PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES

EFECTO DE LA APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD (NIC12) EN EL BALANCE GENERAL DE UNA EMPRESA AGROINDUSTRIAL EN EL ECUADOR

DISERTACIÓN DE GRADO PREVIA LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE INGENIERÍA COMERCIAL

FRANCISCO JAVIER ROBELLY CARRERA
SANTIAGO ENRIQUE CARRERA MERIZALDE

DIRECTOR: ING. ARMANDO LITUMA D. MGTR.

QUITO, 2011

DIRECTOR DE DISERTACIÓN:

Ing. Armando Lituma D. Mgtr

INFORMANTES:

Ec. Gustavo Montenegro

Master Roberto Ordóñez

DEDICATORIA

Quiero dedicar este trabajo a mi familia, a mis hijos Ariel y Emma, por ser motivación de superación por contagiarme la alegría de vivir.

A mi esposa Daniela, quien me acompañado con una comprensión a prueba de todo con su amor incondicional.

A mis padres, por todo lo que me han dado en esta vida, especialmente por sus sabios consejos y por estar a mi lado en los momentos difíciles.

A mis hermanos primos y tíos por estar a mi lado siempre apoyando en las buenas y en las malas.

Santy Carrera

AGRADECIMIENTO

Existen muchas personas a las que debo agradecer, a todas las que han aportado con sus granos de arena para que culminar esta etapa de mi vida, primero debo agradecer a dios por darme las fuerzas necesarias y bendecirme toda mi vida.

También agradezco a mi familia por su apoyo su comprensión, a mis compañeros y profesores con quienes compartimos las aulas toda esta travesía.

A mis jefes quienes me ayudaron en los momentos precisos para seguir adelante y terminar esta etapa.

Santy Carrera

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN, 1

1 ESTUDIO DE LA EMPRESA, 3

1.1 ANÁLISIS DEL ENTORNO DE LAS EMPRESAS AGROINDUSTRIALES EN EL ECUADOR, 5

1.1.1 Conceptos Básicos de la Agroindustria (AI), 5

1.1.2 Beneficios de la Agroindustria, 6

1.1.3 La Agroindustria Puede Ser Tipificada de Acuerdo Con Diferentes Criterios, 6

1.1.4 Historia de la Agroindustria en el Ecuador, 7

1.1.4.1 El Auge del Cacao y el Ingreso del Ecuador al Mercado Internacional, 8

1.1.4.2 El Latifundio, 9

1.1.4.3 Baja Producción y Productividad, 10

1.1.4.4 Crisis y Reforma Agraria, 12

1.1.4.5 Producción Para el Autoconsumo, 15

1.1.4.6 Arraigadas o Ancestrales Formas de Cultivar la Tierra y las Políticas Agrícolas del Estado Ecuatoriano, 16

1.1.4.7 La Era Bananera y la Reinserción del Ecuador en el Mercado Internacional, 20

1.1.4.8 A Partir de los Sesenta, 22

1.1.5 Investigación y Generación de Tecnología, 25

1.1.6 Tecnología Agropecuaria, 25

1.1.7 Financiamiento, 26

1.1.8 Estructura Institucional del Sector Agroindustrial, 27

1.1.9 Legislación, 32

1.2 SITUACIÓN ACTUAL DE LA EMPRESA, 33

1.2.1 Entorno Demográfico, 33

1.2.2 Ámbito Económico, 34

1.2.3 Entorno Tecnológico, 35

1.2.4 Ámbito Político y Legal, 36

1.2.5 Gestión Ambiental, 37

2 NIFF`S, 39

2.1 RESEÑA HISTÓRICA DE LAS NIIF´S, 39

2.1.1 NIIF (Normas Internacionales de Información Financieras), 39

2.1.2 El IASB (International Accounting Standards Board), 40

2.1.2.1 Objetivos del IASB, 42

2.1.2.2 Funciones del IASB, 43

2.1.3 NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera), 46

2.1.3.1 Objetivos de las NIIF, 48

2.1.3.2 Las NIIF y los Estados Financieros, 51
2.2 ADOPCIÓN DE LAS NIIF´S A NIVEL MUNDIAL, 55
2.3 IMPLEMENTACIÓN EN EL ECUADOR, 55
2.3.1 Cronograma de Aplicación, 57

3 NIC 12, 64

3.1 MARCO CONCEPTUAL, 64
3.1.1 Objetivos de la NIC 12 en Relación Con los Impuestos Diferidos, 65
3.2 RESEÑA HISTÓRICA, 75
3.3 MÉTODOS DE CÁLCULO, 77

4 ANÁLISIS DEL IMPACTO CONTABLE, FINANCIERO Y TRIBUTARIO, 79

4.1 COMPARATIVO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CON Y SIN NIC 12, 79
4.2 APLICACIÓN DE LA NIC 12, 84
4.2.1 Determinación de los Valores Contables y Fiscales de los Activos y Pasivos, 84
4.3 DETERMINACIÓN DEL IMPACTO TRIBUTARIO, 92
4.3.1 Conciliación Tributaria, 93
4.4 ÍNDICES FINANCIEROS RELEVANTES EN LA IMPLEMENTACIÓN DE LA NIC 12, 94

5 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES, 107

5.1 CONCLUSIONES, 107
5.2 RECOMENDACIONES, 109

BIBLIOGRAFÍA, 111

RESUMEN EJECUTIVO

La aplicación de una metodología para la confección de los estados contables cobra especial relevancia cuando se produce la convivencia de dos normas contables - el Plan General Contable y las Normas Internacionales de Información Financiera- y se transforma en vital en el caso concreto de la aplicación de la NIC 12, donde entra en juego la normativa tributaria.

La reciente entrada en vigor de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que afecta básicamente a aquellas sociedades que formulan estados financieros consolidados y que, además, coticen en el mercado de valores, va a obligar a las compañías que se encuentran en esa situación a realizar un esfuerzo adicional en la confección de los mismos, máxime si tenemos en cuenta que hasta que las NIIF se apliquen para la confección de los estados financieros individuales, dos normas de contabilidad van a estar cohabitando.

Lo indicado anteriormente se complica en la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad número 12 (NIC 12) donde, además, entra en juego la normativa tributaria.

Al existir diferencias que tienen efectos futuros entre el reconocimiento y medición de la contabilidad comercial y de la contabilidad fiscal, habrá a su vez algunas diferencias que no tienen ningún efecto futuro. Este último tipo no originan impuestos diferidos y también

se le denominan diferencias permanentes. Tenemos entonces tres tipos de diferencias: Temporarias, temporales y permanentes.

Para este caso los siguientes ejemplos de cada una pueden estar presentes:

a) Diferencias permanentes que no son temporarias:

   (i) Gastos no deducibles,

   (ii) Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional,

   (iii) Valorizaciones fiscales que no son costo fiscal (valor patrimonial inversión acciones, aportes...),

b) Diferencias permanentes que son temporarias:

   (i) Activos ajustados por inflación fiscalmente y no contablemente, nunca se revertirá, solo se recupera al momento de su venta, - los activos depreciables, igual se puede depreciar fiscalmente el ajuste por inflación -, reajustes fiscales sobre activos fijos.

   (ii) Reajustes fiscales de dos clases: 1- Los que fueron registrados directamente contra el patrimonio fiscal y 2- Los que fueron registrados como ingreso o gasto fiscal en la cuenta de corrección monetaria fiscal.

Algunas diferencias permanentes originan impuestos diferidos, precisamente por ser a su vez temporarias. Este tipo es muy común en los países donde la contabilidad fiscal permite reconocimientos y mediciones diferentes de la contabilidad comercial.

De acuerdo con NIC 12, todas las diferencias temporales, son también diferencias temporarias, habida cuenta que tuvieron origen por diferencias entre activos y pasivos contables y fiscales.

Las diferencias temporarias también se generan en las siguientes circunstancias, las cuales no dan origen a diferencias temporales, aún y cuando la NIC 12 original les daba el mismo tratamiento que a las transacciones que dan origen a diferencias temporales:

a) Subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos que no hayan distribuido todas sus ganancias a la controladora o inversionista;

b) Activos que se revalúen contablemente, sin hacer un ajuste similar a efectos fiscales; y

c) El costo de una combinación de negocios, que es calificada como una adquisición, y por tanto se distribuye entre los activos y pasivos identificables adquiridos, tomando como referencia los valores razonables de estos, sin hacer un ajuste equivalente a efectos fiscales.

La NIC 12 exige a la entidad que proceda a reconocer, con algunas excepciones, bien sea un pasivo por impuestos diferidos o un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias, con las excepciones discutidas en la norma.

Debido a que no existe una armonización entre las Normas Internacionales de Contabilidad y las Leyes Tributarias respectivas de cada país, existen diferencias en cuanto tratamiento de los gastos e ingresos que una empresa obtiene, lo cual genera una variación en el cálculo del *impuesto sobre la renta* fiscal y financiero. Todo esto lleva a realizar un tratamiento especial de dichas diferencias, creándose los activos y pasivos *por impuestos diferidos.*

El principio base para la aplicación de la NIC 12 – Impuesto a la Renta consiste en que los Estados Financieros reconozcan el gasto por Impuesto a la Renta en el mismo periodo en que se registran los ingresos y gastos; es decir, independientemente del monto que resulte por pagarle al fisco en ese mismo periodo por aplicación de normas tributarias.

INTRODUCCIÓN

El tema del trabajo consiste en analizar la parte teórica y practica de la NIC 12, que trata de la determinación y contabilización del impuesto sobre la ganancia, norma que entrara en vigencia en Ecuador a partir del 0 1 de Enero del año 2009, la que corresponde a unas de las normas internacionales de información financiera (NIFF).

El objetivo de este trabajo es poder desarrollar en términos teóricos y prácticos, de una manera sencilla y didáctica, el alcance de la NIC 12 en la confección de los estados financieros.

La metodología aplicada para el desarrollo del presente trabajo, consistirá en explicar la parte normativa de la norma internacional (NIC 12), en términos equivalentes a un lenguaje mas familiar y cotidiano, haciendo referencia a la realidad tributaria Ecuatoriana, la que equivale al 50% de la comprensión real de la presente norma, ya que el otro 50% corresponde a la comprensión de la norma internacional de información financiera (NIC y NIFF).

El presente estudio de la NIC 12, es realmente un desafió profesional apasionante, ya que exige que el profesional de la auditoria y contabilidad pueda identificar cuales serán las normas internacionales de información financiera que tendrán un contraste con la norma tributaria Ecuatoriana, con respecto a la valuación de los activos y pasivos.

De acuerdo a lo anterior, la persona que tenga a cargo la aplicación de la NIC 12, en los estados financieros, además de saber identificar que partidas del activo y pasivo que estén registrados en los estados financieros, tengan una diferencia con la valuación Tributaria, tendrán que saber reconocer cuales son las normas internacionales que entreguen información en términos de revelación para obtener datos sobre cuales son las políticas contables y situaciones relevantes que nos puedan ayudar a identificar todas las posibles situaciones en las que la empresa recaiga por sus adecuadas y correctas acciones tributarias.

1 ESTUDIO DE LA EMPRESA

1.1. HISTORIA DE LA EMPRESA

La empresa Agroindustrial establecida en el mercado ecuatoriano por más de 50 años ha logrado consolidarse como líder en la elaboración de alimentos por sus altos estándares de calidad.

Esta empresa agroindustrial ha crecido en los últimos 10 años llegando al nivel de exportar productos a nuevos mercados internacionales e inclusive instalar una planta propia en otro país de la región.

El problema esencial consiste en decidir cómo tratar contablemente las consecuencias fiscales actuales y futuras de:

a) La recuperación (o liquidación) del importe de los activos (o pasivos) reconocidos en el balance de la empresa,

b) las transacciones y sucesos del ejercicio corriente reconocidos en los estados financieros.

Debido a la resolución No. 06.Q.ICI.004 emitida por la Superintendencia de Compañías de 21 de Agosto del 2006, publicada en el Registro Oficial No. 248 del 4

de Septiembre del mismo año, que obliga a todas las compañías y entidades sujetas al control y vigilancia de este organismo a la presentación de sus estados financieros según las normas internacionales de información financiera NIIF que intenta que las empresas del país puedan enfrentar de mejor manera los posibles impactos de la crisis financiera global.[1]

Por lo cual el departamento financiero de esta empresa Agroindustrial se ve en la necesidad de medir el impacto tributario de implementar estas nuevas normas internacionales.

La compañía se constituye en el año 1957, dedicada a la importación y distribución de insumos agropecuarios y de artículos para la industria textil, un año después, empieza la producción de huevos comerciales y la venta de pollitas importadas, en una hacienda en Puembo, en 1965 es pionera en el Ecuador en realizar el proceso de incubación de manera tecnificada, en Agosto del mismo año nacen los primeros pollitos nacionales y con ello se termina la importación de pollitos de un día.

Para 1975 inicia actividades en la primera granja tecnificada de producción de pollos de engorde, es el año 1979 se funda la planta procesadora de aves, a la par se crea la industria de semillas destinada a la producción y comercialización de maíz, materia prima para el alimento balanceado de la población avícola, durante la década de los 90, la empresa se diversifica e inicia la producción de alimentos en conserva, nace la planta de producción de palmito cultivado, la cual es una de la mayores empresas exportadoras de este producto en el mundo, también arrancan los proyectos de

[1] ECUADOR. SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS. [http://www.supercias.gov.ec/Documentacion/NIIF/Resolucion.pdf].

porcicultura, procesamiento de embutidos y las actividades de acuacultura, con la cría de camarón y tilapia.

En el año de 1997 crea una Fundación, socia estratégica en el desarrollo de proyectos sociales y comunitarios, la cual funda dos entidades educativas en distintas provincias con excelentes resultados.

En el nuevo siglo, se consolida la venta de arroz empacado, el negocio de palmito se expande con la producción y comercialización a Brasil, en el 2005 se replica modelo de palmito en alcachofa y se inicia la comercialización internacional y la producción de alimentos elaborados con valor agregado, con producción y comercialización en Colombia, de igual manera en las plantas de procesamiento se introducen avances tecnológicos, la misma que obtienen el certificado de inocuidad alimentaría HACCP, el 2007 Cumple 50 años y es marcada como icono de desarrollo, como fuente de trabajo, también catalogada como una empresa totalmente ecuatoriana que ofrece calidad.

1.1 ANÁLISIS DEL ENTORNO DE LAS EMPRESAS AGROINDUSTRIALES EN EL ECUADOR

1.1.1 Conceptos Básicos de la Agroindustria (AI)

El concepto de agroindustria comprende los procesos de almacenamiento, manejo, preservación, beneficio y transformación industrial de materias primas de origen agrícola, pecuario, forestal y pesquero. Esto implica la idea de una

integración entre la producción, el abastecimiento de materias primas y su transformación, y la instalación de unidades o plantas de transformación cercanas a las zonas de producción.

1.1.2 Beneficios de la Agroindustria

A través de la agroindustria los países pueden:

- Racionalizar la producción estacional de materia prima agrícola con los procesos de transformación,
- Prolongar la vida útil de los bienes agropecuarios y pesqueros,
- Distribuir adecuadamente estos productos hacia todas las zonas de una determinada región,
- Generar nuevas fuentes de trabajo, entre otros.

1.1.3 La Agroindustria Puede Ser Tipificada de Acuerdo Con Diferentes Criterios

- Según el origen de las materias primas utilizadas (industrias pecuarias, agrícolas, pesqueras); (BRAVO, 2005:3).
- Según el destino del producto final (agroindustrias alimentarias, forestales, de servicios y otras); (BRAVO, 2005:3) y

- Según el grado de procesamiento de las materias primas utilizadas, (nivel 0, en el cual los productos son conservados sin sufrir ninguna fase de procesamiento; nivel 1, en donde las materias primas son transformadas en una etapa primaria; y nivel 2, en el que a los procesamientos de los insumos agropecuarios, forestales y pesqueros se incorporan combinaciones con otros productos u otras etapas de transformación).

1.1.4 Historia de la Agroindustria en el Ecuador

La economía ecuatoriana desde los albores de la República, se ha desarrollado casi o de manera exclusiva en base a dos modelos: el "agroexportador" y el de la industria asociada. A lo largo de la era "agro-exportadora", el Ecuador ha tenido dos fases bien diferenciadas respecto del o los productos agrícolas exportables más relevantes, que han sostenido su economía y contribuido a su incipiente desarrollo; el Cacao, vigente por su importancia en la generación de divisas y empleo hasta 1925 aproximadamente y el Banano, en auge desde 1948 hasta finales de la década de los sesenta; a partir de los cuales, es el petróleo que ha de convertirse en el principal sustento de la vida nacional y del Presupuesto General del Estado.

Para finales del siglo XIX el capitalismo por medio de la economía de mercado, inició su fase superior en la economía mundial, lo que significó un mayor dinamismo de los procesos de intercambio y producción de materias primas y alimentos. Esto incidió directamente en el comercio exterior ecuatoriano; Para el año de 1879 la balanza comercial fue favorable para el

país, sus exportaciones llegaron a “8.684.300 sucres, mientras que las importaciones ascendieron a 5.415.100 sucres” según el Banco Central.

1.1.4.1 El Auge del Cacao y el Ingreso del Ecuador al Mercado Internacional

CUADRO N° 1

AÑO	EXPORTACIONES TOTALES EN SUCRES	EXPORTACIONES EN CACAO EN SUCRES	%
1879	8’684.320	6’937.510	79.89
1889	7’910.210	5’620.587	71.05
1899	21’421.040	16’226.027	75.75
1909	24’878.799	14’522.617	58.37
1919	43’220.558	29’491.040	68.23

Fuente: Banco Central del Ecuador
Elaborado por: Francisco Robelly Carrera / Santiago Carrera Merizalde

El incremento de las exportaciones del cacao en el Ecuador no solo fue en dinero sino también en cantidades; por ejemplo en 1909 se exportó seis mil toneladas y en 1919 subió a quince mil toneladas; teniendo una incidencia alta en el PIB ecuatoriano.

