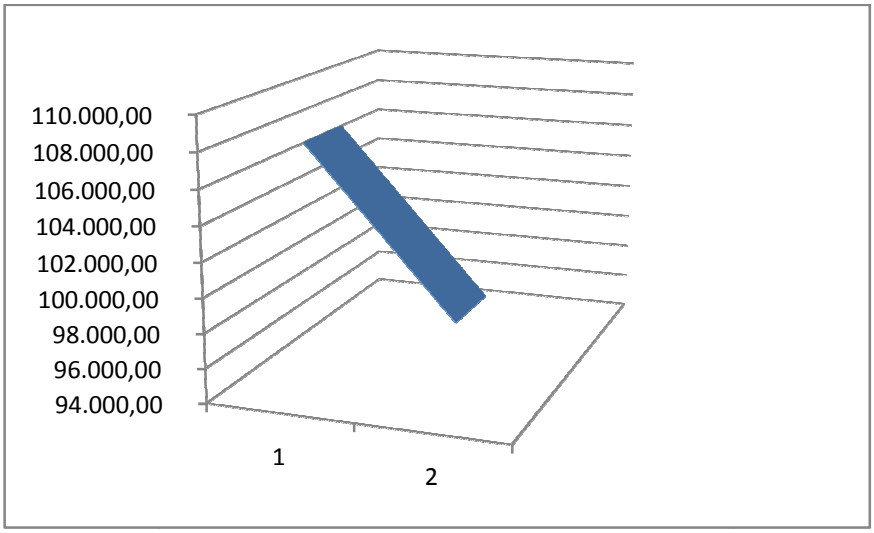
3.4.3 Análisis de Propiedades, Planta y Equipo - deterioro

Tabla 29: Impuesto a la Renta por pagar (Propiedades, Planta y Equipo – deterioro)

IR por pagar	1	2
	108.081,45	98.864,64

Elaborado por: Pavel Erazo

Gráfico 13: Evolución Impuesto a la Renta por pagar (Propiedades, Planta y Equipo – deterioro)



Elaborado por: Pavel Erazo

El registro del gasto por deterioro, así como los montos por gastos no deducibles y recuperación en la conciliación tributaria, infieren en el monto a pagar correspondiente al impuesto a la renta por pagar para cada período, de esta forma considerando la pérdida de poder adquisitivo del dinero en el tiempo, se obtiene:

Que existe un pago final inferior al primer período, el registro del gasto fue en el primer período, considerándose para ese período como no deducible, la recuperación tributaria de ese gasto se considera en el último período.

3.5 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO – REVERSO DE LA DEPRECIACIÓN

En planta, propiedad y equipo, otro factor que produce impuestos diferidos y por ende afecta a la respectiva cuenta del activo así como al gasto, corresponde al reverso de la depreciación, ya que es la corrección de un error contable la acción a tomar es retrospectiva.

3.5.1 Información inicial de Propiedades, Planta y Equipo – reverso de la depreciación

Al inicio del 2013, la empresa realiza el reverso de la depreciación de un vehículo puesto que se ha determinado existió un error en el cálculo de la depreciación, es decir se calculó la depreciación para 3 años cuando debía ser de 5, hasta la fecha han transcurrido 2 años desde la adquisición del bien, el valor residual es 0, el valor histórico del activo es de $20.000 y la depreciación acumulada es de $13.333,33.

Para efectos de comparación se ha considerado para cada año ventas por $1.000.000, costo de ventas por $400.000 y gastos por $297.500.

Tabla 30: Información sobre el activo y la depreciación acumulada

Anterior vida útil	3
Valor histórico	20.000,00
(-) (a) Depreciación Acumulada	13.333,33
Valor en libros	6.666,67
Tiempo depreciado	2
Nueva vida útil	5
(b) Depreciación acumulada real	8.000,00
(a)-(b) Ajuste depreciación acumulada	5.333,33

Elaborado por: Pavel Erazo

Tabla 31: Jornalización reverso de la depreciación acumulada

Asiento de reverso de la depreciación acumulada		
-1X-		
Depreciación acumulada vehículos	5.333,33	
Resultados acumulados		5.333,33

Elaborado por: Pavel Erazo

Gráfico 14: Mayorización reverso de la depreciación acumulada

	Depreciación acumulada vehículos		
-1X-	5.333,33	13.333,33	-i-
	5.333,33	13.333,33	
		8.000,00	

	Resultados acumulados		
-1-	1.173,33	5.333,33	-1X-
	1.173,33	5.333,33	
	-	4.160,00	

Elaborado por: Pavel Erazo

3.5.2 Aplicación de impuestos diferidos en Propiedades, Planta y Equipo (reversión de la depreciación acumulada)

Tabla 32: Diferencias entre la contabilidad financiera y tributaria para el gasto depreciación no deducible

Período	Año	Contabilidad Financiera	Contabilidad Tributaria	Diferencia	Proporcional IR 22%
1	2013	5.333,33	-	5.333,33	1.173,33
1	2013	-	1.777,78	-1.777,78	-391,11
2	2014	-	1.777,78	-1.777,78	-391,11
3	2015	-	1.777,78	-1.777,78	-391,11
	Total	**5.333,33**	**5.333,33**	**-**	**-**

Elaborado por: Pavel Erazo

Tabla 33: Estado de Resultados y Conciliación Tributaria (Propiedades, Planta y Equipo – reverso de la depreciación)

Cuenta	2013	2014	2015
Ventas	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00
(-) Costo de ventas	400.000,00	400.000,00	400.000,00
(=) Utilidad bruta	600.000,00	600.000,00	600.000,00
(-) Gastos sin depreciación	297.500,00	297.500,00	297.500,00
(-) Gasto depreciación	2.666,67	2.666,67	2.666,67
*(=) Utilidad contable	299.833,33	299.833,33	299.833,33
*(-)15% PT	44.975,00	44.975,00	44.975,00
(+) GND	1.777,78	1.777,78	1.777,78
(-) Ingresos exentos	-	-	-
(=) Base imponible	256.636,11	256.636,11	256.636,11
*(-) IR 22%	56.459,94	56.459,94	56.459,94
*Utilidad antes de ID	198.398,39	198.398,39	198.398,39
(-) Gasto por ID	-	-	-
(+) Ingreso por ID	391,11	391,11	391,11
(=) Utilidad neta	198.789,50	198.789,50	198.789,50
(=) Resultado integral	198.789,50	198.789,50	198.789,50

Elaborado por: Pavel Erazo

Los valores correspondientes a la contabilidad financiera se presentan en el estado de resultados como ganancia por corrección de errores, mientras que las diferencias corresponden a partidas de la conciliación tributaria, que en este caso son los gastos no deducibles y recuperación, de igual forma el proporcional del porcentaje del impuesto a la renta de la diferencia corresponde al gasto o ingreso por impuesto diferido.

