

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATOLICA DEL ECUADOR  
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES**

**EFFECTO TRIBUTARIO EN UNA EMPRESA COMERCIAL DE  
PRODUCTOS ELÉCTRICOS EN LA CIUDAD DE QUITO AL  
IMPLEMENTAR POR PRIMERA VEZ LA NORMATIVA  
CONTABLE INTERNACIONAL: NIIF 1; NIC: 2, 12, 16, 18, 23, 24, 36**

**DISERTACION DE GRADO PREVIA LA OBTENCIÓN DEL TITULO  
DE INGENIERÍA COMERCIAL**

**JIMMY ANDRÉS PALACIOS QUIINTEROS**

**DIRECTOR: ING. ARMANDO LITUMA**

**QUITO, SEPTIEMBRE 2010**

**NOMBRES DE DIRECTOR E INFORMANTES**

Ing. Armando Lituma  
Director de Disertación

Dr. Roberto Ordóñez  
Informante

Dr. Rodrigo Jiménez  
Informante

## **DEDICATORIA**

Este trabajo de investigación lo dedico a mi familia, mi madre, hermana y abuelita quienes me han brindado siempre un apoyo incondicional para cumplir mis metas y sueños, y han estado junto a mí en cada uno de mis pasos. A ellos que siempre me han mostrado su amor desinteresado y me han sabido inculcar desde siempre la fuerza para ser grande.

## AGRADECIMIENTO

*A mi madre, Rosa María*

Porque gracias a su incondicional apoyo me ha inculcado el deseo de cumplir este sueño, por su motivación y su constancia en no dejarme caer, por haberme enseñado que su amor estará conmigo siempre y por compartir junto a mí todos los días de mi vida. Gracias por ser la mejor madre del mundo, gracias por el orgullo de poderme llamar tu hijo.

*A mi hermana, Nathalia*

Por ser más que mi hermana, ser mi mejor amiga, gracias por las mil y una cosas que siempre ha hecho por mí, por enseñarme que un hermano es el mejor amigo y ser mi fuente de inspiración, ejemplo y motivación. Eres la mejor hermana que una persona puede tener y le doy gracias a Dios por haberme permitido crecer junto a ti.

*A mi abuelita, Tita*

Por haberme demostrado siempre su más infinito amor, por haberse sacrificado tanto en mi crianza y ser una verdadera madre para mí, por haberme dado cobijo en su casa y por cada una de las maravillosas enseñanzas que me ha sabido impartir siempre, simplemente no tengo palabras para agradecerle todo lo que ha hecho por mí.

*A mi primo, Jose Luis*

Por haber sido como un hermano para mí, gracias por todas las enseñanzas que me ha sabido compartir tanto en mi crecimiento personal como profesional, por haberme dado la oportunidad de demostrar mis habilidades y sobre todo gracias por la confianza que me ha sabido brindar siempre.

## INDICE

### INTRODUCCION, 1

#### 1. **NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA, 4**

- 1.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS, 4
  - 1.1.1 Antecedentes Internacionales, 4
  - 1.1.2 Antecedentes Nacionales, 9
- 1.2 GENERALIDADES: EFECTOS TRIBUTARIOS EN LA APLICACIÓN POR PRIMERA VEZ DE NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN EL ECUADOR, 11
  - 1.2.1 Antecedentes: Administración Tributaria, 11
  - 1.2.2 Campos de Aplicación (Adopción por Primera Vez de NIIFs “NIIF 1”), 12
  - 1.2.3 Balance General (Estado de Situación Financiera), 14
    - 1.2.3.1 Inventarios, 15
    - 1.2.3.2 Impuesto a las Ganancias, 22
    - 1.2.3.3 Activos Fijos, 26
    - 1.2.3.4 Costos de Financiamiento, 32
    - 1.2.3.5 Operaciones con Partes Relacionadas, 36
    - 1.2.3.6 Deterioro del Valor de los Activos, 43
  - 1.2.4 Estado de Resultados, 48
    - 1.2.4.1 Ingresos, 48
  - 1.2.5 Efectos en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, 53
  - 1.2.6 Efectos en el Estado de Flujos de Efectivo, 54
  - 1.2.7 Efecto en las Notas a los Estados Financieros, 57

#### 2. **EFECTOS TRIBUTARIOS DE LA APLICACIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA, 59**

- 2.1 EFECTO TRIBUTARIO DE LA IMPLEMENTACIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN UNA EMPRESA COMERCIAL DE PRODUCTOS ELÉCTRICOS EN LA CIUDAD DE QUITO, 59
  - 2.1.1 Balance General (Estado de Situación Financiera), 61
    - 2.1.1.1 Inventarios - Ejercicio Práctico, 62
    - 2.1.1.2 Impuesto sobre las Ganancias - Ejercicio Práctico, 71
    - 2.1.1.3 Activos Fijos - Ejercicio Práctico, 80
    - 2.1.1.4 Costos de Financiamiento - Ejercicio Práctico, 93
    - 2.1.1.5 Operaciones con Partes Relacionadas - Ejercicio Práctico, 99
    - 2.1.1.6 Deterioro en el Valor de los Activos - Ejercicio Práctico, 107
  - 2.1.2 Estado de Resultados (Estado de Ingresos Comprensivos), 113
    - 2.1.2.1 Ingresos - Ejercicio Práctico, 113
  - 2.1.3 Patrimonio Neto, 121
  - 2.1.4 Estado de Flujos de Efectivo, 127
  - 2.1.5 Notas a los Estados Financieros, 132
- 2.2 CALENDARIO DE IMPLEMENTACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA EMPRESAS COMERCIALES, 138

- 3. EMPRESAS COMERCIALES: MANEJO DE LA POLÍTICA FISCAL EN LA APLICACIÓN DE NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA, 141**
    - 3.1 EFECTOS TRIBUTARIOS EN LA IMPLEMENTACIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN EMPRESAS NACIONALES Y MULTINACIONALES 141
      - 3.1.1 Efectos Positivos, 142
      - 3.1.2 Efectos Negativos, 144
    - 3.2 ACCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ECUATORIANA RESPECTO DE LA APLICACIÓN DE NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA, 146
    - 3.3 CONTINGENTES TRIBUTARIO DE LA NO APLICACIÓN O APLICACIÓN ERRADA DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA, 148
    - 3.4 FACTORES A CONSIDERAR EN LA APLICACIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA EMPRESAS DEL SECTOR COMERCIAL ELÉCTRICO ECUATORIANO, 151
  - 4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES, 154**
    - 4.1 CONCLUSIONES, 154
    - 4.2 RECOMENDACIONES, 158
- BIBLIOGRAFÍA, 161**

## **RESUMEN EJECUTIVO**

Para el desarrollo de esta investigación se debe considerar y comprender que la adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera son un tema relativamente nuevo en el Ecuador, a diferencia de otros países en los que esta práctica ha sido un tema común desde hace mucho tiempo atrás. Incluso en nuestra legislación, más específicamente, en el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, ya se establecía la potestad de las compañías de aplicar Normas Internacionales de Contabilidad desde un punto de vista tributario, claro es, que la normativa contable ecuatoriana de por sí está basada en la internacional, por lo que muchos temas que en éstas se mencionan son de habitual aplicación para las empresas en el Ecuador; sin embargo, las diferencias existentes entre las normas ecuatorianas en relación a las internacionales generan una altísima falta de conocimiento por parte del personal tanto de las compañías como de los organismos de control.

Es por esta razón que el tema desarrollado en este estudio cobra una mayor importancia al entenderse que ambas normas deberán ser analizadas y manejadas para dar cumplimiento a los requerimientos de los organismos de control.

El comercio a nivel mundial en la actualidad está compuesto por un sin número de negocios que se manejan dentro de distintas industrias, cada una de las cuales debe ser administrada de una manera especial de acuerdo a sus características y a las condiciones en

que se encuentre cada uno de sus mercados. El presente estudio analizará las condiciones de un mercado comercial, más específicamente, el sector comercial eléctrico de la ciudad de Quito.

El enfoque que ha sido utilizado en esta investigación se centra en los rubros de mayor importancia y afectación dentro de los componentes de los estados financieros. Efectuando primeramente un análisis de los efectos tributarios de la adopción por primera vez de la normativa internacional con su impacto en las existencias de mercaderías, el impuesto sobre la renta, la propiedad planta y equipo, los costos incurridos por concepto de financiamiento, la influencia de manejar operaciones con partes relacionadas, el deterioro producido en los activos de la organización y el efecto en el reconocimiento de los ingresos de carácter ordinario.

El cumplimiento de las estipulaciones señaladas en las Normas Internacionales de Información Financiera en otros países, especialmente en los desarrollados, se desarrolla con mayor facilidad, básicamente por el hecho de que ya se lo ha venido aplicando desde hace algún tiempo atrás, por lo que forma parte ya de una cultura tributaria en dichos países e incluso se cuenta con una gran cantidad de herramientas que ayudan a la correcta aplicación de la mencionada normativa.

## INTRODUCCION

El proceso de Globalización mundial ha puesto en evidencia la enorme ruptura de las fronteras que separaban a los países. Esto, impulsado por el crecimiento económico de los países subdesarrollados, ha permitido crear y adoptar un mismo idioma financiero. El Ecuador no se encuentra exento del campo de influencia de los países desarrollados y es por esto que para sobrevivir en un mundo competitivo como el de hoy, las naciones deben aprender a manejarse bajo los lineamientos que marcan las políticas internacionales.

Una nación para ser desarrollada, requiere de una adecuada cultura generalizada de tipo social, económico y legal que le permita hacer frente a las rigurosas condiciones de los mercados internacionales. Dentro de esta cultura se encuentran las políticas fiscales, que no solo en el Ecuador sino en muchos países, constituyen uno de los pilares más importantes para el desarrollo de sus sociedades. En el caso específico ecuatoriano la política fiscal es controlada por el Servicio de Rentas Internas y la legislatura que la rige está constituida fundamentalmente por el Código Tributario, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de Aplicación.

Uno de los principales objetivos que busca la adopción de Normas Internacionales de Información Financiera en las empresas del sector comercial eléctrico ecuatoriano radica en la presentación de información financiera consistente para todos los agentes económicos, mientras que uno de las metas más importantes del fisco es determinar la ganancia sujeta a impuesto por los contribuyentes. Desde esta diferencia básica en el

enfoque que tienen ambos puntos de vista, se puede concluir que sus diferencias generarán impactos que afectarán a unas empresas posiblemente más que a otras; sin embargo, todos deben conocer las implicaciones o consecuencias que la aplicación de un tema generará sobre el otro.

Bajo cualquier principio contable, siempre existirá una conciliación entre los Estados Financieros y las Declaraciones Impositivas (Impuesto a la Renta). Indudablemente, el objetivo en muchos países, es disminuir las diferencias entre los criterios contables y tributarios con el fin de tener fuentes de información adecuadas y confiables para la toma de decisiones; sin embargo, es claro que las Administraciones Fiscales deben comprender que las Normas Internacionales de Información Financiera buscan demostrar la realidad económica de las empresas y por ende se deben adoptar procedimientos adecuados para determinar los impuestos.

La adopción por primera vez de la normativa contable internacional constituye una ardua tarea para la mayoría de las compañías. Para llevarla a cabo con éxito, la alta gerencia tendrá que participar en esta tarea. Las cifras calculadas según las Normas Internacionales de Información Financiera pueden resultar muy distintas y alarmantes. Las mayores diferencias dependerán de la industria y el tipo de actividad de las compañías, pero previsiblemente las mismas se centrarán en la contabilización de los activos fijos, impuestos diferidos, manejo de inventarios y en la evaluación del deterioro del valor de los activos.

La transición a la normativa internacional no siempre es un proceso que se lo lleva a cabo sin inconvenientes y en ningún caso debe ser considerada como un simple ejercicio técnico para la función financiera, ya que en realidad será un reto para la toma de decisiones.

Las disposiciones tributarias vigentes en el Ecuador expresan que la contabilidad se llevará en función a las Normas Ecuatorianas de Contabilidad, cuyo ámbito de aplicación se enmarca en un ámbito estrictamente contable financiero que no modifica ni afecta a las normas tributarias, por lo cual los contribuyentes al determinar sus estados financieros, de acuerdo a las normas referidas, estarán obligados a efectuar los ajustes necesarios a dicho resultado financiero para determinar la utilidad sobre la cual deben cumplir con sus obligaciones impositivas.

Es importante señalar que se seguirán otorgando tratamientos diferentes a ciertas partidas desde el punto de vista contable financiero y tributario.

Las políticas contables que una entidad use en su balance de apertura con arreglo a las Normas Internacionales de Información Financiera, pueden diferir de las que aplicaba en la misma fecha con arreglo a las Normas Ecuatorianas de Contabilidad, por tanto, las empresas deben reconocer los ajustes generados por las diferencias que se generen en este cambio. El objetivo de este estudio radica en demostrar el impacto tributario generado por dichas diferencias, más específicamente, el objetivo primordial de esta investigación se centra en conocer mediante un estudio los efectos tributarios de la aplicación por primera vez de la normativa contable internacional (NIIF 1; NIC: 2, 12, 16, 18, 23, 24, 36) en una empresa del sector comercial de productos eléctricos en la ciudad de de Quito.

## **1. NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA**

### **1.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS**

Para un mejor entendimiento de esta investigación es necesario mencionar los antecedentes tanto nacionales como internacionales que presentan las Normas Internacionales de Información Financiera, tal como se presenta a continuación.

#### **1.1.1 Antecedentes Internacionales**

La información financiera constituye hoy por hoy en el principal medio de evaluación de la eficiencia de las actividades que llevan a cabo las empresas alrededor del mundo, por lo que es fundamental conocer la forma de interpretar adecuadamente esta información a fin de conseguir resultados veraces que faciliten la toma de decisiones en una compañía. Con mucha frecuencia se escucha la importancia de conocer la situación o posición de un ente contable a fin de obtener una idea de su capacidad para afrontar obligaciones o para mantenerse como negocio en marcha, pero ¿cuál es la verdadera importancia de la información contable-financiera de una empresa?, la respuesta puede variar dependiendo el punto de vista que se analice; sin embargo, el Marco Conceptual de las NIIF nos brinda una definición clara que resume las posibles respuestas que se mantenga sobre la pregunta mencionada, así, el Marco Conceptual menciona a los Estados Financieros de una Compañía de la siguiente manera:

Los Estados Financieros son aquellas informaciones económicas preparadas y presentadas por lo menos anualmente y dirigidas hacia las necesidades comunes de información de una amplia variedad de usuarios. La presentación y elaboración de los Estados Financieros tienen diferencias y están influenciadas por la realidad socio-económica-legal de los países en los cuales se emiten. Adicionalmente los Estados Financieros sirven como apoyo a la Gerencia en la planeación, organización, dirección y control de los negocios y son una base para la toma de decisiones sobre inversiones y financiamiento.

Estas definiciones deberán ser ampliamente conocidas y difundidas por las personas interesadas en interpretar información financiera manejada bajo estos principios contables y financieros internacionales que, aunque en Latinoamérica se podría considerar nuevos, en realidad no lo son. En junio de 1973 en la ciudad de Londres-Inglaterra, se llevó a cabo la primera reunión del International Accounting Standard Committee o IASC que en idioma Castellano es el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, fruto de esta reunión surgieron acuerdos entre los organismos de contabilidad de varios países de todo el mundo, entre ellos, Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Inglaterra y otras potencias a nivel internacional, el principal objetivo de esta primera reunión fue el desarrollar un conjunto único de normas contables de carácter mundial de alta calidad, comprensibles y de cumplimiento obligatorio para la preparación de los estados financieros útiles para los mercados de capitales en todo el planeta.

Este Comité se encontraba formado por profesionales con un alto nivel de conocimientos y experiencias en las diferentes actividades empresariales, lo que le permitió el desarrollo de normas contables de alta calidad y alcance mundial. Así, en el año 1974 el Comité emitió la International Accounting Standards o IAS N°1, referida a la Revelación de Políticas Contables, la cual ha sufrido diversas modificaciones hasta la fecha.

Durante este extenso periodo comprendido entre 1973 el año 2001 el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad ha emitido 41 Normas Internacionales de Contabilidad, de las cuales 29 normas se encuentran en vigencia, siendo éstas las siguientes:

- NIC 1.- Presentación de Estados Financieros
- NIC 2.- Inventarios
- NIC 7.- Estados de Flujo de Efectivo
- NIC 8.- Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores
- NIC 10.- Hechos Ocurridos Después de la Fecha del Balance
- NIC 11.- Contratos de Construcción
- NIC 12.- Impuesto a las Ganancias
- NIC 16.- Propiedades, Planta y Equipo
- NIC 17.- Arrendamientos
- NIC 18.- Ingresos Ordinarios
- NIC 19.- Beneficios a los Empleados

- NIC 20.- Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales
- NIC 21.- Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera
- NIC 23.- Costos por Intereses
- NIC 24.- Información a Revelar sobre Partes Relacionadas
- NIC 26.- Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro
- NIC 27.- Estados Financieros Consolidados y Separados
- NIC 28.- Inversiones en Empresas Asociadas
- NIC 29.- Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias
- NIC 31.- Participaciones en Negocios Conjuntos
- NIC 32.- Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar
- NIC 33.- Ganancias por Acción
- NIC 34.- Información Financiera Intermedia
- NIC 36.- Deterioro del Valor de los Activos
- NIC 37.- Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes
- NIC 38.- Activos Intangibles
- NIC 39.- Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición
- NIC 40.- Propiedades de Inversión
- NIC 41.- Agricultura

En abril de 2001, la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad reemplaza al Comité de Normas Internacionales existente a la fecha, la cual asume la responsabilidad de emitir las Normas de Contabilidad, denominadas;

International Financial Reporting Standards o IFRS siendo su traducción al Castellano como Normas Internacionales de Información Financiera o NIIF.

Desde la constitución de dicha Junta, hasta la fecha, se han emitido 8 NIIF, referidas a complementar y/o actualizar las anteriores Normas Internacionales de Contabilidad, siendo éstas las siguientes:

- NIIF 1.- Adopción, por primera vez, de las Normas Internacionales de Información Financiera
- NIIF 2.- Pagos Basados en Acciones
- NIIF 3.- Combinaciones de Empresas
- NIIF 4.- Contratos de Seguros
- NIIF 5.- Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuadas
- NIIF 6.- Exploración y Evaluación de Recursos Minerales
- NIIF 7.- Instrumentos Financieros: Información a Revelar
- NIIF 8.- Segmentos de Operación

El propósito de tales NIIF es dar respuesta a la necesidad de establecer un lenguaje común para la presentación de la información financiera de las empresas, de manera de facilitar la interpretación de la misma en una Economía Globalizada en la cual han desaparecido las fronteras económicas.

### **1.1.2 Antecedentes Nacionales**

Nuestro país durante los últimos años ha tratado de incorporarse a la inevitable cadena de la Globalización de los mercados, esta apertura de fronteras incluye no solo las barreras económicas sino también las de tipo social, tecnológico, cultural y por supuesto el aspecto financiero. En el Ecuador se estableció que las políticas contables que por obligación deben manejar las sociedades ecuatorianas y extranjeras residentes en el país serán las dictadas a través de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad o NEC, por lo que existe una fuerte experiencia de los Administradores Financieros de las empresas en manejarse según este laberinto contable ecuatoriano, fruto de esta experiencia es que se hace fácil suponer que la adopción de una normativa diferente e internacional puede generar dificultades en el manejo y presentación de la información de los Estados Financieros de estas compañías; sin embargo, en vista de las restricciones sociales a las que nuestro país se ha visto inmerso por pertenecer al conocido “tercer mundo” o de los países subdesarrollados, es que tales NEC no difieren del todo con respecto a las NIC sino que por el contrario, las NEC han sido un claro reflejo de la normativa internacional pero enfocada a la realidad ecuatoriana, esto podría facilitar la adopción de los aspectos internacionales que aun no han sido aplicados de acuerdo a las NEC.

La Superintendencia de Compañías es el organismo rector de todas las actividades societarias ecuatorianas, y es este organismo el encargado de establecer mediante resolución los principios contables que se aplicarán obligatoriamente en la elaboración de los balances de las compañías y entidades

sujetas a su control así como le confiere atribuciones para reglamentar la oportuna aplicación de tales principios. A continuación se muestra el cronograma de aplicación de NIIF que la Superintendencia de Compañías ha venido realizando durante los últimos años:

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, se adoptó a las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF” y se 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.