La aplicación o tendencia a depender del “modelo agro-exportador” “MAE” trajo consigo algunos inconvenientes; el “MAE” en lo externo significó para el Ecuador, producir y exportar bienes agropecuarios (primarios) e importar bienes elaborados o con valor agregado, una subordinación de su economía a los juegos del mercado, el que impone precios sin relación con los costos de producción; en lo interno en cambio, la reinversión de capitales en la actividad “agro-exportadora” estuvo dirigida al monocultivo (cacao, café y banano); dependencia casi

absoluta del presupuesto general del Estado de las divisas provenientes del comercio exterior, producto del casi nulo ahorro interno, producción alternativa e inversión en otras áreas o sectores de la economía; decisiones políticas tendientes a favorecer y fortalecer al "MAE" y de la burguesía "agro-comercial-bancaria" en detrimento de otras actividades productivas y sectores sociales; la separación casi natural de las regiones costa y sierra; la primera, especializada en la "agro-exportación" y la segunda en la producción para el consumo interno; por último, el "MAE" fue propicio o caldo de cultivo para la consolidación del latifundio de aquella época.

1.1.4.2 El Latifundio

El latifundio empieza con la conquista española; el apoderamiento de grandes extensiones de tierras en manos privadas se institucionalizó con la colonia a través de las llamadas concesiones, compra-venta, encomiendas, etc.

El latifundio creció descontroladamente en el gobierno de Juan José Flores,

> Se despojó a los indios de las tierras baldías que ocupaban sin título de propiedad cuando se autorizó la venta de ellas en subasta pública; despojo que se hizo realidad aún cuando la ley disponía que los poseedores sean preferidos en las ventas, ya que éstos carecían de dinero suficiente para consignar de contado las dos terceras partes del precio del avalúo.[2]

[2] C., JARAMILLO. (1994). ***Historia del Ecuador.*** Ecuador: Limusa. p. 28.

En 1863 “García Moreno dictó un decreto por el cual se establece que quien tiene la posesión de la tierra tiene la propiedad” (SAAD, 1998:26); con este decreto se legitimó el despojo de las tierras a las comunidades campesinas en el gobierno de Flores.

1.1.4.3 Baja Producción y Productividad

Con la reforma agraria se produjo una minifundización especialmente en la región interandina del Ecuador, el campesino recibió tierras con baja producción situadas en lugares de uso agrícola casi imposible, los terrenos de mala calidad, con fuertes pendientes, en altitudes excesivas, sin drenaje o con demasiada insolación; son los problemas de la baja producción de los minifundios y su escasa productividad. De otra parte, la colonización del oriente ecuatoriano no cumplió con las expectativas esperadas por los motivos anteriormente explicados.

En términos generales, los productos que se originan en los minifundios y que se destinan para el consumo alimenticio popular disminuyen constantemente, su producción y productividad por hectárea es ínfima, en relación a otros países latinoamericanos.

En resumen, los productos de autoconsumo se obtienen casi exclusivamente en los minifundios menores de 5 hectáreas, cuyas tierras están desgastadas, en las que predominan técnicas productivas anacrónicas; el apoyo estatal solo se da excepcionalmente y las grandes

empresas son las que muestran poco interés debido principalmente por su baja rentabilidad y los posibles conflictos sociales.

La tasa de fertilizantes usados es muy baja o insuficiente; la dependencia de las precipitaciones fluviales o de la naturaleza; la concentración del crédito en los medianos y grandes propietarios; son entre otros el resultado de la baja producción y productividad.

> Según los resultados de los Censos Agropecuarios de 1954 y 1974; el número de explotaciones aumentó de 344.234 a 519.111; incremento que se debe especialmente al crecimiento del minifundio de menos de 5 Hectáreas, el mismo que se ubicó en el 38% más en relación a 1954. Así también, el número de explotaciones mayores de 100 Hectáreas creció significativamente, pasando de 7.156 en 1954 a 11.091 propietarios lo que da un incremento del 55%.[3]

Otro análisis es de que el Oriente se incorporó significativamente a la producción agrícola para 1974; es decir, de los "2 millones de Hectáreas que se sumaron en el censo de 1974, 1.100.000 pertenecían al Oriente ecuatoriano" (MACIAS, 1983:31).

Así mismo, el minifundista se incrementó en 95.161 más, y si comparamos estos con el número de hectáreas aumentado en este sector, vemos que éstos aumentaron el tamaño de sus explotaciones en 1.1 Hectáreas en promedio.

[3] ECUADOR. INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICAS Y CENSOS – INEC. ***Censo Agropecuario Nacional 1954.***

Pero el latifundio también aumentó, esto es las explotaciones mayores 100 Hectáreas, pues de 7.156 en 1954 para 1974 eran de 11091 explotaciones; sin embargo, mantuvo casi la misma superficie ya que de 3.863.000 a 3.810.800 Hectáreas la reducción fue apenas del 0.65%.

1.1.4.4 Crisis y Reforma Agraria

> La conciencia social de la crisis del sector agrario y la necesidad de modernizar el campo, desarrollar el capitalismo y apaciguar los conflictos sociales que deterioraban la dominación burguesa, llevó a las clases dominantes y al imperialismo norteamericano plantea la Reforma Agraria, dando así respuesta en el marco de la legalidad y de la lógica capitalista a uno de los argumentos más difundidos por las centrales de trabajadores y las organizaciones políticas marxistas.[4]

En 1963 se instauró la Dictadura Militar cuyo, gobierno organizó y elaboró un Plan de Desarrollo (1964-1973) en el que se plantearon reformas como la Agraria, Administrativa, Tributaria y Educativa.

En los objetivos de la reforma agraria estaba el desarrollar el capitalismo agropecuario, convertir al campesino en consumidor industrial y aumentar la producción agropecuaria a nivel nacional. Los considerandos de la Ley de Reforma Agraria de 1964, reconoce que la inadecuada tenencia de la tierra era la causa principal de la crisis.

El extinto Instituto Ecuatoriano de Reforma Agraria y Colonización (IERAC) se dedicó a la ingrata tarea de repartir grandes extensiones territoriales del Estado, que eran vírgenes y con abundante flora y fauna y

[4] W., MACIAS. (1983). ***Problemas Socio-económicos del Ecuador.*** Ecuador: Ed. Oveja. p. 24.

fuentes hídricas, a los políticos de turno y militares en servicio activo y pasivo.

Es irónico que el ex IERAC se haya convertido en el mayor culpable del minifundio y de la deforestación del Ecuador por la forma anti – técnica que se colonizó las tierras baldías, ya que no se priorizó la biodiversidad articulada a una explotación agropecuaria técnica, con sistemas de sifones para utilizar las micro cuencas y sin estabular el ganado.

En épocas del triunvirato militar y de Rodríguez Lara, los campesinos se vieron obligados a deforestar las montañas para que no fueran consideradas tierras ociosas en ser intervenidas por el IERAC.

Según el gobierno militar de 1972, era incuestionable que las raíces de la injusta sociedad ecuatoriana se hallan en el campo; según la Junta Nacional de Planificación (JUNAPLA) el agro presentaba dificultades manifiestas para generar empleo productivo, convirtiéndose más bien en la fuente más importante de desocupación, subempleo y de fuertes procesos migratorios hacia las ciudades; el Banco Central sostenía que, el sector, que continúa siendo uno de los más débiles de toda la economía ecuatoriana, presenta problemas particularmente serios, especialmente relacionados con procedimientos de comercialización inadecuados, sistemas de almacenamiento insuficientes y en algunos casos con precios a nivel de productor que no ofrecen un estímulo suficiente para incrementar la producción.

Sin embargo, el lema de “dar tierra a quien la trabaja” se cumplió parcialmente ya que devino en una minifundización de la tierra, lo que generó una incapacidad dinámica o reducción de la producción agrícola. Según la JUNAPLA, “falta de decisión política para realizar un legítimo proceso de reforma agraria en un país esencialmente agropecuario”; se mantuvo intacto el latifundio, el Art. 33 de la ley fijaba como límite máximo de tamaño de las propiedades 2.500 hectáreas en la Costa más 1.000 hectáreas de sabanas y pastos naturales; en la Sierra el límite máximo era 800 hectáreas a las que podía añadir 1.000 de páramos o terrenos eriales sin posibilidad de riego con aguas superficiales.

A pesar del fracasado intento por lograr una reforma agraria efectiva (1964), la política agraria del régimen militar del Gral. Rodríguez Lara en su “Plan Integral de Desarrollo 1973-1977; define los lineamientos básicos para desarrollar el capitalismo en el campo que en el vocabulario oficial significaba incorporar al agricultor al mercado como generador de productividad. Sin embargo, la tan promocionada ley de reforma agraria integral quedaría en los escritorios para posteriormente ser archivados como tantos otros planes; pero en declaraciones el Gral. Rodríguez Lara decía, “no retrocederemos en los planteamientos de transformación radical en el área de las estructuras caducas y esclavizantes, como son las que presidieron la tenencia, uso y utilidad de la tierra”. Así también reconocía

> Dimos a los inversionistas dueños del agro un apoyo financiero que nadie imaginó siquiera en toda nuestra historia: les incrementamos sus

> posibilidades de asistencia técnica, les financiamos yen ocasiones les subsidiamos la operación de siembra, cultivo y cosecha, inclusive de algunos precios incididos por las maniobras del comercio internacional; y en respuesta obtuvimos negación.... grito falso de que no tienen confianza en la propiedad de la tierra y petición infundada y repetida de que se derogue la ley de reforma agraria.[5]

A pesar de los cambios operados en el campo, especialmente en la modernización del aparato productivo y la ampliación de las relaciones salariales, los resultados obtenidos con la aplicación de las dos leyes de reforma agraria y la ley de fomento agropecuario poco han beneficiado a los campesinos pobres; el incremento de los minifundios no ha podido detener el proceso de migración del campesino del campo a la gran ciudad. El fortalecimiento del que habla el General Rodríguez Lara estuvo dirigido a la mediana propiedad robusteciendo la tendencia capitalista y haciendo más nítida las diferencias sociales y los intereses económicos y políticos de los medianos empresarios agrícolas.

1.1.4.5 Producción Para el Autoconsumo

Las relaciones de producción entre la gran masa de agricultores del país se halla dada por una economía netamente de autoconsumo o subsistencia puramente familiar; es decir, sin una visión por generar un excedente económico que le permita una acumulación de capital y poder constituirse en un pequeño o mediano empresario y así producir más bienes y contribuir al PIB y desarrollo de su entorno y del país en general. La ausencia de un proceso sostenido de acumulación de capital,

[5] Discurso en la ceremonia de graduación de los oficiales de Estado Mayor. 12-5-75.

producto de una gestión dirigida a reponer la semilla, el consumo, gastos ceremoniales (y renta de la tierra) y medios de trabajo, lo que da lugar a un recomienzo en cada ciclo productivo con la misma base de capital.

La falta de valoración de la mano de obra familiar, la costumbre de considerar a ciertas actividades agrícolas como labores domésticas no remuneradas y unidades de producción doméstica, cuyo excedente es cedido al intermediario o consumidor final, evidencian el grado de desarrollo del pequeño y mediano agricultor.

1.1.4.6 Arraigadas o Ancestrales Formas de Cultivar la Tierra y las Políticas Agrícolas del Estado Ecuatoriano

La cultura agrícola del campesino ecuatoriano y latinoamericano en general y la deficiente gestión del Estado por cambiar este estado de cosas, contribuyen para que el proceso de producción agrícola dependa casi exclusivamente de la naturaleza y del ciclo climático de la tierra; es decir, los procedimientos y sistemas utilizados en los cultivos (quemar el monte previo la siembra) por un lado y la falta de recursos para adquirir insumos tecnológicos del agricultor que le permitan aumentar los rendimientos por unidad de superficie.

Por otra parte, las deficientes e insuficientes políticas de Estado a favor especialmente del pequeño y mediano agricultor, no han permitido a éstos conseguir un desarrollo sustentable y peor aún una acumulación de

capital, mejores niveles de vida o una producción que posibilite rendimientos por unidad de producción iguales o superiores a los países vecinos.

La política de apoyo que en su mayoría ha sido dirigida a los grandes productores; la misma que, en la gran cantidad de casos fue desviada para otros usos y no para lo que inicialmente fuera designada por parte del Estado ecuatoriano; adicionalmente, el deficiente control y recuperación de cartera especialmente del Banco de Fomento el mayor prestamista del sector agropecuario del país y cuyos recursos provienen del Estado, han impedido que esta asistencia financiera fluya de manera reactivadota en el sector y lo que más bien es una permanente descapitalización del Banco.

Existe un déficit muy marcado en la investigación científica del sector, donde tenemos niveles inferiores a países vecinos como Colombia y Venezuela; se puede decir que esto se debe a los escasos o reducidos niveles de recursos humanos y los pocos incentivos (salariales) que presenta el sector agrícola en el Ecuador.

Otro aspecto que se debe tener en cuenta es que el principal proveedor de créditos es el Banco Nacional de Fomento, institución que no ha realizado una adecuada cobertura con sus préstamos; los mismos que han estado sesgados a los medianos y grandes productores especialmente pecuarios que han abusado de los bajos intereses para desviar los fondos

hacia otros fines tanto especulativos como de acrecentamiento de sus fortunas, quedando sin cancelar los créditos otorgados los mismos que en moratoria siempre fueron condonados.

El comercio exterior que tuvo como centro a la Ciudad de Guayaquil permitió un desarrollo de la burguesía costeña superior a la serrana; desarrollo que se evidenció mediante la siguiente declaración,

> Casi desde el momento mismo en que se proclamó la independencia, una vigorosa ráfaga de progreso vino a despegar la actividad y a crear el movimiento de la metrópoli comercial del Ecuador. Los capitales aislados se unieron para forma empresas; en forma rudimentaria para suministrar su contingente al Estado y a todos los centros de labor remuneradora; las relaciones comerciales exteriores se extendieron y acrecentaron el valor de nuestros productos; nació la prensa periódica y circularon las publicaciones de interés público; vino la navegación a vapor a reemplazar el dilatado tráfico de los veleros coloniales y la cifra de la incipiente estadística fue creciendo año tras año hasta centuplicarse en la época presente"[6].

Pero, como no todas las cosas duran para siempre, el crecimiento económico que había alcanzado el Ecuador hasta ese momento empezó a eclipsarse, producto de la caída del precio internacional del cacao; caída que ocasionó la recesión de la economía del país de ese entonces y que es conocida como la crisis del cacao.

El criterio manejado por ese entonces, fue de que la crisis cacaotera se produjo por plagas y enfermedades como "la escoba de la bruja" y la "monilla"; sin embargo, la realidad de la crisis fue producto de otros

[6] Crónica Comercial e Industrial de Guayaquil 1820-1920.

factores, los mismos que se generaron más bien allende las fronteras; siendo las enfermedades más bien una causa aparente.

Según Luis Alberto Carbo, "es evidente que el comienzo de la guerra europea afectó enormemente al mercado del cacao, la escasez de vapores, los altos fletes y seguros, las dificultades respecto a cambios y letras, etc., son ya bastantes conocidas".

Produciéndose una depresión de la economía ecuatoriana, ya que no pudo seguir exportando su principal fuente de generación de divisas, trabajo y bienestar especialmente en la costa; afectando también al presupuesto general del Estado y a la sociedad en general.

> Posteriormente, se fue agravando la situación: con la prohibición o restricciones dictadas por Inglaterra y Francia contra la importación de cacao; con la mayor escasez de vapores para su transporte a Europa; con las acumulaciones de cacao en los centros de producción y consumo; con la carestía del azúcar en los países europeos, y con el proyectado impuesto americano al cacao, equivalente a 7,50 sucres el quintal.[7]

Carbo también señala que el crecimiento de la producción mundial obligó a vender mediante la consignación la mayor parte de la producción cacaotera, tal fue el caso que entre 1913 y 1916 el 87% de la producción fue vendida bajo este sistema.

Además, la caída de los precios generalizó la crisis; mientras que en 1920, el quintal se cotizó a 26,75 dólares, en 1921 este se vendió a 5,75

[7] L., CARBO. (1999). ***Historia monetaria y cambiaria del Ecuador.*** Ecuador: Edimpres. p. 12.

dólares, producto de esta variación, los ingresos se redujeron de 20.2 millones a 9.3 millones en estos años, según el Banco Central, y, si a esto se añade la ausencia de los propietarios que vivían en el extranjero, se comprende que la crisis tuvo un origen estructural.

La crisis fue de tal magnitud que ocasionó una ola de reclamos del proletariado por la explotación y despidos masivos de sus trabajos que eran objeto, en cambio el Estado sorteaba la crisis vía devaluación; crisis que generó la masacre del 15 de noviembre de 1922, por todos conocida.

1.1.4.7 La Era Bananera y la Reinserción del Ecuador en el Mercado Internacional

A partir de 1948, el banano asume un papel hegemónico en la economía nacional; el crecimiento acelerado de las exportaciones de banano, generó una acumulación de capital, una modernización relativa de la estructura socio-económica del país, fundamentalmente del agro y nuevamente el Ecuador logra una inserción importante en el mercado internacional.

El crecimiento económico de los EE.UU, posibilitó un incremento en la demanda de bienes como el banano, los constantes problemas de plagas, inundaciones y otros de las plantaciones centroamericanas, coyunturas geopolíticas y sociales, la existencia de un gobierno como el de Galo Plaza quien estaba interesado en satisfacer los intereses de los norteamericanos más que los del país, creando las posibilidades de

concentrar el negocio en pocas manos, contribuyeron para que el banano se convirtiera en el nuevo motor de la economía ecuatoriana.

El banano reactivó el proceso de exportación en el Ecuador, a su vez introdujo cambios importantes en la vida nacional; las exportaciones crecieron considerablemente, de “44 millones de dólares en 1948 a 79 millones en 1952, llegando a 125 millones en 1954. Su importancia fue tal que en los periodos 49-55, el PNB creció al 5.1% al año” (MACIAS, 1983: p. 72).

Al igual que la crisis cacaotera, los problemas del banano también se produjeron en el exterior y fue una dura realidad para fines de la década de los 50; primero, la reactivación bananera de Centro América, además de que Filipinas entrara en un proceso exportador de banano. En estas circunstancias, el Ecuador empezó a perder su hegemonía y el título de “primer país bananero del mundo”; mercado como el norteamericano y asiático fueron inundados por la fruta producida en estas zonas, pasando el Ecuador a partir de la década de los sesenta ha convertirse en un productor copartícipe de un mercado que la había sido casi único hasta ese momento.