Tabla 34: Jornalización impuestos diferidos (Propiedades, Planta y Equipo – reverso de la depreciación)

Asiento impuestos diferidos por corrección de error		
-1-		
Resultados acumulados	1.173,33	
Pasivo por Impuesto Diferido		1.173,33
Asiento impuestos diferidos para el período 1		
-2-		
Pasivo por Impuesto Diferido	391,11	
Ingreso por impuesto diferido		391,11
Asiento impuestos diferidos para el período 2		
-3-		
Pasivo por Impuesto Diferido	391,11	
Ingreso por impuesto diferido		391,11
Asiento impuestos diferidos para el período 3		
-4-		
Pasivo por Impuesto Diferido	391,11	
Ingreso por impuesto diferido		391,11

Elaborado por: Pavel Erazo

Tabla 35: Jornalización impuestos corrientes (Propiedades, Planta y Equipo – reverso de la depreciación)

Asiento impuesto corriente para el período 1		
-A-		
Gasto impuesto a la renta corriente	56.459,94	
Cuentas por pagar SRI		56.459,94
Asiento impuesto corriente para el período 2		
-B-		
Gasto impuesto a la renta corriente	56.459,94	
Cuentas por pagar SRI		56.459,94
Asiento impuesto corriente para el período 3		
-C-		
Gasto impuesto a la renta corriente	56.459,94	
Cuentas por pagar SRI		56.459,94

Elaborado por: Pavel Erazo

Gráfico 15: Mayorización de impuestos (Propiedades, Planta y Equipo – reverso de la depreciación)

	Pasivo por Impuesto Diferido		
-2-	391,11	1.173,33	-1-
-3-	391,11		
-4-	391,11		
	1.173,33	1.173,33	
	-	-	

	Gasto impuesto a la renta corriente		
-A-	56.459,94	56.459,94	-x-
-B-	56.459,94	56.459,94	-x-
-C-	56.459,94	56.459,94	-x-
	169.379,83	169.379,83	
	-	-	

	Ingreso por impuesto diferido		
-x-	391,11	391,11	-2-
-x-	391,11	391,11	-3-
-x-	391,11	391,11	-4-
	1.173,33	1.173,33	
	-	-	

	Cuentas por pagar SRI		
-x-	56.459,94	56.459,94	-A-
-x-	56.459,94	56.459,94	-B-
-x-	56.459,94	56.459,94	-C-
	169.379,83	169.379,83	
	-	-	

Elaborado por: Pavel Erazo

Los asientos -x- en la mayorización para los gastos e ingresos por impuestos corrientes y diferidos, corresponden al cierre de la cuenta año a año, siendo la utilidad la contra-cuenta de estos asientos.

Los asientos -x- en la mayorización para los cuentas por pagar SRI, corresponden al pago del impuesto año a año, siendo bancos la contra-cuenta para estos asientos.

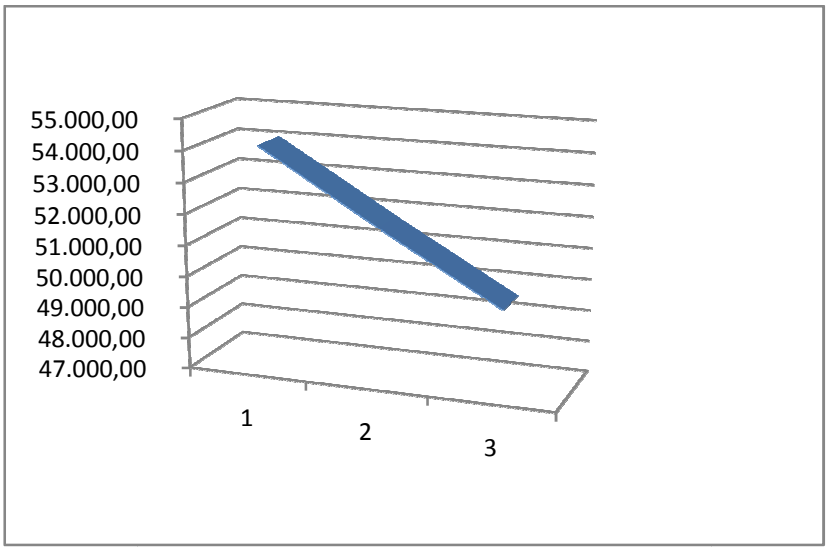
3.5.3 Análisis de Propiedades, Planta y Equipo – reverso de la depreciación

Tabla 36: Impuesto a la Renta por pagar (Propiedades, Planta y Equipo – reverso de la depreciación)

	1	2	3
IR por pagar	54.069,40	51.780,07	49.587,68

Elaborado por: Pavel Erazo

Gráfico 16: Evolución Impuesto a la Renta por pagar (Propiedades, Planta y Equipo – reverso de la depreciación)



Elaborado por: Pavel Erazo

Los gastos no deducibles y el ingreso exento en la conciliación tributaria, infieren en el monto a pagar correspondiente al impuesto a la renta por pagar para cada período, de esta forma considerando la pérdida de poder adquisitivo del dinero en el tiempo, se obtiene:

Que debido al ingreso exento del primer período este año presenta un impuesto a la renta inferior al del resto de períodos.

3.6 AMORTIZACIÓN DE INVERSIONES

Un componente de los estados financieros al cual podemos asociar las amortizaciones de inversiones son los intangibles, puesto previo a la aplicación de las NIIF, se consideraba dentro de esta denominación a gastos que tributariamente se pueden amortizar en varios períodos, siendo financieramente correcto registrar todo el gasto en el período en el que se generan, este factor generaría impuestos diferidos y por ende afectaría a la cuenta del activo así como al gasto.

3.6.1 Información inicial amortización de inversiones

Al inicio del año 2013, la empresa invierte $100.000, en gastos de investigación para el desarrollo de un nuevo producto.

Para efectos de comparación se ha considerado para cada año ventas por $1.000.000, costo de ventas por $400.000 y gastos por $297.500.

Base tributaria: RLRTI Art. 28, N.7. Amortización de inversiones.- b) La amortización de los gastos pre - operacionales, de organización y constitución, de los costos y gastos acumulados en la investigación, experimentación y desarrollo de nuevos productos, sistemas y procedimientos; en la instalación y puesta en marcha de plantas industriales o sus ampliaciones, en la exploración y desarrollo de minas y canteras, en la siembra y desarrollo de bosques y otros sembríos permanentes. Estas amortizaciones se efectuarán en un período no menor de 5 años en porcentajes anuales iguales, a partir del primer año en que el contribuyente genere ingresos operacionales; una vez adoptado un sistema de amortización, el contribuyente sólo podrá cambiarlo con la autorización previa del respectivo Director Regional del Servicio de Rentas Internas.