Por lo mencionado, el cumplimiento por parte de las sociedades de adoptar la normativa internacional es obligatorio, esto conlleva a la necesidad de analizar los impactos que dichos cambios pueden generar. El enfoque de esta investigación radicará en toda su extensión a los efectos de carácter tributario de esta concepción contable-financiera.

## **1.2 GENERALIDADES: EFECTOS TRIBUTARIOS EN LA APLICACIÓN POR PRIMERA VEZ DE NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN EL ECUADOR**

### **1.2.1 Antecedentes: Administración Tributaria**

Las disposiciones tributarias vigentes en el Ecuador expresan que todas las sociedades deben llevar su contabilidad en función de las NEC. Esto genera una repercusión importante en el país puesto que se ingresa en una contraposición de opiniones entre los diferentes organismos de control. Por una parte la Superintendencia de Compañías obliga a las sociedades a elaborar sus estados financieros según las políticas contables internacionales mientras que por la otra parte la Administración Tributaria señala que los aspectos de carácter fiscal en el país deben ser manejados de acuerdo a las normas contables ecuatorianas ya establecidas:

“La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América, con sujeción a las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) y a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), en los aspectos no contemplados por las primeras.

En caso de que los documentos soporte de la contabilidad se encuentren en un idioma diferente del castellano, la administración tributaria podrá solicitar al contribuyente las traducciones respectivas de conformidad con la Ley de Modernización del Estado, sin perjuicio de las sanciones pertinentes.

Para fines tributarios, las Normas de Contabilidad deberán considerar las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario interno y de este reglamento, así como las de otras normas legales o reglamentarias de carácter tributario.”<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, (Jun 2010), Art. 39

Esta diferencia de criterios conlleva a la necesidad de que las sociedades se vean forzadas a manejar dos tipos de información por separada (esto no significa doble contabilidad) sino que, será necesario para la presentación de estados financieros considerar la normativa internacional, mas para los aspectos fiscales se deberá manejar detalles y reportes extracontables que permitan identificar claramente las obligaciones fiscales de los contribuyentes. De aquí que nacerá la necesidad de actualizar no solo los sistemas de información sino todo el personal involucrado con el área contable-financiera de las empresas, para que estén adecuadamente capacitadas para cumplir con las especificaciones de estos organismos de control y evitar contingentes que pueden llevar consigo onerosas multas por incumplimientos de los estatutos legales establecidos. Es así como las sociedades al determinar sus estados financieros, de acuerdo a las normas referidas, estarán obligadas a efectuar los ajustes necesarios a los resultados financieros para determinar la utilidad sobre la cual deben cumplir con sus obligaciones impositivas.

Es importante señalar que se continuará otorgando tratamientos diferentes a ciertas partidas desde el punto de vista contable financiero y tributario y por consiguiente persistirán las denominadas diferencias permanentes y temporales.

### **1.2.2 Campos de Aplicación (Adopción por Primera Vez de NIIFs “NIIF 1”)**

Todo cambio requiere siempre de un periodo de transición o aprendizaje para conseguir la experiencia necesaria si se quiere lograr resultados óptimos, por este motivo es lógico comprender que la Junta de Normas Internacionales de

Contabilidad haya considerado que la primera NIIF en emitirse deba referirse a la adopción por primera vez de las normas internacionales, debido a lo indispensable que se vuelve brindar todas las herramientas de conocimiento relacionados con el gran cambio que se está efectuando. Tal como se mencionó en los puntos anteriores, la obligación de manejar la política contable ecuatoriana de una forma internacional aplicará para todas las sociedades a partir del año 2012, es por este motivo la importancia de conocer los ámbitos de aplicación en las que estas normas se verán involucradas.

La NIIF 1 (Adopción por Primera Vez, de las Normas Internacionales de Información Financiera) tiene como objetivo principal el asegurar que los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF en una empresa, así como su información financiera intermedia, relativos a una parte del periodo cubierto por tales estados financieros, contenga información de gran calidad que:

- a) Sea totalmente transparente para los usuarios de los estados financieros y comparable para todos los periodos en que esta información se presente;
- b) Suministre un punto de partida adecuado para la contabilización según las NIIF;
- c) Pueda ser obtenida a un costo que no exceda a los beneficios proporcionados a los usuarios de los estados financieros.

Esta NIIF exige que las sociedades cumplan con cada una de las normas internacionales vigentes a la fecha de presentación de sus primeros estados financieros bajo NIIF. En particular, se exige que las compañías al preparar el

balance que sirve como punto de partida de su contabilidad bajo NIIF cumplan con los siguientes parámetros:

- Se debe reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento es requerido por las NIIF;
- No se debe reconocer como activos o pasivos partidas que las NIIF no reconozcan como tales;
- Se debe reclasificar los activos, pasivos y componentes del patrimonio neto, reconocidos según los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados anteriormente, con arreglo a las categorías de activos, pasivos y patrimonio neto que corresponda según las NIIF;
- Se debe aplicar las NIIF en la medición de todos los activos y pasivos reconocidos.

Estos aspectos señalan pautas de comportamiento contable para las compañías; sin embargo, no se debe olvidar que como se mencionó, las disposiciones tributarias vigentes en el país seguirán considerando las normas ecuatorianas, por lo que reclasificar las partidas o considerar nuevos activos y pasivos puede generar divergencias entre las fuentes de información requeridas bajo NEC y las normas internacionales NIIF.

### **1.2.3 Balance General (Estado de Situación Financiera)**

Dentro de los componentes de los estados financieros, el balance general constituye el esquema mediante el cual se puede identificar la posición

financiera en un momento dado en específico, una de las características fundamentales que deben tener los estados financieros bajo NIIF es la clasificación que tengan los activos, pasivos y componentes del patrimonio neto para su registro, en función de esta premisa, a continuación se estudiarán las condiciones que afecten a: inventarios en función de lo establecido en la NIC 2, el efecto y características de los impuestos diferidos según la NIC 12, activos fijos según la NIC 16, los costos de financiamiento o intereses de deuda de acuerdo a la NIC 23, la información a revelar sobre las partes relacionadas de una empresa del sector comercial ecuatoriano en función de la NIC 24 y el deterioro que afecte al importe de los activos tal como lo establece la NIC 36.

#### **1.2.3.1 Inventarios**

De acuerdo a lo que establece la normativa internacional (NIC 2) los inventarios corresponden a aquellos activos que: están disponible para la venta en el curso normal de operaciones, o están en proceso de producción para su venta posterior, o se encuentran en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicio.

Dentro tratamiento contable de los inventarios un tema fundamental es la cantidad de costo que debe reconocerse como un activo, para que sea diferido hasta que los ingresos correspondientes sean reconocidos.

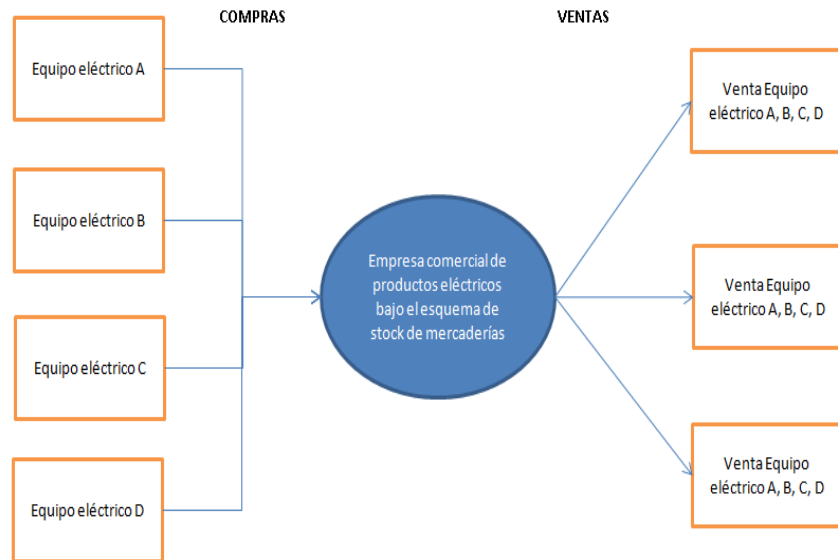
Las empresas del sector comercial eléctrico ecuatoriano por lo general mantienen importes muy significativos dentro de las partidas del inventario, debido principalmente a que los equipos eléctricos y electrónicos que se comercializan son complejos y de alta tecnología, lo que incrementa su valor. En estas compañías se debe considerar también el deterioro que tales equipos puedan tener que rebaje el importe en libros al valor neto realizable, ya que esta norma establece que los inventarios deben ser medidos a su costo o valor neto realizable (VNR) que se puede definir así:

Valor Neto Realizable: es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta.

Esto significa que la empresa del sector comercial eléctrico registrará inicialmente los inventarios disponibles para su venta de acuerdo al costo de adquisición que tengan dichas mercaderías. Ahora bien, es fundamental considerar que dentro del mercado comercial de productos eléctricos, las compañías se pueden manejar mediante dos esquemas, siendo estos los siguientes:

Almacenamiento de stock en función de una alta rotación de inventario.- Existen compañías que manejan una alta rotación de inventarios, esto significa la posibilidad de pronosticar de una manera eficiente las ventas futuras, por lo que este tipo de empresas pueden

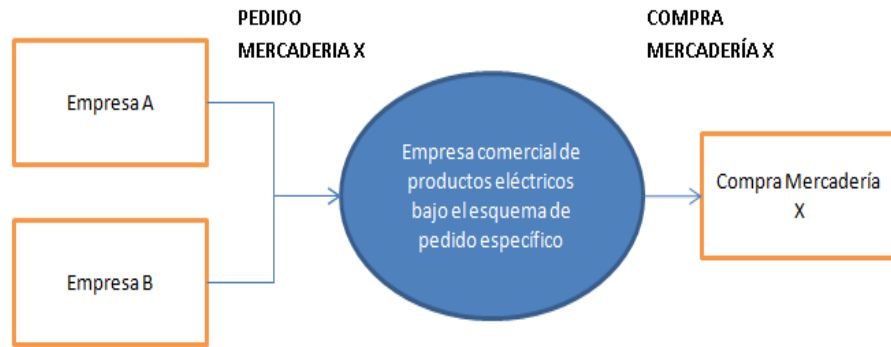
abastecerse de diferentes tipos de productos ya que su alta rotación garantiza las ventas y por ende la seguridad de disponer los inventarios requeridos dentro del giro ordinario del negocio. El siguiente esquema puede ayudar a comprender el tratamiento mencionado:



Este tipo de empresas tiene una alta rotación de inventarios lo que le permite abastecerse de varios tipos de mercaderías a la vez debido a la seguridad que posee en sus ventas, esto ayuda a disminuir las posibilidades de deterioro en el valor de los inventarios fruto de obsolescencias por la falta de venta de alguna mercadería.

Almacenamiento de stock en función de pedidos específicos.- Existen otras compañías que no manejan una alta rotación de inventarios, esto significa que para evitar el almacenamiento innecesario de productos y por ende las posibilidades de obsolescencia en los mismos, las compras del inventario deben efectuarse a través de pedidos específicos, es decir, debe existir primero una orden de compra aprobada y segura que

garantice la venta para posteriormente proceder a la adquisición del inventario. El siguiente esquema puede ayudar a comprender el tratamiento mencionado:



Este tipo de empresas no tiene una alta rotación de inventarios por lo que no pueden abastecerse de varios tipos de mercaderías a la vez debido a que no existe una alta seguridad en sus ventas, esto aumenta las posibilidades de deterioro en el valor de los inventarios fruto de obsolescencias si llegare a existir un limitante que cancele una venta de un producto ya adquirido.

El costo de los inventarios debe incluir todos los costos derivados de su adquisición o transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales. Una empresa comercial no tendrá costos de transformación por lo que en la gran mayoría de casos, el registro contable de los inventarios se efectuará en función de los costos de adquisición de los mismos.

Los inventarios de acuerdo a la normativa internacional, se deben asignar utilizando los métodos de primeras entradas primeras salidas (PEPS) o del costo promedio ponderado para los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares. Para los inventarios con una naturaleza y uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costeo diferentes a las señaladas. El costo de productos que no son habitualmente intercambiables entre sí, así como de los bienes segregados para proyectos específicos, se determinará a través de la identificación específica de sus costos individuales. Esto sugiere un cambio importante para las compañías comerciales que dentro del sector eléctrico estaban registrando la adquisición de sus mercaderías en función del método de últimas entradas primeras salidas (UEPS) ya que la NIC 2 no señala a este método como válido para asignar los costos a los inventarios.

Es importante señalar también que esta NIC señala que el importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, serán reconocidas en el período en que ocurra la rebaja o la pérdida.

En nuestro país existe un problema de carácter general en la gran mayoría de empresas y gran mayoría de industrias, y es que la contabilidad es llevada de acuerdo a los lineamientos establecidos por la autoridad tributaria dejando muchas veces de lado las estipulaciones de las normas contables y financieras. Es así como dentro del área de

existencias o inventarios las compañías no suelen registrar las pérdidas por deterioro en el valor de los inventarios fruto de una disminución del valor neto de realización por debajo del costo de adquisición, si bien es cierto, la Norma Ecuatoriana de Contabilidad No. 11 (Inventarios) establece claramente al igual que la NIC 2 la necesidad de registrar estas pérdidas en el período en que ocurren; sin embargo, es un error común en las compañías ecuatorianas que las pérdidas en el valor de los inventarios únicamente son reconocidas cuando constituyen gastos deducibles para el cálculo del impuesto a la renta, es así que las pérdidas son registradas por lo general solo cuando se cumplen lo establecido en la normativa fiscal que señala lo siguiente:

“Gastos generales deducibles.- Bajo las condiciones descritas en el artículo precedente y siempre que no hubieren sido aplicados al costo de producción, son deducibles los gastos previstos por la Ley de Régimen Tributario Interno, en los términos señalados en ella y en este reglamento, tales como:

#### 8. Pérdidas

- a) Son deducibles las pérdidas causadas en caso de destrucción, daños, desaparición y otros eventos que afecten económicamente a los bienes del contribuyente usados en la actividad generadora de la respectiva renta y que se deban a caso fortuito, fuerza mayor o delitos, en la parte en que no se hubiere cubierto por indemnización o seguros. El contribuyente conservará los respectivos documentos probatorios por un período no inferior a seis años;
- b) Las pérdidas por las bajas de inventarios se justificarán mediante declaración juramentada realizada ante un notario o juez, por el representante legal, bodeguero y contador, en la que se establecerá la destrucción o donación de los inventarios a una entidad pública o instituciones de carácter privado sin fines de lucro con estatutos aprobados por la autoridad competente. En el acto de donación comparecerán, conjuntamente el representante legal de la institución beneficiaria de la donación y el representante legal del donante o su delegado. Los notarios

deberán entregar la información de estos actos al Servicio de Rentas Internas en los plazos y medios que éste disponga.”<sup>2</sup>

De acuerdo al artículo señalado las pérdidas de inventarios serían deducibles desde el punto de vista fiscal siempre y cuando se deban a caso fortuito, fuerza mayor o delitos; sin embargo, la NIC 2 no segrega las razones por las que se produzca la pérdida en el importe del inventario, por lo que obliga a registrar tal deterioro independientemente la causa que lo produzca, lo que puede generar la aparición de gastos no deducibles dentro de la conciliación tributaria del impuesto a la renta.

Otro aspecto clave de interpretación y estudio que ya se mencionó es el relacionado con los métodos de asignación del costo de las mercaderías. Existen en el mercado comercial de productos eléctricos, compañías que utilizan el método UEPS para medir los costos de los equipos que comercializan. En función de un cabal cumplimiento de las normas internacionales estas compañías necesariamente deberán modificar sus principios contables de valoración de inventarios hacia otro método aceptado por la NIC 2. Por lo general el método UEPS otorga un mayor valor al costo de los productos vendidos que con los otros métodos, debido fundamentalmente a que los últimos productos adquiridos son por lo general más costosos que los primeros por el efecto de la inflación de la economía, y son estos valores los que se reconocen como costo de ventas al momento en que los equipos son vendidos. Esto

---

<sup>2</sup> REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, (Jun 2010), Art. 28

generaría que los gastos producto de la venta del inventario en un periodo sean mayores que con los otros métodos, afectando el valor del impuesto a la renta que esa compañía deba pagar al Estado; asimismo, el efecto de un cambio de método de valoración de inventarios no solo afecta al gasto de los productos vendidos sino también al costo de los productos que aún están por venderse y que se encuentran registrados como activos, por lo que existirá una afectación al anticipo de impuesto a la renta que se calcula considerando los activos de la empresa.

En el capítulo 2 se analizará un ejemplo práctico detallado que incluya las afectaciones de carácter tributario que tendría una empresa del sector comercial eléctrico ecuatoriano fruto de un cambio en el método de valoración de inventarios y el deterioro de su importe en libros.

### **1.2.3.2 Impuesto a las Ganancias**

La NIC 12 tiene como principal objetivo prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias. El término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o internacionales, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición. El impuesto a las ganancias en el Ecuador es nombrado como Impuesto a la Renta pero incluye también otros tributos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por parte de una entidad subsidiaria, asociada o negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la entidad que presenta los estados financieros.

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

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

El impuesto corriente, correspondiente al periodo presente y a los anteriores, debe ser reconocido como una obligación de pago en la medida en que no haya sido liquidado. Si la cantidad ya pagada, que corresponde al periodo presente y a los anteriores, excede el importe a pagar por esos periodos, el exceso debe ser reconocido como un activo. Los pasivos (activos) corrientes de tipo fiscal, procedan del periodo presente o de periodos 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.

Tras el reconocimiento, por parte de la entidad, de cualquier activo o pasivo, está inherente la expectativa de que recuperará el primero o liquidará el segundo, por los valores en libros que figuran en las correspondientes rúbricas. Cuando sea probable que la recuperación o

liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la NIC 12 relacionada con el Impuesto sobre las Ganancias exige que la entidad reconozca un pasivo (activo) por el impuesto diferido, con algunas excepciones muy limitadas.

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 solo 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 activos y pasivos por impuestos diferidos deben medirse empleando las tasas fiscales que se espera sean de aplicación en el periodo en el que el activo se realice o el pasivo se cancele, basándose en las tasas y leyes fiscales que a la fecha del balance hayan sido aprobadas o prácticamente terminado el proceso de aprobación.

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

Los activos y pasivos por impuestos diferidos no deben ser descontados. El importe en libros de un activo por impuestos diferidos debe someterse a revisión en la fecha de cada balance. La entidad debe reducir el importe del saldo del activo por impuestos diferidos, en la medida que estime probable que no dispondrá de suficiente ganancia fiscal, en el futuro, como para permitir cargar contra la misma, la totalidad o una parte, de los beneficios que comporta el activo por impuestos diferidos. Esta reducción deberá ser objeto de reversión, siempre que la entidad recupere la expectativa de suficiente ganancia fiscal futura, como para poder utilizar los saldos dados de baja.

Una empresa del sector comercial eléctrico ecuatoriano deberá contabilizar las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos. Así, los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en el resultado del periodo se registran también en los resultados. Los efectos fiscales de las transacciones y otros sucesos que se reconocen directamente en el patrimonio neto, deberán llevarse directamente al patrimonio neto. De forma similar, el reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos, en una combinación de negocios, afectará a la cuantía de la plusvalía comprada derivada de la combinación o al exceso que suponga la participación de la entidad adquirente del valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables, de la entidad adquirida, sobre el costo de la combinación.

Finalmente es de vital importancia mencionar que hasta la fecha de elaboración de este estudio, la Administración Tributaria no ha tenido un pronunciamiento claro acerca de su aceptación o no de las Normas Internacionales de Información Financiera, por lo que, de no existir un pronunciamiento claro sobre su aceptación, es probable que las empresas deban generar reportes extracontables de manera de cumplir con todos los organismos de control manejando una contabilidad en función de la normativa internacional establecida de acuerdo a la Resolución No. 08.G.DSC del 20 de noviembre de 2008 de la Superintendencia de Compañías pero llevando los impuestos bajos las Normas Ecuatorianas de Contabilidad, tal como lo establece la vigente Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de Aplicación.