Otro factor importante para la generación de la crisis fueron las multinacionales del banano con sus monopolios e intereses en los principales mercados y producciones a menor costo en otros países. La creación de barreras no arancelarias como las de que la variedad (gross michel) era “apestado, inútil y anticomercial”; a favor de la variedad

cavendihs que se producía en otras regiones y más barato. Lo que significó la ruina para los medianos y pequeños productores ecuatorianos.

Otro producto importante en la vida nacional ha sido el café; el mismo que sin tener la relevancia del cacao o el banano ha contribuido al crecimiento de la economía del país; en el caso del café no se puede decir que haya tenido una época relevante en la vida nacional, sino más bien su aporte ha sido considerado como coyuntural en la economía del Estado pero de manera constante.

En resumen, los inicios de los años cincuenta significó para el Ecuador una reducción notable de sus divisas, producto de una marcada baja de los precios a nivel internacional del cacao, café y banano; sus principales y casi únicos productos exportables y generadores de trabajo y crecimiento económica del país. Un informe oficial en 1961 decía, “la caída de los precios internacionales fue general para el cacao, café y banano, los cuales registraron los niveles más bajos durante los últimos doce años”.

1.1.4.8 A Partir de los Sesenta

Durante los años sesentas, las actividades del sector agroindustrial se orientaban principalmente a la exportación de materias primas. El auge petrolero de los años setentas elevó la capacidad de consumo de la

población ecuatoriana y provocó un cambio sostenido de los hábitos alimenticios debido a los procesos de urbanización de sectores rurales y al incremento de la migración campesina a los centros poblados. Estos cambios provocaron un incremento de la demanda interna por productos elaborados de origen industrial.

Resumiendo el contexto de la agricultura en el Ecuador se puede decir; que la participación del sector agrícola en el desarrollo económico del país es trascendental para el futuro, dado que la vocación agraria y potencial agro exportador del mismo y la creciente demanda de alimentos de la humanidad, generarán empleo, desarrollo del sector agrícola, posibilidad de alianzas estratégicas y crecimiento del sector financiero a través de la inserción de capitales en el sector. Así mismo, se deberá tener en cuenta sus actuales niveles de productividad, descoordinación interinstitucional, organización gremial, su dependencia macroeconómica, su insuficiente base científica e innovación y transferencia tecnológica.

Es necesario también, prever los riegos climáticos propios del sector, el alto costo del dinero y las restricciones no arancelarias.

En las últimas décadas, la globalización, migración y desarrollos tecnológicos y de comunicación han contribuido para un desarrollo de la empresa Agroindustrial establecida en el mercado ecuatoriano por más de 50 años ha logrado consolidarse como líder en la elaboración de alimentos por sus altos estándares de calidad.

La inseguridad jurídica, la inestabilidad política y la crisis económica, entre otros factores, no han permitido crear un ambiente atractivo para la inversión en el sector. Durante la última década, apenas el 1% de la inversión extranjera que ha llegado al país se ha canalizado hacia el sector agroindustrial y el gasto público del gobierno en los últimos 8 años ha sido menos del 5% del total.

En los países desarrollados y en algunos del continente, debido a su estabilidad económica y política, se han logrado recuperar las inversiones del sector agroindustrial en el mediano y largo plazo.

En el caso ecuatoriano en particular, del año 79 a la fecha el país ha tenido 19 ministros de agricultura que representan a casi todas las tendencias ideológicas y sectores productivos del país. Esta inestabilidad ha provocado que el sector no cuente con una política definida de largo plazo, ya que los planes de los diferentes gobiernos difícilmente sobreviven luego de la salida del ministro de turno.

La inestabilidad económica es otro factor limitante para la inversión en el sector. Durante la última década, los niveles de inflación en el país no bajaron del 50% hasta que se produjo el cambio del sistema monetario del sucre al dólar. Con la economía dolarizada, la inflación del Ecuador es muy superior a la de países que presentan economías estables y monedas fuertes.

1.1.5 Investigación y Generación de Tecnología

Los niveles de inversión en investigación en el sector agrícola son comparativamente bajos. En países desarrollados y en algunos países del continente, la inversión en investigación representa entre el 1% y 2% del PIB agrícola, mientras que en el Ecuador no llega al 0.5%.

"Si la inversión en investigación se mide en proporción a la cantidad de tierra arable del país, esta todavía resulta insuficiente, pues representa la quinta parte de la que se realiza en Chile y un poco más de la mitad de la que se realiza en Estados Unidos" (www.ricyt.org).

1.1.6 Tecnología Agropecuaria

La tarea de transferencia tecnológica ha sido una función principal del MAG. La reestructuración aplicada en la década de los noventas redujo de manera radical su capacidad de acción en asistencia técnica a productores. Simultáneamente el MAG ha desarrollado proyectos alternativos para impulsar la producción, basado en el financiamiento del BID. En este sentido, el Programa de Desarrollo Tecnológico Agropecuario (PROTECA) arrancó a mediados de 1987 y se ejecutó hasta 1993. La finalidad de este programa era incrementar la producción y productividad de los rubros agrícolas básicos para el consumo interno, de los productos de exportación que generan divisas y de aquellos que permitan el desarrollo de la agroindustria nacional.

1.1.7 Financiamiento

Los problemas de fuentes de financiamiento son un factor limitante para mejorar el nivel competitivo del sector agroindustrial. La evolución del crédito otorgado al sector agrícola en el período 1995 - 2001 por el sistema financiero nacional, en términos de montos negociados, presenta un crecimiento en los años 1997 y 1998 y un brusco descenso en los años 1999 y 2000, debido a la crisis financiera y bancaria del país.

A pesar de los incrementos anotados, el número de operaciones de crédito registra una caída constante en los seis años considerados, lo que indica que los circunstanciales incrementos en los montos de créditos se debieron más a efectos inflacionarios.

También puede anotarse la concentración de la actividad crediticia para el agro, en los entes estatales como el BNF y la Corporación Financiera Nacional (CFN), entidades severamente afectadas por la crisis fiscal y del sistema financiero.

Otro aspecto importante dentro del crédito son los términos y condiciones en que se ofrecen. Existe una percepción general de que el costo y el plazo son las principales limitaciones que tienen las empresas agroindustriales para acceder al crédito, en contraste con las condiciones de los préstamos que se ofrecen en los países desarrollados, donde las tasas de interés y los plazos son considerablemente más bajos que en el Ecuador.

Las grandes empresas agroindustriales van al mercado exterior para conseguir financiamiento; los pequeños no tienen tal acceso o facilidad. A pesar de que, en general, esta situación ha sido consecuencia de la inestabilidad y riesgo del país, también es cierto que en este campo ha faltado innovación y creatividad por parte de las instituciones financieras públicas y privadas para diseñar productos que ayuden a estimular el desarrollo del sector.

1.1.8 Estructura Institucional del Sector Agroindustrial

El Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG) es la secretaría encargada de ejecutar las políticas de estado en los temas agropecuarios. Interviene en los aspectos de producción, comercialización, sector agroindustrial, fijación de precios en el Ecuador. Además, maneja el Servicio de Sanidad Agropecuaria y controla la importación y uso de plaguicidas en el país. Para cumplir con estas funciones, el MAG preside los directorios de las siguientes instituciones:

- Consejo Nacional de Recursos Hídricos (CNRH), que es la instancia encargada de formular las políticas, establecer estándares y regulaciones sobre el uso del agua. Adherido a este Consejo, se encuentra el Consejo Consultivo de Aguas, el cual se encarga de resolver los conflictos generados por la utilización del recurso hídrico.

- Instituto Nacional de Desarrollo Agropecuario (INDA), que es la institución encargada de legalizar las tierras adjudicadas a campesinos y cooperativas. Tiene la competencia de expropiar bienes rurales con

vocación agrícola a los propietarios que no cumplan con la disposición constitucional de aprovechar la tierra en el contexto de su función social.

- Instituto Nacional Autónomo de Investigaciones Agropecuarias (INIAP), institución creada en 1959 con la finalidad de generar conocimientos, tecnologías y servicios en función de las necesidades del sector agropecuario. Desde 1992 cuenta con una renovada Ley constitutiva que le da el status de entidad autónoma, descentralizada, con patrimonio propio y presupuesto especial. Cuenta con siete estaciones experimentales en zonas agras ecológicas diferentes. Desde el año 2000, se modificó la conformación de su Junta Directiva para dar mayor influencia al sector privado en su conducción.

- Banco Nacional de Fomento (BNF), institución gubernamental de crédito cuyo objetivo consiste en facilitar el acceso de recursos a pequeños agricultores y empresarios. En los últimos años, el Banco Nacional de Fomento ha limitado sus créditos hasta US$ 4000 para pequeños agricultores y campesinos. Además, el MAG también participa en los directorios de las siguientes instituciones:

    - Consejo de Comercio Exterior e Inversiones (COMEXI), que es el encargado de expedir resoluciones de control sobre comercio exterior e inversiones. Tiene facultades normativas y puede imponer medidas compensatorias, antidumping y de salvaguarda para corregir prácticas comerciales desleales de otros países. Cuando estas resoluciones

involucran temas agrarios, se requiere de un informe previo del Ministro de Agricultura para su expedición.

- Corporación para la Promoción de las Exportaciones e Inversión (CORPEI), que es una entidad no gubernamental, sin fines de lucro, que se dedica a la promoción de exportaciones y a la atracción de inversiones al país. Funciona con base en los instrumentos legales y en las políticas que emanan del Ministerio de Industrias y Comercio Exterior.

- Consejo Nacional de Competitividad, creado por decreto ejecutivo en el año 2001, es la instancia encargada de establecer las estrategias y acciones para el fortalecimiento de la competitividad en el país. Además del MAG, en este Consejo también participa la Vicepresidencia de la República, el Ministerio de Comercio Exterior, el Ministerio de Turismo, la Federación de Cámaras de Industria y dos representantes del sector empresarial. Como organismo de apoyo al Consejo Nacional, se creó un Consejo Consultivo integrado por representantes de los principales sectores productivos del país.

Una instancia importante en la formulación y concertación de políticas de comercialización y mecanismos de precios son los denominados "consejos consultivos", en los que participan diferentes actores de las cadenas agroindustriales, además del MAG. Estas mesas de negociación de las cadenas agro-productivas tienen como finalidad que las políticas formuladas tengan, en lo posible, un amplio consenso entre los actores de la cadena.

En algunos aspectos de políticas de producción y comercialización agroindustrial, además del MAG, también tiene participación el MICEI (Ministerio de Comercio Exterior y Competitividad), que es la secretaría de estado encargada de promover la competitividad de la producción nacional y de las negociaciones bilaterales y multilaterales de los acuerdos internacionales de comercio. En muchas de las estrategias y políticas definidas por este Ministerio, participa de manera importante el sector agroindustrial.

En los aspectos de investigación y generación de tecnología, mediante la Ley de Ciencia y Tecnología se creó la Secretaría Nacional de Ciencia y Tecnología (SENACYT) y su organismo técnico, la Fundación para la Ciencia y Tecnología (FUNDACYT). Estas instituciones tienen por objetivo dictar políticas, promover la formación de investigadores en todos los sectores de la economía y financiar proyectos de investigación a través de la creación de fondos competitivos.

Otras instancias importantes del sector son las universidades y escuelas politécnicas, que actualmente se desempeñan bajo la nueva Ley de Educación Superior, dictada en el año 2000 y que es ejecutada por el Consejo Nacional de Educación Superior (CONESUP).

Para el tema agroindustria y alimentos, actualmente existen 23 opciones de formación académica disponibles.

La estructura mencionada en organizaciones e instancias de apoyo al desarrollo de cadenas y mejoramiento de competitividad no presenta aún consecuencias

positivas; son buenas iniciativas para desarrollar el sector, pero tienen muchas debilidades a causa de bajo financiamiento y cambios políticos continuos. La realidad productiva y competitiva del sector no demuestra resultados de una política coherente, pues se mantiene una situación de pobreza rural y de depresión de la actividad económica.

El gobierno del presidente Rafael Correa ha creado varias reformas a la Ley Agraria; una de ellas se iniciará a comienzos del próximo año y es el el proceso de expropiación de tierras no cultivadas tal y como quedó establecido en la nueva Constitución.

El asunto seguramente causará polémica en un país con una de las tasas más altas de concentración de tierras.

Según el sociólogo e investigador de asuntos agrícolas, Manuel Chiraboga, el nivel de concentración de tierras en Ecuador es de 0.80, siendo 1.00 el porcentaje más alto a la hora de calcular la tenencia de terrenos en pocas manos.

La medida del Gobierno se respalda en un artículo de la recién estrenada Constitución ecuatoriana que permite la expropiación de tierras y el veto a la privatización del agua en el marco de la soberanía alimentaria. En uno de sus últimos programas radiales, el presidente Rafael Correa dijo además que "si un predio rural, sobre todo latifundio, no ha sido utilizado para labores agrícolas durante dos años, el Estado puede expropiarlo", según la Ley de Desarrollo Agrícola, que se encuentra en vigor desde hace varias décadas.

1.1.9 Legislación

Después de la Constitución Política del Estado, el eje normativo del sector es la ley de Desarrollo Agrario, publicada en el Registro Oficial del 30 de abril de 1997. En esta Ley se especifican los lineamientos de políticas para el desarrollo del sector agropecuario, y se hace énfasis en aspectos de capacitación, acceso a crédito, respeto a la propiedad individual y colectiva de la tierra, fomento de la investigación y transferencia de tecnología, comercialización y libre competencia, y protección a los pequeños productores.

Con la finalidad de alcanzar los objetivos enunciados en la Ley de Desarrollo Agrario, se han sancionado o pronto serán sancionadas varias leyes complementarias, entre ellas:

- Ley de aguas.
- Ley de centros agrícolas y cámaras de agricultura.
- Ley de fondos de desarrollo gremial.
- Ley del INIAP.
- Leyes de sanidad animal, sanidad vegetal y semillas.
- Ley especial del sector cafetalero.
- Ley de regulación de la producción y comercialización del banano.

A pesar de que se ha avanzado en aspectos legales impulsados principalmente por el Consejo Nacional de Modernización (CONAM), aún quedan temas por regularse, entre los que se puede mencionar la participación real y democrática

de los gremios nacionales en las políticas estatales a través de su representación en organismos de planificación y ejecución.

1.2 SITUACIÓN ACTUAL DE LA EMPRESA

1.2.1 Entorno Demográfico

Guayaquil, por el tamaño de su población, es la ciudad más grande del país. Los flujos migratorios internos han tenido una importante contribución al producir elevadas tasas de crecimiento demográfico. A mediados de los años noventa la tasa de crecimiento demográfico se intensifica por el repunte que toman las migraciones internas, estimándose una tasa de crecimiento promedio anual de 3,4% entre 1994-1998. En el país se produce una mayor agudización de los problemas económicos y sociales, que obliga a las familias campesinas a emigrar a las urbes; asimismo el Fenómeno de El Niño ocasionó graves estragos a la costa ecuatoriana, constituyéndose en un motivo más para que la población de las zonas más afectadas migre a la ciudad de Guayaquil. En período 1998-2000, la tasa de crecimiento demográfica de la ciudad se contrae en forma apreciable hasta ubicarse en un 2,15% anual. Si bien, la migración interna se ha seguido produciendo, ha tenido un importante efecto la migración internacional en los últimos años, como sabemos, es producto del colapso de la economía nacional. Como resultado de la “fuga” de fuerza de trabajo guayaquileña al exterior, se estima que la ciudad, en el año 2000, concentra alrededor de 2’150.000 habitantes. Sin embargo, el VI Censo de Población y V de Vivienda, realizado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos -

INEC en noviembre del 2001, contabiliza menos de 2 millones de habitantes. Guayaquil registra mayor número de mujeres que de hombres, siendo la tendencia de las grandes urbes, ya que las tasas de mortalidad y de migración interna son diferenciales por sexo, la cual se ve reflejada en la magnitud de las tasas de crecimiento poblacional. Estas diferencias son más marcadas en el período 1998-2000, cuando la población masculina registra una tasa de 2% y la femenina de 2,3%, sugiriendo que han salido al exterior más hombres que mujeres.

1.2.2 Ámbito Económico

Una de las actividades económicas que ha experimentado un explosivo crecimiento y desarrollo, en los últimos años es la actividad avícola, que incluye la producción de carne de aves (pollo, pato, pavo, gallina) y la producción de huevos para consumo (gallina y codorniz). En la actualidad se constituye en la actividad más importante del sub-sector agropecuario representando más del 50% del PBI pecuario, 20% del PBI agropecuario y 1.8% del PBI Nacional. Además de ser generadora de empleo tiene también alta incidencia en el desarrollo de otras actividades agrícolas o industriales conexas de gran impacto económico para el país. A pesar de la crisis de los últimos tres años la actividad avícola ha observado un comportamiento sostenible que ha permitido atender no solo la demanda interna sino el mercado externo a través de la exportación. La producción de carne de pollo es la de mayor importancia seguida por la producción de huevos para el consumo humano. La importancia de la actividad avícola y a diferencia de otros

productos pecuarios es su alto nivel de desarrollo tecnológico, con continuos avances y mejoras en los indicadores productivos (genética, equipos y alimentación) mostrando un crecimiento sostenido en los últimos 10 años, llegando en el caso de la carne de pollo a duplicar su producción. (Más de 600 mil toneladas en el 2003). El sistema productivo imperante en la actualidad es intensivo, organizándose empresarialmente en grandes integraciones que congregan a empresas dedicadas desde los procesos de incubación, producción de reproductores, alimentos balanceados, empresas comerciales y abastecedoras de insumos. Las mismas que por economías de escala y aprovechando sus ventajas comparativas y competitivas han logrado posesionarse del mercado nacional y efectuando los primeros esfuerzos para la exportación.