Tabla 37: Asiento de registro de Gastos de Investigación

	-X-	
Gastos de investigación	100.000,00	
Bancos		100.000,00

Elaborado por: Pavel Erazo

3.6.2 Aplicación de impuestos diferidos en la amortización de inversiones

Tabla 38: Diferencias entre la contabilidad financiera y tributaria para el gasto por amortización de inversiones

Período	Año	Contabilidad Financiera	Contabilidad Tributaria	Diferencia	Proporcional IR 22%
1	2013	100.000,00	20.000,00	80.000,00	17.600,00
2	2014	-	20.000,00	-20.000,00	-4.400,00
3	2015	-	20.000,00	-20.000,00	-4.400,00
4	2016	-	20.000,00	-20.000,00	-4.400,00
5	2017	-	20.000,00	-20.000,00	-4.400,00
	Total	**100.000,00**	**100.000,00**	**-**	**-**

Elaborado por: Pavel Erazo

Tabla 39: Estado de Resultados y Conciliación Tributaria (amortización de inversiones)

Cuenta	2013	2014	2015	2016	2017
Ventas	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00
(-) Costo de ventas	400.000,00	400.000,00	400.000,00	400.000,00	400.000,00
(=) Utilidad bruta	600.000,00	600.000,00	600.000,00	600.000,00	600.000,00
(-) Gastos sin investigación	297.500,00	297.500,00	297.500,00	297.500,00	297.500,00
(-) Gasto de investigación	100.000,00	-	-	-	-
*(=) Utilidad contable	202.500,00	302.500,00	302.500,00	302.500,00	302.500,00
*(-)15% PT	30.375,00	45.375,00	45.375,00	45.375,00	45.375,00
(+) GND	80.000,00	-	-	-	-
(-) Recuperación	-	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00
(=) Base imponible	252.125,00	237.125,00	237.125,00	237.125,00	237.125,00
*(-) IR 22%	55.467,50	52.167,50	52.167,50	52.167,50	52.167,50
*Utilidad antes de ID	116.657,50	204.957,50	204.957,50	204.957,50	204.957,50
(-) Gasto por ID	-	4.400,00	4.400,00	4.400,00	4.400,00
(+) Ingreso por ID	17.600,00	-	-	-	-
(=) Utilidad neta	134.257,50	200.557,50	200.557,50	200.557,50	200.557,50

Elaborado por: Pavel Erazo

Los valores correspondientes a la contabilidad financiera se presentan en el Estado de Resultados como gasto de investigación, mientras que las diferencias corresponden a partidas de la conciliación tributaria, que en este caso son los gastos no deducibles y recuperación, de igual forma el proporcional del porcentaje del impuesto a la renta de la diferencia corresponde al gasto o ingreso por impuesto diferido.

Tabla 40: Jornalización impuestos diferidos (amortización de inversiones)

Asiento impuestos diferidos para el período 1		
-1-		
Activo por impuesto diferido	17.600,00	
Ingreso por impuesto diferido		17.600,00
Asiento impuestos diferidos para el período 2		
-2-		
Gasto por impuesto diferido	4.400,00	
Activo por impuesto diferido		4.400,00
Asiento impuestos diferidos para el período 3		
-3-		
Gasto por impuesto diferido	4.400,00	
Gasto por impuesto diferido		4.400,00
Asiento impuestos diferidos para el período 4		
-4-		
Gasto por impuesto diferido	4.400,00	
Gasto por impuesto diferido		4.400,00
Asiento impuestos diferidos para el período 5		
-5-		
Gasto por impuesto diferido	4.400,00	
Gasto por impuesto diferido		4.400,00

Elaborado por: Pavel Erazo

Tabla 41: Jornalización impuestos corrientes (amortización de inversiones)

Asiento impuesto corriente para el período 1		
-A-		
Gasto impuesto a la renta corriente	55.467,50	
Cuentas por pagar SRI		55.467,50
Asiento impuesto corriente para el período 2		
-B-		
Gasto impuesto a la renta corriente	52.167,50	
Cuentas por pagar SRI		52.167,50
Asiento impuesto corriente para el período 3		
-C-		
Gasto impuesto a la renta corriente	52.167,50	
Cuentas por pagar SRI		52.167,50
Asiento impuesto corriente para el período 4		
-D-		
Gasto impuesto a la renta corriente	52.167,50	
Cuentas por pagar SRI		52.167,50
Asiento impuesto corriente para el período 5		
-E-		
Gto x imp a la renta corriente	52.167,50	
Cuentas por pagar SRI		52.167,50

Elaborado por: Pavel Erazo

Gráfico 17: Mayorización de impuestos (amortización de inversiones)

Activo por impuesto diferido			
-1-	17.600,00	4.400,00	-2-
		4.400,00	-3-
		4.400,00	-4-
		4.400,00	-5-
	17.600,00	17.600,00	
	-	-	

Gasto impuesto a la renta corriente			
-A-	55.467,50	55.467,50	-x-
-B-	52.167,50	52.167,50	-x-
-C-	52.167,50	52.167,50	-x-
-D-	52.167,50	52.167,50	-x-
-E-	52.167,50	52.167,50	-x-
	264.137,50	264.137,50	
	-	-	

Gasto por impuesto diferido			
-2-	4.400,00	4.400,00	-x-
-3-	4.400,00	4.400,00	-x-
-4-	4.400,00	4.400,00	-x-
-5-	4.400,00	4.400,00	-x-
	17.600,00	17.600,00	
	-	-	

Cuentas por pagar SRI			
-x-	55.467,50	55.467,50	-A-
-x-	52.167,50	52.167,50	-B-
-x-	52.167,50	52.167,50	-C-
-x-	52.167,50	52.167,50	-D-
-x-	52.167,50	52.167,50	-E-
	264.137,50	264.137,50	
	-	-	

Ingreso por impuesto diferido			
-x-	17.600,00	17.600,00	-1-
	-	-	

Elaborado por: Pavel Erazo

Los asientos -x- en la mayorización para los gastos e ingresos por impuestos corrientes y diferidos, corresponden al cierre de la cuenta año a año, siendo la utilidad la contra-cuenta de estos asientos.

Los asientos -x- en la mayorización para los cuentas por pagar SRI, corresponden al pago del impuesto año a año, siendo bancos la contra-cuenta para estos asientos.

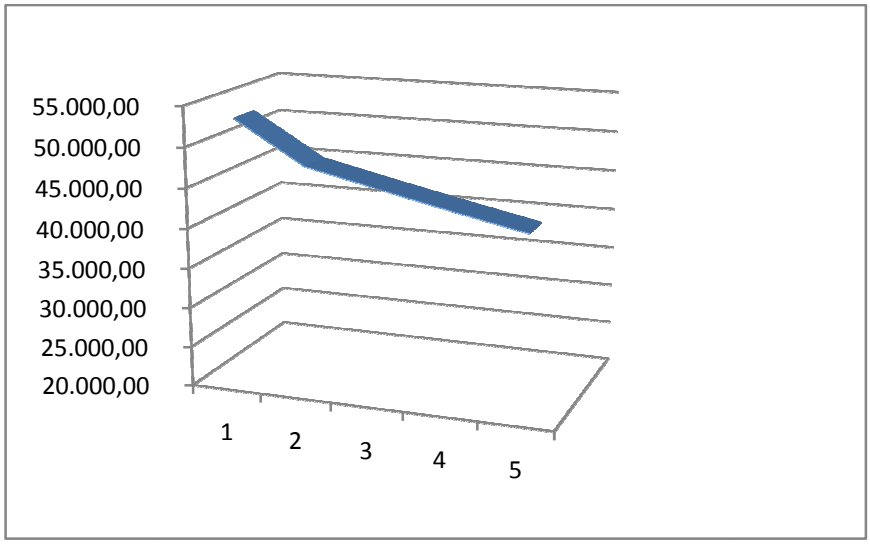
3.6.3 Análisis de amortización de inversiones

Tabla 42: Impuesto a la Renta por pagar (amortización de inversiones)

IR por pagar	1	2	3	4	5
	53.118,98	47.843,42	45.817,71	43.877,76	42.019,96

Elaborado por: Pavel Erazo

Gráfico 18: Evolución Impuesto a la Renta por pagar (amortización de inversiones)



Elaborado por: Pavel Erazo

El registro del gasto por amortización de inversiones, así como los montos por gastos no deducibles y recuperación en la conciliación tributaria, infieren en el monto a pagar correspondiente al impuesto a la renta por pagar para cada período, de esta forma considerando la pérdida de poder adquisitivo del dinero en el tiempo, se obtiene:

Que existe un pago inicial mayor en relación al resto de períodos, el registro del gasto se realizó en el primer período, considerándose para este período a una proporción como no deducible, la recuperación tributaria proporcional de ese gasto se considera en el resto de períodos.