### **1.2.3.3 Activos Fijos**

La NIC 16 relacionada con Propiedades, Planta y Equipo tiene como principal objetivo prescribir el tratamiento contable de los activos fijos de una entidad de forma que todos los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la empresa tiene en propiedades, planta y equipo, así como los cambios que se haya producido en dicha inversión.

El objetivo a analizar en esta área corresponderá a los efectos tributarios que una empresa del sector comercial eléctrico ecuatoriano tendrá en relación al reconocimiento contable de este tipo de activos así como la determinación de su importe en libros y los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro que deben reconocerse con relación a estos.

En relación a estos conceptos, una empresa ligada al sector comercial eléctrico tendrá dentro de sus activos fijos maquinarias, edificios y demás instalaciones que requiera para cumplir con el giro de su negocio. Así esta empresa deberá considerar el tratamiento contable para todos los activos que cumplan con las siguientes condiciones establecidas en la norma:

- a) Sean activos que son propiedad de la empresa y están destinados para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, o para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y
- b) El uso de estos activos se espera que sea mayor a un periodo contable

Cumpliendo esta premisa, la empresa del sector eléctrico reconocerá un elemento de Propiedades, Planta y Equipo si:

- a) Es probable que la entidad obtenga beneficios económicos futuros derivados del uso de tales activos; y
- b) El costo de tales activos puede ser medido con fiabilidad

Todo elemento del activo fijo que cumpla las condiciones señaladas debe ser valorado por esta empresa a su costo de adquisición, este costo será el precio equivalente al contado en la fecha de reconocimiento del activo. Si el pago se aplaza más allá de los plazos normales del crédito comercial, la diferencia entre el precio equivalente al contado y el total de los pagos se reconocerá como gastos por intereses.

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

- a) Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio;
- b) Todos los costos directamente relacionados con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia;
- c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurre la entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos del de la producción de inventarios durante el periodo

Es importante señalar que las normas internacionales en general tienen como principal objetivo mostrar información contable-financiera real, es así que se considera que el importe en libros de un activo debe reflejar su valor de realización ya que es a este costo en el cual un activo puede ser recuperado, si bien es cierto las normas ecuatorianas mencionan esta condición, la costumbre de las sociedades en el país es el de registrar los activos a su coste de adquisición y efectuar movimientos sobre este importe solo en el caso de que existan reavalúos sobre los mismos. La NIC 16 establece el concepto de deterioro de importe del activo como un componente del costo del mismo. Este parámetro generará un efecto impositivo en razón del cumplimiento de la norma contable por sobre la normativa fiscal, de manera que las compañías deberán empezar a registrar estas pérdidas de valor en los ejercicios que se produzcan cumpliéndose o no las condiciones para que tales gastos sean considerados como deducibles para efectos del cálculo del impuesto a la renta. De esta forma el importe en libros de un activo de propiedades, planta o equipo estará conformado por su costo de adquisición menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.

La norma señala además que cuando se incremente el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal aumento se llevará directamente a una cuenta de superávit de revaluación, dentro del patrimonio neto. No obstante, el incremento se reconocerá en el

resultado del periodo en la medida en que suponga una reversión de una disminución por devaluación del mismo activo, que fue reconocida previamente en resultados. Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal disminución se reconocerá en el resultado del periodo. No obstante, la disminución será cargada directamente al patrimonio neto contra cualquier superávit de revaluación reconocido previamente en relación con el mismo activo, en la medida en que tal disminución no exceda el saldo de la citada cuenta de superávit de revaluación.

Para una empresa del sector comercial eléctrico es fundamental disponer de una instalación física en la cual se efectúen las operaciones del giro del negocio, muchos de los productos que este tipo de empresas comercializa, son de tamaños considerables y requieren de una disposición física adecuada, de aquí que es importante considerar que la NIC 16 establece que se debe depreciar de forma separada cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento.

Así la entidad distribuirá el importe inicialmente reconocido de un elemento de propiedades, planta y equipo entre sus partes significativas y debe depreciar de forma separada cada una de estas partes. Por ejemplo, para una empresa que comercializa productos eléctricos podría ser adecuado amortizar por separado la estructura del cableado eléctrico

de las instalaciones en donde efectúe sus operaciones del resto del edificio.

La depreciación de un activo debe empezar a determinarse cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para ser capaz de operar de la forma prevista por la gerencia. La depreciación de un activo cesará en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como mantenido para la venta). Este aspecto es totalmente nuevo con relación a lo establecido por las Normas Ecuatorianas de Contabilidad exigidas por la Administración Tributaria.

Para este tipo de compañías es posible utilizar diversos métodos de depreciación para distribuir el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Entre los mismos se incluyen el método lineal o el método de depreciación decreciente (existe además el método de las unidades de producción pero para el caso de una empresa comercial no sería aplicable). La depreciación lineal dará lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie mientras que el método de depreciación decreciente en función del saldo del elemento dará lugar a un cargo que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil. Este aspecto es fundamental dentro de la determinación de los posibles

efectos tributarios que pueda generar la adopción por primera vez de las NIIF. Como se mencionó con anterioridad las sociedades en el Ecuador por lo general manejan la depreciación de sus activos de propiedades, planta y equipos de la manera que establecen las normas tributarias, esto es, mediante el método de depreciación lineal y de acuerdo a los siguientes porcentajes de depreciación máximos:

- |   |           |
|---|-----------|
| a) Inmuebles (excepto terrenos), naves, aeronaves, barcasas y similares | 5% anual  |
| b) Instalaciones, maquinarias, equipos y muebles                        | 10% anual |
| c) Vehículos, equipos de transporte y equipo caminero móvil             | 20% anual |
| d) Equipos de cómputo y software  | 33% anual |

#### **1.2.3.4 Costos de Financiamiento**

Una empresa dedicada a la comercialización de productos eléctricos en el Ecuador, necesariamente deberá disponer de instalaciones sobre las cuales pueda ejercer adecuadamente sus actividades de giro de negocio, esto puede incluir que la entidad por ejemplo debe efectuar la construcción del edificio administrativos donde laborará o de las bodegas en donde guardará sus inventarios, de esta manera, la empresa dependiendo su capacidad económica podría verse en la necesidad de solicitar préstamos para hacer frente a los fuertes desembolsos que la adquisición o construcción de un activo significativo.

En función de esta premisa, se analizará los efectos desde el punto de vista tributario que para esta empresa afectaría el tratamiento contable de los costos por financiamiento de acuerdo a lo que establece la NIC 23, así, se debe primeramente conocer las principales definiciones que esta norma señala, siendo estas las siguientes:

- a) costos por préstamos.- son los intereses y otros costos incurridos por una entidad, que estén relacionados con los fondos que ha tomado prestados.
- b) activo cualificado.- es aquel que requiere, necesariamente, de un periodo de tiempo sustancial antes de estar listo para su uso o para la venta.

Ejemplos de activos que cumplen las condiciones referidas para su cualificación en una empresa que comercializa productos y equipos para el sector eléctrico son las bodegas en donde se almacenen dichos equipos hasta su venta, las centrales eléctricas o los edificios.

La normativa internacional señala que los costos por préstamos deben ser reconocidos como gastos del periodo en que se incurre en ellos, salvo si fueran capitalizados. Los costos por intereses que pueden ser capitalizados son los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos que

cumplan las condiciones para su cualificación, formando parte del costo de dichos activos.

Es fundamental mencionar que aunque la normativa ecuatoriana (NEC 10) se elaboró en función de las premisas señaladas por la NIC 23, la costumbre de la mayoría de empresas en el país es registrar los costos por intereses como un gasto del periodo en que se incurran, este es claramente un procedimiento errado en función de que existe la disposición de capitalizar esos costos en función de su relación directa con la adquisición o construcción de activos cualificados.

En la medida que los fondos se hayan tomado prestados específicamente con el propósito de obtener un activo que cumpla las condiciones para su cualificación como tal, el importe de los costos por préstamos susceptibles de capitalización en ese activo se debe determinar según los costos reales incurridos por tales préstamos durante el periodo, menos los rendimientos conseguidos por la colocación de tales fondos en inversiones temporales.

En la medida en que los fondos procedan de préstamos genéricos, usados para obtener el activo que cumple las condiciones para a su cualificación, el importe de los costos por préstamos susceptibles de ser capitalizados debe ser determinado aplicando una tasa de capitalización a los desembolsos efectuados en dicho activo. La tasa de capitalización debe ser la media ponderada de los costos por préstamos aplicables a

los préstamos recibidos por la entidad, que han estado vigentes en el periodo, y son diferentes de los específicamente acordados para financiar el activo.

Es importante señalar que el importe de los costos por préstamos, capitalizados durante el periodo, no debe exceder del total de costos por préstamos en que se ha incurrido durante ese mismo periodo. Los intereses deben empezar a capitalizarse siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

- a) se haya incurrido en desembolsos con relación al activo
- b) se hayan incurrido en costos por intereses
- c) se están llevando a cabo las actividades necesarias para preparar al activo para su uso deseado o para su venta

A su vez, la capitalización de los intereses de financiamiento deben suspenderse durante los periodos en los que se interrumpe el desarrollo de actividades; sin embargo, la capitalización no debe suspenderse si durante ese periodo se están llevando a cabo actuaciones técnicas o administrativas importantes. Tampoco se debe suspender la capitalización por causa de un retraso temporal necesario como parte del proceso de obtención de un activo disponible para su uso o para su venta.

La capitalización de los costos por préstamos debe finalizar cuando se hayan completado todas o prácticamente todas las actividades necesarias para preparar al activo, que cumple las condiciones para su cualificación, para su utilización deseada o para su venta.

En el capítulo 2 de este estudio se analizará mediante un caso práctico el efecto tributario de la adopción por primera vez de manera obligatoria de la NIC 23 costos por intereses.

#### **1.2.3.5 Operaciones con Partes Relacionadas**

Uno de los temas de mayor revisión a nivel financiero desde el punto de vista internacional ha sido el efecto de la posición financiera y las exigencias tributarias relacionadas con las operaciones que una entidad efectúe con sus partes relacionadas. Por este motivo se emitió la NIC 24 cuyo objetivo principal radica en asegurar que los estados financieros de una entidad contengan la información necesaria para poner de manifiesto la posibilidad de que tanto la posición financiera como el resultado del período puedan haberse visto afectados por la existencia de partes relacionadas, así como por transacciones realizadas y saldos pendientes con ellas.

Las relaciones entre partes relacionadas son una característica normal del comercio y de los negocios. Por ejemplo, muchas empresas relacionadas con el comercio de productos y equipos eléctricos llevan a

cabo parte de su actividad a través de subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas. En tales circunstancias, la capacidad de la entidad para influir en las políticas financieras y de operación de la entidad participada se consigue a través del control, control conjunto o influencia significativa, respectivamente.

La relación entre partes relacionadas puede tener efectos sobre la posición financiera y los resultados de una entidad. Las partes relacionadas pueden realizar transacciones que otras partes, carentes de relación, no emprenderían. Por ejemplo, una entidad que vende bienes a su parte relacionada al precio de costo, podría no hacerlo a este precio si se tratara de un cliente distinto. Además, las transacciones entre partes relacionadas pueden no realizarse por los mismos importes globales que entre partes sin vinculación alguna.

Los resultados y la posición financiera de una entidad pueden quedar afectados por la existencia de partes relacionadas, incluso si no han tenido lugar transacciones con ellas. La simple existencia de la relación puede ser suficiente para influir en las transacciones de la entidad con otras partes no relacionadas. Por ejemplo, una subsidiaria puede suspender sus operaciones con otra entidad fuera del grupo, a la que esté unida por lazos comerciales, si la controladora adquiere otra subsidiaria que se dedique al mismo tipo de comercio que la tercera ajena al grupo. Alternativamente, una de las partes relacionadas puede abstenerse de realizar ciertas actuaciones por la influencia significativa

ejercida por la otra parte. Por ejemplo, una subsidiaria puede recibir instrucciones de la controladora para no llevar a cabo actividades de investigación y desarrollo. En nuestro país es muy común este efecto al momento de escoger a una firma para prestar servicios de auditoría externa, donde en muchos de los casos las empresas eligen a las firmas en función de lo que hayan establecido las filiales o la controladora en sus respectivos países.

Por estas razones, el conocimiento de las transacciones entre partes relacionadas, saldos pendientes y relaciones entre las mismas, podría afectar a la evaluación de las operaciones de una entidad comercial de equipos eléctricos por parte de los usuarios de los estados financieros, incluyendo la evaluación de los riesgos y oportunidades a los que se enfrenta la entidad.

Dentro de esta área es importante definir los siguientes conceptos:

- Parte relacionada: Una parte se considera relacionada con la entidad si dicha parte:
  - a) directa, o indirectamente a través de uno o más intermediarios:
    - i. controla a, es controlada por, o está bajo control común con, la entidad (esto incluye controladoras, subsidiarias y otras subsidiarias de la misma controladora);
    - ii. tiene una participación en la entidad que le otorga influencia significativa sobre la misma; o

- iii. tiene control conjunto sobre la entidad;
  - b) es una asociada de la entidad;
  - c) es un negocio conjunto, donde la entidad es uno de los participantes
  - d) es personal clave de la dirección de la entidad o de su controladora;
  - e) es un familiar cercano de una persona que se encuentre en los supuestos (a) o (d);
  - f) es una entidad sobre la cual alguna de las personas que se encuentra en los supuestos (d) o (e) ejerce control, control conjunto o influencia significativa, o bien cuenta, directa o indirectamente, con un importante poder de voto; o
  - g) es un plan de prestaciones post-empleo para los trabajadores, ya sean de la propia entidad o de alguna otra que sea parte relacionada de ésta.
- Transacciones entre Partes relacionadas: Es toda transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre partes relacionadas, con independencia de que se cargue o no un precio.
  - Familiares cercanos a una persona: Son aquellos miembros de la familia que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus relaciones con la entidad. Entre ellos se pueden incluir:

- a) su cónyuge o persona con análoga relación de afectividad y los hijos;
  - b) los hijos del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad; y,
  - c) las personas a su cargo o a cargo del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad.
- Control: Una parte tiene control cuando tiene el poder de dirigir las políticas financieras y operativas de una entidad, para obtener los beneficios de sus actividades.
  - Influencia significativa: Es el poder para participar en las decisiones financieras y operativas de una entidad, pero sin tener control sobre ellas. Puede obtenerse mediante participación en la propiedad, por disposición legal o estatutaria, o por contrato.

Es importante señalar que la normativa internacional menciona que las empresas deben revelar que las condiciones de las transacciones con terceros vinculados son equivalentes a las que se dan en transacciones hechas en condiciones de independencia mutua entre las partes, sólo si tales condiciones pueden ser justificadas o comprobadas. Este aspecto es clave en función de lo establecido por la normativa fiscal ecuatoriana referente a operaciones con partes relacionadas en las que se estipula lo siguiente:

- a) Los contribuyentes del Impuesto a la Renta que hayan efectuado operaciones con partes relacionadas domiciliadas en el exterior, dentro de un mismo período fiscal en un monto acumulado superior a tres millones de dólares de los Estados Unidos de América (USD 3.000.000,00), deberán presentar al Servicio de Rentas Internas el Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas.
- b) De igual manera deberán presentar el indicado anexo aquellos contribuyentes que habiendo efectuado operaciones con partes relacionadas domiciliadas en el exterior, dentro de un mismo período fiscal, por un monto acumulado comprendido entre USD 1.000.000,00 a USD 3.000.000,00 y cuya proporción del total de operaciones con partes relacionadas del exterior sobre el total de ingresos, de acuerdo con los casilleros correspondientes del formulario 101 del impuesto a la renta, sea superior al 50%.
- c) Aquellos contribuyentes que hayan efectuado operaciones con partes relacionadas domiciliadas en el exterior, dentro de un mismo período fiscal en un monto acumulado superior a los cinco millones de dólares (USD 5.000.000,00) deberán presentar adicionalmente al Anexo, el Informe Integral de Precios de Transferencia.

Otro aspecto importante a señalar está relacionado con las reformas vigentes en el Ecuador a partir del periodo fiscal 2010, donde se señala que serán deducibles para efectos del cálculo del

impuesto a la renta los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas, hasta un máximo del 5% de la base imponible del Impuesto a la Renta más el valor de dichos gastos. Para el caso de las sociedades que se encuentren en el ciclo preoperativo del negocio, éste porcentaje corresponderá al 5% del total de los activos, sin perjuicio de la retención en la fuente correspondiente.<sup>3</sup>

Finalmente es importante señalar que a mas de revelar la información referente a las transacciones celebradas con partes relacionadas en función de lo establecido en la normativa contable internacional, las empresas deben dar cumplimiento a lo establecido por la Administración Fiscal en función de lo siguiente:

“Los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta, que realicen operaciones con partes relacionadas, y no se encuentren exentos del régimen de precios de transferencia de conformidad con el artículo innumerado quinto agregado a partir del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, de acuerdo al artículo correspondiente a la Ley de Régimen Tributario Interno, adicionalmente a su declaración anual de Impuesto a la Renta, presentarán al Servicio de Rentas Internas el Informe Integral de Precios de Transferencia y los anexos que mediante Resolución General el SRI establezca, referente a sus transacciones con estas partes, en un plazo no mayor a dos meses a la fecha de exigibilidad de la declaración del impuesto a la renta, de

---

<sup>3</sup> LEY REFORMATORIA A LA LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO Y A LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ECUADOR, (DIC 2009), Art. 4

conformidad con lo dispuesto en el artículo correspondiente en este reglamento.”<sup>4</sup>

En el capítulo 2 de este estudio, se analizará un caso práctico en el que se observará los puntos mencionados relacionados con las operaciones que una empresa del sector comercial eléctrico ecuatoriano mantenga con compañías relacionadas.

### **1.2.3.6 Deterioro del Valor de los Activos**

Un Activo se deteriora cuando su valor en libros excede su valor recuperable, si es ese el caso la entidad debe reconocer la respectiva pérdida por deterioro en sus estados financieros, es por esto que para una clara comprensión del valor real de un activo determinado es necesario conocer el desgaste o deterioro que ha sufrido por su uso, el paso del tiempo u otras razones que pueden modificar su valor, de aquí nace el concepto de depreciación que no es más que la pérdida

Dentro de esta área es importante definir los siguientes conceptos:

- Valor Recuperable.- Es el mayor valor entre el precio de venta neto y el valor de uso
- Precio de venta neto.- Es la cantidad obtenida por la venta de un activo en un transacción de mercado entre dos partes

---

<sup>4</sup> REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, (Jun 2010), Art. 84

independientes menos los costos que genera la venta (costos legales, costos de transacción). Se excluye los costos financieros y gastos de impuestos.

- Valor de uso.- Es el valor actual de los flujos de efectivo esperados por el uso del activo.
- Precio de venta neto de un activo.- Es el importe que se puede obtener por la venta del mismo en una transacción libre, realizada entre un comprador y un vendedor adecuadamente informados, una vez deducidos los costos de desapropiación.
- Costos de desapropiación.-Son los costos incrementales directamente atribuibles a la desapropiación de un activo, excluyendo los gastos financieros y los impuestos sobre las ganancias.
- Pérdida por deterioro.- Es la cantidad en que excede el valor en libros de un activo, a su importe recuperable.
- Valor en libros de un activo.- Es el importe por el que tal elemento aparece en el balance de situación general, una vez deducida la amortización o depreciación acumuladas y el deterioro de valor que, eventualmente, le correspondan.

- Depreciación (Amortización).- Es la distribución del valor depreciable de un activo entre los años de su vida útil estimada.
- Importe depreciable de un activo.- Es su costo histórico, o el importe que lo sustituya en los estados financieros, una vez que se ha deducido su valor residual.
- Vida útil de un activo.- es: (a) el período de tiempo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la empresa, o bien ; (b) el número de unidades de producción o similares que se esperan obtener del mismo por parte de la empresa.
- Unidad generadora de efectivo.- Es el grupo identificable de activos más pequeño, cuyo funcionamiento continuado genera entradas de efectivo a favor de la entidad que son, en buena medida, independientes, de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.
- Activos comunes de la Compañía.- Son los activos, diferentes de la plusvalía comprada, que contribuyen a la obtención de flujos de efectivo futuros en la unidad generadora de efectivo que se está considerando y en las demás unidades existentes en la empresa.