1.2.3 Entorno Tecnológico

La investigación es una herramienta clave para las empresas productivas que buscan ser cada vez más competitivas. Eso lo conocen bien los directivos de empresa, industria líder en la línea de alimentos en el país y que desde hace una década privilegia la investigación y el desarrollo. Un equipo de 15 investigadores altamente calificados se concentra en el estudio de cuatro grandes áreas: genética, sanidad, manejo y nutrición de los animales. El proceso comienza antes que nazca el animal. Las investigaciones en mejoramiento genético producen cada vez pollos más nutritivos, ricos y saludables. Estas líneas mejoradas genéticamente producen en países como Inglaterra y Chile, mientras que las líneas mejoradas de gallina vienen desde

Estados Unidos. Los investigadores realizan el monitoreo continuo de enfermedades, evaluación de vacunas y disminución del uso de antibióticos para el mantenimiento y mejoramiento de la sanidad y la producción animal. La investigación también abarca todos los aspectos de la nutrición de los animales: en unidades experimentales se monitorean los requerimientos nutricionales de los animales para saber sus necesidades diarias de proteínas, aminoácidos, energía y vitaminas que permitan el crecimiento. Otro tema complejo es el manejo de los animales, donde la investigación tiene un rol crítico, ya que cada detalle hace la diferencia: para la crianza de los animales influyen el tipo de comedero, la clase de galpón, la temperatura, la cantidad de oxígeno, la forma de ventilación, la luminosidad, el tipo de luz y hasta el color de la cortina, porque el comportamiento de los animales se regula según los colores.

1.2.4 Ámbito Político y Legal

SISTEMA HACCP: La utilización del sistema Hazard Analysie Critical Control Points (HACCP) por la empresa, en la producción de sus aves de corral se ha venido llevando a cabo debido a los cambios internacionales y a las demandas del consumidor, no solamente por la obtención de alimentos económicos, sino saludables, de buen gusto y garantizando el bienestar animal y del ambiente. Se ha cambiado el concepto de producción orientada a la cantidad, es decir, a la garantía de producir nutrientes para las poblaciones, por un mercado de alimentos de calidad, donde los productos, las áreas de producción, las cadenas de producción y las marcas comerciales compiten

entre todas. El sistema HACCP es una estrategia de prevención que prioriza el aspecto sanitario. Su objetivo es garantizar la inocuidad de los alimentos para consumo humano. Es igualmente una estrategia preventiva dirigida a todos los factores de contaminación, supervivencia y crecimiento de microorganismos, persistencia de productos químicos y presencia de elementos físicos. La carne de pollo es uno de los productos finales de la avicultura que por sus ingredientes sensibles es considerado como un alimento de mayor riesgo en salud pública. Este producto, en su proceso de obtención, ya sea por contaminación microbiológica o química, o por su alteración física, se convierte en un alimento con alta probabilidad de generar enfermedad en el consumidor o de presentar deterioro de sus características nutricionales.

1.2.5 Gestión Ambiental

La empresa agroindustrial con responsabilidad ambiental que cree en la inversión a largo plazo. Realiza inversiones periódicas para mitigar el impacto de sus instalaciones en el entorno natural, los recursos y las poblaciones cercanas a sus centros productivos, lo cual ha sido asumido por la empresa como un deber social. Desde sus inicios, la empresa ha desarrollado sus actividades con un programa de bioseguridad que maneja estrictas normas de inocuidad alimentaria. En la actualidad, la empresa cumple con las leyes y ordenanzas ambientales y periódicamente investiga y desarrolla proyectos en esta área, los que acompañan otras acciones de salud ocupacional y seguridad industrial, con las que protege su capital humano. Para evitar la contaminación de agua, se han construido plantas de tratamiento de aguas residuales para las

plantas industriales. En las faenadoras de aves y cerdos también se han construido plantas de elaboración de subproductos, que permiten aprovechar los excedentes en la elaboración de materia utilizable. Todas las granjas de cerdos mantienen piscinas de oxidación para purificar las aguas. Algunas de estas granjas están cambiando a un sistema seco, llamado "deep bedding" (cama profunda) y desarrollado por el equipo técnico de la empresa, que funciona concamas de cascarilla de arroz, elimina la utilización intensiva de agua y posibles malos olores y produce un compost (abono), que puede ser utilizado como fertilizante de suelos. Además del trabajo continuo del equipo técnico ambiental con el de cada área de la empresa, se mantiene un programa de asesorías de expertos nacionales e internacionales en temas ambientales. Existen en desarrollo otros proyectos de ahorro de energía, de manejo de desechos y de reutilización de residuos orgánicos.

2 NIFF`S

2.1 RESEÑA HISTÓRICA DE LAS NIIF´S

2.1.1 NIIF (Normas Internacionales de Información Financieras)

La globalización e integración de los mercados hace necesaria una armonización en la información financiera que las entidades de los diferentes países proporcionan a sus inversores, analistas y a cualquier tercero interesado. Por tanto, el objetivo perseguido con la aplicación de un único grupo de normas para todas las entidades que coticen en un mercado, es la obtención de un grado apropiado de comparabilidad de los estados financieros, así como un aumento de la transparencia de la información.

Con este propósito, en 1995 se firmó un acuerdo entre el IASC (International Accounting Standards Committee), actual IASB, y la IOSCO (Organización Internacional de los Organismos Rectores de las Bolsas), por el que se comprometían a revisar todas las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), al objeto de que se pudieran utilizar por las entidades que cotizan en las bolsas. Consecuentemente, en el Consejo Europeo de Lisboa celebrado en el año 2000, se puso de relieve la necesidad de acelerar la potenciación del mercado interior de servicios financieros y se fijó la fecha del 2005 para la

implantación de las NIC, actualmente denominadas Normas Internacionales de Información Financiera.

Con esta finalidad, el 19 de julio de 2002 se aprobó el Reglamento de la UE relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad. El citado Reglamento exige que, a partir del 1 de enero de 2005 a más tardar, todas las entidades que coticen en un mercado regulado de la UE, así como aquéllas que estén preparando su admisión a cotización en esos mercados, elaboren sus cuentas consolidadas basándose en las NIC.

2.1.2 El IASB (International Accounting Standards Board)

Las Normas Internacionales de Contabilidad han tomado cada vez mayor aceptación en todo el mundo, un caso particular es lo sucedido con la UE quien adopto las NIIF, las cuales satisfacen las necesidades expuestas, cuyo objetivo fundamental es el poseer una estrategia contable centrada.

Dicha armonización tiene como eje principal el IASC actualmente el IASB, quien ha venido desarrollando un proceso de estandarización de las normas internacionales de contabilidad en mejoramiento continuo, depurando inconsistencias y buscando coherencia entre las normas y su estructura.

En la actualidad es común escuchar sobre las normas internacionales de contabilidad, ya que la internacionalización de los negocios exige disponer de información financiera comparable, en donde las empresas amplíen las miras

de sus negocios mas allá de las fronteras, generando así una interrelación con otras entidades de los demás países y esto causa la necesidad de adquisición de conocimientos de un lenguaje contable común, el cual permita comparar los resultados y valorar la gestión. De acuerdo a esto, en el año 1973 se creó un Comité llamado el IASC (International Accounting Standards Committee), este Comité fue creado como un organismo de carácter profesional, es decir privado y de ámbito mundial, mediante "Un acuerdo realizado por organizaciones profesionales de nueve países. Una de sus objetivos fundamentales, expresamente señalados en su constitución, era "formular y publicar buscando el interés publico, normas contables que sean observadas en la presentación de los Estados Financieros, así como promover su aceptación y observancia en todo el mundo".

Este Comité fue el encargado de emitir las IAS (International Accounting Standards) conocidos comúnmente como las NIC (Normas internacionales de Contabilidad) las cuales han desarrollado un papel muy importante puesto que son aceptadas cada vez y con mayor frecuencia por las Empresas, Organizaciones, mercados de valores y países.

El IASC tiene que garantizar que sus normas son usadas correctamente, puesto que, no solo es necesario contar con unas buenas normas, si no que sean rigurosamente aplicadas.

La declaración del IASC del año 2.000, hace un replanteamiento de los objetivos de este organismo, orientándose al privilegio de la información para

los participantes en el mercado de capitales, en la búsqueda de una información financiera clara, transparente y comparable, permitiendo la toma de decisiones a los diferentes agentes involucrados.

De acuerdo a este replanteamiento en abril 1 del 2.001 nace el IASB, esta es una organización privada con sede en Londres, que depende de (Internacional Accounting Committee Foundatiion). En el transcurso de la transformación del IASC por el IASB surgieron cambios en su estructura donde el IASB dispuso adoptar como normas las emitidas por el IASC (NIC), hasta tanto las mismas se modifiquen o reformulen. Las NIC cambian su denominación por International Financial Reporting Standards (IFRS), en castellano se denominan Normas internacionales de Información Financiera (NIIF).

El cambio más importante está en que se pasa de un esquema de preparación y presentación de estados financieros (apalancado en el mantenimiento del capital y en el reconocimiento de ingresos) a otro esquema, completamente diferente, de medición y presentación de reportes sobre el desempeño financiero (centrado en la utilidad o ingresos provenientes de diversos tipos de transacciones).

2.1.2.1 Objetivos del IASB

> Desarrollar estándares contables de calidad, comprensibles y de cumplimiento forzoso, que requieran información de alta calidad, transparente y comparable dentro de los estados financieros para ayudar a

los participantes en los mercados globales de capital y otros usuarios de la información contable en la toma de decisiones económicas.

Cooperar activamente con los emisores locales de estándares de contabilidad con el fin de lograr la convergencia definitiva de normas contables en todo el mundo.

2.1.2.2 Funciones del IASB

Emitir IFRS, para lo cual debe publicar un borrador para exposición pública, análisis y comentarios de sus proyectos principales, sometidos a una audiencia pública.

Realizar pruebas de campo en economías desarrolladas y emergentes para el aseguramiento de que los estándares sean prácticos y aplicables en todos los ambientes.

Discreción total en la agenda técnica y sus proyectos.

La estructura del IASB tiene las siguientes características principales: la Fundación IASC es una organización independiente que tiene dos cuerpos principales, los Fideicomisarios (Trustees) y el IASB; así como también un Consejo Asesor (Standards Advisory Counsil – SAC) y un Comité de interpretaciones (International Financial Reporting Interpretations Commitee – IFRIC). Los fideicomisarios de la Fundación

IASC designan los miembros del IASB, vigilan su trabajo y obtienen los fondos necesarios para el funcionamiento de la entidad, mientras que el IASB tiene la única responsabilidad de emitir estándares de contabilidad.

El IFRIC anteriormente Standing Interptretations Committee (SIC), revisa y emite interpretaciones de los IFRS y el Marco Conceptual del IASB que presenta tratamientos inaceptables y ambiguos con el propósito de lograr consenso en el manejo contable de estas. El SAC asesora al IASB en su agenda y prioridades, informa los puntos de vista de las organizaciones en el Consejo sobre los proyectos de emisión de estándares, aconsejar al IASB y a los fideicomisarios.

Para el año 2.005 han surgido relevantes cambios en el ambiente contable para aquellos usuarios de la información financiera, este año gran cantidad de empresas europeas optaron por hacer cambios en su estructura contable de acuerdo al reglamento 1606/2.003 se trata de 7.000 u 8.000 empresas domiciliadas en los 25 estados de la Unión Europea (UE). Según lo dicho anteriormente la Comisión Europea ha realizado un reglamento; el cual obliga a incorporar en las normas de los países, adoptar el y uso de las NIIF emitidas por el IASB siempre y cuando estas sean aprobadas por dicho Comité.

Esta adopción tiene como objetivo fomentar un mercado único en la UE, para la información consolidada en la economía bursátil y poder así eliminar las barreras que dificultan la movilidad de ciudadanos y capitales en el centro de esta.

De acuerdo a todo lo expuesto por la IASB; esté posee una agenda muy amplia puesto que se encuentra comprometida en el desarrollo de normas de calidad. En el número de enero de 2.005 de la publicación Insight (IASB 2.005, 7) se indican los siguientes proyectos y fechas de desarrollo previstas:

1. Diversas modificaciones en la NIC 39 que se espera se conviertan en norma en 2.005.

2. Proyecto cuyo borrador se espera en el 2.005.

   - Consolidación y entidades para propósitos especiales.
   - Normas contables para PYMES.

3. Varios proyectos en colaboración con las FASB, se espera que los borradores se emitan en el 2.005.

4. Además existe una agenda de temas que están en fase de investigación, y que podrían incorporarse a la agenda activa cuando el IASB y el SAC lo decidan. En ella se encuentran los siguientes temas:

   - Objetivos de medición
   - Industrias extractivas
   - Mejoras de las normas sobre instrumentos financieros.
   - Activos intangibles.

- Entidades de inversión.
- Negocios conjuntos.
- Arrendamientos.
- Informe de Gestión.

Con el fin de fomentar la aproximación internacional, el 21 de enero del 2.005 el IASB ha llegado a un acuerdo con el emisor de normas japonesas (ASBJ- Acounting Standards Board of Japón), a fin de reducir las diferencias entre sus respectivas normas.

2.1.3 NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera)

Las Normas Internacionales de Información Financiera (antes Normas Internacionales de Contabilidad), emitidas por el International Accounting Standars Boards (IASB), basan su utilidad en la presentación de información consolidadas en los Estados Financieros.

Las NIIF aparecen como consecuencia del Comercio Internacional mediante la Globalización de la Economía, en la cual intervienen la práctica de Importación y Exportación de Bienes y Servicios, los mismos se fueron aplicando hasta llegar a la inversión directa de otros países extranjeros promoviendo así el cambio fundamental hacia la practica internacional de los negocios.

En vista de esto, se determina la aplicación del proceso de la Armonización Contable con el afán de contribuir a la construcción de parámetros normativos,

que pretenden regular las actividades económicas de las naciones, estas normas intervienen dentro del sector social, educativo, empresarial, ambiental, entre otros, con el propósito de dar a conocer el grado de afectación de estos aspectos dentro de la globalización que se vienen desarrollando y la armonización con otros miembros reguladores del aspecto contable.

Debido al desarrollo económico y a la globalización, la unión europea se enfrenta a la decisión de adaptar los estándares internacionales de contabilidad el cual busca eliminar las incompatibilidades entre las NIIF con las directivas para que sean acordes al marco europeo se regula la Auditoria, se modifica el Código del Comercio y el Plan General de Contabilidad, teniendo en cuenta las recomendaciones de las directivas en cuanto a las sociedades y al manejo de las Cuentas Anuales Consolidadas e Individuales, esto según el tamaño de las empresas y si son cotizadas o no en bolsa de valores; trabajo delegado a los organismos normalizadores como el ICAC, el Banco Español y el Ministerio de Hacienda.

Esta adaptación genera unos cambios en el desarrollo de la practica contable, entre estos tenemos la utilización de diferentes métodos de valoración según la finalidad de los estados financieros, que es brindar información relevante y por consiguiente real y verificable de manera que sea útil a las necesidades de los usuarios, siendo complementada con la elaboración de las notas que constituyen la memoria en la cual se encuentra toda la información cualitativa y cuantitativa necesaria para comprender las Cuentas Anuales y que además sirve de base para elaborar el Informe de gestión en donde se evalúa el

cumplimiento de las políticas de crecimiento y expansión, de recursos humanos, de medio ambiente, de inversión, de control interno entre otras, de los objetivos a corto y mediano plazo y a su vez los riesgos a los que estos se encuentran expuestos.

2.1.3.1 Objetivos de las NIIF

- Las NIIF favorecerán una información financiera de mayor calidad y transparencia, su mayor flexibilidad, que dará un mayor protagonismo al enjuiciamiento para dar solución a los problemas contables, es decir la aplicación del valor razonable, o el posible incremento de la actividad litigiosa.

- La calidad de las NIIF es una condición necesaria para cumplir con los objetivos de la adecuada aplicación, solo de este modo tiene sentido su condición de bien público susceptible de protección jurídica.

- Imponer el cumplimiento efectivo de la norma y garantizar la calidad del trabajo de los auditores, cuyo papel es esencial para la credibilidad de la información financiera.

- Hacer uso adecuado de la metodología y la aplicación en la praxis diaria.

Normas emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB (International Accounting Standards Board)

Estas Normas versan sobre los siguientes temas:

NIIF 1: Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera:

Especifica como las Entidades deben llevar a cabo la transición hacia la adopción de las NIIF para la presentación de sus Estados Financieros.

NIIF 2: Pagos basados en acciones:

Requiere que una Entidad reconozca las transacciones de pagos basados en acciones en sus Estados Financieros, incluyendo las transacciones con sus empleados o con terceras partes a ser liquidadas en efectivo, otros activos, o por instrumentos de patrimonio de la entidad. Estas transacciones incluyen la emisión de acciones para el pago u opciones de acciones dadas a los empleados, directores y altos ejecutivos de la entidad como parte de su compensación o para el pago a proveedores tales como los de servicios.

NIIF 3: Combinaciones de negocio:

Requiere que todas las combinaciones de negocios sean contabilizadas de acuerdo con el método de compra como también la identificación del

adquiriente como la persona que obtiene el control sobre la otra parte incluida en la combinación o el negocio. Define la forma en que debe medirse el costo de la combinación (activos, pasivos, patrimonio y el criterio de reconocimiento inicial a la fecha de la adquisición.

NIIF 4: Contratos de seguros:

Tiene como objetivos establecer mejoras limitadas para la contabilización de los contratos de seguros (asegurador), es decir revelar información sobre aquellos contratos de seguros.

NIIF 5: Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas:

Define aquellos activos que cumplen con el criterio para ser clasificados como mantenidos para la venta y su medición al más bajo, entre su valor neto y su valor razonable menos los costos para su venta y la depreciación al cese del activo, y los activos que cumplen con el criterio para ser clasificados como mantenidos para la venta y su presentación de forma separada en el cuerpo del balance de situación y los resultados de las operaciones descontinuadas, los cuales deben ser presentados de forma separada en el estado de los resultados.

NIIF 6: Exploración y evaluación de los recursos minerales:

Define la exploración y evaluación de los recursos minerales, participaciones en el capital de las cooperativas, derecha de emisión (contaminación), determinación de si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento, derecho por intereses en fondos de desmantelamiento, restauración y rehabilitación medioambiental.

2.1.3.2 Las NIIF y los Estados Financieros

Los Estados Financieros son los documentos que deben preparar la empresa al determinar el ejercicio contable, con el fin de conocer la situación financiera y los resultados económicos obtenidos en las actividades de su empresa a lo largo de un período.

La información presentada en los estados financieros interesa a:

- La administración, para la toma de decisiones, después de conocer el rendimiento, crecimiento y desarrollo de la empresa durante un periodo determinado.