3.7 PROVISIÓN JUBILACIÓN PATRONAL

Para la provisión jubilación patronal, el factor que produce impuestos diferidos y por ende afecta a la cuenta del activo así como a resultados, corresponde al registro de este gasto. La provisión por jubilación patronal debe ser registrada desde el primer día en que el empleado ingresa a trabajar en la entidad.

3.7.1 Información inicial de Provisión Jubilación Patronal

Desde el inicio del año 2013 ingresan 5 trabajadores, los cuales hasta el año 2024 continúan trabajando en la empresa, el gasto anual correspondiente a jubilación patronal corresponde a $10.000 según el cálculo actuarial para cada año. En los años posteriores no han existido ingresos de nuevos empleados.

Para efectos de comparación se ha considerado para cada año ventas por $1.000.000, costo de ventas por $400.000 y gastos por $297.500.

Base tributaria: RALRTI Art. 28, N.1.- f) Las provisiones que se efectúen para atender el pago de desahucio y de pensiones jubilares patronales, de conformidad con el estudio actuarial pertinente, elaborado por sociedades o profesionales debidamente registrados en la Superintendencia de Compañías o Bancos, según corresponda; debiendo, para el caso de las provisiones por pensiones jubilares patronales, referirse a los trabajadores que hayan cumplido por lo menos diez años de trabajo en la misma empresa. En el cálculo de las provisiones anuales ineludiblemente se considerarán los elementos legales y técnicos pertinentes incluyendo la forma utilizada y los valores correspondientes. Las sociedades o profesionales que hayan efectuado el cálculo actuarial deberán remitirlo al Servicio de Rentas Internas en la forma y

plazos que éste lo requiera; estas provisiones serán realizadas de acuerdo a lo dispuesto en la legislación vigente para tal efecto.

Tabla 43: Registro de la Provisión Jubilación Patronal

	-X-	
Gasto jubilación patronal	10.000,00	
Provisión jubilación patronal		10.000,00

Elaborado por: Pavel Erazo

3.7.2 Aplicación de impuestos diferidos en Jubilación Patronal

Tabla 44: Diferencias entre la contabilidad financiera y tributaria para el Gasto Jubilación Patronal

Período	Año	Contabilidad Financiera	Contabilidad Tributaria	Diferencia	Proporcional IR 22%
1	2013	10.000,00	-	10.000,00	2.200,00
2	2014	10.000,00	-	10.000,00	2.200,00
3	2015	10.000,00	-	10.000,00	2.200,00
4	2016	10.000,00	-	10.000,00	2.200,00
5	2017	10.000,00	-	10.000,00	2.200,00
6	2018	10.000,00	-	10.000,00	2.200,00
7	2019	10.000,00	-	10.000,00	2.200,00
8	2020	10.000,00	-	10.000,00	2.200,00
9	2021	10.000,00	-	10.000,00	2.200,00
10	2022	10.000,00	-	10.000,00	2.200,00
11	2023	10.000,00	110.000,00	-100.000,00	-22.000,00
	Total	**110.000,00**	**110.000,00**	**-**	**-**

Elaborado por: Pavel Erazo

Tabla 45: Estado de Resultados y Conciliación Tributaria (Provisión Jubilación Patronal)

Cuenta	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Ventas	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00
(-) Costo de ventas	400.000,00	400.000,00	400.000,00	400.000,00	400.000,00	400.000,00	400.000,00	400.000,00	400.000,00	400.000,00	400.000,00
(=) Utilidad bruta	600.000,00	600.000,00	600.000,00	600.000,00	600.000,00	600.000,00	600.000,00	600.000,00	600.000,00	600.000,00	600.000,00
(-) Gastos sin jubilación patronal	297.500,00	297.500,00	297.500,00	297.500,00	297.500,00	297.500,00	297.500,00	297.500,00	297.500,00	297.500,00	297.500,00
(-) Gasto jubilación patronal	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00
*(=) Utilidad contable	292.500,00	292.500,00	292.500,00	292.500,00	292.500,00	292.500,00	292.500,00	292.500,00	292.500,00	292.500,00	292.500,00
*(-)15% PT	43.875,00	43.875,00	43.875,00	43.875,00	43.875,00	43.875,00	43.875,00	43.875,00	43.875,00	43.875,00	43.875,00
(+) GND	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	-
(-) Recuperación	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100.000,00
(=) Base imponible	258.625,00	258.625,00	258.625,00	258.625,00	258.625,00	258.625,00	258.625,00	258.625,00	258.625,00	258.625,00	148.625,00
*(-) IR 22%	56.897,50	56.897,50	56.897,50	56.897,50	56.897,50	56.897,50	56.897,50	56.897,50	56.897,50	56.897,50	32.697,50
*Utilidad antes de ID	191.727,50	191.727,50	191.727,50	191.727,50	191.727,50	191.727,50	191.727,50	191.727,50	191.727,50	191.727,50	215.927,50
(-) Gasto por ID	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	22.000,00
(+) Ingreso por ID	2.200,00	2.200,00	2.200,00	2.200,00	2.200,00	2.200,00	2.200,00	2.200,00	2.200,00	2.200,00	-
(=) Utilidad neta	193.927,50	193.927,50	193.927,50	193.927,50	193.927,50	193.927,50	193.927,50	193.927,50	193.927,50	193.927,50	193.927,50

Elaborado por: Pavel Erazo

Los valores correspondientes a la contabilidad financiera se presentan en el estado de resultados como gasto por provisión de la jubilación patronal, mientras que las diferencias corresponden a partidas de la conciliación tributaria, que en este caso son los gastos no deducibles y recuperación, de igual forma el proporcional del porcentaje del impuesto a la renta de la diferencia corresponde al gasto o ingreso por impuesto diferido.