Es importante señalar que las Compañías deben efectuar una revisión del deterioro en el valor de sus activos al cierre del balance si existe algún indicio de deterioro del valor de sus activos; e incluso, así no exista un indicio de deterioro, la empresa debe revisar anualmente el valor de los activos intangibles cuya vida útil es indefinida, el valor de los activos intangibles no disponibles para su uso y el valor del menor valor originado por combinaciones de negocios.

El importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor de uso. Ahora bien, es importante señalar que en una empresa del sector comercial eléctrico ecuatoriano, no siempre es necesario calcular el valor razonable del activo menos sus costos de venta y su valor de uso ya que si cualquiera de esos importes excede al importe en libros del activo, éste no habría sufrido un deterioro de su valor y por tanto no sería necesario calcular el otro valor.

Para una empresa del sector comercial eléctrico en el Ecuador los activos fijos pueden ser representativos en función de que muchas de estas empresas tienen plantas o maquinarias de alto costo y tecnología (activos fijos) que son utilizados para probar, instalar o comercializar los equipos que forman parte del giro de negocio. Este tipo de empresas de acuerdo a lo que establece la normativa internacional debe estimar el valor de uso de un activo siguiendo los siguientes pasos:

- a) Estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto del funcionamiento continuado del activo como de su desapropiación final;
- b) Debe considerar las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o en la distribución temporal de dichos flujos de efectivo futuros;
- c) El valor temporal del dinero, representado por la tasa de interés de mercado sin riesgo;
- d) El precio por soportar la incertidumbre inherente al activo; y
- e) Otros factores, como la liquidez, que los participantes en el mercado reflejarían al poner precio a los flujos de efectivo futuros que la entidad espera que se deriven del activo.

Otro aspecto de vital importancia a considerar por este tipo de compañías consiste la pérdida por deterioro, que debe ser reconocida inmediatamente como un gasto en el estado de resultados, a menos que el activo en cuestión se contabilice por su valor revaluado siguiendo otra NIC (por ejemplo, en virtud del tratamiento alternativo permitido en la NIC 16, Propiedades, Planta y Equipo). Las pérdidas por deterioro, en los activos revaluados, deben tratarse como una disminución de la reevaluación practicada siguiendo la Norma Internacional de Contabilidad pertinente.

Una empresa debe evaluar, en cada fecha del balance, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro, reconocida para los activos en

años anteriores ya no existe o ha disminuido. Si encontrara tal indicio, la empresa debería volver a estimar el importe recuperable del activo en cuestión. El nuevo valor en libros de un activo tras la reversión de una pérdida por deterioro, no debe exceder al valor en libros que podría haberse obtenido (neto de amortización o depreciación) de no haberse reconocido la pérdida por deterioro para el mismo activo en períodos anteriores.

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

## **1.2.4 Estado de Resultados**

### **1.2.4.1 Ingresos**

La NIC 18 se encarga fundamentalmente de la oportunidad del reconocimiento y registro contable de los ingresos ordinarios, de esta manera, se mantiene el criterio de que los ingresos ordinarios son reconocidos cuando:

- a) Sea probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad;

b) Éstos puedan ser medidos con fiabilidad

Para obtener una mejor comprensión de los efectos tributarios en la aplicación por primera vez de esta norma en una empresa del sector comercial eléctrico ecuatoriano, es necesario entender algunas definiciones:

- Ingresos Ordinarios: Es la entrada bruta de beneficios económicos (recibidos o por recibir), durante un periodo determinado, en tanto:  
a) surjan en el curso de actividad ordinaria, b) genere un aumento del patrimonio neto y c) no se relacione con las aportaciones de propietarios.
- Valor Razonable: Es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, realizando una transacción libre

Normalmente, el criterio usado para el reconocimiento de ingresos ordinarios en esta Norma se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias es necesario aplicar tal criterio de reconocimiento, por separado, a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por ejemplo, cuando el precio de venta de un producto en una empresa que comercializa equipos eléctricos incluye

una cantidad identificable a cambio de algún servicio futuro, tal importe se diferirá y reconocerá como ingreso durante el intervalo de tiempo en el que tal servicio será ejecutado. A la inversa, el criterio de reconocimiento será de aplicación a dos o más transacciones, conjuntamente, cuando las mismas estén ligadas de manera que el efecto comercial no puede ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones. Por ejemplo, una entidad puede vender bienes y, al mismo tiempo, hacer un contrato para recomprar esos bienes más tarde, con lo que se niega el efecto sustantivo de la operación, en cuyo caso las dos transacciones deben ser contabilizadas de forma conjunta.

La medición de los ingresos ordinarios debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos. El importe de los ingresos ordinarios derivados de una transacción se determina, normalmente, por acuerdo entre la entidad y el vendedor o usuario del activo. Se medirán al valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la entidad pueda otorgar

### **Venta de equipos eléctricos**

Los ingresos ordinarios procedentes de la venta de bienes que para el caso de una empresa comercial del sector eléctrico ecuatoriano

corresponderían los equipos y las maquinarias eléctricas, deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) La entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
- b) La entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;
- c) El importe de los ingresos ordinarios pueda medirse con facilidad;
- d) Sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y
- e) Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

Es importante también señalar que muchas empresas del sector comercial eléctrico ecuatoriano efectúan prestaciones de servicios ya sea post venta o relacionadas con la instalación, monta y puesta en marcha de instalaciones eléctricas en las cuales funcionan los equipos y maquinarias que comercializan. Cuando el resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos ordinarios asociados con la operación deben reconocerse considerando el grado de terminación a la fecha de presentación del balance. El resultado de una transacción pueda ser

estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) El importe de los ingresos ordinarios pueda medirse con facilidad;
- b) Sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;
- c) El grado de terminación de la transacción, en la fecha del balance, pueda ser medido con fiabilidad; y
- d) Los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser medidos con fiabilidad.

El reconocimiento de los ingresos ordinarios por referencia al grado de terminación de una transacción se denomina habitualmente con el nombre de método de porcentaje de terminación.

Bajo este método, los ingresos ordinarios se reconocen en los periodos contables en los cuales tiene lugar la prestación del servicio. El reconocimiento de los ingresos ordinarios con esta base suministrará información útil sobre la medida de la actividad de servicio y su ejecución en un determinado periodo.

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

Finalmente es importante mencionar que los ingresos ordinarios por concepto de intereses, regalías y dividendos deben reconocerse de acuerdo con las siguientes bases:

- a) Los intereses deben reconocerse utilizando el método del interés efectivo.
- b) Las regalías deben ser reconocidas utilizando la base de acumulación (o devengo), de acuerdo con la sustancia del acuerdo en que se basan; y
- c) Los dividendos deben reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte de cada accionista.

Dentro del área comprendida por las cuentas que conforman el patrimonio de una empresa del sector comercial ecuatoriano, se encuentran los ajustes por reavalúos que ciertas partidas podrán tener en función de la aplicación por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera.

#### **1.2.5 Efectos en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto**

Dentro del área comprendida por las cuentas que conforman el patrimonio de una empresa del sector comercial ecuatoriano, se encuentran los ajustes por reavalúos que ciertas partidas podrán tener en función de la aplicación por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera.

Asimismo, los ajustes por implementación por primera vez de esta normativa internacional tienen su efecto en el saldo de las utilidades retenidas, y en caso de que no existiesen estas utilidades retenidas se generaría una pérdida financiera que constituye un gasto no deducible para efectos del cálculo del impuesto a la renta.

Otro ejemplo importante de señalar se relaciona con los reavalúos en la Propiedad, Planta y Equipo (NIC 16) que se registra en el patrimonio como un superávit por valuación de Propiedad, Planta y Equipo, este saldo acreedor no tiene un efecto tributario. De igual manera si hay una desvalorización el efecto deberá ser afectado a las utilidades retenidas. En caso de existir un reavalúo de según las actuales Normas Ecuatorianas de Contabilidad vigentes, deberá depreciarse a fin de cargar el uso a los resultados del Ejercicio, depreciación que de acuerdo a la normativa fiscal vigente no constituye un beneficio tributario sino que corresponde a un gasto no deducible para efectos del cálculo del impuesto a la renta.

#### **1.2.6 Efectos en el Estado de Flujos de Efectivo**

Otro de los componentes principales de los estados financieros es el estado de flujos de efectivo, el cual corresponde a un análisis de los valores percibidos o por percibir por parte de la empresa y los usos que estos valores hayan tenido o vayan a tener durante el mismo periodo en el que se elaboraron el Estado de Situación y el Estado de Resultados.

En una empresa comercial del sector eléctrico ecuatoriano, este estado puede verse afectado por la adopción por primera de la normativa internacional en función de los siguientes ejemplos:

- El reavalúo contable de la Propiedad, Planta y Equipo genera un gasto por depreciación que según la normativa fiscal vigente (Ley Orgánica de régimen Tributario Interno y su Reglamento de Aplicación) constituye un gasto que tiene un costo financiero del 25% correspondiente a la tarifa del Impuesto a la Renta para personas jurídicas. El efecto en el flujo de efectivo es el valor adicional del impuesto a la renta el mismo que es un pasivo corriente que debe ser cancelado hasta el mes de abril del año siguiente. Este impuesto adicional demanda una salida de efectivo que afecta al estado de flujos de efectivo a presentarse como componente de los estados financieros de la compañía del sector comercial eléctrico analizado.
- El deterioro en el valor de los activos que de acuerdo a la NIC 36 deba ser efectuado a cargo de los resultados del ejercicio constituye de igual manera un gasto no deducible siempre y cuando no esté justificado en las excepciones que la normativa fiscal establece para las pérdidas como el deterioro y por ende genera un mayor impuesto a la renta a pagar a la Administración Tributaria. El efecto en el flujo de efectivo es el valor adicional del impuesto a la renta el mismo que es un pasivo corriente que debe ser cancelado hasta el mes de abril del año siguiente. Este impuesto adicional demanda una salida de efectivo que afecta al estado de flujos de

efectivo a presentarse como componente de los estados financieros de la compañía del sector comercial eléctrico analizado.

- Muchas compañías del sector eléctrico ecuatoriano deben efectuar contablemente provisiones por la obsolescencia que pueden tener los equipos y maquinarias que no son vendidas oportunamente o en el tiempo en el que se mantenga su vida útil. Esta provisión no es deducible para el cálculo del impuesto a la renta por lo que genera el costo financiero del 25% mencionado anteriormente. El efecto en el flujo de efectivo es el valor adicional del impuesto a la renta el mismo que es un pasivo corriente que debe ser cancelado hasta el mes de abril del año siguiente. Este impuesto adicional demanda una salida de efectivo que afecta al estado de flujos de efectivo a presentarse como componente de los estados financieros de la compañía del sector comercial eléctrico analizado.
- En lo que respecta a cuentas por cobrar, el alto costo y la alta tecnología empleada en la fabricación de equipos eléctricos, obliga a que las ventas que las empresas comerciales efectúan sobre estos deban tener plazos o créditos de pago para no perder volumen de ventas. Existen veces en que los deudores por diversos motivos como la insolvencia o falta de liquidez no pueden hacer frente a sus obligaciones con proveedores. Por este motivo las normas contables establecen la necesidad de provisionar las cuentas por cobrar que se consideren no recuperables o de alto grado de irrecuperabilidad, sobre las cuales exista la evidencia sustancial y apropiada de dicha irrecuperabilidad. De acuerdo a la normativa fiscal esta provisión

no debe exceder del 1% de las cuentas por cobrar comerciales que se hayan efectuado en el periodo fiscal en el cual se efectúa dicha provisión; asimismo esta provisión no debe exceder al 10% de la provisión acumulada que constituye un contractivo que disminuye al valor neto de las cuentas por cobrar en el balance general. En caso de que existiese un exceso en la provisión por sobre los límites señalados, este gasto generará el costo financiero del 25% mencionado con anterioridad generando un mayor impuesto a pagar. El efecto en el flujo de efectivo es el valor adicional del impuesto a la renta el mismo que es un pasivo corriente que debe ser cancelado hasta el mes de abril del año siguiente. Este impuesto adicional demanda una salida de efectivo que afecta al estado de flujos de efectivo a presentarse como componente de los estados financieros de la compañía del sector comercial eléctrico analizado.

### **1.2.7 Efecto en las Notas a los Estados Financieros**

El último de los componentes de los estados financieros en una empresa son las notas a los propios estados financieros, que no son otra cosa que información adicional, aclaratoria, específica, detallada de los principales rubros que conforman los estados financieros. Dentro de estas notas no existe un efecto de carácter tributario que afecte la aplicación por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera; sin embargo, es importante mencionar que cuando una empresa sea esta del sector comercial eléctrico ecuatoriano o cualquier otra, necesariamente deberá informar claramente de la aplicación por primera vez de la normativa fiscal, con el fin de comunicar a los

usuarios de los estados financieros acerca de esta aplicación y se comprenda de mejor manera los efectos en los valores numéricos reportados en los estados financieros.

## **2. EFECTOS TRIBUTARIOS DE LA APLICACIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA**

Tal como se ha podido observar en el capítulo anterior, la aplicación por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera en una empresa del sector comercial eléctrico ecuatoriano generará en muchos casos la necesidad de efectuar una capacitación intensiva en el personal que maneja el área contable y financiera de una organización. Los impactos tributarios generados de esta primera aplicación son innumerables; sin embargo, a continuación se tratará de exponer mediante casos prácticos los más importantes efectos fiscales que una empresa de este tipo deberá enfrentar bajo la normativa internacional.

Las áreas que este capítulo abarcará se centran en las normas que tratan de: la adopción por primera vez de Normas Internacionales de Información Financiera; Existencias; Impuesto Sobre las Ganancias; Propiedad, Planta y Equipo; Ingresos; Costos de Financiamiento; Operaciones con Partes Relacionadas y Deterioro en el Valor de los Activos.

### **2.1 EFECTO TRIBUTARIO DE LA IMPLEMENTACIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN UNA EMPRESA COMERCIAL DE PRODUCTOS ELÉCTRICOS EN LA CIUDAD DE QUITO**

Para el desarrollo de los ejercicios prácticos que se verán a continuación, simularemos la existencia de la Compañía XYZ ubicada en el norte de la ciudad de Quito. El objeto

social de esta empresa es la importación y comercialización de equipos y aparatos eléctricos de baja y alta tensión que se detallarán más adelante.

La Compañía XYZ es un Contribuyente Especial que pertenece al Grupo Empresarial XYZ Electrics, una empresa multinacional con sede en la ciudad de Viena-Austria y que cuenta con sedes en más de cincuenta países, entre estos: Colombia, Ecuador y Argentina, siendo este último la cabeza o líder de la región por Sudamérica. Es importante señalar que la Compañía ecuatoriana suele requerir de financiamiento externo, mismo que es obtenido de las sucursales o en ciertos casos directamente de la casa matriz del grupo empresarial. Esta empresa hasta el año pasado (20X1) manejaba su contabilidad de acuerdo a las Normas Ecuatorianas de Contabilidad; sin embargo, a partir del actual ejercicio fiscal 20X2 adoptará por primera vez las Normas Internacionales de Información Financiera por lo que se encuentra capacitando a su personal para el cambio que se planea realizar en este sentido.

Las ventas de esta empresa en el año 20X1 fueron excepcionalmente buenas gracias a la restructuración eléctrica que está efectuándose en todo el territorio nacional, por lo que se espera que en el año 20X2 los ingresos sean incluso mejores. El capital social de la Compañía fue de US\$ 800.000 desde su constitución y no ha sufrido cambios posteriores, asimismo es importante señalar que la Compañía tuvo gastos de constitución en el periodo 20X2 por un monto de US\$ 1.000.000, valor que la Compañía pretende amortizar durante los próximos cinco años, que es el periodo que permite la normativa tributaria vigente.

Habiendo señalado las características principales de la Compañía XYZ se detallará a continuación un análisis práctico de las normas que se mencionaron en el desarrollo de esta investigación, empezando por los efectos que se generarán en los componentes de los estados financieros, como son Balance General, Estado de Resultados, Estados de Cambios en el Patrimonio Neto, Estado de Flujos de Efectivo y Notas a los Estados Financieros.

### **2.1.1 Balance General (Estado de Situación Financiera)**

Como se mencionó con anterioridad, la empresa XYZ se dedica principalmente a la comercialización de equipos eléctricos, por este motivo, es fácil suponer que los valores que se disponga por concepto de inventarios puedan ser significativos. Asimismo una empresa de un fuerte volumen de ventas generalmente requiere de una alta inversión en estructura para un adecuado funcionamiento.

El hecho de pertenecer a un grupo empresarial a nivel internacional puede ser utilizado para diseñar estrategias de financiamiento para mejorar o incrementar las ventas. Es importante señalar que las ventas, al ser buenas de acuerdo a las estadísticas pasadas y las proyecciones futuras, generarán impuestos a cancelar a la administración tributaria.

El estudio del Balance General de la empresa XYZ S.A. y los efectos de carácter tributario que puedan incurrir las cuentas que lo conforman se analizan detalladamente en los siguientes casos simulados:

### 2.1.1.1 Inventarios - Ejercicio Práctico

La Compañía XYZ tiene una cartera importante de productos que comercializa. El proceso para la adquisición de los mismos consiste en importarlos de las sucursales que los dispongan gracias a un buen sistema de comunicación interna que permite a la compañía conocer oportunamente cuáles de sus filiales en el extranjero disponen de los equipos que sus clientes en el Ecuador requieren. Algunos de los equipos que venden a sus clientes son bajo pedido; sin embargo, en muchos casos la empresa suele adquirir altas cantidades de algún equipo en especial dada la gran demanda que este tiene en ciertos periodos del año.

Los principales productos que la Compañía XYZ ofrece a sus clientes son los siguientes:

- Transformadores de distribución trifásicos y monofásicos
- Transformadores de medición
- Equipos de seccionamiento en media y baja tensión
- Pararrayos atmosféricos
- Motores trifásicos desde 250 caballos de fuerza
- Motorreductores tipo piñón helicoidal y tornillo sinfín

Los productos que la Compañía comercializa son habitualmente intercambiables, es por esto que han decidido dejar de lado un sistema de costeo específico y adoptar como política contable el método de valoración de inventarios “Últimas Entradas Primeras Salidas (UEPS)” que consiste en que los costos de los últimos productos adquiridos, son los primeros costos que se registran para sacar las mercaderías vendidas.