- Los propietarios para conocer el progreso financiero del negocio y la rentabilidad de sus aportes.

- Los acreedores, para conocer la liquidez de la empresa y la garantía de cumplimiento de sus obligaciones.

- El estado, para determinar si el pago de los impuestos y contribuciones esta correctamente liquidado.

Los estados financieros básicos son:

- El balance general
- El estado de resultados
- El estado de cambios en el patrimonio
- El estado de cambios en la situación financiera
- El estado de flujos de efectivo

Las NIIF no imponen ningún formato para los estados financieros principales, aunque en algunas de ellas se incluyen sugerencias de presentación. Esta ausencia puede ser chocante por el contraste que supone con las rígidas normas de presentación del PGC. En efecto, las normas internacionales hablan de información a revelar en general, y en muy pocas ocasiones disponen que los valores de algunas partidas deben aparecer, de forma obligada, en el cuerpo principal de los estados financieros. Esto da una gran libertad a la empresa que las utilice para planificar la apariencia externa de los estados financieros, y puede reducir la comparabilidad entre empresas.

No obstante, el problema de la comparabilidad se ha resuelto con un contenido mínimo del balance de situación, del estado de resultados y del estado de flujo de efectivo. Las empresas suelen seguir esos formatos

mínimos, e incluir información de desglose en las notas, en forma de cuadros complementarios.

Las NIIF están diseñadas pensando en empresas grandes, con relevancia en el entorno económico y proyección internacional. No obstante, muchos países han adoptado directamente o han adaptado las normas internacionales para ser aplicadas por sus empresas, con independencia del tamaño o la relevancia.

Para establecer alguna distinción en razón de la importancia de la empresa en el entorno económico en el que se mueve, hay algunas normas que son particularmente aplicables a empresas cotizadas en bolsa, porque aportan información especialmente útil para los inversores. Es el caso de las que tratan de la presentación de información por segmentos y de las ganancias por acción.

La información segmentada es necesaria para entender, de forma separada, los componentes de la situación financiera, los resultados y los flujos de efectivo de empresas complejas, que desarrollan actividades diferentes u operan en mercados geográficos muy diferenciados. Esta es la situación normal de los grupos que presentan cuentas consolidadas.

En la normativa IASB, la empresa debe definir primero qué criterio de segmentación principal utiliza para su gestión (por actividades o por mercados), y dar información detallada de los activos, pasivos, gastos e

ingresos de cada segmento que haya identificado, así como las inversiones realizadas en cada segmento y las bases para la fijación de precios inter-segmentos.

Además de desglosar información sobre los segmentos en el formato principal, las empresas deben informar acerca de los segmentos utilizando el formato secundario (si, por ejemplo, el principal son las actividades, el secundario serán los mercados geográficos), si bien esta información es mucho menos detallada, ya que basta con revelar los ingresos, el importe en libros de los activos y las inversiones en el periodo referidos a cada uno de los segmentos.

El objetivo que se persigue con el detalle que aporta la segmentación es informar al usuario de los estados financieros de las cifras más importantes de la empresa desglosados por los componentes más relevantes del negocio, a fin de que pueda percibir cómo se generan los ingresos, los gastos y los resultados en los mismos, para que pueda comprender los riesgos que tienen y su papel en la configuración de las cifras generales que conforman los estados financieros de toda la entidad.

Con ello no sólo comprenderá mejor la gestación de las cifras, sino que podrá proyectarlas para evaluar la capacidad y el rendimiento futuro de la Organización.

2.2 ADOPCIÓN DE LAS NIIF´S A NIVEL MUNDIAL

Actualmente, todas las sociedades que cotizan en bolsa en la Unión Europea están elaborando sus estados financieros con las normas internacionales y ya para el año 2005 se estableció como límite de tiempo para su total establecimiento aunque algunos países solicitaron un mayor lapso hasta el 2007.

La idea es la comparabilidad de las cuentas financieras de las sociedades, establecimientos financieros y empresas de seguros, que constituyen el factor esencial de integración de los mercados financieros, lo que facilitará la comercialización de valores inmobiliarios, fusiones y adquisiciones transfronterizas así como operaciones de financiación.

Los mismos títulos de una sociedad son a menudo detentados por varios inversores de múltiples nacionalidades, por lo que parece lógico obligar a las sociedades a publicar sus estados financieros de acuerdo a un grupo de normas internacionalmente aceptadas, creando las condiciones para un mercado de capitales integrado y eficaz aumentando la comparabilidad de las cuentas en el mercado para la competencia y la circulación de capitales y evitar así la costosa tarea de tener que traducir las mismas cuentas a diferentes normas internacionales.

2.3 IMPLEMENTACIÓN EN EL ECUADOR

Debido a la resolución No. 06.Q.ICI.004 emitida por la Superintendencia de Compañías de 21 de Agosto del 2006, publicada en el Registro Oficial No. 248 del 4 de Septiembre del mismo año, que:

> Obliga a todas las compañías y entidades sujetas al control y vigilancia de este organismo a la presentación de sus estados financieros según las normas internacionales de información financiera NIIF que intenta que las empresas del país puedan enfrentar de mejor manera los posibles impactos de la crisis financiera global.[8]

El Art. 294 de la Ley de Compañías faculta al Superintendente de Compañías a determinar mediante resolución los principios contables que se aplicarán obligatoriamente en la elaboración de los balances de las compañías y entidades sujetas a su control y el Art. 295 del mismo cuerpo legal le confiere atribuciones para reglamentar la oportuna aplicación de tales principios.

El Superintendente de Compañías mediante Resolución No. 06.Q.ICI.004 de 21 de agosto del 2006, publicada en el Registro Oficial No. 348 de 4 de septiembre del mismo año, adoptó las Normas Internacionales de Información Financiera "NIIF" y determinó que su aplicación sea obligatoria por parte de las compañías y entidades sujetas al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías, para el registro, preparación y presentación de estados financieros a partir del 1 de enero del 2009;

Mediante Resolución No. ADM 08199 de 3 de julio de 2008, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 378 de 10 de julio del 2008, el Superintendente de Compañías ratificó el cumplimiento de la Resolución No. 06.Q.ICI.004 de 21 de agosto de 2006;

El Art. 433 de la Ley de Compañías faculta al Superintendente de Compañías para expedir regulaciones, reglamentos y resoluciones que considere necesarios para el

[8] ECUADOR. SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS. [http://www.supercias.gov.ec/Documentacion/NIIF/Resolucion.pdf].

buen gobierno, vigilancia y control de las compañías sometidas a su supervisión; y, en ejercicio de las atribuciones conferidas por la Ley,

2.3.1 Cronograma de Aplicación

- Aplicarán a partir del 1 de enero del 2010: Las Compañías y los entes sujetos y regulados por la Ley de Mercado de Valores, así como todas las compañías que ejercen actividades de auditoría externa. Se establece el año 2009 como período de transición; para tal efecto, este grupo de compañías y entidades deberán elaborar y presentar sus estados financieros comparativos con observancia de las Normas Internacionales de Información Financiera "NIIF" a partir del ejercicio económico del año 2009.

- Aplicarán a partir del 1 de enero del 2011: Las compañías que tengan activos totales iguales o superiores a US$ 4'000.000,00 al 31 de diciembre del 2007; las compañías Holding o tenedoras de acciones, que voluntariamente hubieren conformado grupos empresariales; las compañías de economía mixta y las que bajo la forma jurídica de sociedades constituya el Estado y Entidades del Sector Público; las sucursales de compañías extranjeras u otras empresas extranjeras estatales, paraestatales, privadas o mixtas, organizadas como personas jurídicas y las asociaciones que éstas formen y que ejerzan sus actividades en el Ecuador.

- Se establece el año 2010 como período de transición; para tal efecto, este grupo de compañías y entidades deberán elaborar y presentar sus estados financieros comparativos con observancia de las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF” a partir del ejercicio económico del año 2010.

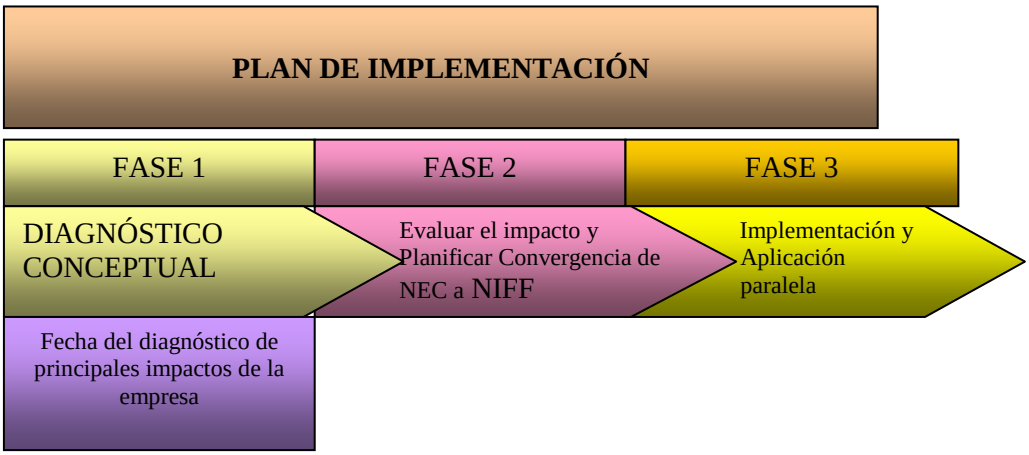
- Aplicarán a partir del 1 de enero de 2012: Las demás compañías no consideradas en los dos grupos anteriores.

- Se establece el año 2011 como período de transición; para tal efecto este grupo de compañías deberán elaborar y presentar sus estados financieros comparativos con observancia de las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF”, a partir del año 2011.

Con la finalidad de que el proceso de implementación sea efectivo, es importante no cambiar la fecha inicial, ya que hace el proceso ineficiente y costoso. Además, implica trabajo adicional para la empresa al tener que realizar cálculos e informes a fechas distintas.

Como parte del proceso de transición, las compañías que conforman los grupos determinados en los numerales 1), 2) y 3) elaborarán obligatoriamente hasta marzo del 2009, marzo del 2010 y marzo del 2011, en su orden, un cronograma de implementación de dicha disposición, el cual tendrá, al menos, lo siguiente:

GRÁFICO N° 1: Plan de implementación



Fuente: [www.superintendenciadecompañías.gov.ec].
Elaborado por: Francisco Robelly Carrera / Santiago Carrera Merizalde

FASE 1.- DIAGNÓSTICO CONCEPTUAL:

Esta fase proporciona a la administración de la entidad una visión conceptual de los principales impactos contables y de procesos resultantes de la conversión.

Esta fase comprende:

1. El estudio preliminar de diferencias entre las políticas contables actualmente aplicadas por la compañía (NEC) y las NIIF.

2. Identificación preliminar de impactos no cuantificados sobre resultados y decisiones del negocio.

3. Identificación de impactos sobre sistemas tecnológicos y gestión de datos.

4. Fecha del diagnóstico de los principales impactos en la empresa.

FASE 2.- EVALUAR EL IMPACTO Y PLANIFICAR LA CONVERGENCIA DE NEC A NIIF:

Esta es una fase preparatoria en los términos de un mayor análisis que permita identificar las oportunidades de mejoras y su alineación con los requerimientos de la normativa a adoptarse, diseñando y desarrollando las propuestas de cambio a los sistemas de información financiera, procesos y estructura organizativa, acorde con su actividad empresarial.

En esta fase se procederá a:

1. Establecer las principales diferencias cuantitativas entre las políticas contables vigentes NEC a NIIF.

2. Analizar los actuales reportes financieros, formatos que se generan a partir de la información financiera exigida, así como también cuál es el nivel de efectividad de los reportes existentes.

3. Diseñar cambios en políticas, estados financieros, reportes, matrices, etc., bajo NIIF.

4. Desarrollar ambientes de prueba para modificación de sistemas y procesos.

5. Evaluar las diferencias contables NEC a NIIF y determinar el grado de impacto ALTO, MEDIO, BAJO y NULO, para asistir a la Administración en la gestión de los cambios a implementar:

a) Cambios en el valor actual de los activos, pasivos y patrimonio que sean relevantes; diferenciando el impacto para cada una de los mismos.

b) Cambios en el reconocimiento de ingresos y costos propios de la actividad.

c) Indicar los responsables de cada área.

6. Evaluar las diferencias y necesidades adicionales de revelaciones.

7. Evaluar las diferencias en el negocio y rediseño de los sistemas de control interno.

8. Diseño tecnológico para implementar la información financiera bajo NIIF.

FASE 3.- IMPLEMENTACIÓN Y FORMULACIÓN PARALELA DE BALANCES BAJO NEC Y NIIF (EJERCICIO ECONÓMICO 2009):

Esta fase tiene por objetivo implementar todas las medidas identificadas y analizadas previamente, adaptando los procesos, sistemas de información y estructura organizativa. Así como incluirá los ajustes resultantes del proceso de cambio de NEC a NIIF y los correspondientes estados financieros.

En esta fase se procederá a:

1. La Implementación de sistemas tecnológicos, documentación de flujo de datos y procesos.

2. Conciliaciones del patrimonio neto reportado bajo NEC al patrimonio bajo NIIF, al 1 de enero y al 31 de diciembre del período de transición.

3. Conciliación del estado de resultados del período de transición bajo NEC a NIIF.

4. Explicar cualquier ajuste material al estado de flujos de efectivo del período de transición, si lo hubiere.

5. Contar con un control de calidad de la información financiera para que los estados financieros muestren una imagen fiel, razonable en su situación financiera, resultados de sus operaciones, flujo de efectivo y cambios en el patrimonio de la empresa y las correspondientes revelaciones en notas.

Tanto el Plan de Capacitación como el de Implementación deberán ser aprobados por la Junta General de Socios o Accionistas, o por el organismo que estatutariamente esté facultado para tales efectos; o, por el apoderado en caso de entes extranjeros que ejerzan actividades en el país, de conformidad con lo establecido en la Resolución No.08.G.DSC.010 de 20 de noviembre de 2008.

La Superintendencia de Compañías ejercerá los controles correspondientes para verificar el cumplimiento de estas obligaciones, sin perjuicio de cualquier control adicional orientado a comprobar el avance del proceso de adopción.

3 NIC 12

3.1 MARCO CONCEPTUAL

La importancia de conocer los lineamientos de las normas internacionales de contabilidad surge debido a la gran fuerza que el órgano que las emite, el AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), tiene a nivel mundial en donde el más claro ejemplo fue el impulsar la aplicación de dicha normativa internacional de forma obligatoria a partir del 1 de enero de 2005 para las empresas cotizadas en la Unión Europea (el caso de España), esperando en un futuro no muy lejano, hacer extensiva dicha obligación a otras regiones importantes como Latinoamérica, África y Asia, y porque no, hasta a los Estados Unidos.

La importancia de la determinación de los impuestos diferidos surge debido a que por lo general en todos los países, el resultado contable nunca es igual al resultado fiscal, sin embargo, ambos resultados están sujetos a una misma tasa impositiva autorizada en sus países y donde dicha diferencia “temporal” es síntoma de que de alguna forma se ha pagado impuesto en exceso o se ha dejado de pagar impuesto entre un año fiscal los subsecuentes hasta que con el paso del tiempo, dichas diferencias temporales desaparezcan y los resultados acumulados de varios ejercicios tanto contables como fiscales sean los mismos y a consecuencia, los impuestos pagados en global sean idénticos no obstante que año con año, se liquidaron de forma

distinta. La Norma Internacional de Contabilidad 12 (NIC 12 en lo posterior), es la encargada de abordar dicho tratamiento contable en la información financiera.

3.1.1 Objetivos de la NIC 12 en Relación Con los Impuestos Diferidos

Los principales que busca son:

1) Definir el tratamiento contable de activos o pasivos por impuestos diferidos debido a diferencias temporales que surgen entre los valores contables y los fiscales.

2) Definir la presentación de información básica y complementaria relativa a dichos activos y pasivos por impuestos diferidos.

Los asuntos más importantes de la NIC 12 son los siguientes:

1- Alcance

Principalmente abarca las siguientes situaciones:

1) Impuestos que gravan las ganancias, nacionales o extranjeras, basados en el resultado fiscal.

2) Consecuencias fiscales del pago de dividendos.

3) Pero contemplando las siguientes excepciones:

   a) Impuestos indirectos.

   b) Créditos fiscales por inversiones.

   c) Ayudas gubernamentales (contabilidad de las subvenciones gubernamentales, ver norma internacional de contabilidad No. 20).

Conceptos básicos a entender en la interpretación de esta norma

Debido a que es indispensable familiarizarse con la terminología empleada en esta normativa, es necesario tener claro los siguientes conceptos:

1) Resultado contable: Es el beneficio antes de impuesto.

2) Resultado fiscal: Es la base imponible distinta al resultado contable debido a la existencia por ejemplo, de gastos no deducibles entre otros conceptos.

3) Base fiscal de un activo: Importe que será deducible fiscalmente en el futuro. Si el valor no es fiscalmente gravable, entonces el valor fiscal es el mismo que el valor en libros y no existe diferencia temporaria. (por ejemplo, el saldo de “cuentas por cobrar a clientes” no representa diferencia temporaria).

4) Base fiscal de un pasivo: Valor en libros menos valores que puedan ser deducibles fiscalmente. En el caso de ingresos recibidos por anticipados, es el valor en libros menos los ingresos no gravables en el futuro.

5) Diferencias temporarias: Es la diferencia entre el valor contable y el valor fiscal de un activo o pasivo, y pueden ser:

   a) Imponibles: A pagar cuando el valor en libros sea recuperado o cancelado.

   b) Deducibles: A disminuir de impuestos cuando el valor en libros sea recuperado o cancelado.

6) Impuesto corriente: Es el impuesto fiscal a pagar al cierre del ejercicio a las autoridades recaudadoras.

7) Impuesto diferido: A pagar en el futuro relacionado con diferencias temporarias imponibles existentes.

8) Impuesto devengado: Es la suma del impuesto corriente más impuesto diferido.

9) Renta neta del ejercicio: Resultado contable +/- impuesto devengado.

Definiciones:

Utilidad Contable: Es la ganancia (pérdida) neta del período antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias.