Tabla 46: Jornalización impuestos diferidos (Provisión Jubilación Patronal)

Asiento impuestos diferidos para el período 1		
-1-		
Activo por impuesto diferido	2.200,00	
Ingreso por impuesto diferido		2.200,00

Asiento impuestos diferidos para el período 11		
-11-		
Gasto por impuesto diferido	22.000,00	
Activo por impuesto diferido		22.000,00

Elaborado por: Pavel Erazo

Tabla 47: Jornalización impuestos corrientes (Provisión Jubilación Patronal)

Asiento impuesto corriente para el período 1		
-A-		
Gasto impuesto a la renta corriente	56.897,50	
Cuentas por pagar SRI		56.897,50

Asiento impuesto corriente para el período 11		
-K-		
Gasto impuesto a la renta corriente	32.697,50	
Cuentas por pagar SRI		32.697,50

Elaborado por: Pavel Erazo

Gráfico 19: Mayorización de impuestos (Provisión Jubilación Patronal)

	Activo por impuesto diferido		
-1-	2.200,00	22.000,00	-11-
-2-	2.200,00		
-3-	2.200,00		
-4-	2.200,00		
-5-	2.200,00		
-6-	2.200,00		
-7-	2.200,00		
-8-	2.200,00		
-9-	2.200,00		
-10-	2.200,00		
	22.000,00	22.000,00	
	-	-	

	Gasto impuesto a la renta corriente		
-A-	56.897,50	56.897,50	-x-
-B-	56.897,50	56.897,50	-x-
-C-	56.897,50	56.897,50	-x-
-D-	56.897,50	56.897,50	-x-
-E-	56.897,50	56.897,50	-x-
-F-	56.897,50	56.897,50	-x-
-G-	56.897,50	56.897,50	-x-
-H-	56.897,50	56.897,50	-x-
-I-	56.897,50	56.897,50	-x-
-J-	56.897,50	56.897,50	-x-
-K-	32.697,50	32.697,50	-x-
	601.672,50	601.672,50	
	-	-	

	Ingreso por impuesto diferido		
-x-	2.200,00	2.200,00	-1-
-x-	2.200,00	2.200,00	-2-
-x-	2.200,00	2.200,00	-3-
-x-	2.200,00	2.200,00	-4-
-x-	2.200,00	2.200,00	-5-
-x-	2.200,00	2.200,00	-6-
-x-	2.200,00	2.200,00	-7-
-x-	2.200,00	2.200,00	-8-
-x-	2.200,00	2.200,00	-9-
-x-	2.200,00	2.200,00	-10-
	22.000,00	22.000,00	
	-	-	

	Cuentas por pagar SRI		
-x-	56.897,50	56.897,50	-A-
-x-	56.897,50	56.897,50	-B-
-x-	56.897,50	56.897,50	-C-
-x-	56.897,50	56.897,50	-D-
-x-	56.897,50	56.897,50	-E-
-x-	56.897,50	56.897,50	-F-
-x-	56.897,50	56.897,50	-G-
-x-	56.897,50	56.897,50	-H-
-x-	56.897,50	56.897,50	-I-
-x-	56.897,50	56.897,50	-J-
-x-	32.697,50	32.697,50	-K-
	601.672,50	601.672,50	
	-	-	

	Gasto por impuesto diferido		
-11-	22.000,00	22.000,00	-x-
	-	-	

Elaborado por: Pavel Erazo

Los asientos -x- en la mayorización para los gastos e ingresos por impuestos corrientes y diferidos, corresponden al cierre de la cuenta año a año, siendo la utilidad la contra-cuenta de estos asientos.

Los asientos -x- en la mayorización para los cuentas por pagar SRI, corresponden al pago del impuesto año a año, siendo bancos la contra-cuenta para estos asientos.

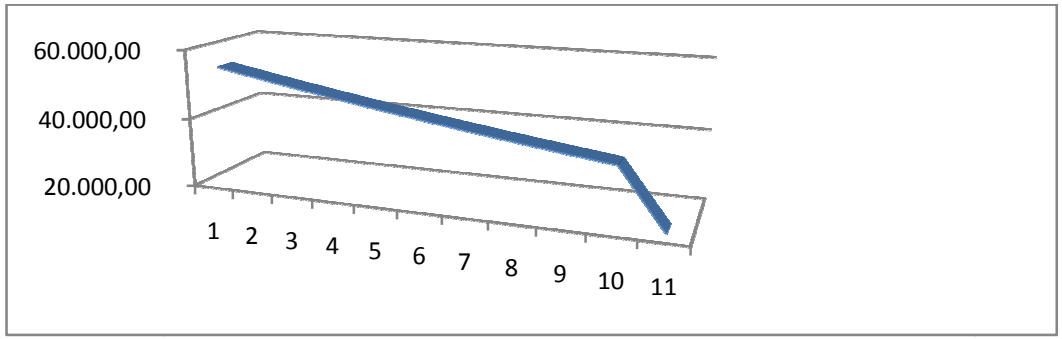
3.7.3 Análisis de Provisión Jubilación Patronal

Tabla 48: Impuesto a la Renta por pagar (Provisión Jubilación Patronal)

IR por pagar	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	54.488,43	52.181,36	49.971,98	47.856,14	45.829,88	43.889,42	42.031,12	40.251,50	38.547,23	36.915,12	20.315,93

Elaborado por: Pavel Erazo

Gráfico 20: Evolución Impuesto a la Renta por pagar (Provisión Jubilación Patronal)



Elaborado por: Pavel Erazo

El registro del gasto por jubilación patronal, así como los montos por gastos no deducibles y recuperación en la conciliación tributaria, infieren en el monto a pagar correspondiente al impuesto a la renta por pagar para cada período, de esta forma considerando la pérdida de poder adquisitivo del dinero en el tiempo, se obtiene:

Que existe un pago final mucho menor en relación al resto de períodos, el registro del gasto se realizó en todos los períodos, considerándose para los diez primeros como no deducibles, la recuperación tributaria de ese gasto se considera en el último período.

Corresponde a la sumatoria del impuesto a la renta por pagar y la participación a trabajadores por pagar, de esta forma considerando la pérdida de poder adquisitivo del dinero en el tiempo, se obtiene:

Que existe un total a pagar final relativamente mucho menor al del resto de períodos.

3.8 PROVISIÓN DE UN GASTO

Para la provisión de un gasto, el factor que produce impuestos diferidos y por ende afecta a la cuenta del activo así como a resultados, corresponde al registro de este gasto. La provisión de un gasto debe ser registrada en el momento que se tiene conocimiento que dará lugar a un decremento de los beneficios económicos.

3.8.1 Información inicial de provisión de un gasto

Por política de la empresa se provisiona el 5% de las ventas por concepto de garantia por 6 meses de los productos vendidos, este porcentaje se obtiene del conocimiento basado en estadísticas correspondiente al estimado de desembolsos que se generan por realización de garantias. Existe un desembolso por realización de las garantías en el primer semestre del año 2014 por el total de la provisión del 2013.

Para efectos de comparación se ha considerado para el año 2013 las ventas de productos con garantía son de $1.000.000, para el año 2014 las ventas de productos sin garantía son de $1.000.000; y, para los años 2013 y 2014 el costo de ventas es de $400.000 y los gastos son de $297.500. Estas ventas, gastos y costos han sido las únicas de cada período.