La Compañía inició el año 20X2 con 90 transformadores de medición a un costo de US\$ 5.000 cada uno, es fundamental señalar que consideraremos que este saldo de inventario inicial es correcto tanto en cumplimiento de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad como de la normativa internacional. Las operaciones efectuadas en el transcurso de este periodo fueron las siguientes:

- Se adquirieron 25 transformadores el 9 de febrero a US\$ 6.500 cada uno
- Se vendieron 48 transformadores el 14 de abril a US\$ 8.000 cada uno
- Se adquirieron 20 transformadores el 26 de junio a US\$ 5.800 cada uno
- Se vendieron 18 transformadores el 9 de agosto a US\$ 7.000 cada uno
- Se adquirieron 36 transformadores el 15 de octubre a US\$ 8.200 cada uno

- Se vendieron 62 transformadores el 20 de diciembre a US\$ 9.000 cada uno

Para efectuar un correcto análisis del impacto tributario al que se enfrentaría la Compañía XYZ en su adopción por primera vez de la normativa internacional, primero determinaremos cuál sería el valor del inventario vendido y el inventario existente al final del periodo 20X2 en función de la Norma Ecuatoriana de Contabilidad No. 11 que es la política mantenida por la Compañía en años anteriores, y posteriormente se analizará los resultados de estas mismas operaciones considerando lo estipulado en la Norma Internacional de Contabilidad No. 2

**a) Análisis según NEC 11**

De acuerdo a las Normas Ecuatorianas de Contabilidad el método Últimas Entradas Primeras Salidas es un método válido de valoración de inventarios, en función de este método las partidas de inventario mencionadas en este ejercicio serían valoradas de acuerdo al siguiente kárdex:

**CUADRO 1: KARDEX SEGÚN UEPS**  
**PERIODO FISCAL 20X2**

Fecha	Concepto	Entradas			Salidas			Saldo		
		Cantidad	Valor unitario	Valor total	Cantidad	Valor unitario	Valor total	Cantidad	Valor unitario	Valor total
01-01-20X2	Saldo Inicial							90	5.000,00	450.000,00
09-02-20X2	Compras	25	6.500,00	162.500,00				25	6.500,00	162.500,00
14-04-20X2	Ventas				25	6.500,00	162.500,00			
					23	5.000,00	115.000,00	67	5.000,00	335.000,00
26-06-20X2	Compras	20	5.800,00	116.000,00				20	5.800,00	116.000,00
09-08-20X2	Ventas				18	5.800,00	104.400,00	2	5.800,00	11.600,00
15-10-20X2	Compras	36	8.200,00	295.200,00				36	8.200,00	295.200,00
20-12-20X2	Ventas				36	8.200,00	295.200,00			
					2	5.800,00	11.600,00			
					24	5.000,00	120.000,00	43	5.000,00	215.000,00
		<b>Total Costo de Ventas</b>		<b>808.700,00</b>	<b>Inventario final</b>		<b>215.000,00</b>			

**Fuente:** Autor

De acuerdo al kárdex, el costo de ventas de la Compañía XYZ en el año 20X2 ascendería al valor de US\$ 808.700 y las existencias de transformadores de medición al 31 de diciembre de 20X2 habrían sido de US\$ 215.000. De acuerdo a estos valores el impuesto a la renta causado (suponiendo que no existieron más operaciones que las explicadas en el kárdex) se calcularía de la siguiente manera:

**IMPUESTO A LA RENTA PROYECTADO PARA EL PERIODO 20X2 (SEGÚN NEC)**

Concepto	US\$
Total ingresos	1.068.000,00
Total costo de ventas	<u>808.700,00</u>
Total utilidad	259.300,00
15% PTU	38.895,00
<b>25% IR</b>	<b><u>55.101,25</u></b>
Utilidad neta	<u>165.303,75</u>

El impuesto a la renta causado de este ejercicio asumiendo que no existen más partidas conciliatorias que el 15% de participación de trabajadores en utilidades ascendería a US\$ 55.101,25; sin embargo, es importante mencionar que de acuerdo a la normativa fiscal vigente:

“Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente de conformidad con las siguientes reglas:

Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades:

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

- El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.
- El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta.
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total.
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.”<sup>5</sup>

En función de esta normativa, el anticipo de impuesto a la renta a ser pagado en el periodo 20X3 sería el siguiente:

**ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA PROYECTADO  
(SEGÚN NEC)**

<b>Concepto</b>	<b>US\$</b>		
Patrimonio	800.000,00	x 0,2% =	1.600,00
Activos	215.000,00	x 0,4% =	860,00
Ingresos gravados	1.068.000,00	x 0,4% =	4.272,00
Gastos deducibles	808.700,00	x 0,2% =	1.617,40
<b>Total anticipo de IR</b>			<b>8.349,40</b>

<sup>5</sup> LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, Art. 41

Es importante señalar que para el cálculo del anticipo señalado consideraremos únicamente el valor de los inventarios (esto con el objeto de determinar el impacto fiscal neto causado por los mismos; sin embargo, en la realidad deberíamos considerar la totalidad de los activos de la Compañía con excepción de las cuentas por cobrar a compañías no relacionadas)<sup>6</sup> y el total de ingresos y gastos están conformados por las operaciones señaladas en este ejercicio; asimismo, se consideró que no existieron retenciones en la fuente con el fin de analizar el impacto neto tributario sin la desviación que produciría el crédito tributario.

En conclusión la carga tributaria de la Compañía XYZ de acuerdo al método UEPS utilizado bajo Normas Ecuatorianas de Contabilidad estaría conformada por un impuesto a la renta causado del ejercicio 20X2 que ascendería a US\$ 55.101,25 a lo cual se debe mencionar también el pago anticipado del impuesto a la renta del siguiente periodo que asciende a US\$ 8.349,40

#### **b) Análisis según NIC 2**

Bajo Normas Internacionales de Información Financiera y específicamente la Norma Internacional de Contabilidad No. 2, el

---

<sup>6</sup> De acuerdo al literal b) numeral 2 artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno: “Las sociedades, las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad no considerarán en el cálculo del anticipo las cuentas por cobrar salvo aquellas que mantengan con relacionadas.”

método UEPS no es un método válido para la valoración de inventarios, es por esto que la Compañía se verá necesariamente obligada a modificar su política contable de valoración de inventarios y seleccionar un método válido de acuerdo a la normativa internacional, para el ejemplo supondremos que la administración de la Compañía ha decidido adoptar el método de “Primeras Entradas Primeras Salidas PEPS” para la valoración de sus inventarios. El kárdex bajo esta nueva política contable sería el siguiente:

**CUADRO 2: KARDEX SEGÚN PEPS**  
**PERIODO FISCAL 20X2**

Fecha	Concepto	Entradas			Salidas			Saldo		
		Cantidad	Valor unitario	Valor total	Cantidad	Valor unitario	Valor total	Cantidad	Valor unitario	Valor total
01-01-20X2	Saldo Inicial							90	5.000,00	450.000,00
09-02-20X2	Compras	25	6.500,00	162.500,00				25	6.500,00	162.500,00
14-04-20X2	Ventas				48	5.000,00	240.000,00	42	5.000,00	210.000,00
26-06-20X2	Compras	20	5.800,00	116.000,00				20	5.800,00	116.000,00
09-08-20X2	Ventas				18	5.000,00	90.000,00	24	5.000,00	120.000,00
15-10-20X2	Compras	36	8.200,00	295.200,00				36	8.200,00	295.200,00
20-12-20X2	Ventas				24	5.000,00	120.000,00			
					25	6.500,00	162.500,00			
					13	5.800,00	75.400,00	7	5.800,00	40.600,00
<b>Total Costo de Ventas</b>							<b>687.900,00</b>	<b>Inventario final</b>	<b>335.800,00</b>	

**Fuente:** Autor

De acuerdo al método PEPS, el costo de ventas para la Compañía XYZ en ejercicio fiscal 20X2 ascendería a US\$ 687.900, mientras que las existencias de transformadores de medición mantenidos al final de este mismo periodo serían de US\$ 335.800. De acuerdo a este método el impuesto a la renta causado fruto de estas operaciones sería el siguiente:

**IMPUESTO A LA RENTA PROYECTADO PARA EL PERIODO  
20X2 (SEGÚN NIC)**

<b>Concepto</b>	<b>US\$</b>
Total ingresos	1.068.000,00
Total costo de ventas	<u>687.900,00</u>
Total utilidad	380.100,00
15% PTU	57.015,00
<b>25% IR</b>	<b><u>80.771,25</u></b>
Utilidad neta	<u>242.313,75</u>

Mientras que el anticipo de impuesto a la renta a pagarse el próximo año se calcularía así:

**ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA PROYECTADO  
(SEGÚN NIC)**

<b>Concepto</b>	<b>US\$</b>		
Patrimonio	800.000,00	x 0,2% =	1.600,00
Activos	335.800,00	x 0,4% =	1.343,20
Ingresos gravados	1.068.000,00	x 0,4% =	4.272,00
Gastos deducibles	687.900,00	x 0,2% =	<u>1.375,80</u>
<b>Total anticipo de IR</b>			<b><u>8.591,00</u></b>

En conclusión la carga tributaria de la Compañía XYZ de acuerdo al método PEPS utilizado bajo Normas Ecuatorianas de Contabilidad estaría conformada por un impuesto a la renta causado de US\$ 80.771,25 a lo cual se debe mencionar también el pago anticipado del impuesto a la renta del siguiente periodo que asciende a US\$ 8.591,00.

Tal como se observa en el detalle anterior, en cumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera que estipulan que el método UEPS no es un método válido para valoración de inventarios y adoptando para el ejemplo el método PEPS que es considerado válido tanto por la normativa internacional como por las Normas Ecuatorianas de Contabilidad, la carga tributaria proyectada para el año 20X2 sería mayor en US\$ 25.670,00 de la siguiente manera:

### CUADRO 3: COMPARACIÓN DEL EFECTO TRIBUTARIO

Concepto	UEPS (según NEC)	PEPS (según NIC)	Diferencia
Ingresos	1.068.000,00	1.068.000,00	-
Costo de ventas	808.700,00	687.900,00	(120.800,00)
utilidad bruta	259.300,00	380.100,00	120.800,00
efecto en 15% PTU	38.895,00	57.015,00	18.120,00
<b>efecto en 25% IR</b>	<b>55.101,25</b>	<b>80.771,25</b>	<b>25.670,00</b>
Utilidad neta	165.303,75	242.313,75	77.010,00

**Fuente:** Autor

Como resultado de nuestro caso simulado, el efecto impositivo generado en INVENTARIOS por la adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera para la empresa XYZ del sector comercial eléctrico ecuatoriano sería de US\$ 25.670,60 a lo que hay que mencionar también que el anticipo de impuesto a la renta a pagarse en el siguiente año (20X3) ascendería en US\$ 241,00 bajo el método PEPS de la siguiente manera:

**CUADRO 4: ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA**

Concepto	UEPS (según NEC)	PEPS (según NIC)	Diferencia
Activos	215.000,00	335.800,00	120.800,00
Gastos deducibles	808.700,00	687.900,00	(120.800,00)
0,4% total de Activos (a)	860,00	1.343,20	483,20
0,2% total de Gastos (b)	1.617,40	1.375,80	(241,60)
<b>efecto en anticipo IR (a+b)</b>	<b>2.477,40</b>	<b>2.719,00</b>	<b>241,60</b>

**Fuente:** Autor

Finalmente es importante señalar que este caso ha considerado únicamente la carga impositiva o el efecto tributario de la adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera; ya que, los efectos de carácter contable, financiero y económico para la Compañía se verán influenciados por la Norma Internacional de Contabilidad No. 8 “Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores” que exige la aplicación retroactiva de los cambios voluntarios en las políticas contables, así como la reexpresión retroactiva para corregir los errores de periodos anteriores, a fin de permitir la comparabilidad de estados financieros de dos periodos, como si la política contable hubiera sido aplicada siempre.

### **2.1.1.2 Impuesto sobre las Ganancias- Ejercicio Práctico**

Tal como se mencionó en el enunciado general del ejercicio, la Compañía efectuó en el periodo 20X2 gastos de constitución por el valor de US\$ 1.000.000, monto que se espera amortizar en un plazo de cinco años; sin embargo en este punto es necesario señalar que de

acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera, los gastos de constitución no deben ser activados, sino que deben ser registrados como gastos en el periodo en que se incurren.

En este punto es importante indicar lo que establece la normativa fiscal vigente en el país referente a la amortización de activos intangibles:

“La amortización de los gastos pre - operacionales, de organización y constitución, de los costos y gastos acumulados en la investigación, experimentación y desarrollo de nuevos productos, sistemas y procedimientos; en la instalación y puesta en marcha de plantas industriales o sus ampliaciones, en la exploración y desarrollo de minas y canteras, en la siembra y desarrollo de bosques y otros sembríos permanentes. Estas amortizaciones se efectuarán en un período no menor de 5 años en porcentajes anuales iguales, a partir del primer año en que el contribuyente genere ingresos operacionales”<sup>7</sup>

Este caso presenta una divergencia entre lo señalado en la normativa contable internacional y la legislación tributaria ecuatoriana que se traduce en una carga impositiva generada por el gasto no deducible correspondiente al exceso en el valor del gasto incurrido por los gastos de constitución en el periodo 20X2. Esto se puede apreciar de una mejor manera si efectuamos una comparación entre los saldos del intangible en función de la normativa contable y fiscal, tal como se muestra en el siguiente cuadro:

---

<sup>7</sup> REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, (Jun 2010), Art. 28

**CUADRO 5: GASTOS DE CONSTITUCIÓN SUPUESTOS**

Concepto/período	20X2	20X3	20X4	20X5	20X6
Saldo Contable inicial	1.000.000,00	-	-	-	-
Amortización contable (a)	1.000.000,00	-	-	-	-
Saldo Contable final	-	-	-	-	-
Concepto/período	20X2	20X3	20X4	20X5	20X6
Saldo Fiscal inicial	1.000.000,00	800.000,00	600.000,00	400.000,00	200.000,00
Amortización fiscal (b)	200.000,00	200.000,00	200.000,00	200.000,00	200.000,00
Saldo Fiscal final	800.000,00	600.000,00	400.000,00	200.000,00	-
Diferencia (a-b)	800.000,00	(200.000,00)	(200.000,00)	(200.000,00)	(200.000,00)

**Fuente:** Autor

Como se puede observar, en el periodo 20X2 el saldo contable final es inferior al saldo fiscal final debido a que la amortización contable es superior a la amortización fiscal de este año.

La NIC 12 “Impuesto Sobre las Ganancias” define el concepto de Diferencias Temporales a aquellas diferencias existentes entre el monto en libros de un activo o pasivo en el balance general y su valor fiscal. En nuestro ejemplo, al ser el saldo contable final inferior al saldo fiscal final se genera una diferencia temporal deducible debido a que dará como resultado cantidades que son deducibles al determinar la utilidad o pérdida fiscal de los ejercicios 20X3, 20X4, 20X5 y 20X6 cuando el monto en libros del activo (cuenta por cobrar generada al Fisco) se recupere.

Para entender apropiadamente lo señalado en el párrafo anterior es necesario observar detenidamente los resultados mostrados en el cuadro anterior. Durante el año 20X2 se produce un gasto no deducible por un

monto de US\$ 800.000 debido a que se está registrando un gasto superior al permitido por la legislación tributaria (ya que se está registrando todo el gasto de constitución en este periodo) mientras que la normativa fiscal señala que el máximo a amortizar por este concepto anualmente debería ser US\$ 200.000, así:

### CÁLCULO DEL EXCESO EN EL LÍMITE AMORTIZABLE

Concepto/periodo	20X2
Saldo Contable inicial	1.000.000,00
gasto contable (a)	1.000.000,00
Saldo Contable final	-

Concepto/periodo	20X2
Saldo Fiscal inicial	1.000.000,00
Amortización fiscal (b)	200.000,00
Saldo Fiscal final	800.000,00

<b>Diferencia (a-b)</b>	<b>800.000,00</b>
-------------------------	-------------------

Exceso en US\$ 800.000 del límite máximo de amortización establecido por la normativa fiscal

**Fuente:** Autor

A partir del año 20X3 hasta el 20X6 (periodo en que vencen los 5 años establecidos como mínimo en la normativa fiscal vigente para la amortización de gastos de constitución) existe una diferencia a favor de la Compañía a razón de US\$ 200.000 anuales debido a que se está dejando de aprovechar un beneficio tributario que es la deducibilidad de un gasto por amortización en estos años, así:

### CÁLCULO DEL DÉFICIT EN EL LÍMITE AMORTIZABLE

Concepto/periodo	20X3
Saldo Contable inicial	-
gasto contable (a)	-
Saldo Contable final	-

Concepto/periodo	20X3
Saldo Fiscal inicial	800.000,00
Amortización fiscal (b)	200.000,00
Saldo Fiscal final	600.000,00

<b>Diferencia (a-b)</b>	<b>(200.000,00)</b>
-------------------------	---------------------

Déficit en US\$ 200.000 anuales del límite máximo de amortización establecido por la normativa fiscal

**Fuente:** Autor

Es por esta razón que en el año 20X2, la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 señala la necesidad de registrar un activo por impuesto diferido, debido a que el gasto no deducible generado durante ese periodo se espera recuperar durante los cuatro años restantes hasta alcanzar el límite de cinco años establecido en la normativa fiscal antes mencionada; sin embargo, el impacto fiscal real no corresponde al exceso o déficit en la amortización registrada en cada año, ya que a esta amortización se la debe ajustar con el porcentaje de impuesto a la renta vigente en el Ecuador, a fin de poder determinar el cargo tributario real generado por esta operación tal como se muestra a continuación:

**CUADRO 6: EFECTO DEL IMPUESTO DIFERIDO**

Concepto/periodo	20X2	20X3	20X4	20X5	20X6
Saldo Contable inicial	1.000.000,00	-	-	-	-
Amortización contable (a)	1.000.000,00	-	-	-	-
Saldo Contable final	-	-	-	-	-
Concepto/periodo	20X2	20X3	20X4	20X5	20X6
Saldo Fiscal inicial	1.000.000,00	800.000,00	600.000,00	400.000,00	200.000,00
Amortización fiscal (b)	200.000,00	200.000,00	200.000,00	200.000,00	200.000,00
Saldo Fiscal final	800.000,00	600.000,00	400.000,00	200.000,00	-
Diferencia (a-b)	800.000,00	(200.000,00)	(200.000,00)	(200.000,00)	(200.000,00)
<b>efecto tributario (25%)</b>	<b>200.000,00</b>	<b>(50.000,00)</b>	<b>(50.000,00)</b>	<b>(50.000,00)</b>	<b>(50.000,00)</b>

**Fuente:** Autor

Conociendo el cargo tributario real, la Compañía debe registrar el gasto no deducible del primer año (20X2) y el ingreso diferido generado en los cuatro años restantes (20X3, 20X4, 20X5 y 20X6) efectuando los siguientes asientos contables:

Periodo	Detalle	
20X2	Gasto por impuesto sobre las ganancias	200.000,00
	Impuesto sobre las ganancias por pagar	200.000,00
20X3	Impuesto sobre las ganancias por pagar	50.000,00
	Ingreso por impuesto sobre las ganancias	50.000,00
20X4	Ingreso por impuesto sobre las ganancias	50.000,00
	Ingreso por impuesto sobre las ganancias	50.000,00
20X5	Ingreso por impuesto sobre las ganancias	50.000,00
	Ingreso por impuesto sobre las ganancias	50.000,00
20X6	Ingreso por impuesto sobre las ganancias	50.000,00
	Ingreso por impuesto sobre las ganancias	50.000,00

Esto significa que de acuerdo a la normativa contable internacional, la Compañía XYZ estaría en la facultad de compensar el gasto no deducible generado en el periodo 20X2 en el impuesto sobre las ganancias causado en los cuatro últimos años, lo que supondría que la

Compañía registre en su conciliación tributaria de los años 20X3, 20X4, 20X5 y 20X6, una deducción adicional equivalente al gasto no registrado contablemente en cada año. Para facilitar este entendimiento, supondremos que a partir del ejercicio fiscal 20X3 existe un incremento del 20% tanto en los ingresos como en el costo de ventas de la Compañía en función de los datos obtenidos como resultado del ejercicio estudiado en el área de “Inventarios”. Es importante señalar que para fines didácticos, en el presente ejercicio se consideró que el gasto de constitución constituye el único gasto administrativo de la Compañía XYZ, esto con el objeto de enfocar el análisis de los resultados que se obtengan específicamente a los efectos de la aplicación de la NIC 12. De esta manera las conciliaciones tributarias de los ejercicios 20X2 a 20X6 se presentarían de la siguiente manera:

### **PROYECCIÓN SUPUESTA DE CONCILIACIÓN TRIBUTARIA**

- Periodo 20X2

Ingresos neto	1.068.000,00
Costo de Ventas	687.900,00
Gasto administrativo (gastos de constitución)	1.000.000,00
Pérdida contable	(619.900,00)
(+) Gastos no deducibles por exceso en el valor amortizado de intangibles	800.000,00
base imponible I.R.	180.100,00
<b>Impuesto a la Renta causado</b>	<b>45.025,00</b>

- Periodo 20X3

Ingresos neto	1.281.600,00
Costo de Ventas	825.480,00
Utilidad contable	456.120,00
(-) 15% PTU	68.418,00
(-) Gastos deducibles por amortización no registrada contablemente	200.000,00
base imponible I.R.	187.702,00
<b>Impuesto a la Renta causado</b>	<b>46.925,50</b>

- Periodo 20X4

Ingresos neto	1.537.920,00
Costo de Ventas	990.576,00
Utilidad contable	547.344,00
(-) 15% PTU	82.101,60
(-) Gastos deducibles por amortización no registrada contablemente	200.000,00
base imponible I.R.	265.242,40
<b>Impuesto a la Renta causado</b>	<b>66.310,60</b>

- Periodo 20X5

Ingresos neto	1.845.504,00
Costo de Ventas	1.188.691,20
Utilidad contable	656.812,80
(-) 15% PTU	98.521,92
(-) Gastos deducibles por amortización no registrada contablemente	200.000,00
base imponible I.R.	358.290,88
<b>Impuesto a la Renta causado</b>	<b>89.572,72</b>

- Periodo 20X6

Ingresos neto	2.214.604,80
Costo de Ventas	1.426.429,44
Utilidad contable	788.175,36
(-) 15% PTU	118.226,30
(-) Gastos deducibles por amortización no registrada contablemente	200.000,00
base imponible I.R.	469.949,06
<b>Impuesto a la Renta causado</b>	<b>117.487,26</b>

**Fuente:** Autor

El efecto tributario generado por la adopción de la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 es evidente al observar el caso que hemos simulado. Durante el primer año (20X2) existe un gasto no deducible por el exceso en el valor amortizado del intangible con respecto a lo que establece la normativa fiscal y durante los últimos cuatro años (20X3, 20X4, 20X5 y 20X6) existe una deducción adicional que compensa el gasto no deducible antes señalado fruto de la amortización no registrada contablemente pero que según la normativa fiscal debió haber existido; sin embargo, es fundamental señalar que este procedimiento podría **NO** ser aceptado por la Administración Tributaria debido a que no existe un pronunciamiento contundente acerca de la posición de la Autoridad Fiscal con relación a la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera, por lo que se trata de un tema muy delicado en el que la administración de la Compañía deberá prestar especial atención acerca del aprovechamiento de los beneficios fiscales diferidos que se pueden presentar en casos como el desarrollado.