Utilidad (pérdida) fiscal: Es la ganancia (pérdida) de un período, calculada de acuerdo a las disposiciones tributarias vigentes, sobre la que se calculan los impuestos a pagar (recuperar).

Gasto (beneficio) por el impuesto a las ganancias: Es el importe total que, por este concepto, se incluye al determinar la ganancia o pérdida neta del período, conteniendo tanto el impuesto corriente como el diferido.

Impuesto corriente: Es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia (pérdida) fiscal del período.

Pasivos por impuestos diferidos: Son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en períodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

Diferencias permanentes: a) Son aquellas que permanecen en el tiempo como tales y no tienen consecuencias en los activos y pasivos por impuestos diferidos; b) Se refieren partidas que intervienen en el cálculo de la utilidad contable en un período y no parecen en el cálculo de la utilidad fiscal en período alguno. O bien la inversa, partidas que intervienen en el cálculo de la

utilidad fiscal de un período que nunca aparecen en el cálculo de la utilidad contable de período alguno. Ej. El propio ISR causado y los gastos realizados que no reúnen los requisitos fiscales de las deducciones.

Diferencias temporales: a) Son las diferencias entre el monto en libros de un activo o pasivo en el balance general y su valor fiscal; b) Son partidas que intervienen en el cálculo de la utilidad contable de un período y forman parte del cálculo de la utilidad fiscal en un período distinto. Se clasifican en gravables o deducibles.

Diferencias temporales deducibles: Son aquellas que darán como resultado cantidades que son deducibles al determinar la utilidad gravable (pérdida fiscal) en ejercicios futuros cuando el monto en libros del activo o pasivo se recupere o se liquide, respectivamente; b) Son las partidas que han disminuido la utilidad contable en un período que hará menor la utilidad fiscal en un período posterior o bien, partidas que han aumentado la utilidad fiscal en un período que aumentarán la utilidad contable en uno posterior. Ej: La tasa de depreciación en exceso de la tasa fiscal (primer tipo). Los anticipos de clientes tributables cuando se reciben y contabilizados cuando se facturan (segundo tipo).

Diferencias temporales gravables: Son aquellas que darán como resultado cantidades gravables en ejercicios futuros cuando el monto en libros del activo o pasivo se recupere o se liquide, respectivamente; b) Son partidas que han aumentado la utilidad contable en un período y aumentarán la utilidad fiscal en

un período posterior o bien, partidas que han disminuido la utilidad fiscal en un período y disminuirán la utilidad contable en uno posterior. Ej: El ingreso por ventas en abonos que se reconoce contablemente en el momento de la venta y se puede reconocer par efectos fiscales en períodos posteriores (primer tipo). La tasa fiscal de depreciación en exceso de la tasa contable y las partidas de compras que integran el inventario deducibles en el primer año (segundo tipo).

Reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos.

Pasivo por impuesto diferido son importes a pagar en el futuro por el impuesto respecto a las diferencias temporales imponibles, donde las exclusiones son:

1) El fondo de comercio no deducible.

2) El reconocimiento inicial de un activo que no afecte al resultado contable ni a la base impositiva (saldo en bancos por ejemplo).

Los ejemplos clásicos de reconocimiento de un impuesto diferido son:

1) La realización de una amortización contable distinta a la fiscal.

2) La deducción de gastos de investigación y desarrollo realizada de forma distinta contablemente y fiscalmente.

3) La revalorización contable (no fiscal) de activos.

Reconocimiento de un activo por impuesto diferido:

Dicho valor corresponde a un importe recuperable en el futuro debido a una diferencia temporal deducible en el futuro pero no ahora, donde se excluye el caso del fondo de comercio negativo (ingreso diferido). Los casos más comunes son las provisiones de gastos que serán deducibles en el futuro pero que no lo fueron en el presente ejercicio (una provisión de pasivo tiene su cargo en un gasto en el estado de resultados).

Principales aseveraciones en la Nic 12.

En la NIC 12, el método utilizado se denomina “del pasivo basado en el balance”, el cual contempla las diferencias temporales entre los saldos en libros y los fiscales no solo en ingresos y gastos, sino también en activos y pasivos exigibles. Se exige reconocer activos por impuestos diferidos cuando hay probabilidad de ganancia fiscal futura; si la empresa tiene historial de pérdidas, sólo se reconoce el activo por impuesto diferido en la medida en que tenga diferencias temporarias imponibles para aplicarlo o bien disponga sobre otro tipo de evidencia sobre la existencia de beneficios fiscales disponibles en el futuro. Se prohíbe reconocer un pasivo por impuesto diferido derivado de impuestos a pagar por ganancias no distribuidas de dependientes (poseer más del 50%) o asociadas (poseer entre 20% y 50%) siempre que se presenten las siguientes condiciones:

1) La dominante, inversora o participante sea capaz de controlar el momento de la reversión de la diferencia temporaria; y

2) Sea probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible.

En base a lo anterior, si no se reconoce el pasivo diferido, la empresa deberá revelar información sobre el importe acumulado de las diferencias temporarias correspondientes.

Se exige también reconocer el activo o pasivo por impuestos diferidos por el ajuste en los valores razonables (valores de mercado en una transacción libre entre el comprador y el vendedor) que siguen en una combinación de negocios. Pero se prohíbe reconocer pasivo por impuesto diferido surgido del fondo de comercio (si su amortización no es deducible fiscalmente), así como el surgido del fondo de comercio negativo que se trate contablemente como un ingreso diferido.

En el caso de revalorizaciones de activos, se exige que la empresa reconozca pasivo por impuesto diferido en caso de haberse realizado dichas revalorizaciones.

La valorización de activos y pasivos diferidos debe estar basada en las consecuencias fiscales que podrían derivarse de la forma en que la empresa espera recuperar o pagar el importe en libros de sus activos o pasivos respectivamente, como por ejemplo en los siguientes casos:

1) En ciertos países, las ganancias de capital no tributan a los mismos tipos que las demás ganancias fiscales; y

2) En ciertos países, el importe deducible fiscalmente en caso de venta de activos, es mayor que el importe que puede ser deducido como depreciación.

Se prohíbe el descuento de partidas de impuestos anticipados (pagados) y diferidos. Los activos y pasivos por impuestos diferidos no deben ser parte del activo o pasivo corriente.

No se deben compensar los saldos de activos y pasivos por impuesto diferido. Se exige explicar en notas la relación del gasto por impuesto diferido y el resultado contable en una de las 2 formas siguientes:

Operativa de la norma internacional de contabilidad 12 relativa a impuestos diferidos.

1) Una conciliación de las cifras que representan el gasto (ingreso) por impuestos y el resultado de multiplicar el resultado contable por el tipo impositivo aplicable.

2) Una conciliación numérica de los importes representativos del tipo impositivo medio efectivo y el tipo impositivo existente.

Además de lo anterior, explicar los cambios en los tipos impositivos aplicables comparados con los del ejercicio anterior.

Además revelar:

1) Por cada clase de diferencia temporaria, así como de pérdidas por compensar y créditos fiscales no usados:

   a) El valor de activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos; y

   b) El valor de gastos o ingresos procedentes de los impuestos diferidos reconocidos en la cuenta de resultados, si esta información no es evidente al considerar los cambios en los saldos recogidos en el balance.

2) En explotaciones en interrupción definitiva, el gasto por impuesto relativo a:

   a) La ganancia o pérdida derivada de la interrupción definitiva;
   b) Ganancias/pérdidas de explotación, de interrupción definitiva.

3) El activo por impuesto diferido y la evidencia que basa su reconocimiento si:

   a) El activo por impuesto diferido depende de una ganancia futura,

   b) Se tiene pérdida en el ejercicio actual o el precedente en el país donde se relaciona tal activo por impuestos diferidos.

3.2 RESEÑA HISTÓRICA

En la mayoría de legislaciones, el punto de partida para calcular los impuestos a que una empresa está sujeta es el resultado en sus estados financieros. No obstante, las disposiciones fiscales a veces permiten o exigen que, a efectos fiscales, algunas partidas se reconozcan por importes, bases o períodos distintos de los empleados en las cuentas financieras. Los efectos fiscales de estas diferencias entre resultados contables y resultados sujetos a impuestos en un período dado se conocen con el nombre de “impuestos diferidos”.

En la contabilización a efectos fiscales, lo fundamental es si los impuestos diferidos deben recogerse en los estados financieros, y de qué manera debe hacerse. A este respecto existen dos enfoques: el método basado en la cuenta de resultados y el método basado en el balance. El primero de ellos se centra en las diferencias por asincronía, esto es las diferencias entre el beneficio sujeto a impuesto y el beneficio contable que se originan en un determinado período y van eliminándose en uno o más ejercicios posteriores. El segundo, en las diferencias temporales, esto es, las diferencias entre el importe atribuido a un activo o pasivo a efectos fiscales (base fiscal) y el importe por el que se traslada este activo o pasivo al balance. Los dos enfoques no llevan al mismo resultado en todos los casos; las principales diferencias surgen en el tratamiento de los impuestos diferidos en el reconocimiento inicial de un activo o pasivo.

La NIC 12 “Impuestos sobre beneficios”, publicada por el Internacional Accounting Standards Committee en octubre de 1996, exige que los impuestos diferidos se contabilicen en su totalidad utilizando el método basado en el balance.

El Comité de Contacto de las Directivas Contables ha analizado los requisitos de la NIC 12 en relación con los contenidos en tales Directivas.

La importancia de conocer los lineamientos de las normas internacionales de contabilidad surge debido a la gran fuerza que el órgano que las emite, el AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), tiene a nivel mundial en donde el más claro ejemplo fue el impulsar la aplicación de dicha normativa internacional de forma obligatoria a partir del 1 de enero de 2005 para las empresas cotizadas en la Unión Europea (el caso de España), esperando en un futuro no muy lejano, hacer extensiva dicha obligación a otras regiones importantes como Latinoamérica, África y Asia, y porque no, hasta a los Estados Unidos.

La importancia de la determinación de los impuestos diferidos surge debido a que por lo general en todos los países, el resultado contable nunca es igual al resultado fiscal, sin embargo, ambos resultados están sujetos a una misma tasa impositiva autorizada en sus países y donde dicha diferencia “temporal” es síntoma de que de alguna forma se ha pagado impuesto en exceso o se ha dejado de pagar impuesto entre un año fiscal los subsecuentes hasta que con el paso del tiempo, dichas diferencias temporales desaparezcan y los resultados acumulados de varios ejercicios tanto contables como fiscales sean los mismos y a consecuencia, los impuestos pagados en global sean idénticos no obstante que año con año, se liquidaron de forma distinta. La Norma Internacional de Contabilidad 12 (NIC 12 en lo posterior), es la encargada de abordar dicho tratamiento contable en la información financiera.

3.3 MÉTODOS DE CÁLCULO

Existen dos métodos de cálculo para los impuestos diferidos:

- Método del Diferido o del Estado de Resultados: Se fundamenta en la conciliación entre la utilidad contable y la fiscal.

  Utilidad Fiscal = Utilidad Contable + Partidas Permanentes (gastos no deducibles) + Diferencias Temporales Deducibles (disminuyeron la utilidad contable) - Diferencias Temporales Gravables (Aumentaron la utilidad contable)

- Método del Pasivo o de Balance: Consiste en comparar los activos, pasivos y cuentas del patrimonio de acuerdo con las NIIFs, vs. los activos, pasivos y cuentas del patrimonio reconstruidos como las bases fiscales.

Activos:

Saldo contable es menor que la base fiscal = DTD

Saldo contable es mayor que la base fiscal = DTG

Métodos de Reconocimiento de los Impuestos Diferidos, Continuación:

Pasivos:

Saldo contable es mayor que la base fiscal = DTD

Saldo contable es menor que la base fiscal = DTG

Patrimonio:

Por lógica de la partida doble, es la diferencia temporal entre la utilidad contable y la utilidad fiscal. O en su defecto los ajustes por impuesto diferido se incluyen en el patrimonio.

Diferencias Temporales Deducibles y Pérdidas Tributarias = ISR Diferido por Cobrar.

Diferencias Temporales Gravables = ISR Diferido por pagar.

Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de periodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, pero sólo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra los cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados.

Para la aplicación de los Impuestos Diferidos según Normas Internacionales se debe aplicar el método del Pasivo o del Balance.

4 ANÁLISIS DEL IMPACTO CONTABLE, FINANCIERO Y TRIBUTARIO

4.1 COMPARATIVO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CON Y SIN NIC 12

Para la generación de los estados financieros según Niifs se debe aplicar todas estas normas en las cuentas correspondientes según el siguiente cuadro.

CUADRO N° 2

APLICACIÓN DE NORMAS

No.	GRUPO DE NIIF – NIC	CUENTAS DE BALANCE
1	**CONSOLIDACIÓN Y COMBINACION:** NIC 27 Estados Financieros Consolidados y Separados NIC 31 Participaciones en Negocios Conjuntos NIIF 3 Combinaciones de Negocios NIIF 8 Segmentos de Operación	**CONSOLIDACIÓN**
2	**INTRODUCCIÓN A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA - MARCO CONCEPTUAL:** NIC 1 Presentación de Estados Financieros NIC 7 Estado de Flujos de Efectivo NIC 8 Políticas contables. Cambios en las Estimaciones Contables y Errores NIC 10 Hechos Ocurridos Después del Periodo sobre el que se Informa NIC 34 Información Financiera Intermedia NIIF 1 Adopción por Primera Vez de las NIIF	**ESTADOS FINANCIEROS, NOTAS A LOS EEFF Y POLITICAS CONTABLES** **Y POLITICAS CONTABLES**

No.	GRUPO DE NIIF – NIC	CUENTAS DE BALANCE
3	**INSTRUMENTOS FINANCIEROS:** NIC 23 Costos por Préstamos NIC 32 Instrumentos Financieros Presentación NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes NIC 39 Instrumentos Financieros Reconocimiento y Medición NIIF 7 Instrumentos Financieros Información a Revelar NIIF 9 Instrumentos Financieros Información	**Caja y equivalentes de caja** **Fondos restringidos** **Vencimientos corrientes de obligaciones a largo plazo** **Obligaciones por pagar a bancos y financieras** **Cuentas por cobrar comerciales** **Cuentas por cobrar compañías relacionadas** **Cuentas por pagar** **Gastos anticipados y otras cuentas cobrar**
4	**INVENTARIOS:** NIC 2 Inventarios	
5	**ACTIVOS NO CORRIENTES DISPONIBLES PARA LA VENTA** NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas	**BIENES DISPONIBLES PARA LA VENTA**
6	**AGRICULTURA** NIC 41 Agricultura	**ACTIVOS BIOLÓGICOS**
7	**ACTIVOS FIJOS** NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo NIC 17 Arrendamientos NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos NIC 40 Propiedades de Inversión	**PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**
8	**ACTIVOS INTANGIBLES** NIC 38 Activos Intangibles	**OTROS ACTIVOS**

No.	GRUPO DE NIIF – NIC	CUENTAS DE BALANCE
9	**RELACIONADAS, INVERSIONES EN ASOCIADAS Y PATRIMONIO** NIC 24 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas NIC 28 Inversiones en Asociadas	**DOCUMENTOS POR COBRAR A LARGO PLAZO A COMPAÑÍAS RELACIONADAS** **INVERSIONES**
10	**PROVISIONES ESPECIALES** NIC 19 Beneficios a los Empleados	**PROVISIÓN PARA JUBILACIÓN Y DESAHUCIO** **PARTICIPACIÓN A TRABAJADORES**
11	**IMPUESTOS** NIC 12 Impuesto a las Ganancias	**IMPUESTO A LA RENTA**
12	**INGRESOS** NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias	**VENTAS** **OTROS INGRESOS**
	TIPOS DE CAMBIO (CONVERSIÓN DE EEFF) NIC 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera	

Fuente: Investigación realizada
Elaborado por: Francisco Robelly Carrera / Santiago Carrera Merizalde

CUADRO N° 3

Estado Financiero con y sin NIIFS

Cuenta contable	Saldo al 31-dic-09	Saldo NIIF 2009
Ventas Netas	6.158	6.158
Costo de Ventas	4.938	4.938
Ajustes NIIF al Costo de Ventas		**22**
- Depreciación		
- Ajuste Inventarios lento movimiento		
- V.R. Activo Biológico - Aves Engorde		
- V.R. Activo Biológico - Pavos		
- V.R. Activo Biológico – Cerdos		
- V.R. Activo Biológico – Ganado		
MARGEN BRUTO	**1.220**	**1.198**
GASTOS ADMINISTRACIÓN Y VENTAS	751	751
Ajustes NIIF a Gastos Operativos		22
- Depreciación		
- Ajuste Inventarios Material POP		
- Gasto Indemnización		
Total	**751**	**773**
UTILIDAD DE OPERACIONES	**469**	**425**
OTROS GASTOS:		
Ingresos financieros	-11	-11
Gastos financieros	109	109
Total Financieros	**98**	**98**
Otros, neto	50	50
- Reclasificación de Amortización Goodwill		-10
- Bajas Activos Revaluados		10
Total	**148**	**148**
Utilidad antes de Partic. e Impuestos	**321**	**277**
Participación empleados y ejecutivos	51	51
Impuesto a la renta	38	38
- Ajuste por Impuestos Diferidos		-11
Total	**89**	**78**
UTILIDAD NETA	**232**	**199**
% UTILIDAD NETA	**3,77%**	**3,23%**

Fuente: Investigación realizada
Elaborado por: Francisco Robelly Carrera / Santiago Carrera Merizalde

CUADRO N° 4

Resumen de Principales Efectos Cualitativos en Cuentas Contables

Inventarios.-	La compañía para la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera por primera vez; está incorporando una nueva clasificación contable, separando los Activos Biológicos que comprende a todo lo relacionado a la explotación de la Actividad Agrícola y lo que de acuerdo a las NIIF califica como inventario de acuerdo a la NIC 2; donde menciona que se medirán al costo o al valor neto realizable, según el párrafo 10 nos indica "El costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actual".
Activos Biológicos.-	La compañía cuenta con varios procesos productivos vinculados con la actividad agrícola como son: Proceso de Aves (pollos, gallinas y pavos), que inicia desde el manejo de granjas de reproducción de huevos fértiles; incubación de huevos fértiles; granjas de aves de postura; granjas de crianza de aves en pie; Proceso de Cerdos con el manejo de granjas de reproducción de cerdos, granjas de engorde de cerdos; Proceso de Res con el manejo de ganado de reproducción, crianza de ganado de engorde; y cultivo de madera teca; también se está revisando el proceso agrícola que maneja sus relacionadas como son el cultivo de palmito y alcachofa.
Activos Fijos.-	La compañía Agroindustrial decidió utilizar como política contable el modelo del costo, que indica el párrafo 30 de la NIC 16; "con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se contabilizará a su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor. Los Activos Fijos de Agroindustrial se componen de terrenos, construcciones, edificios, maquinarias, equipos, galpones, vehículos, muebles y enseres. La compañía decidió realizar una valuación de sus principales activos al 31 de diciembre del 2008 para ajustar a los Balances de NIIF por primera vez utilizando como costo atribuido de acuerdo a la NIIF 1.
Activos Intangibles.-	La compañía Agroindustrial tiene registrado en sus libros un valor de Goodwill, el mismo que fue generado por la combinación de negocios en la compra de las compañías relacionadas; estos valores al ser incorporados en la contabilidad fueron determinados por la diferencia entre el valor nominal del Patrimonio de las compañías adquiridas vs. el valor neto pagado por esta transacción. Estos valores se regularán con la valorización de Activos Fijos y se determinará el valor real de la plusvalía mercantil de estos dos negocios.
Valor Razonable en las Normas Internacionales de Información Financiera	El método del valor razonable esta presente de forma importante en la NIIF, en alguna ocasiones como el único método de valoración posible y en otras como opción.