Tabla 49: Registro de la provisión de un gasto por garantía en productos vendidos

	-X-	
Gasto garantía	50.000,00	
Provisión garantía		50.000,00

Elaborado por: Pavel Erazo

3.8.2 Aplicación de impuestos diferidos en la provisión de un gasto

Tabla 50: Diferencias entre la contabilidad financiera y tributaria para el gasto por una provisión

Período	Año	Contabilidad Financiera	Contabilidad Tributaria	Diferencia	Proporcional IR 22%
1	2013	50.000,00	-	50.000,00	11.000,00
2	2014	-	50.000,00	-50.000,00	-11.000,00
	Total	**25.000,00**	**20.000,00**	**5.000,00**	**1.100,00**

Elaborado por: Pavel Erazo

Tabla 51: Estado de Resultados y Conciliación Tributaria (provisión de un gasto)

Cuenta	2013	2014
Ventas productos garantía	1.000.000,00	-
Ventas sin garantía	-	1.000.000,00
(-) Costo de ventas	400.000,00	400.000,00
(=) Utilidad bruta	600.000,00	600.000,00
(-) Gastos sin garantía	297.500,00	297.500,00
(-) Gasto garantía	50.000,00	-
*(=) Utilidad contable	252.500,00	302.500,00
*(-)15% PT	37.875,00	45.375,00
(+) GND	50.000,00	-
(-) Recuperación	-	50.000,00
(=) Base imponible	264.625,00	207.125,00
*(-) IR 22%	58.217,50	45.567,50
*Utilidad antes de ID	156.407,50	211.557,50
(-) Gasto por ID	-	11.000,00
(+) Ingreso por ID	11.000,00	-
(=) Utilidad neta	167.407,50	200.557,50

Elaborado por: Pavel Erazo

Los valores correspondientes a la contabilidad financiera se presentan en el Estado de Resultados como gasto garantía, mientras que las diferencias corresponden a partidas de la conciliación tributaria, que en este caso son los gastos no deducibles y recuperación, de igual forma el proporcional del porcentaje del impuesto a la renta de la diferencia corresponde al gasto o ingreso por impuesto diferido.

Tabla 52: Jornalización impuestos diferidos (provisión de un gasto)

Asiento impuestos diferidos para el período 1		
-1-		
Activo por impuesto diferido	11.000,00	
Ingreso por impuesto diferido		11.000,00
Asiento impuestos diferidos para el período 2		
-2-		
Gasto por impuesto diferido	11.000,00	
Activo por impuesto diferido		11.000,00

Elaborado por: Pavel Erazo

Tabla 53: Jornalización impuestos corrientes (provisión de un gasto)

Asiento impuesto corriente para el período 1		
-A-		
Gasto impuesto a la renta corriente	58.217,50	
Cuentas por pagar SRI		58.217,50
Asiento impuesto corriente para el período 2		
-B-		
Gasto impuesto a la renta corriente	45.567,50	
Cuentas por pagar SRI		45.567,50

Elaborado por: Pavel Erazo

Gráfico 21: Mayorización de impuestos (provisión de un gasto)

Activo por impuesto diferido			
-1-	11.000,00	11.000,00	-2-
	11.000,00	11.000,00	
	-	-	

Gasto impuesto a la renta corriente			
-A-	58.217,50	58.217,50	-x-
-B-	45.567,50	45.567,50	-x-
	103.785,00	103.785,00	
	-	-	

Ingreso por impuesto diferido			
-x-	11.000,00	11.000,00	-1-
	11.000,00	11.000,00	
	-	-	

Cuentas por pagar SRI			
-x-	58.217,50	58.217,50	-A-
-x-	45.567,50	45.567,50	-B-
	103.785,00	103.785,00	
	-	-	

Gasto por impuesto diferido			
-2-	11.000,00	11.000,00	-x-
	-	-	

Elaborado por: Pavel Erazo

Los asientos -x- en la mayorización para los gastos e ingresos por impuestos corrientes y diferidos, corresponden al cierre de la cuenta año a año, siendo la utilidad la contra-cuenta de estos asientos.

Los asientos -x- en la mayorización para los cuentas por pagar SRI, corresponden al pago del impuesto año a año, siendo bancos la contra-cuenta para estos asientos.

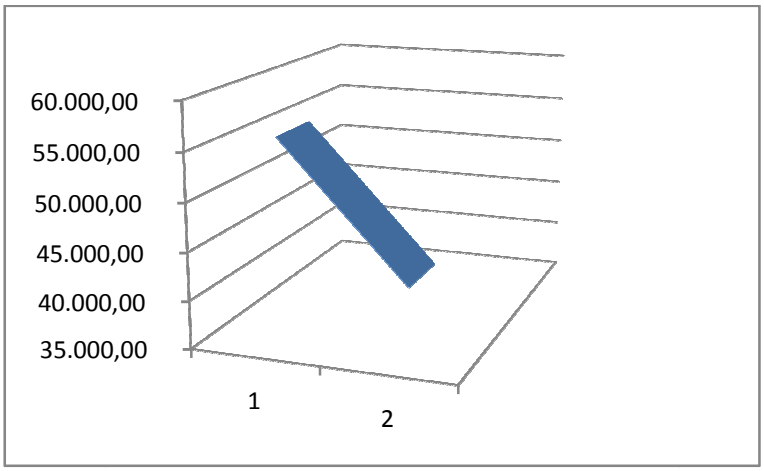
3.8.3 Análisis de provisión por un gasto

Tabla 54: Impuesto a la Renta por pagar (provisión de un gasto)

IR por pagar	1	2
	55.752,54	41.790,49

Elaborado por: Pavel Erazo

Gráfico 22: Evolución Impuesto a la Renta por pagar (provisión de un gasto)



Elaborado por: Pavel Erazo

El registro del gasto en una provisión, así como los montos por gastos no deducibles y recuperación en la conciliación tributaria, infieren en el monto a pagar correspondiente al impuesto a la renta por pagar para cada período, de esta forma considerando la pérdida de poder adquisitivo del dinero en el tiempo, se obtiene:

Que existe un pago final inferior al primer período, el registro del gasto fue en el primer período, considerándose para ese período como no deducible, la recuperación tributaria de ese gasto se considera en el último período.

3.9 RECUPERACIÓN DE PÉRDIDAS TRIBUTARIAS

La normativa tributaria permite la compensación de pérdidas tributarias en períodos posteriores generando impuestos diferidos lo que afecta a resultados y a cuentas de balance general con las partidas de activos por impuestos diferidos.

3.9.1 Información inicial de recuperación de pérdidas tributarias

En el año 2013 se obtiene una pérdida contable tributaria de $100.000, la misma que es compensada en el año siguiete de forma financiera, pero tributariamente se compensa en 5 períodos.

Para efectos de comparación se ha considerado para cada año ventas por $1.000.000, costo de ventas por $400.000 y gastos por $400.000, excepto que para el año 2013 los costos son de $600.000.

Base tributaria: RALRTI Art. 28, N.8. Pérdidas.- c) Las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria, de ejercicios anteriores. Su amortización se efectuará dentro de los cinco períodos impositivos siguientes a aquel en que se produjo la pérdida, siempre que tal amortización no sobrepase del 25% de la utilidad gravable realizada en el respectivo ejercicio. El saldo no amortizado dentro del indicado lapso, no podrá ser deducido en los ejercicios económicos posteriores. En el caso de terminación de actividades, antes de que concluya el período de cinco años, el saldo no amortizado de las pérdidas, será deducible en su totalidad en el ejercicio en el que se produzca la terminación de actividades.