Asimismo, es necesario indicar que en el caso simulado hemos supuesto que la participación de trabajadores en utilidades ha sido calculada aplicando directamente la tarifa del 15% sobre la utilidad contable sin considerar partidas conciliatorias, por lo que en caso de que la Compañía considere los gastos no deducibles como partidas conciliatorias para el cálculo de dicho beneficio laboral, el efecto tributario podría ser mayor.

### 2.1.1.3 Activos Fijos - Ejercicio Práctico

El objetivo principal de analizar el tratamiento contable de las partidas del activo fijo es determinar los efectos impositivos que se podrían generar en la adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera. Una característica común en muchas empresas ecuatorianas es el hecho de priorizar los cumplimientos fiscales por sobre los contables, esto significa manejar la Contabilidad en función de las normas y principios tributarios. Lo mencionado puede ser incluso más apreciable cuando se analiza el rubro de activos fijos, ya que muchas compañías suelen estimar la vida útil de sus bienes acorde a los límites máximos establecidos por la normativa fiscal a fin de evitar incurrir en gastos no deducibles para el cálculo de su impuesto a la renta. Este parámetro de estimación puede diferir del tiempo real en que dicho activo generará beneficios económicos para la entidad, por lo que al adoptar la normativa contable internacional, las compañías podrían verse en la necesidad de efectuar alcances a las estimaciones previamente realizadas a fin de prorratear el costo generado por el uso de un activo en el tiempo en que este genere beneficios para la empresa.

Otro de los cambios más importantes que señala la Norma Internacional de Contabilidad No. 16 “Propiedades, Planta y Equipo” es la necesidad de registrar por separado el cargo por depreciación de las partes que componen un activo fijo y que tengan un coste significativo dentro del mismo:

“Se depreciará de forma separada cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento.”<sup>8</sup>

La depreciación por componentes es un tema nuevo para muchas empresas ecuatorianas, es así que el cumplimiento de esta normativa deberá estar respaldado por una adecuada capacitación sobre las estipulaciones que contiene.

Para comprender los dos puntos señalados previamente, simularemos el siguiente ejercicio para la Compañía XYZ:

- La Compañía XYZ el 1 de enero de 20X2 compró un edificio en la ciudad de Manta con el objeto de evitar el maltrato en el transporte de los delicados equipos que ingresan por el puerto de esa ciudad. El costo de este edificio asciende a US\$ 350.000. La vida útil estimada (periodo en que se espera que el edificio genere beneficios económicos) es de 15 años;
- La instalación eléctrica es un componente adicional del edificio, ésta tiene un costo de US\$ 25.000 y debe ser renovada cada 5 años que se estima es su tiempo de vida útil;
- La compañía adoptó el método de línea recta para el cálculo de la depreciación anual de sus activos fijos y el tiempo de vida útil de los mismos se determinó en función de los límites máximos establecidos

---

<sup>8</sup> NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 16 “Propiedades, Planta y Equipo”, (Dic 2003) párrafo 43

por la normativa fiscal ecuatoriana, por lo que desea conocer el impacto tributario generado por la aplicación de la NIC 16.

Para poder determinar el alcance fiscal de las partidas del activo fijo el CASO A adopta una política netamente tributaria:

**a) Caso A**

Se analizará primeramente la carga impositiva proyectada asumiendo que la Compañía decide no depreciar sus activos fijos en función de sus componentes, sino que considera al edificio como un único bien cuyas instalaciones eléctricas representan un gasto en el periodo en que se renuevan. Adicionalmente la Compañía estima la vida útil de su edificio en función del límite máximo establecido por la normativa fiscal ecuatoriana vigente (5% anual). Esta es la posición más comúnmente aplicada por las empresas en el Ecuador.

La depreciación de los US\$ 350.000 al 5% anual generará un importe anual de US\$ 17.500 que se registrará así:

<b>Periodo</b>	<b>Detalle</b>	
<b>20X2</b>	Gasto depreciación edificios	17.500,00
	Depreciación Acumulada Edificios	17.500,00

El cálculo del valor en libros del activo fijo para los siguientes años se determinaría de la siguiente manera:

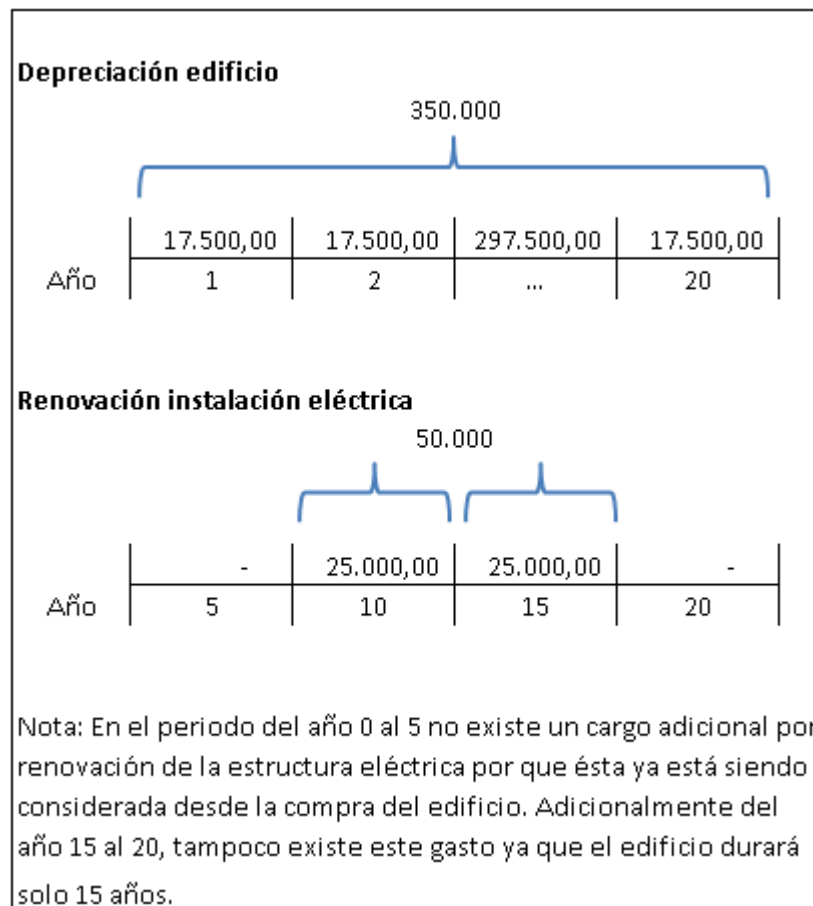
**CUADRO 7: PROYECCIÓN DEL COSTO DEL ACTIVO FIJO**

Concepto	Año 20X2	Año 20X3	....	Año 20X21
Costo histórico	350.000,00	350.000,00	350.000,00	350.000,00
Cargo por depreciación (a)	(17.500,00)	(17.500,00)	(17.500,00)	(17.500,00)
depreciación acumulada	-	(17.500,00)	(315.000,00)	(332.500,00)
Valor neto en libros	332.500,00	315.000,00	17.500,00	-

(a) El valor de la depreciación se calcula por el método de línea recta para 20 años

**Fuente:** Autor

Mientras que los gastos incurridos por la Compañía XYZ por la adquisición del activo y la renovación de la instalación eléctrica serían los siguientes:

**CUADRO 8: DE DEPRECIACIÓN DEL EDIFICIO SUPUESTO**

**Fuente:** Autor

En el cuadro anterior se puede observar que el gasto imputado anualmente por depreciación del edificio es de US\$ 17.500. Adicionalmente en los periodos del año 5 al 10 y del 11 al 15, se imputó el valor de US\$ 25.000 por periodo por concepto de renovación de la estructura eléctrica. Este valor puede ser considerado, de acuerdo a normas contables ecuatorianas, como parte del activo fijo y ser depreciado durante el tiempo de vida útil restante (tomando en consideración que de acuerdo a normas fiscales éste es de 20 años) o ser cargado directamente al gasto, todo depende del criterio que aplique la Administración de la compañía. Es importante indicar que estos criterios, de cargar directamente al gasto o de considerar a la renovación de la estructura eléctrica como parte integrante del activo fijo y depreciarlo por el tiempo restante de vida útil, puede **NO** ser compartido por la Autoridad Fiscal, generando así el contingente de que se genere un gasto no deducible para efectos de cálculo del impuesto a la renta. Indistintamente del criterio aplicado, el gasto total imputado asciende a US\$ 400.000 (350.000 + 50.000), por lo que, si bien el activo produce los mismos ingresos durante toda su vida útil, no produce los mismos gastos, rompiendo el principio de correlación de ingresos y gastos. Este es el principio fundamental por el que la normativa internacional señala la necesidad de depreciar los componentes de valor significativo de un bien de manera separada en función de sus respectivas vidas útiles.

Debido a que el importe relacionado con la renovación de la estructura eléctrica es significativo, el criterio más aplicado suele ser el depreciar el valor relacionado de esta renovación por el tiempo restante de vida útil del edificio, dando cumplimiento a lo permitido por la normativa fiscal que señala lo siguiente:

“Cuando el contribuyente haya adquirido repuestos destinados exclusivamente al mantenimiento de un activo fijo podrá, a su criterio, cargar directamente al gasto el valor de cada repuesto utilizado o depreciar todos los repuestos adquiridos, al margen de su utilización efectiva, en función a la vida útil restante del activo fijo para el cual están destinados, pero nunca en menos de cinco años.”<sup>9</sup>

De esta manera, la información reflejada en los estados financieros de la Compañía en relación a su proporción de gastos sería:

---

<sup>9</sup>REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, (Jun 2010), Art 28, num 6, lit b

**CUADRO 9: PROYECCIÓN DE LA DEPRECIACIÓN**

<b>Periodo fiscal</b>	<b>depreciación edificio (US\$)</b>	<b>depreciación inst eléctrica</b>	<b>Total Gasto imputado (US\$)</b>
Año 20X2 (año 1)	17.500,00	-	17.500,00
Año 20X3 (año 2)	17.500,00	-	17.500,00
Año 20X4 (año 3)	17.500,00	-	17.500,00
Año 20X5 (año 4)	17.500,00	-	17.500,00
Año 20X6 (año 5)	17.500,00	-	17.500,00
Año 20X7 (año 6)	17.500,00	1.666,67	19.166,67
Año 20X8 (año 7)	17.500,00	1.666,67	19.166,67
Año 20X9 (año 8)	17.500,00	1.666,67	19.166,67
Año 20X10 (año 9)	17.500,00	1.666,67	19.166,67
Año 20X11 (año 10)	17.500,00	1.666,67	19.166,67
Año 20X12 (año 11)	17.500,00	4.166,67	21.666,67
Año 20X13 (año 12)	17.500,00	4.166,67	21.666,67
Año 20X14 (año 13)	17.500,00	4.166,67	21.666,67
Año 20X15 (año 14)	17.500,00	4.166,67	21.666,67
Año 20X16 (año 15)	17.500,00	4.166,67	21.666,67
Año 20X17 (año 16)	17.500,00	4.166,67	21.666,67
Año 20X18 (año 17)	17.500,00	4.166,67	21.666,67
Año 20X19 (año 18)	17.500,00	4.166,67	21.666,67
Año 20X20 (año 19)	17.500,00	4.166,67	21.666,67
Año 20X21 (año 20)	17.500,00	4.166,67	21.666,67
<b>Total Gasto registrado</b>	<b>350.000,00</b>	<b>50.000,00</b>	<b>400.000,00</b>

**Fuente:** Autor

En el cuadro anterior se puede observar que el importe depreciado del edificio anualmente es constante en función de los 20 años permitidos por la normativa tributaria; sin embargo, la depreciación de la estructura eléctrica es incremental en función del tiempo, ya que cada 5 años se genera un gasto susceptible de ser depreciado por el tiempo de vida útil restante del edificio. Así, desde el año 5 al 10, el valor de la primera renovación eléctrica se prorrateará sistemáticamente durante los 15 años restantes ( $25.000 / 15$ ); desde el año 11 al 15, a más del valor anual depreciado de la primera renovación, se le asignará el importe

depreciado de la segunda renovación durante los 10 años restantes de vida del bien (25.000 /10). Es importante señalar que del año 16 al 20 el valor depreciado ya no se incrementa puesto que si bien la depreciación de los bienes se realiza hasta el año 20, el uso real del activo se lo da hasta el año 15, por lo que no existirá una tercera renovación de la estructura eléctrica susceptible de depreciación en este periodo.

Como conclusión del análisis desarrollado en el caso A se puede indicar que el gasto cargado por la depreciación del edificio y de las instalaciones eléctricas durante los años 16 al 20, puede ser observado por la Administración Tributaria como gasto no deducible para el cálculo del impuesto a la renta, ya que si bien se está cumpliendo con el límite establecido por la normativa fiscal para la depreciación de los activos (20 años), no existe un ingreso relacionado en este periodo ya que el activo no está siendo usado. Esta es una de las premisas fundamentales por las cuales las Normas Internacionales de Información Financiera pretenden mostrar resultados reales relacionados con el uso de los activos fijos de las empresas. Para este caso específico, el gasto no deducible ascendería a US\$108.333,35, con un costo tributario del 25% (US\$ 27.083,34).

#### **b) Caso B**

El caso anterior representó el importe proyectado de los gastos por concepto de depreciación en función de una contabilización basada en

las normas tributarias; sin embargo, éste no corresponde al procedimiento requerido por la normativa contable internacional.

Según la NIC 16, la Compañía deberá estimar la vida útil de los componentes de valor significativo de sus activos fijos. Esto significa que el coste del edificio deberá afectar a los resultados del periodo de forma sistemática en función de los 15 años en los que se espera recibir beneficios económicos de su utilización, mientras que la instalación eléctrica deberá ser considerada como otra partida del activo fijo susceptible de depreciación en función de los 5 años estimados de su vida útil. De esta manera, el gasto por depreciación sería como sigue:

### **COMPARACIÓN DE LA DEPRECIACIÓN PROYECTADA DEL EDIFICIO E INSTALACIÓN ELÉCTRICA**

Concepto	Año 20X2	Año 20X3	....	Año 20X21
Costo histórico edificio	325.000,00	325.000,00	325.000,00	325.000,00
Cargo por depreciación (a)	(21.666,67)	(21.666,67)	(21.666,67)	(21.666,67)
depreciación acumulada	-	(21.666,67)	(281.666,67)	(303.333,33)
Valor neto en libros	303.333,33	281.666,67	21.666,67	-

(a) El valor de la depreciación se calcula por el método de línea recta para 15 años

Concepto	Año 20X2	Año 20X3	Año 20X4	Año 20X5	Año 20X6
Costo histórico inst. eléctrica	25.000,00	25.000,00	25.000,00	25.000,00	25.000,00
Cargo por depreciación (a)	(5.000,00)	(5.000,00)	(5.000,00)	(5.000,00)	(5.000,00)
depreciación acumulada	-	(5.000,00)	(10.000,00)	(15.000,00)	(20.000,00)
Valor neto en libros	20.000,00	15.000,00	10.000,00	5.000,00	-

(b) El valor de la depreciación se calcula por el método de línea recta para 5 años misma que se repetirá por tres ocasiones hasta completar la vida útil del edificio

**Fuente:** Autor

De esta manera, los gastos relacionados con el uso del edificio y las renovaciones de la estructura eléctrica serían los siguientes:

**CUADRO 10: COMPARACIÓN DE LAS DEPRECIACIONES DE  
ACTIVOS FIJOS ANALIZADOS**

Depreciación edificio				
	325.000			
Año	21.666,67	21.666,67	260.000,00	21.666,67
	1	2	...	15
Depreciación instalación eléctrica				
	75.000			
Año	5.000,00	5.000,00	60.000,00	5.000,00
	1	2	...	15
Nota: En este caso, el importe a depreciar del edificio excluye el valor de la estructura eléctrica inicial ya que ésta se considera como un componente distinto de activo fijo. Por lo que el valor a depreciar del edificio es de US\$ 325.000 (350.000 de costo-25.000 de la inst elec.)				