Fuente: Investigación realizada
Elaborado por: Francisco Robelly Carrera / Santiago Carrera Merizalde

4.2 APLICACIÓN DE LA NIC 12

4.2.1 Determinación de los Valores Contables y Fiscales de los Activos y Pasivos

A continuación el procedimiento de la aplicación de la NIC 12 por el método del Balance de la empresa Agroindustrial.

- Determinación de la base fiscal de los Activos y Pasivos.

  Comparar los activos, pasivos y cuentas del patrimonio de acuerdo con las NIIFs, vs. los activos, pasivos y cuentas del patrimonio reconstruidos como las bases fiscales.

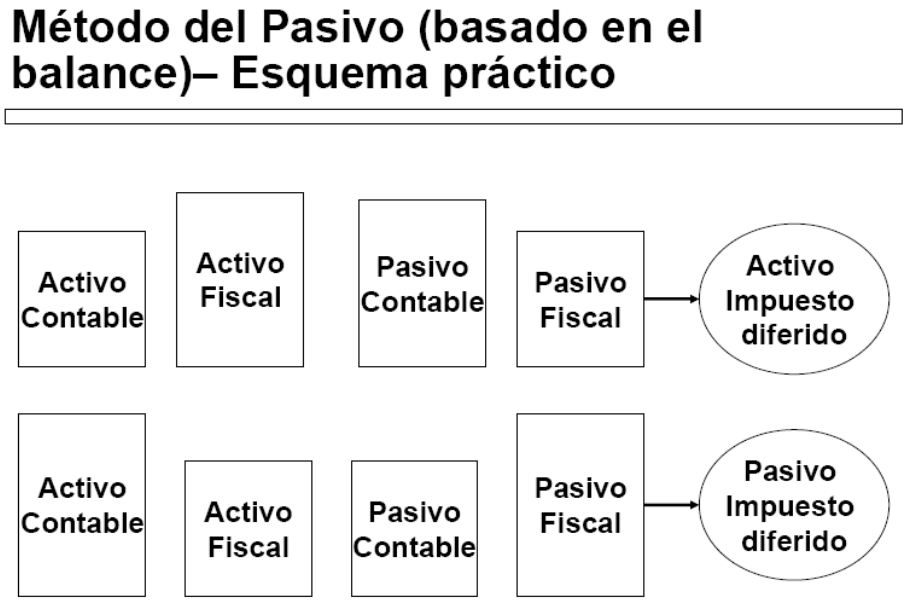
- Compararlos con los activos y pasivos medidos contablemente.

- Determinar las diferencias.

Llamadas temporarias así pues las mismas desaparecerán cuando el activo desaparezca como recurso, recibiendo la compañía los ingresos de recursos que lo reemplazaran, y el pasivo cuando desaparezca la obligación es decir entregando los recursos necesarios para su cancelación.

Indicar si las diferencias temporarios son Activo por impuestos diferido o pasivo por impuesto diferido por la naturaleza de la diferencia para lo cual podemos utilizar el siguiente esquema practico.

GRÁFICO N° 2



Fuente: Investigación realizada
Elaborado por: Francisco Robelly Carrera / Santiago Carrera Merizalde

Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de periodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, pero sólo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra los cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados.

Los pasivos (activos) diferido de tipo fiscal, ya procedan del periodo presente o de períodos anteriores, deben ser medidos por las cantidades que se espere pagar (recuperar) de la autoridad fiscal, utilizando la normativa y tasas impositivas que se hayan aprobado, o prácticamente terminado el proceso de aprobación, en la fecha del balance.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos resultan de la multiplicación del monto de las diferencias temporales por la tasa del Impuesto a la Renta en la fecha vigente.

La medición de los activos y los pasivos por impuestos diferidos debe reflejar las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la entidad espera, a la fecha del balance, recuperar el importe en libros de sus activos o liquidar el importe en libros de sus pasivos.

- Como todas las diferencias son temporarias, debemos aplicar la tasa fiscal reglamentaria.

CUADRO N° 5

	BASE FISCAL	SALDO CONTABLE		DIFERENCIAS TEMPORARIAS	IMPUESTO	AID / PID
Activos			DT		**25%**	
Efectivo y equivalentes de caja	378,00	378,00		-	-	-
Fondos Restringidos	13,00	13,00		-	-	-
Cuentas por cobrar comerciales	471,00	471,00		-	-	-
Compañías relacionadas	16,00	16,00		-	-	-
PRESTAMOS RELACIONADAS LARGO PLAZO	18,00	18,00		-	-	-
Inventarios	958,00	950,00	DT	8,00	2,00	**AID**
Activos Biológicos, Corriente	264,00	260,00	DT	4,00	1,00	**AID**
Bienes Disponibles para la venta	45,00	47,00	DT	(2,00)	-0,50	**PID**
Gastos anticipados y otras cuentas por cobrar	75,00	75,00		-	-	-
Propiedad, planta y equipo	1.268,00	1.699,00	DT	(431,00)	-107,75	**PID**
PROPIEDADES DE INVERSION	2,00	2,00		-	-	
ACTIVOS ADQUIRIDOS EN ARRENDAMIENTO FINANCIERO	2,00	2,00		-	-	-
INVERSIONES	407,00	407,00		-	-	-
OTROS ACTIVOS	26,00	26,00		-	-	-
PLUSVALIA	148,00	138,00	DT	10,00	2,50	**AID**
Activos Biológicos, No corriente	67,00	74,00	DT	(7,00)	-1,75	**PID**
Activo por Impuesto Diferido	-	32,00		(32,00)	-8,00	
ACTIVOS IMPRODUCTIVOS	10,00	10,00		-	-	-
TOTAL ACTIVOS	**4.168,00**	**4.618,00**		**-450,00**	**-112,50**	

	BASE FISCAL	SALDO CONTABLE		DIFERENCIAS TEMPORARIAS	IMPUESTO	AID / PID
Pasivos			DT	-	-	
Obligaciones por pagar a bancos y financieras	177,00	177,00		-	-	-
Cuentas por pagar	561,00	561,00		-	-	-
Participación a trabajadores e Impuesto a la Renta	51,00	51,00		-	-	-
Gastos acumulados y otras cuentas por pagar	170,00	170,00		-	-	-
CUENTAS POR PAGAR LARGO PLAZO	896,00	896,00		-	-	-
PROVISIÓN PARA JUBILACIÓN PATRONAL	126,00	126,00		-	-	
PROVISIÓN PARA INDEMNIZACIÓN	-	154,00	DT	154,00	38,50	**AID**
Pasivo por Impuesto Diferido	-	109,00		109,00	27,25	
Patrimonio	-	-		-	-	-
Capital social	2.027,00	2.027,00		-	-	-
Aportes para futura capitalización	9,00	9,00		-	-	-
Reservas	4,00	4,00		-	-	-
Utilidades no distribuidas	-	-		-	-	-
Resultado Acumulado	-275,00	135,00	DT	-	-	**AID**
Resultado del Ejercicio 2009	232,00	199,00	DT	-	-	**PID**
Revalorización Activos	190,00	-	DT	-	-	**PID**
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	**4.168,00**	**4.618,00**		**263,00**	**65,75**	

Fuente: Investigación realizada
Elaborado por: Francisco Robelly Carrera / Santiago Carrera Merizalde

- Determinar los saldos de los Activos y Pasivos por impuestos diferidos al cierre del ejercicio contable.

CUADRO N° 6

Saldo Activo por Impuesto Diferido	44
Saldo Pasivo por Impuesto Diferido	-110

Fuente: Investigación realizada
Elaborado por: Francisco Robelly Carrera / Santiago Carrera Merizalde

- Comparar con los saldos al inicio del ejercicio de los Activos y Pasivos por impuestos diferidos.

CUADRO N° 7

	Saldo	**Balance**	**Diferencia**
Activo por Impuesto Diferido	44	32	12
Pasivo por Impuesto Diferido	-110	-109	-1

Fuente: Investigación realizada
Elaborado por: Francisco Robelly Carrera / Santiago Carrera Merizalde

- Realizar la Registración del impuesto determinado (impuesto a pagar) por su valor actual.

CUADRO N° 8

Activo por Impuesto Diferido	12,00	
Pasivo por Impuesto Diferido		(1,00)
Impuesto a pagar		-11,00

Fuente: Investigación realizada
Elaborado por: Francisco Robelly Carrera / Santiago Carrera Merizalde

- Determinar la Tasa Efectiva del impuesto sobre los resultados y conciliar con la tasa nominal.

CUADRO N° 9

	Parcial	**Importe**	**%**	
Impuesto en el Estado de Resultados	277,00	27,00	10%	Impuesto en el Estado de Resultados
Impuesto Teórico	277,00	69,25	25%	Impuesto Teórico
Diferencia		**(42,25)**	**-15%**	Diferencia
Explicación de Diferencias				
Participación a Trabajadores	(51,00)	(12,75)	-5%	
Otras Rentas Exentas	(36,00)	(9,00)	-3%	
Gastos No Deducibles	52,00	13,00	5%	
Participación Trabajadores atribuibles a Ingresos Exentos	5,00	1,25	0%	
Deducción por incremento neto de Empleados	(33,00)	(8,25)	-3%	
Deducción por pago a Trabajadores con Discapacidad	(34,00)	(8,50)	-3%	
Utilidad a Reinvertir	(72,00)	(18,00)	-6%	
Total Causas		**(42,25)**	**-15%**	Diferencia

Fuente: Investigación realizada
Elaborado por: Francisco Robelly Carrera / Santiago Carrera Merizalde

La empresa agroindustrial para aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera se ha visto en la necesidad de determinar los efectos que tiene dicha aplicación en cada grupo de cuentas del balance, como podemos ver en el siguiente resumen de los grupos contables que afecta esta aplicación.

La empresa agroindustrial determino diferencias temporarias y las clasifico según se puede observar en el siguiente cuadro.

CUADRO N° 10

	BASE FISCAL	SALDO CONTABLE		DIFERENCIAS TEMPORARIAS	IMPUESTO	AID / PID
Activos					**25%**	
Inventarios	958,00	950,00	DT	8,00	2,00	**AID**
Activos Biológicos, Corriente	264,00	260,00	DT	4,00	1,00	**AID**
Bienes Disponibles para la venta	45,00	47,00	DT	(2,00)	-0,50	**PID**
Propiedad, planta y equipo	1.268,00	1.699,00	DT	(431,00)	-107,75	**PID**
PLUSVALIA	148,00	138,00	DT	10,00	2,50	**AID**
Activos Biológicos, No corriente	67,00	74,00	DT	(7,00)	-1,75	**PID**
Pasivos				-	-	
PROVISION PARA INDENMIZACION	-	154,00	DT	154,00	38,50	**AID**
Resultado Acumulado	-275,00	135,00		-	-	**AID**
Resultado del Ejercicio 2009	232,00	199,00		-	-	**PID**
Revalorización Activos	190,00	-		-	-	**PID**

Fuente: Investigación realizada
Elaborado por: Francisco Robelly Carrera / Santiago Carrera Merizalde

Inventarios.- El costo del inventario asciende a 958, sustentado por las transacciones realizadas en el periodo sin considerar el deterioro por la aplicación de las NIIFS que es de 8, lo cual se constituye en la base fiscal de esta partida.

Activos Biológicos Corrientes.- En cuanto a la Base fiscal de esta partida nos arrojo el valor de 264 ya que tuvimos un deterioro de 4 en comparación de nuestro valor según NIIFS.

Bienes Disponibles para la Venta.- Los bienes disponibles para la venta tienen un costo de 45 a pesar de que tienen un valor de mercado superior por lo tanto la base fiscal es igual al costo.

Propiedad Planta y Equipo.- El Costo de la propiedad, planta y equipo es de 2679, de los mismos ya ha sido deducida una depreciación acumulada de 1411 en el periodo corriente y en los anteriores. El resto del costo será deducible en futuros periodos, ya sea como depreciación o como un importe deducible en caso de disposición del activo en cuestión. Por lo tanto mi Base Fiscal en esta partida es de 1268.

Plusvalía.- Para determinar la base fiscal de este rubro se debe considerar el valor nominal menos las amortizaciones realizadas en periodos anteriores y en el actual lo que nos refleja una base fiscal de 148. El saldo que se continuara amortizando en periodos futuros.

Activos Biológicos No Corrientes.- En cuanto a la Base fiscal de esta partida nos arrojo el valor de 67 ya que tuvimos un deterioro de -7 en comparación de nuestro valor según NIIFS.

Provisión para la Indemnización.- Para determinar la base fiscal de un pasivo en general la NIC 12 establece que se debe restar de valor

contable el monto que ejercicios se pueda considera como un gasto no deducible. Como el rubro indemnizaciones es un rubro totalmente deducible en el Ecuador su base fiscal es 0.

4.3 DETERMINACIÓN DEL IMPACTO TRIBUTARIO

CUADRO N° 11

Impuesto a la renta	38	38
- Ajuste por Impuestos Diferidos		-11
Total	**38**	**27**

Fuente: Investigación realizada
Elaborado por: Francisco Robelly Carrera / Santiago Carrera Merizalde

En el Estado de Resultados existe un cambio en el Impuesto a la Renta, una disminución del 29% al aplicar las NIIFS para determinar el valor de impuesto real que tiene la compañía en el año.

Este ajuste nos permite observar Estados Financieros con una carga impositiva real a pesar que el valor a pagar a la Autoridad Tributaria (SRI), sea diferente puesto que la carga impositiva del año no depende solo del valor a pagar sino de los ajustes por la diferencias entre los saldos contables y los saldos fiscales que a futuro se pueden compensar.

Este impacto tributario se debe al efecto de las diferencias temporarias que se tienen como saldo a la fecha del balance es decir este impacto se ajuste en función de los nuevos saldos de las cuentas de activo y pasivo, de esta manera no es posible dejar pendiente partidas o dejar impuestos diferidos registrados que ya fueron compensados.

4.3.1 Conciliación Tributaria

CUADRO N° 12

UTILIDAD CONTABLE	**277,00**	**69,25**	**69,25**
PARTICIPACIÓN A TRABAJADORES	(51)	(12,75)	(12,75)
OTRAS RENTAS EXENTAS	(36)	(9,00)	(9,00)
GASTOS NO DEDUCIBLES	52	13,00	13,00
PARTICIPACIÓN TRABAJADORES ATRIBUIBLES A INGRESOS EXENTOS	5	1,25	1,25
DEDUCCIÓN POR INCREMENTO NETO DE EMPLEADOS	(33)	(8,25)	(8,25)
DEDUCCIÓN POR PAGO A TRABAJADORES CON DISCAPACIDAD	(34)	(8,50)	(8,50)
UTILIDAD A REINVERTIR	(72)	(18,00)	(18,00)
Ajustes NIIF al Costo de Ventas	22	5,50	
Ajustes NIIF a Gastos Operativos	22	5,50	
- Reclasificación de Amortización Goodwill	-10	(2,50)	
- Bajas Activos Revaluados	10	2,50	
BASE IMPONIBLE	**152,00**	**38,00**	**27,00**
IMPUESTO A LA RENTA POR PAGAR	38,00		-

Fuente: Investigación realizada
Elaborado por: Francisco Robelly Carrera / Santiago Carrera Merizalde

CUADRO N° 13

	PARCIAL	**IMPORTE**	**%**	
IMPUESTO EN EL ESTADO DE RESULTADOS	277,00	27,00	10%	
IMPUESTO TEÓRICO	277,00	69,25	25%	
DIFERENCIA		**(42,25)**	**-15%**	**-0,15**
EXPLICACIÓN DE DIFERENCIAS				
PARTICIPACIÓN A TRABAJADORES	(51,00)	(12,75)	-5%	
OTRAS RENTAS EXENTAS	(36,00)	(9,00)	-3%	
GASTOS NO DEDUCIBLES	52,00	13,00	5%	
PARTICIPACIÓN TRABAJADORES ATRIBUIBLES A INGRESOS EXENTOS	5,00	1,25	0%	
DEDUCCIÓN POR INCREMENTO NETO DE EMPLEADOS	(33,00)	(8,25)	-3%	
DEDUCCIÓN POR PAGO A TRABAJADORES CON DISCAPACIDAD	(34,00)	(8,50)	-3%	
UTILIDAD A REINVERTIR	(72,00)	(18,00)	-6%	
TOTAL CAUSAS		**(42,25)**	**-15%**	-0,15

Fuente: Investigación realizada
Elaborado por: Francisco Robelly Carrera / Santiago Carrera Merizalde

4.4 ÍNDICES FINANCIEROS RELEVANTES EN LA IMPLEMENTACIÓN DE LA NIC 12

Las normas contables no generaran resultados (pérdidas o utilidades) en las empresas sólo las reconoce como si fuera una fotografía de la situación económica y financiera de las empresas, buscando mejorar con la aplicación de nuevas normas desarrolladas por expertos internacionales que identifican con mayor precisión las transacciones o hechos económicos y su mejor registro contable.