Tabla 55: Registro de pérdida al finalizar el año 2013

	-X-		
Ventas		1.000.000,00	
Pérdida del Ejercicio		100.000,00	
	Costo de Ventas		600.000,00
	Gastos		500.000,00

Elaborado por: Pavel Erazo

3.9.2 Aplicación de impuestos diferidos en recuperación de pérdidas tributarias

Tabla 56: Diferencias entre la contabilidad financiera y tributaria para la recuperación de pérdidas tributarias

Período	Año	Contabilidad Financiera	Contabilidad Tributaria	Diferencia	Proporcional IR 22%
1	2013	100.000,00	-	100.000,00	22.000,00
2	2014	-	20.000,00	-20.000,00	-4.400,00
3	2015	-	20.000,00	-20.000,00	-4.400,00
4	2016	-	20.000,00	-20.000,00	-4.400,00
5	2017	-	20.000,00	-20.000,00	-4.400,00
6	2018	-	20.000,00	-20.000,00	-4.400,00
	Total	**100.000,00**	**100.000,00**	**-**	**-**

Elaborado por: Pavel Erazo

Tabla 57: Estado de Resultados y Conciliación Tributaria (recuperación de pérdidas tributarias)

Cuenta	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Ventas	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00
(-) Costo de ventas	600.000,00	400.000,00	400.000,00	400.000,00	400.000,00	400.000,00
(=) Utilidad bruta	400.000,00	600.000,00	600.000,00	600.000,00	600.000,00	600.000,00
(-) Gastos	500.000,00	400.000,00	400.000,00	400.000,00	400.000,00	400.000,00
*(=) Utilidad o pérdida	-100.000,00	200.000,00	200.000,00	200.000,00	200.000,00	200.000,00
*(-)15% PT	-	30.000,00	30.000,00	30.000,00	30.000,00	30.000,00
(+) GND	-	-	-	-	-	-
(-) Compensación de pérdidas	-	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00
(=) Base imponible	-100.000,00	150.000,00	150.000,00	150.000,00	150.000,00	150.000,00
*(-) IR 22%	-	33.000,00	33.000,00	33.000,00	33.000,00	33.000,00
*Utilidad antes de ID	-100.000,00	137.000,00	137.000,00	137.000,00	137.000,00	137.000,00
(-) Gasto por ID	-	4.400,00	4.400,00	4.400,00	4.400,00	4.400,00
(+) Ingreso por ID	22.000,00	-	-	-	-	-
(=) Utilidad neta	-78.000,00	132.600,00	132.600,00	132.600,00	132.600,00	132.600,00

Elaborado por: Pavel Erazo

El valor correspondiente a la contabilidad financiera se presentan en el Estado de Resultados como pérdida tributaria, mientras que las diferencias corresponden a partidas de la conciliación tributaria, que en este caso son los gastos no deducibles y recuperación, de igual forma el proporcional del porcentaje del impuesto a la renta de la diferencia corresponde al gasto o ingreso por impuesto diferido.

Tabla 58: Jornalización impuestos diferidos (recuperación de pérdidas tributarias)

Asiento impuestos diferidos para el período 1		
-1-		
Activo por impuesto diferido	22.000,00	
Ingreso por impuesto diferido		22.000,00
Asiento impuestos diferidos para el período 2		
-2-		
Gasto por impuesto diferido	4.400,00	
Activo por impuesto diferido		4.400,00
Asiento impuestos diferidos para el período 3		
-3-		
Gasto por impuesto diferido	4.400,00	
Activo por impuesto diferido		4.400,00
Asiento impuestos diferidos para el período 4		
-4-		
Gasto por impuesto diferido	4.400,00	
Activo por impuesto diferido		4.400,00
Asiento impuestos diferidos para el período 5		
-5-		
Gasto por impuesto diferido	4.400,00	
Activo por impuesto diferido		4.400,00
Asiento impuestos diferidos para el período 6		
-6-		
Gasto por impuesto diferido	4.400,00	
Activo por impuesto diferido		4.400,00

Elaborado por: Pavel Erazo

Tabla 59: Jornalización impuestos corrientes (recuperación de pérdidas tributarias)

Asiento impuesto corriente para el período 1		
-A-		
Gasto impuesto a la renta corriente	-	
Cuentas por pagar SRI		-
Asiento impuesto corriente para el período 2		
-B-		
Gasto impuesto a la renta corriente	33.000,00	
Cuentas por pagar SRI		33.000,00
Asiento impuesto corriente para el período 3		
-C-		
Gasto impuesto a la renta corriente	33.000,00	
Cuentas por pagar SRI		33.000,00
Asiento impuesto corriente para el período 4		
-D-		
Gasto impuesto a la renta corriente	33.000,00	
Cuentas por pagar SRI		33.000,00
Asiento impuesto corriente para el período 5		
-E-		
Gto x imp a la renta corriente	33.000,00	
Cuentas por pagar SRI		33.000,00
Asiento impuesto corriente para el período 6		
-F-		
Gto x imp a la renta corriente	33.000,00	
Cuentas por pagar SRI		33.000,00

Elaborado por: Pavel Erazo

Gráfico 23: Mayorización de impuestos (recuperación de pérdidas tributarias)

Activo por impuesto diferido			
-1-	22.000,00	4.400,00	-2-
		4.400,00	-3-
		4.400,00	-4-
		4.400,00	-5-
		4.400,00	-6-
	22.000,00	22.000,00	
	-	-	

Gasto impuesto a la renta			
-A-	-	-	-x-
-B-	33.000,00	33.000,00	-x-
-C-	33.000,00	33.000,00	-x-
-D-	33.000,00	33.000,00	-x-
-E-	33.000,00	33.000,00	-x-
-F-	33.000,00	33.000,00	-x-
	165.000,00	165.000,00	
	-	-	

Ingreso por impuesto diferido			
-x-	22.000,00	22.000,00	-1-
	-	-	

Cuentas por pagar SRI			
-x-	-	-	-A-
-x-	33.000,00	33.000,00	-B-
-x-	33.000,00	33.000,00	-C-
-x-	33.000,00	33.000,00	-D-
-x-	33.000,00	33.000,00	-E-
-x-	33.000,00	33.000,00	-F-
	165.000,00	165.000,00	
	-	-	

Gasto por impuesto diferido			
-2-	4.400,00	4.400,00	-x-
-3-	4.400,00	4.400,00	-x-
-4-	4.400,00	4.400,00	-x-
-5-	4.400,00	4.400,00	-x-
-6-	4.400,00	4.400,00	-x-
	22.000,00	22.000,00	
	-	-	

Elaborado por: Pavel Erazo

Los asientos -x- en la mayorización para los gastos e ingresos por impuestos corrientes y diferidos, corresponden al cierre de la cuenta año a año, siendo la utilidad la contra-cuenta de estos asientos.

Los asientos -x- en la mayorización para los cuentas por pagar SRI, corresponden al pago del impuesto año a año, siendo bancos la contra-cuenta para estos asientos.