**Fuente:** Autor

En el cuadro anterior se puede observar que el gasto imputado anualmente por depreciación del edificio es de US\$ 21.666,67 ( $325.000/15$ ) por el efecto de lo indicado en la nota del cuadro anterior, mientras que la renovación de la estructura eléctrica que se considera como otra partida de activo fijo se deprecia a razón de los 5 años que se estima es su vida útil individual. El gasto total imputado asciende a

US\$ 400.000 (325.000 + 75.000), que es el mismo importe de gasto determinado en el CASO A, pero con una mejor repartición de los costos incurridos en cada periodo. Los gastos imputados en cada periodo en función de la NIC 16 serían los siguientes:

#### CUADRO 11: DEPRECIACIONES CALCULADAS

Periodo fiscal	depreciación edificio (US\$)	dep. inst. eléctrica (US\$)	Total Gasto imputado (US\$)
Año 20X2 (año 1)	21.666,67	5.000,00	26.666,67
Año 20X3 (año 2)	21.666,67	5.000,00	26.666,67
Año 20X4 (año 3)	21.666,67	5.000,00	26.666,67
Año 20X5 (año 4)	21.666,67	5.000,00	26.666,67
Año 20X6 (año 5)	21.666,67	5.000,00	26.666,67
Año 20X7 (año 6)	21.666,67	5.000,00	26.666,67
Año 20X8 (año 7)	21.666,67	5.000,00	26.666,67
Año 20X9 (año 8)	21.666,67	5.000,00	26.666,67
Año 20X10 (año 9)	21.666,67	5.000,00	26.666,67
Año 20X11 (año 10)	21.666,67	5.000,00	26.666,67
Año 20X12 (año 11)	21.666,67	5.000,00	26.666,67
Año 20X13 (año 12)	21.666,67	5.000,00	26.666,67
Año 20X14 (año 13)	21.666,67	5.000,00	26.666,67
Año 20X15 (año 14)	21.666,67	5.000,00	26.666,67
Año 20X16 (año 15)	21.666,67	5.000,00	26.666,67
<b>Total Gasto registrado</b>	<b>325.000,00</b>	<b>75.000,00</b>	<b>400.000,00</b>

**Fuente:** Autor

En este caso se ha considerado al edificio y a la instalación eléctrica como dos componentes distintos de activo fijo que se deprecian en función de sus vidas útiles respectivas; sin embargo, de acuerdo a la normativa fiscal, la depreciación calculada en este caso excede los límites establecidos para permitir su deducibilidad, por lo que se genera un gasto no deducible de la base imponible del impuesto a la renta tanto

por el edificio como por la instalación eléctrica según el siguiente detalle:

Edificio:

### CUADRO 12: DEPRECIACIÓN ANUAL PROYECTADA

Periodo fiscal	depreciación contable edificio	depreciación máxima según Fisco	Total Diferencia (US\$)
Año 20X2 (año 1)	21.666,67	16.250,00	5.416,67
Año 20X3 (año 2)	21.666,67	16.250,00	5.416,67
Año 20X4 (año 3)	21.666,67	16.250,00	5.416,67
Año 20X5 (año 4)	21.666,67	16.250,00	5.416,67
Año 20X6 (año 5)	21.666,67	16.250,00	5.416,67
Año 20X7 (año 6)	21.666,67	16.250,00	5.416,67
Año 20X8 (año 7)	21.666,67	16.250,00	5.416,67
Año 20X9 (año 8)	21.666,67	16.250,00	5.416,67
Año 20X10 (año 9)	21.666,67	16.250,00	5.416,67
Año 20X11 (año 10)	21.666,67	16.250,00	5.416,67
Año 20X12 (año 11)	21.666,67	16.250,00	5.416,67
Año 20X13 (año 12)	21.666,67	16.250,00	5.416,67
Año 20X14 (año 13)	21.666,67	16.250,00	5.416,67
Año 20X15 (año 14)	21.666,67	16.250,00	5.416,67
Año 20X16 (año 15)	21.666,67	16.250,00	5.416,67
Año 20X17 (año 16)		16.250,00	(16.250,00)
Año 20X18 (año 17)		16.250,00	(16.250,00)
Año 20X19 (año 18)		16.250,00	(16.250,00)
Año 20X20 (año 19)		16.250,00	(16.250,00)
Año 20X21 (año 20)		16.250,00	(16.250,00)
<b>Total</b>	<b>325.000,00</b>	<b>325.000,00</b>	<b>-</b>

**Fuente:** Autor

Instalación Eléctrica:**CUADRO 13: DEPRECIACIÓN ANUAL PROYECTADA**

Periodo fiscal	depreciación contable inst.	depreciación máxima según Fisco	Total Diferencia (US\$)
Año 20X2 (año 1)	5.000,00	2.500,00	2.500,00
Año 20X3 (año 2)	5.000,00	2.500,00	2.500,00
Año 20X4 (año 3)	5.000,00	2.500,00	2.500,00
Año 20X5 (año 4)	5.000,00	2.500,00	2.500,00
Año 20X6 (año 5)	5.000,00	2.500,00	2.500,00
Año 20X7 (año 6)	5.000,00	5.000,00	-
Año 20X8 (año 7)	5.000,00	5.000,00	-
Año 20X9 (año 8)	5.000,00	5.000,00	-
Año 20X10 (año 9)	5.000,00	5.000,00	-
Año 20X11 (año 10)	5.000,00	5.000,00	-
Año 20X12 (año 11)	5.000,00	5.000,00	-
Año 20X13 (año 12)	5.000,00	5.000,00	-
Año 20X14 (año 13)	5.000,00	5.000,00	-
Año 20X15 (año 14)	5.000,00	5.000,00	-
Año 20X16 (año 15)	5.000,00	5.000,00	-
Año 20X17 (año 16)	-	2.500,00	(2.500,00)
Año 20X18 (año 17)	-	2.500,00	(2.500,00)
Año 20X19 (año 18)	-	2.500,00	(2.500,00)
Año 20X20 (año 19)	-	2.500,00	(2.500,00)
Año 20X21 (año 20)	-	2.500,00	(2.500,00)
<b>Total</b>	<b>75.000,00</b>	<b>75.000,00</b>	<b>-</b>

**Fuente:** Autor

Como se puede observar, se ha generado un gasto no deducible por la depreciación del edificio (del año 1 al 15) de US\$ 5.416,67 anuales, mientras que la depreciación de la instalación eléctrica el gasto no deducible (año 1 al 5) fue de US\$ 2.500 anuales; sin embargo, en ambos componentes del activo se puede apreciar que durante los años finales de depreciación, se genera un gasto deducible por depreciación

no registrado contablemente que compensa los valores del gasto no deducible. En este caso debería aplicarse lo señalado anteriormente en el análisis de la NIC 12 “Impuesto Sobre las Ganancias”; sin embargo, como se indicó anteriormente, este procedimiento podría no ser aceptado por la Administración Tributaria, con lo que el impuesto generado por los gastos no deducibles mencionados puede constituir una carga fiscal definitiva para la Compañía XYZ.

#### **2.1.1.4 Costos de Financiamiento - Ejercicio Práctico**

La Norma Internacional de Contabilidad No. 23 “Costos por Préstamos” estipula el tratamiento contable requerido para el reconocimiento de los costos de financiamiento. En la economía ecuatoriana es común que las compañías soliciten altas sumas de dinero a las entidades financieras o a sus compañías relacionadas con el fin de invertir en la adquisición o construcción de activos.

Para comprender el efecto impositivo generado por la adopción de la NIC 23, simularemos el siguiente ejercicio para la Compañía XYZ:

En el mes de enero del año 20X2, la Compañía XYZ decide establecer una planta de pruebas para sus equipos y maquinaria de alta tensión, por lo que solicita a un contratista la construcción de dicha planta por un valor de US\$ 2,000.000 en un terreno de su propiedad. La construcción se estima terminará a finales del mes de diciembre, por lo que a partir

del periodo 20X3 el activo podrá ser usado eficientemente para los fines establecidos por la Compañía. Durante el período 20X2 los pagos al contratista fueron los siguientes:

**CUADRO 14: CALENDARIO DE PAGOS DE PRÉSTAMOS**

<b>Calendario de pagos</b>	<b>Monto (US\$)</b>
31/01/20X2	200.000,00
31/03/20X2	600.000,00
30/09/20X2	1.000.000,00
31/12/20X2	200.000,00
<b>Total</b>	<b>2.000.000,00</b>

**Fuente:** Autor

La Compañía para poder satisfacer los pagos señalados, se ha visto en la necesidad de solicitar los siguientes préstamos al inicio del periodo 20X2:

- a) Crédito específico por US\$ 700.000 con una tasa de interés simple anual del 10% con vencimiento en 4 años;
- b) Crédito general de US\$1,000.000 a una tasa de interés simple anual del 12,5% a 4 años;
- c) Crédito general de US\$ 1,500.000 a una tasa de interés simple anual del 10% a 4 años.

Como se aprecia en las condiciones de los préstamos, la Compañía efectuó un crédito específico que utilizará directamente en la

construcción de la planta. En este punto es importante señalar lo siguiente:

“En la medida que los fondos se hayan tomado prestados específicamente con el propósito de obtener un activo que cumpla las condiciones para su cualificación como tal, el importe de los costos por préstamos susceptibles de capitalización en ese activo se determinará según los costos reales incurridos por tales préstamos durante el periodo.”<sup>10</sup>

En función de lo señalado, la Compañía asignará al activo en construcción, la totalidad de los costos por intereses incurridos en este crédito específico.

Los otros dos créditos solicitados constituyen financiamientos generales, es decir que no son atribuibles en forma directa a la construcción del activo, por lo que el importe de los costos por intereses se debe determinar utilizando la media ponderada de los préstamos vigentes durante el período.

De esta manera, se debe asignar el préstamo específico al proyecto y los otros préstamos generales hasta financiar los gastos incurridos en la construcción. La asignación de fondos se debe basar en los gastos promedio contraídos, de la siguiente manera:

---

<sup>10</sup> NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 23 “Costos por Préstamos”,(Dic 1993) Párrafo 15

**CUADRO 15: CÁLCULO DE LOS FONDOS PROMEDIO**

Fecha	Monto asignado	Periodo utilizado	fondos promedio
31/01/20X2	200.000,00	11 meses	183.333,33
31/03/20X2	600.000,00	9 meses	450.000,00
31/09/20X2	1.000.000,00	3 meses	250.000,00
31/12/20X2	200.000,00	0 meses	-
<b>TOTAL</b>	<b>2.000.000,00</b>		<b>883.333,33</b>

**Fuente:** Autor

Habiendo determinado los fondos promedios requeridos para la construcción del activo, se debe calcular el tipo de interés promedio de los préstamos generales asignados al proyecto, esto es 11,25% (promedio de 10% y 12,5%). Con la nueva tasa de interés de los préstamos generales, la Compañía deberá determinar el monto total de intereses que serán susceptibles de capitalización por el periodo fiscal 20X2 multiplicando el valor del préstamo asignado al activo por la tasa de interés que le corresponda de la siguiente manera:

**CUADRO 16: CÁLCULO DE LOS IMPORTES A CAPITALIZAR**

Préstamos	Valor	Tasa promedio	Importe a capitalizar
Específico	700.000,00	10%	70.000,00
Generales	183.333,33	11,25%	20.625,00
<b>TOTAL</b>	<b>883.333,33</b>		<b>90.625,00</b>

**Fuente:** Autor

En este caso, la Compañía debe capitalizar intereses al activo fijo en el periodo 20X2 por un monto de US\$ 90.625,00.

Tal como se señaló en el enunciado del ejercicio, la planta culmina su construcción en el mes de diciembre de 20X2 por lo que a partir del siguiente mes (enero 20X3) se pone en funcionamiento. Esto significa que los intereses pudieron ser capitalizados únicamente en el periodo 20X2, mientras que los costos por intereses posteriores representan gastos de los periodos en que se incurran. En el siguiente cuadro se presentan los montos que la Compañía deberá cargar al estado de resultados como gastos del periodo:

#### CUADRO 17: CÁLCULO DEL GASTO POR INTERÉS

Préstamos	Periodo			
	20X2	20X3	20X4	20X5
Específico 700.000,00 (a)	año 1 70.000,00	año 2 70.000,00	año 3 70.000,00	año 4 70.000,00
Generales 1.000.000,00 (b)	año 1 125.000,00	año 2 125.000,00	año 3 125.000,00	año 4 125.000,00
1.500.000,00 (c)	150.000,00	150.000,00	150.000,00	150.000,00
<b>Total Interés</b>	<b>345.000,00</b>	<b>345.000,00</b>	<b>345.000,00</b>	<b>345.000,00</b>
interés capitalizado	90.625,00			
<b>Gasto interés</b>	<b>254.375,00</b>	<b>345.000,00</b>	<b>345.000,00</b>	<b>345.000,00</b>

(a) tasa de interés simple aplicada: 10% a 4 años

(b) tasa de interés simple aplicada: 12,5% a 4 años

(c) tasa de interés simple aplicada: 10% a 4 años

**Fuente:** Autor

Por consiguiente, el efecto tributario de la Compañía XYZ por la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera en el registro de los costos financieros se puede expresar a través de las siguientes conclusiones:

- En el periodo 20X2 todos los costos financieros relacionados con la construcción de la planta (US\$ 90.625) son capitalizados al activo fijo, por lo que el único valor que debe ser registrado como gasto en los estados financieros es el interés devengado de los créditos generales que no se encuentran relacionados con la construcción de la planta (US\$ 254.475), valor que será susceptible de deducción para la determinación del impuesto a la renta de este periodo siempre que se cumplan, los requisitos señalados en la normativa fiscal ecuatoriana, que señala que serán gastos deducibles:

“Los intereses de deudas contraídas con motivo del giro del negocio, así como los gastos efectuados en la constitución, renovación o cancelación de las mismas, que se encuentren debidamente sustentados en comprobantes de venta que cumplan los requisitos establecidos en el reglamento correspondiente. No serán deducibles los intereses en la parte que exceda de las tasas autorizadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador, así como tampoco los intereses y costos financieros de los créditos externos no registrados en el Banco Central del Ecuador.”<sup>11</sup>

- A partir del periodo 20X3 la planta se pone en funcionamiento por lo que deja de ser un activo calificable de acuerdo a la NIC 23. Esto significa que en los periodos 20X3, 20X4 y 20X5, los costos financieros relacionados con el préstamo específico y los préstamos generales que ascienden a US\$ 345.000 anuales deben afectar los resultados del ejercicio y por ende disminuirán la base imponible del impuesto a la renta en cada periodo en el que se generen.

---

<sup>11</sup> LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, Art. 10

### 2.1.1.5 Operaciones con Partes Relacionadas - Ejercicio Práctico

“Las relaciones entre partes relacionadas son una característica normal del comercio y de los negocios. Por ejemplo, muchas entidades llevan a cabo parte de su actividad a través de subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas. En tales circunstancias, la capacidad de la entidad para influir en las políticas financieras y de operación de la entidad participada se consigue a través del control, control conjunto o influencia significativa, respectivamente.”<sup>12</sup>

Las transacciones que las compañías celebren con sus partes relacionadas son de vital importancia en la revelación de los estados financieros, ya que estas transacciones pueden tener influencia en la información presentada que podría diferir de aquella resultante de efectuar las mismas operaciones con terceros independientes.

Este es un aspecto clave de observación no solo por parte de los usuarios de los estados financieros sino también de la Administración Tributaria Ecuatoriana. En nuestro caso simulado basta suponer que la compañía XYZ puede otorgar un trato favorable en las ventas que efectúe a las compañías filiales que posee alrededor del mundo mediante descuentos mayores a los que se darían a partes independientes, o simplemente con el hecho de otorgar un precio reducido a estas compañías en beneficio del grupo empresarial. La aplicación de estas favorables condiciones a sus relacionadas tienen su impacto en los ingresos registrados en los estados financieros, lo que se podría traducir en una menor utilidad para la compañías y por ende se genera una menor carga impositiva a favor del Estado.

---

<sup>12</sup> NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 24 “Información a Revelar Sobre Partes Relacionadas”, (1994), Párrafo 5.

Es por esta razón que en el periodo fiscal 2007, mediante Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242, la Asamblea Nacional Constituyente reformó la Ley de Régimen Tributario dentro de la cual se incluyen reformas al Régimen de Precios de Transferencia. Estas nuevas disposiciones legales, establecen que el régimen de precios de transferencia está orientado a regular con fines tributarios las transacciones que se realizan entre partes relacionadas, en los términos definidos por la misma Ley, de manera que las contraprestaciones entre ellas sean similares a las que se realizan entre partes independientes.

Uno de los cambios más importantes que señala la Normativa Internacional que afectaría el actual alcance que tienen las empresas que manejan su contabilidad aun bajo Normas Ecuatorianas de Contabilidad, radica en lo siguiente:

“Las consideraciones sobre el precio de las transacciones entre partes relacionadas e información a revelar al respecto, han sido retiradas del texto ya que esta Norma no será de aplicación a la medición de las transacciones entre partes relacionadas.”<sup>13</sup>

En este punto se debe señalar que la medición de las transacciones entre partes relacionadas es fundamental para dar cumplimiento al análisis de los precios de transferencia requeridas por la Administración Fiscal. De esta manera la Norma Internacional de Contabilidad reconoce dentro de

---

<sup>13</sup> NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 24 “Información a Revelar Sobre Partes Relacionadas, (1994), IN7.

su alcance los métodos para cuantificar el precio de las transacciones entre partes relacionadas, entre los cuales se mencionan los siguientes:

- a) Precios Comparables No Controlados.- Método mediante el cual se fija el precio por referencia a productos comparables que se venden, en un mercado económicamente comparable, a un comprador no relacionado con el vendedor;
- b) Método del Precio de Reventa.- Método que reduce el precio de reventa por un margen, representando un importe del cual el revendedor buscará cubrir sus costos y obtener una utilidad apropiada para llegar a un precio de transferencia para el revendedor;
- c) Método de Incremento del Costo.- Método que consiste en agregar un margen de utilidad apropiado al costo del proveedor.<sup>14</sup>

De acuerdo a lo que establece la normativa fiscal vigente en el país para la determinación del precio de las operaciones celebradas entre partes relacionadas podrá ser utilizado el Método del Precio Comparable no Controlado, el Método del Precio de Reventa, Método del Costo Adicionado, Método de Distribución de Utilidades, Método Residual de Distribución de Utilidades y el Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional, por lo que, como se puede observar, en caso de que la Compañía XYZ por sus operaciones pactadas con compañías relacionadas del exterior deba obligatoriamente cumplir con el régimen de Precios de Transferencia deberá necesariamente aplicar lo establecido en la disposición tributaria señalada en oposición a lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad. En conclusión esta norma debe ser considerada para efectos netamente contables y financieros mas no tendrá prioridad sobre lo indicado en la normativa fiscal respecto de la valoración de los precios de transferencia.

---

<sup>14</sup> Cfr. NORMA ECUATORIANA DE CONTABILIDAD No. 6 “Revelaciones de Partes Relacionadas, (1999), Párrafo 13, 14, 15.

Como ejemplo práctico de la aplicación de la NIC 24, supondremos que la Compañía XYZ tiene como estrategia corporativa la política de importar de sus compañías relacionadas del exterior los equipos que posteriormente venderá en el Ecuador, es así que en el periodo fiscal 20X2 ha efectuado las siguientes operaciones con sus compañías relacionadas del exterior:

- En el mes de octubre importó de la compañía XYZ Electrics S.A. (Compañía domiciliada en Panamá) 120 pararrayos atmosféricos a un costo de US\$ 10,000 cada uno con crédito de pago 120 días;
- En el mes de noviembre importó de esta misma compañía 250 equipos de seccionamiento en media y baja tensión a un costo de US\$ 15,000 cada uno con igual crédito de pago que el punto anterior; y,
- En el mes de enero recibió un crédito externo de su casa matriz por un monto de US\$ 3,000.000 por el cual se cancelarán en el siguiente periodo intereses calculados a una tasa simple del 3,33% anual. El capital se cancelará en su totalidad en el periodo 20X3 junto con los intereses correspondientes.

En resumen las operaciones que la Compañía XYZ efectuó con sus partes relacionadas son las siguientes:

**CUADRO 18: RESUMEN DE OPERACIONES RELACIONADAS**

Periodo 20X2	US\$	
<b>Importación de productos para su distribución:</b>		<b>4.950.000,00</b>
pararrayos atmosféricos (120 u a US\$ 10,000)::	1.200.000,00	
equipos de seccionamiento (250 u a US\$ 15,000):	3.750.000,00	
<b>Préstamo recibido:</b>		<b>3.100.000,00</b>
Intereses por financiamiento	100.000,00	
Capital adeudado	3.000.000,00	
<b>Total operaciones efectuadas con partes relacionadas:</b>		<b>8.050.000,00</b>

**Fuente:** Autor

La presentación en los Estados Financieros por el año terminado el 31 de diciembre de 20X2 necesariamente deberá revelarse de la siguiente manera:

**DETALLE DE OPERACIONES Y SALDOS DE CIERRE CON  
COMPAÑÍAS RELACIONADAS:**

AL 31 DE DICIEMBRE DE 20X2	Asociadas (1)	Otras (2)	Total
<b>(i) Transacciones</b>			
(a) Compra de productos	4.950.000,00	120.000,00	5.070.000,00
(b) rendimientos financieros pagados	100.000,00	-	100.000,00
	<b>5.050.000,00</b>	<b>120.000,00</b>	<b>5.170.000,00</b>
<b>(ii) Saldos al Cierre</b>			
(a) Originados en compras de productos			
Deudas con sociedades relacionadas (3)	4.950.000,00	80.000,00	5.030.000,00
(b) Deudas Financieras			
Prestamos recibidos (4)	3.000.000,00	-	3.000.000,00
Rendimientos financieros (5)	100.000,00	-	100.000,00
	<b>8.050.000,00</b>	<b>80.000,00</b>	<b>8.130.000,00</b>

**Fuente:** Autor

## Observaciones:

- (1) Corresponde a las operaciones efectuadas con compañías relacionadas en el periodo 20X2 (importaciones a XYZ Panamá y préstamo de Casa Matriz)
- (2) Corresponde a transacciones efectuadas con terceros independientes (información supuesta para ejemplo)
- (3) Corresponde a las compras importadas adeudadas que se cancelarán en un plazo de 120 días (es decir en el periodo 20X3), por lo que al cierre del periodo 20X2 el saldo pendiente representa el 100% de tales compras.
- (4) Corresponde al capital adeudado por el préstamo recibido. Debido a que se estableció pagar al final del contrato, al cierre del periodo 20X2 el valor a reportarse representa la totalidad del capital adeudado.
- (5) Corresponde a la porción de intereses calculados a una tasa simple del 3,33% que se cancelará en el periodo 20X3.

Un aspecto nuevo no mencionado en las Normas Ecuatorianas de Contabilidad señala la necesidad de que las empresas deben revelar la información sobre las remuneraciones recibidas por el personal clave de la gerencia en total, para el ejemplo supondremos que durante el año 20X2 el personal clave que comprende a los miembros del directorio y directores ejecutivos ascendió a US\$ 300.000 en el periodo analizado, por tanto se deberá incluir un párrafo adicional como el siguiente:

“La remuneración total de los miembros del Directorio y directores ejecutivos devengada durante el periodo 20X2 asciende a US\$ 300.000.”