Si lo que deseamos es obtener información fidedigna de la empresa no se debería seguir aplicando prácticas contables superadas, sino reconocer su realidad económica con la mejor normatividad contable que son las NIC.

La aplicación de la NIC 12 obliga a reconocer el impuesto diferido por el excedente de reevaluación. La crítica es que dicho impuesto diferido recién tendría efectos en caso de venderse el bien revaluado, lo cual puede tardar muchos años. Según estos críticos, se estaría afectando indebidamente el patrimonio de la empresa.

Frente esto se debe considerar si cabe preguntarse si la totalidad del excedente de reevaluación le pertenece a los accionistas. A ellos les corresponde el excedente de reevaluación neto, es decir deducidas las obligaciones tributarias que se deriven por la disposición del mayor valor de los activos que le dieron origen.

Lo que la NIC pretende es reconocer el derecho de los accionistas sobre el excedente neto de los efectos presentes o futuros por la disposición o depreciación de los activos que le dieron origen.

Presentar la información de otra manera sería "inflar" injustificadamente esa partida. Paralelamente, el hecho de que en vez de venderlo en el año 2, se venda en el año 20 no elimina la obligación tributaria. En el caso de que en el futuro cambiaran las disposiciones tributarias, la NIC contempla que todos los años se revisen los impuestos diferidos de acuerdo con la normatividad vigente. Debe primar el principio de que si se contrae una obligación ésta debe registrarse independientemente de su plazo.

Es de vital importancia en la presentación de nuestros balances y nuestra propuesta financiera para los grupos de interés como son: en primer lugar los accionistas de la empresa, que son los que al fin y al cabo van a tomar decisiones de compra o venta de más activos, en segundo lugar los organismos de control, a los cuales se les entrega de manera periódica los balances actuales con los cuales pueden definir si somos o no una empresa rentable o no, después de esto están los grupos los grupos de inversión tanto prestamistas como inversionistas, a los cuales les vamos a presentar valores reales para que bien sea a través de préstamos u papel comercial podamos financiar nuestras futuras compras o mejoramientos tanto industriales como aumento de capital de trabajo.

Por lo tanto es necesario, para poder tomar las decisiones más correctas y verdaderas, presentar balances con valores reales sin importar que estos no sean los presentados al SRI es así que nuestros nuevos balances aplicados normas internacionales van a tener los siguientes índices con las respectivas diferencias y aclaraciones.

PRINCIPALES GRUPOS DE ÍNDICES SIN NIIFS

ANÁLISIS DE SOLVENCIA, ENDEUDAMIENTO O APALANCAMIENTO

Estructura del capital (deuda patrimonio)

$$RazondeEndeudamiento = \frac{PasivoTotal}{Patrimonio} = \frac{1{,}981}{2{,}187} = 0.9058 * 100 = 90.58\%$$

Esto quiere decir, que por cada UM aportada por el dueño(s), hay UM (dólar) 0.91 centavos o el 91% aportado por los acreedores.

Endeudamiento

$$RazondeEndeudamiento = \frac{PasivoTotal}{ActivoTotal} = \frac{1{,}981}{4{,}168} = 0.4752 * 100 = 47{,}53\%$$

Es decir que en nuestra empresa analizada para el 2010, el 47,53% de los activos totales es financiado por los acreedores y de liquidarse estos activos totales al precio en libros quedaría un saldo de 52,47% de su valor, después del pago de las obligaciones vigentes.

Cobertura de gastos financieros

$$CoberturadeGtosFinancieros = \frac{UtilidadantesdeIntereses}{GastosFinancieros} = \frac{469}{98} = 4{,}79Veces$$

Cobertura para gastos fijos

$$CoberturadeGtosFijos = \frac{UtilidadBruta}{GastosFijos} = \frac{1{,}220}{751} = 1{,}72Veces$$

ANÁLISIS DE RENTABILIDAD

Rendimiento sobre el patrimonio

$$\text{Rendimiento sobre el Patrimonio} = \frac{\text{Utilidad Neta}}{\text{Capital o Patrimonio}} = \frac{232}{2{,}187} = 0.1060 * 100 = 10{,}61\%$$

Esto significa que por cada UM (dólar) que el dueño mantiene en el 2010 genera un rendimiento del 10,61% sobre el patrimonio. Es decir, mide la capacidad de la empresa para generar utilidad a favor del propietario.

Rendimiento sobre la inversión

$$\text{Rendimiento sobre la Inversion} = \frac{\text{Utilidad Neta}}{\text{Activo Total}} = \frac{232}{4{,}168} = 0.0556 * 100 = 5{,}57\%$$

Quiere decir, que cada UM (dólar) invertido en el 2010 en los activos produjo ese año un rendimiento de 5,57% sobre la inversión. Indicadores altos expresan un mayor rendimiento en las ventas y del dinero invertido.

Utilidad Activo

$$\text{Ut Activo} = \frac{\text{Ut Antes de Intereses e Impuestos}}{\text{Activo}} = \frac{469}{4{,}168} = 0.1125 * 100 = 11{,}25\%$$

Nos está indicando que la empresa genera una utilidad de 11,25% por cada UM (dólar) invertido en sus activos

Utilidad Ventas

$$UtVentas = \frac{UtAntesdeInteresese\,\text{Im}\,puestos}{Ventas} = \frac{469}{6{,}158} = 0.07616*100 = 7{,}61\%$$

Es decir que por cada UM (dólar) vendida hemos obtenido como utilidad el 7,61% en el 2010.

Margen Bruto

$$M\,\text{arg}\,endeUtilidadBruta = \frac{Ventas - CostosdeVentas}{Ventas} = \frac{1{,}220}{6{,}158} = 0{,}1981*100 = 19{,}81\%$$

Margen Neto

$$M\,\text{arg}\,enNetodeUtilidad = \frac{UtilidadNeta}{VentasNetas} = \frac{232}{6{,}158} = 0{,}03767*100 = 3{,}77\%$$

Esto quiere decir que en el 2010 por cada UM (dólar) que vendió la empresa, obtuvo una utilidad de 3,77%. Este ratio permite evaluar si el esfuerzo hecho en la operación durante el período de análisis, está produciendo una adecuada retribución para el empresario.

ANÁLISIS DU - PONT

$$DUPONT = \frac{UtilidadAntesde\,\text{Im}\,puestos}{ActivoTotal} = \frac{321}{4{,}168} = 0{,}0770*100 = 7{,}70\%$$

Tenemos, por cada UM (dólar) invertido en los activos un rendimiento de 7,70% sobre los capitales invertidos.

PRINCIPALES GRUPOS DE ÍNDICES CON NIIFS

ANÁLISIS DE SOLVENCIA, ENDEUDAMIENTO O APALANCAMIENTO

Estructura del capital (deuda patrimonio)

$$RazondeEndeudamiento = \frac{PasivoTotal}{Patrimonio} = \frac{2{,}244}{2{,}374} = 0.9452 * 100 = 94{,}52\%$$

Esto quiere decir, que por cada UM aportada por el dueño(s), hay UM (dólar) 0.95 centavos o el 95% aportado por los acreedores.

Endeudamiento

$$RazondeEndeudamiento = \frac{PasivoTotal}{ActivoTotal} = \frac{2{,}244}{4{,}168} = 0.4752 * 100 = 48{,}59\%$$

Es decir que en nuestra empresa analizada para el 2010, el 48,59% de los activos totales es financiado por los acreedores y de liquidarse estos activos totales al precio en libros quedaría un saldo de 51,41% de su valor, después del pago de las obligaciones vigentes.

Cobertura de gastos financieros

$$CoberturadeGtosFinancieros = \frac{Utilidadantesde Intereses}{GastosFinancieros} = \frac{425}{98} = 4{,}33 Veces$$

Cobertura para gastos fijos

$$CoberturadeGtosFijos = \frac{UtilidadBruta}{GastosFijos} = \frac{1{,}198}{773} = 1{,}55 Veces$$

ANÁLISIS DE RENTABILIDAD

Rendimiento sobre el patrimonio

$$\text{Re}n\,\text{dim}\,ientosobreelPatrimonio = \frac{UtilidadNeta}{CapitaloPatrimonio} = \frac{199}{2{,}374} = 0.0838 * 100 = 8{,}38\%$$

Esto significa que por cada UM (dólar) que el dueño mantiene en el 2010 genera un rendimiento del 8,38% sobre el patrimonio. Es decir, mide la capacidad de la empresa para generar utilidad a favor del propietario.

Rendimiento sobre la inversión

$$\text{Re}n\,\text{dim}\,ientosobrelaInversion = \frac{UtilidadNeta}{ActivoTotal} = \frac{199}{4{,}168} = 0.04309 * 100 = 4{,}31\%$$

Quiere decir, que cada UM (dólar) invertido en el 2010 en los activos produjo ese año un rendimiento de 4,31% sobre la inversión. Indicadores altos expresan un mayor rendimiento en las ventas y del dinero invertido.

Utilidad Activo

$$UtActivo = \frac{UtAntesdeInteresese\,\text{Im}\,puestos}{Activo} = \frac{425}{4{,}168} = 0.09203*100 = 9{,}20\%$$

Nos está indicando que la empresa genera una utilidad de 9,20% por cada UM (dólar) invertido en sus activos

Utilidad Ventas

$$UtVentas = \frac{UtAntesdeInteresese\,\text{Im}\,puestos}{Ventas} = \frac{425}{6{,}158} = 0.07616*100 = 6{,}90\%$$

Es decir que por cada UM (dólar) vendida hemos obtenido como utilidad el 6,90% en el 2010.

Margen Bruto

$$M\,\text{arg}\,endeUtilidadBruta = \frac{Ventas - CostosdeVentas}{Ventas} = \frac{1{,}198}{6{,}158} = 0{,}1945*100 = 19{,}45\%$$

Margen Neto

$$M\ \text{arg}\, enNetodeUtilidad = \frac{UtilidadNeta}{VentasNetas} = \frac{199}{6{,}158} = 0{,}0323 * 100 = 3{,}23\%$$

Esto quiere decir que en el 2010 por cada UM (dólar) que vendió la empresa, obtuvo una utilidad de 3,23%. Este ratio permite evaluar si el esfuerzo hecho en la operación durante el período de análisis, está produciendo una adecuada retribución para el empresario.

ANÁLISIS DU - PONT

$$DUPONT = \frac{UtilidadAntesde\,\text{Im}\,puestos}{ActivoTotal} = \frac{277}{4{,}168} = 0{,}05998 * 100 = 6{,}00\%$$

Tenemos, por cada UM (dólar) invertido en los activos un rendimiento de 6,00% sobre los capitales invertidos.

Explicación de las Diferencias de los índices de la empresa Agroindustrial.

CUADRO N° 14

EVOLUCION DE LOS INDICES CON y SIN NIIFS			
Análisis de Solvencia, endeudamiento o apalancamiento	**Sin NIIFS**	**Con NIIFS**	**Diferencia**
Estructura del capital (deuda patrimonio)	90.58	94.52	3.94
Endeudamiento	47.53	48.59	1.06
Cobertura de gastos financieros	4.79	4.34	(0.45)
Cobertura para gastos fijos	1.62	1.55	(0.07)
Análisis de Rentabilidad			
Rendimiento sobre el patrimonio	10.61	8.38	(2.23)
Rendimiento sobre la inversión	5.57	4.31	(1.26)
Utilidad Activo	11.25	9.2	(2.05)
Utilidad Ventas	7.62	6.9	(0.72)
Margen Bruto	19.81	19.45	(0.36)
Margen Neto	3.77	3.23	(0.54)
Análisis DU - PONT	7.7	6	(1.70)

Fuente: Investigación realizada
Elaborado por: Francisco Robelly Carrera / Santiago Carrera Merizalde

Estructura del capital (deuda patrimonio)

Como podemos ver en el cuadro de evolución de los Índices, con y sin Nic 12 existe: En la Estructura del capital pudimos ver que subimos casi 4 puntos porcentuales en nuestro índice de deuda patrimonial presentada a los Accionistas es que al contrario de los 91 centavos que aportan los acreedores por cada dólar ahora es de 95 centavos que es el valor real para la toma de decisiones.

Endeudamiento

Este índice es muy claro ya que aplicando las normas internacionales nuestra capacidad de endeudamiento que son cubiertas por nuestros activos aumento en uno porciento

Cobertura de gastos financieros y gastos fijos

Aplicando las normas en los índices que consideran los gastos tanto financieros como fijos, reducen en el número de veces que podemos cubrir dichos gastos ya que las utilidades que usamos tanto bruta como antes de intereses disminuye gracias a los ajustes que los realizamos.

Rendimiento sobre el patrimonio y sobre la inversión

En cuanto a los índices de rendimiento es claro que bajaron en sus porcentajes ya que al ser el primer año en el cual se aplican las normas internacionales, todos los cambios de los activos y pasivos por impuestos diferidos son absorbidos por el patrimonio.

Análisis Du-Pont

El análisis del índice Du-Pont el cual nos da el rendimiento de nuestros activos que tenemos sobre los capitales invertidos, el cual es de vital importancia para los grupos de interés, tener los valores reales que nos reflejo una disminución de casi dos puntos porcentuales en nuestro índice el cual nos explica que el valor real de nuestros activos sobre nuestro patrimonio es menor al presentado ya que hay activos que disminuyen su valor por su real deterioro en el tiempo mas no solo el contable como se lo ha venido presentando.

5 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 CONCLUSIONES

- La NIC 12, reconoce el gasto por Impuesto a la Renta, de los Estados Financieros, en el mismo periodo en que se registran los ingresos y gastos; es decir, independientemente del monto que resulte por pagarle a la Autoridad Tributaria en ese mismo periodo por aplicación de normas tributarias.

- La aplicación de la NIC 12 obliga a reconocer el impuesto diferido por el excedente de revaluación.

- Para las diferencias entre la Base NIIF y la Ley del Impuesto a la Renta es necesario divulgar y presentar una conciliación documentada para reflejar las diferencias temporarias y el cálculo del Impuesto a la Renta diferido.

- La determinación del Impuesto Diferido se fundamenta en los conceptos de “base fiscal” y “valor en libros”, que hacen evidente que la contabilidad financiera llevada conforme Principios Contables Generalmente Aceptadas difiere del tratamiento que la Ley del Impuesto sobre la Renta para las transacciones y concretamente para la determinación de la obligación tributaria.

- Esta divergencia es natural por cuanto la contabilidad es llevada conforme los PCGA o sea NIC; conforme al mandato que en ese sentido incluye el Código de Comercio y avala la Ley del Impuesto sobre la Renta, mientras que la determinación de la obligación tributaria corresponde efectuarla conforme las bases de tributación dictadas por el Congreso de la Republica, situación ultima que esta garantizada por el principio constitucional de legalidad.

- Consecuentemente, la divergencia entre el "valor en libros" y la "base fiscal" de las cuentas, no se enmarca dentro del supuesto contenido en el Código Penal para tipificar el caso especial de defraudación por llevar doble o múltiple contabilidad.

- Las entidades de Administración Tributaria en otros países se han pronunciado en el sentido de que la Contabilidad Financiera requiere ajustes o reorganización para la determinación de la obligación tributaria, es un hecho que fundamenta las expectativas de que en estos países las empresas se sientan seguras de llevar su contabilidad según NIIFs sin sesgarla por las posiciones fiscales asumidas en la declaración jurada anual de Impuesto a la Renta, sin temor a que el fisco mal interprete las diferencias naturales entre la base contable y las bases de tributación.

- Para el caso de la empresa Agroindustrial puede esperarse razonablemente que los activos y pasivos por Impuesto Diferido resulten de los siguientes orígenes: diferencias temporarias imponibles y diferencias temporarias deducibles.

5.2 RECOMENDACIONES:

- Es necesario proponer cambios a la legislación para actualizar la vigencia de las normas técnicas.

- La adopción de la NIC 12 en el Ecuador, requiere a las empresas que registren el Impuesto Corriente, como ya era la práctica contable nacional, y que en adición efectúen el reconocimiento de los Activos y/o Pasivos por Impuesto Diferido.

- A la Administración Tributaria, implementar un anexo a la declaración jurada anual de Impuesto a la Renta, que incluya una conciliación detallada de las diferencias entre la Contabilidad Financiera y la determinación de la obligación tributaria, anexo que proporcionaría información valiosa tanto para los intereses fiscales, como para las empresas y los usuarios de Estados Financieros que entenderían mejor las consecuencias tributarias de las transacciones contabilizadas.

- Es importante llevar un control riguroso (auxiliares) de las diferencias temporarias para reflejar como se integra el impuesto diferido.

- Respecto de la determinación del impuesto Corriente, se recomienda elaborar una conciliación entre la utilidad contable y la renta imponible, en la que se parta de la utilidad contable y se coloquen las partidas en conciliación, como lo son los gastos no deducibles, las rentas exentas, rentas no afectadas, rentas

sujetas a retención definitiva y otras deducciones. A partir de esta conciliación se determinara la renta imponible sobre la cual se calculara el impuesto corriente a pagar.

- Respecto del calculo de Activos y Pasivos por Impuesto Diferido, se recomienda elaborar una hoja de trabajo detallada, a efectos de calcular y poder registrar adecuadamente el monto del Impuesto Diferido, dejando documentadas las apreciaciones sobre el 100% de diferencias entre la base fiscal y el valor en libros.

BIBLIOGRAFÍA

1. JARAMILLO, C. (1994). ***Historia del Ecuador.*** Ecuador: Limusa.
2. Crónica Comercial e Industrial de Guayaquil 1820-1920.
3. Discurso en la ceremonia de graduación de los oficiales de Estado Mayor. (12-5-75).
4. ECUADOR. INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICAS Y CENSOS – INEC. ***Censo Agropecuario Nacional 1954.***
5. ECUADOR. SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS. [http://www.supercias.gov.ec/Documentacion/ NIIF/Resolucion.pdf].
6. CARBO, L. (1999). ***Historia monetaria y cambiaria del Ecuador.*** Ecuador: Edimpres.
7. MACIAS, W. (1983). ***Problemas Socio-económicos del Ecuador.*** Ecuador: Ed. Oveja.