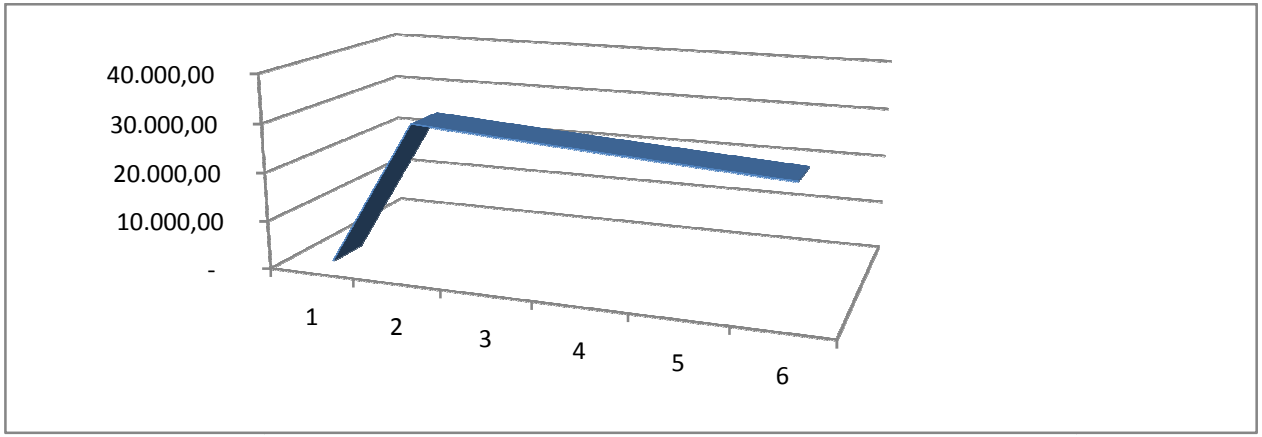
3.9.3 Análisis de recuperación de pérdidas tributarias

Tabla 60: Impuesto a la Renta por pagar (recuperación de pérdidas tributarias)

IR por pagar	1	2	3	4	5	6
	-	30.264,69	28.983,26	27.756,10	26.580,89	25.455,44

Elaborado por: Pavel Erazo

Gráfico 24: Evolución Impuesto a la Renta por pagar (recuperación de pérdidas tributarias)



Elaborado por: Pavel Erazo

Una pérdida contable que se refleja en este caso como una pérdida tributaria también, no genera un pago por impuesto a la renta por pagar, y la recuperación de dichas pérdidas no generan un registro contable, de esta forma se obtiene:

Que el impuesto a la renta por pagar es estándar en todos los períodos, excepto el primero que es 0 por la pérdida.

CAPÍTULO IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1CONCLUSIONES

La aplicación de impuestos diferidos es obligatoria en las empresas que han adoptado las NIIF siendo el objetivo de estas normas la presentación de información financiera que refleje realidad económica.

La aplicación de impuestos diferidos implica una afectación financiera en las cuentas de activo, pasivo, patrimonio, ingreso y/o gasto, sin embargo no es posible determinar con precisión la materialidad de esta afectación sin antes analizar cada caso, ya que dependería del monto contabilizado, es así que podría ser de gran magnitud como irrelevante.

Los valores analizados incluyen el impuesto a la renta siendo el elemento que tiene afectación directa por la aplicación de impuestos diferidos, este corresponde a los desembolsos realizados al SRI, de esta forma existe impacto tanto para el recaudador como para los obligados a pagar. El impacto se genera debido a que los activos por impuestos diferidos generan un impuesto mayor en su registro y menor en su liquidación; al contrario de los pasivos por impuestos diferidos que con su liquidación generan un mayor impuesto.

En el caso de que no se aceptare definitivamente reversión de gastos no deducibles, las empresas deberán asumir los gastos no deducibles para reflejar información financiera real y así tomar decisiones más acertadas.

Existen problemas en los sistemas contables de las empresas con la inclusión de impuestos diferidos, ya que la contabilización de los gastos e ingresos por impuestos diferidos no son parte del cálculo para determinar participación trabajadores o impuesto a la renta, que en los sistemas contables tradicionales se incluyen todos los gastos e ingresos para determinar estos valores. Es un problema ya que los valores se ven alterados en los estados financieros y no es posible reflejar realidad económica.

4.2RECOMENDACIONES

A pesar de la incertidumbre sobre la aceptación o no de la reversión de gastos no deducibles, se recomienda a las empresas contabilizar impuestos diferidos, es decir registrar activos y pasivos por impuestos diferidos, así como el respectivo registro de gastos o ingresos por impuestos diferidos.

Las empresas deben analizar para cada caso el impacto que podrían provocar los impuestos diferidos tanto a corto como a largo plazo, a nivel de estados financieros y en liquidez, esto por medio de planificación y presupuestos.

El SRI podría evaluar el costo en inversión de tiempo y recursos que implicaría la adopción de un sistema de control que tome en cuenta las variaciones que demanda la aceptación del reverso de gastos no deducibles para efectos NIIF.

Si no se acepta la reversión de gastos no deducibles para efectos NIIF, las empresas deberán liquidar los activos y pasivos por impuestos diferidos que hubiesen sido contabilizados. Los gastos no deducibles asumidos por la empresa podrían ser presupuestados con una planificación empresarial adecuada que permita obtener los beneficios esperados por medio de estrategias.

Se recomienda a las empresas en las cuales existen problemas para la contabilización de impuestos diferidos, migrar de sistema o solicitar al proveedor que realice los cambios respectivos en el mismo de forma tal que los gastos e ingresos por impuestos diferidos no afecten al cálculo de participación trabajadores o impuesto a la renta. Otra opción en caso de no ser posible realizar cambios en el sistema, deberán realizarse ajustes fuera del sistema para efecto de los impuestos diferidos.

Bibliografía

Codificación, C. d. (2012). Ley de Régimen Tributario Interno. *(Art. 37)*.

Codificación, C. d. (2012). Ley de Régimen Tributario Interno. *(Art. 9.1)*.

Compañías, S. d. (2013). *www.supercias.gob.ec*. Obtenido de www.supercias.gob.ec: https://www.supercias.gob.ec/home.php?blue=c4ca4238a0b923820dcc509a6f75849b&modal=0&ubc=Inicio

IASB, C. d. (2009). NIIF para las PYMES. En C. d. IASB, *NIIF para las PYMES* (pág. 186).

IASB, C. d. (2009). NIIF para las PYMES. En C. d. IASB, *NIIF para las PYMES* (pág. 188).

IASB, C. d. (2009). NIIF para las PYMES. En C. d. IASB, *NIIF para las PYMES* (págs. 221-242).

Nacional, A. (2010). Asamblea Nacional. *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones(Art. 4)*.

SRI. (2012). *www.sri.gob.ec*. Obtenido de www.sri.gob.ec: http://www.sri.gob.ec/web/guest/366

SRI. (2013). *www.sri.gob.ec*. Obtenido de www.sri.gob.ec: http://www.sri.gob.ec/web/guest/67

SRI, S. d. (06 de Junio de 2012). Circular No. NAC-DGECCGC12.00009. *A los sujetos pasivos de impuestos administrados por el Servicio de Rentas Internas*.

Universo, E. (21 de Febrero de 2013). *www.eluniverso.com*. Obtenido de http://www.eluniverso.com/2013/02/21/1/1356/sri-espera-recaudar-12200-millones-impuestos-2013.html

Vistazo. (2013). *www.vistazo.com*. Obtenido de www.vistazo.com: http://www.vistazo.com/ea/especiales/?eImpresa=1058&id=4569