Adicionalmente en este punto se debe señalar que en cumplimiento de lo establecido en la normativa fiscal antes señalada, la compañía debe reportar el Informe Integral de Precios de transferencia adicional al anexo de Operaciones con Parte Relacionadas de acuerdo al siguiente calendario en función del noveno dígito del RUC:

#### **FECHAS MÁXIMAS DE PRESENTACIÓN DE ANEXO**

<b>Noveno dígito RUC</b>	<b>Fecha máxima de presentación</b>
1	10 de junio año 20X3
2	12 de junio año 20X3
3	14 de junio año 20X3
4	16 de junio año 20X3
5	18 de junio año 20X3
6	20 de junio año 20X3
7	22 de junio año 20X3
8	24 de junio año 20X3
9	26 de junio año 20X3
0	28 de junio año 20X3

**Fuente:** Autor

La no entrega de esta información será sancionada con una multa de hasta US\$ 15,000 considerando la facultad que tendrá la Administración Tributaria de abrir un proceso de determinación tributaria por tal incumplimiento. El Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas para la Compañía XYZ por el periodo 20X2 comprendería lo siguiente:

- Se ingresa inicialmente la información de las Compañías con las cuales se efectuaron transacciones en el periodo 20X2 (XYZ Electric Panamá “empresa sucursal” y XYZ Electric Austria “empresa matriz”)

## INGRESO AL DIMM DE OPERACIONES RELACIONADAS

**Empresas**

**COMPAÑÍA XYZ**

Nro.	Denominación	Código País	Identificación Tributaria
1	COMPAÑÍA XYZ ELECTRICS S.A.	PANAMA	123456789
2	GRUPO EMPRESARIAL XYZ	AUSTRIA	987654321

Nuevo    Eliminar    Guardar XML    Talón Resumen

▼ **Empresa**

Denominación del Sujeto del Exterior: GRUPO EMPRESARIAL XYZ

Tipo de Sujeto del Exterior: 2 - PERSONA JURÍDICA O SOCIEDAD

País de domicilio fiscal: 203 - AUSTRIA

Dirección de la empresa relacionada: VIENA AUSTRIA

Identificación Tributaria: 987654321

Supuestos de relación: 10 - LA SOCIEDAD MATRIZ Y SUS SOCIEDADES FILIALES, SUBSIDIARIAS O ESTABLEC

**Fuente:** Autor

- Las transacciones a revelar representan la importación de productos para distribución (US\$ 4,950.000), intereses por préstamos (US\$ 100.000) y el préstamo recibido (US\$ 3,000.000), resumiendo el total de operaciones con partes relacionadas de la siguiente manera:

## INGRESO AL DIMM DEL RESUMEN DE OPERACIONES



ANEXO DE OPERACIONES DE RELACIONES DEL EXTERIOR

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS - RIG

COMPAÑÍA XYZ

EMPRESAS RELACIONADAS					
Nombre	Identificación Tributaria	País			
COMPAÑÍA XYZ ELECTRICS S.A.	123456789	PANAMA			
GRUPO EMPRESARIAL XYZ	987654321	AUSTRIA			

RESUMEN DE OPERACIONES					
Tipo de Operación	No. Operaciones Efectuadas	EN VALORES (USD)			
		Op. Ingreso	Op. Egreso	Op. Activo	Op. Pasivo
214 - Intereses por préstamos	1		100000,00		
301 - Importación de inventarios para distribución	2			4950000,00	
400 - Préstamos o créditos	1				3000000,00
<b>TOTAL</b>	<b>4</b>	<b>0,00</b>	<b>100000,00</b>	<b>4950000,00</b>	<b>3000000,00</b>
<b>VALOR TOTAL DE OPERACIONES</b>	<b>8050000,00</b>				

**Fuente:** Autor

Como se puede observar en el talón resumen del Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas (cuadro anterior), el monto total de operaciones con partes relacionadas en el periodo 20X2 ascendió a US\$ 8,050.000 (valor superior a US\$ 5,000.000) por lo que, en función a la normativa fiscal vigente, la Compañía XYZ deberá presentar el Informe Integral de Precios de Transferencia conjuntamente con el anexo mencionado hasta el mes de junio del año 20X3 en función del calendario antes señalado.

### 2.1.1.6 Deterioro en el Valor de los Activos - Ejercicio Práctico

Como revisión final de los componentes del Balance General a continuación se desarrollará un análisis del impacto tributario generado

por la concepción contable del deterioro o disminución del importe en libros de los bienes que forman parte del activo de una compañía.

Como se mencionó con anterioridad, el concepto del deterioro nace de la necesidad de asegurar que los activos de una empresa sean contabilizados por un importe que no sea mayor a su valor recuperable.

Para comprender mediante un caso práctico las implicaciones tributarias generadas por la adopción de la NIC 36 “Deterioro del Valor de los Activos” se pueden suponer las siguientes condiciones para la Compañía XYZ:

- Al 1 de enero del 20X2 la Compañía mantiene en sus estados financieros una máquina valorada por su costo histórico que es de US\$ 200.000.
- Esta maquinaria fue adquirida el 1 de enero del 20X1, año a partir del cual se puso en funcionamiento y se le estimó una vida útil de 10 años.
- Al 31 de diciembre del 20X2 la Compañía tuvo indicios de que su máquina podía haber sufrido deterioro. Se determinó que su valor razonable (importe que se podría obtener por su venta en un mercado independiente e informado) es de US\$ 110.000 (neto de costos de venta).
- El valor residual esperado del activo al final de su vida útil se estima que sea despreciable.

- Para el cálculo del valor de uso se ha determinado que la tasa de descuento razonable a aplicar es del 8,2%

Es importante señalar que el registro de una pérdida por deterioro se realiza sí, y solo sí, el importe recuperable es menor a su importe en libros. De acuerdo a como se explicó en el capítulo 1 de esta investigación, el importe recuperable es el mayor entre su valor razonable y su valor de uso, por lo que, conociendo que el valor razonable de la máquina es de US\$ 110.000, será necesario determinar el valor de uso de la misma, calculado en función del valor presente de los flujos de efectivo futuros que se espera obtener del activo.

De acuerdo a estudios técnicos efectuados se proyectaron los siguientes movimientos de efectivo para los restantes 8 años de vida útil estimados de la maquinaria:

#### **CUADRO 19: DETALLE DE MOVIMIENTOS DE EFECTIVO**

<b>Periodo</b>	<b>Ingresos de efectivo</b>	<b>Salidas de efectivo</b>	<b>Flujo neto proyectado</b>
20X3	182.000,00	135.000,00	47.000,00
20X4	137.000,00	104.000,00	33.000,00
20X5	104.000,00	80.000,00	24.000,00
20X6	78.000,00	61.000,00	17.000,00
20X7	59.000,00	47.000,00	12.000,00
20X8	45.000,00	36.000,00	9.000,00
20X9	34.000,00	28.000,00	6.000,00
20X10	25.000,00	21.000,00	4.000,00
<b>Total flujos futuros proyectados</b>			<b>152.000,00</b>

**Fuente:** Autor

Habiendo proyectado los flujos netos futuros, se debe descontar la tasa de interés que permita determinar razonablemente el importe actual (periodo 20X2) de tales flujos, considerando que esta tasa es de 8,2%, el valor presente se podría calcular a través de la siguiente fórmula:

$$VP = FL_t / (1+r)^t$$

Donde:

VP = Es el valor presente de los flujos futuros proyectados;

FLt = Es el total de la sumatoria de los flujos futuros proyectados;

r = Es la tasa de interés aplicada para descontar a valor presente los flujos futuros proyectados; y,

t = Es el número del periodo del flujo futuro proyectado que se está descontado a valor presente.

Por lo tanto, el valor actual descontado de los flujos futuros proyectados de la maquinaria sería:

#### **CUADRO 20: VALOR PRESENTE DE FLUJOS DE EFECTIVO**

<b>Periodo</b>	<b>Flujo neto proyectado</b>	<b>tasa de descuento</b>	<b>valor presente del flujo</b>
1	47.000,00	8,2%	43.438,08
2	33.000,00	8,2%	28.187,69
3	24.000,00	8,2%	18.946,52
4	17.000,00	8,2%	12.403,38
5	12.000,00	8,2%	8.091,80
6	9.000,00	8,2%	5.608,92
7	6.000,00	8,2%	3.455,89
8	4.000,00	8,2%	2.129,32
<b>Valor Presente total</b>			<b>122.261,59</b>

**Fuente:** Autor

Habiendo determinado el valor presente de los flujos futuros proyectados que se espera recibir de la maquinaria, éste debe ser comparado con el valor razonable que se puede esperar por la venta del activo, con el fin de identificar el mayor valor que será comparado con el importe en libros del bien, a fin de determinar la existencia o no del deterioro.

#### CUADRO 22: DETERIORO EN EL VALOR DEL ACTIVO

Valor razonable de la maquinaria (a)	110.000,00
Valor presente de los flujos futuros esperados (b)	<b>122.261,59</b>
<b>b &gt; a</b>	
Costo histórico de la maquinaria	200.000,00
depreciación acumulada de 2 años (20X1 - 20X2)	(40.000,00)
Importe en libros al 31/12/20X2 (c)	<b>160.000,00</b>
<b>Deterioro existente (c - b)</b>	<b>37.738,41</b>

**Fuente:** Autor

Como se puede observar en el cuadro anterior, bajo las condiciones mencionadas, la Compañía XYZ debe registrar una pérdida por deterioro de US\$ 37.738,41 de la siguiente manera:

Periodo	Detalle	
20X2	Pérdida por deterioro maquinaria	37.738,41
	deterioro acumulado de la maquinaria	37.738,41

Por tanto, la depreciación anual de la máquina de los 8 periodos futuros debe ser recalculada en función de su vida útil restante, tal como se muestra en el siguiente cuadro:

**CUADRO 23: DEPRECIACIÓN ANUAL PROYECTADA**

Costo histórico de la máquina	200.000,00
depreciación acumulada	(40.000,00)
deterioro acumulado	(37.738,41)
valor en libros de la máquina	122.261,59
vida útil restante	8 años
<b>depreciación anual proyectada</b>	<b>15.282,70</b>

**Fuente:** Autor

En este punto es necesario señalar que de acuerdo a lo establecido en la normativa fiscal vigente, el gasto total generado por la maquinaria durante los 10 años de su vida útil asciende a US\$ 162.261,6 (conformado por los US\$ 40.000 equivalentes a la depreciación de los años 20X1 y 20X2, y US\$ 122.261,6 equivalentes a la depreciación recalculada para los 8 años restantes); este valor es inferior al permitido por la Administración Tributaria que es de US\$ 200.000 (a razón de US\$ 20.000 anuales por los 10 años permitidos), por lo que no existe un contingente tributario por este concepto; sin embargo, la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en este caso obligan a registrar una pérdida por deterioro de US\$37.738,41 que de acuerdo a la normativa tributaria constituye un gasto no deducible a efectos del cálculo del impuesto a la renta del periodo 20X2.

Es importante señalar que en este caso la Compañía estaría registrando anualmente un gasto por depreciación inferior al permitido por la normativa fiscal, por lo que podría compensar el gasto no deducible generado por el deterioro del año 20X2 (US\$ 37.738,41) mediante la

utilización del gasto por depreciación anual no registrado contablemente en cada periodo que asciende a US\$ 4.717,3 (20.000 – 15.282,70); sin embargo, como ya se indico en el ejercicio relacionado a la NIC 12, este criterio podría **NO** ser compartido por la Administración Tributaria en vista de que la deducción de gastos no registrados contablemente no está considerada como una partida conciliatoria para la determinación del impuesto a la renta.

## **2.1.2 Estado de Resultados (Estado de Ingresos Comprensivos)**

### **2.1.2.1 Ingresos - Ejercicio Práctico**

Tal como se mencionó en el capítulo 1 de esta investigación, la Norma Internacional de Contabilidad No. 18 estipula los lineamientos a seguir para el reconocimiento y registro contable de los ingresos ordinarios. Esta norma exige que los ingresos sean reconocidos cuando:

- a) Sea probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad;
- b) Éstos puedan ser medidos confiablemente

En este punto se debe señalar que en el Ecuador existe un sin número de compañías que con el objeto de evitar caer en contingentes tributarios, manejan su Contabilidad desde un punto netamente fiscal, es decir, realizan el reconocimiento de sus partidas, adoptan políticas contables o

determinan estimaciones en función de las leyes y reglamentos tributarios. Esto podría generar que las empresas incurran en incumplimientos a las normas contables.

Un claro ejemplo de lo mencionado radica en el reconocimiento de los ingresos de carácter ordinario. Por lo general, las compañías adoptan la política de reconocimiento de sus partidas de ingreso en el momento en que se entrega la factura al adquirente del bien, esta aplicación puede ser incorrecta incluso en el caso de que el pago se realice inmediatamente en el momento de entrega de la factura. Para comprender esto es necesario recordar que de acuerdo a Principios Contables, los ingresos se deben registrar en el momento en que se realicen independientemente del momento en que se perciba la contraprestación de la partida entregada.

Para analizar el impacto tributario generado en el reconocimiento de los ingresos ordinarios en función de las Normas Internacionales de Información Financiera, simularemos las siguientes condiciones y operaciones para la Compañía XYZ:

- El 12 de noviembre de 20X2 la Compañía efectuó una venta correspondiente a 40 motores trifásicos para la puesta en marcha de una planta hidroeléctrica a un precio de US\$ 18,000 cada uno (US\$ 15.000 es el valor de cada motor y US\$ 3.000 el importe del

reemplazo de piezas dentro de seis meses). El costo de estos equipos en los inventarios de la Compañía es de US\$ 12.000 cada uno.

- Una característica especial de esta operación es que los motores deben necesariamente modificar sus piezas dentro de seis meses para su adecuado funcionamiento. La Compañía XYZ percibirá de manera adelantada el valor de este servicio (que se cobrará en la factura de los motores), por lo que se compromete al reemplazo de todas las piezas necesarias sin costo adicional para el cliente ya que el costo de esta operación ya está incluida en la factura inicial (US\$ 3,000 por motor).
- Los equipos se encuentran en las bodegas de las Compañía, por lo que están en la disponibilidad de ser entregados e instalados inmediatamente en el lugar establecido por el cliente, con lo que se pone en marcha su funcionamiento
- La factura por US\$ 806.400 es entregada el 15 de noviembre cuando el último motor instalado está en funcionamiento.

#### CUADRO 24: FACTURA PROPUESTA DE OPERACIÓN

Factura Compañía XYZ		
Fecha: 15/11/20X2		
Unidad	Concepto	valor unitario US\$
40	motores trifásicos de 250 caballos de fuerza (motor: US\$ 15.000 c/u) (reemplazo piezas 6 meses: US\$ 3.000 c/u)	18.000,00
	Subtotal	720.000,00
	IVA 12%	86.400,00
	<b>Total</b>	<b>806.400,00</b>

**Fuente:** Autor

Para efectuar un correcto análisis de los efectos de carácter tributario que la adopción de la NIC 18 generará en la Compañía XYZ, se determinará en primer lugar la carga impositiva de estas transacciones desde un punto de vista netamente fiscal, esto es, considerando el registro del ingreso en función de la factura que sustenta la venta en el periodo 20X2:

**a) Registro según Factura**

Como se mencionó anteriormente, el precio de cada motor incluye una parte identificable del servicio (post venta) que se prestará dentro de seis meses para reemplazar las piezas obsoletas. El cliente recibe la factura e inmediatamente efectúa el pago correspondiente por US\$ 798.000, mientras que la Compañía XYZ efectúa el siguiente registro contable:

<b>Fecha</b>	<b>Detalle</b>	
<b>15/11/20X2</b>	Bancos	798.000,00
	retención percibida 1% bienes	6.000,00
	retención percibida 2% servicio	2.400,00
	Ingreso	720.000,00
	IVA en Ventas	86.400,00

**Fuente:** Autor

En este caso, se ha considerado que la Compañía XYZ efectuó el registro contable de su ingreso en el momento de la entrega de la factura que sustenta la transferencia de dominio de los bienes y la

recepción del pago: “Se emitirán y entregarán facturas cuando las operaciones se realicen para transferir bienes o prestar servicios a sociedades o personas naturales que tengan derecho al uso de crédito tributario”<sup>15</sup>, por tanto, la carga impositiva del periodo 20X2 generada por esta operación sería la siguiente:

<b>Concepto</b>	<b>US\$</b>
Total ingresos	720.000,00
Total costo de ventas	<u>480.000,00</u>
Total utilidad	240.000,00
15% PTU	36.000,00
<b>25% IR</b>	<b><u>51.000,00</u></b>
Utilidad neta	<u><u>153.000,00</u></u>

Es necesario señalar también que en función de este criterio, los gastos atribuibles al servicio post venta (repuestos, costo de mano de obra, etc) serán reconocidos en el periodo 20X3 cuando se devenguen, es decir, en el momento en que se preste efectivamente el servicio, lo que significa que dicho gasto podría ser considerado por parte de la Administración Fiscal como un gasto no deducible a efectos del cálculo del impuesto a la renta en función de que corresponde a un gasto que no tiene un ingreso relacionado en el mismo periodo.

#### **b) Registro según NIC 18**

En este caso, se considerará que la Compañía adopta la normativa contable internacional en función de la cual, debe considerar el ingreso

<sup>15</sup> Cfr. REGLAMENTO DE COMPROBANTES DE VENTA Y RETENCIÓN, (Oct 2002), Art 9

generado por la prestación del servicio post venta dentro de seis meses después de la puesta en marcha de la maquinaria transferida que representa el 16,6% del monto total facturado por motor (US\$ 3.000/US\$ 18.000).

“Normalmente, el criterio usado para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias es necesario aplicar tal criterio de reconocimiento, por separado, a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación.”<sup>16</sup>

Esto significa que en cumplimiento de la NIC 18, la Compañía efectuará en el periodo 20X2 el reconocimiento del ingreso relacionado con la transferencia de la maquinaria, en función de que se han cumplido los requerimientos señalados en dicha normativa para calificar su registro, esto es:

- Se han transferido al comprador todos los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los motores;
- La Compañía XYZ no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;
- El importe de los ingresos de la operación efectuada puede ser medida con fiabilidad (existe un precio de venta claramente identificado);

---

<sup>16</sup> NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 18 “Ingresos Ordinarios”, (Dic 1993), Párrafo 13

- La entidad ya recibió los beneficios económicos asociados con la transacción; y
- Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad (existe también un valor de los motores registrados en los estados financieros y el costo de los servicios post venta son de fácil determinación).

Por lo indicado, la Compañía registrará en el periodo 20X2 la recepción de la totalidad del valor en el banco; sin embargo, reconocerá como ingreso ordinario únicamente la porción correspondiente a la transferencia de los bienes, segregando la parte del servicio post venta que deberá reconocerse en el momento en que se realice dicho ingreso. Por consiguiente el asiento contable a registrarse en el periodo 20X2 será el siguiente:

<b>Fecha</b>	<b>Detalle</b>	
<b>15/11/20X2</b>	Bancos	798.000,00
	retención percibida 1% bienes	6.000,00
	retención percibida 2% servicio	2.400,00
	Ingreso	600.000,00
	Anticipo de clientes	120.000,00
	IVA en Ventas	86.400,00

**Fuente:** Autor

En función de este registro la carga operativa generada en el periodo 20X2 asumiendo que no existen otras operaciones, sería así:

<b>Concepto</b>	<b>US\$</b>
Total ingresos	600.000,00
Total costo de ventas	<u>480.000,00</u>
Total utilidad	120.000,00
15% PTU	18.000,00
<b>25% IR</b>	<b><u>25.500,00</u></b>
Utilidad neta	<u><u>76.500,00</u></u>

Cuando transcurra el periodo de seis meses en los que se debe prestar el servicio de reemplazo de piezas (periodo 20X3), se reconocerá el ingreso relacionado al servicio post venta castigando el anticipo previamente reportado. De esta manera, el asiento contable a registrarse en el periodo 20X3 sería el siguiente:

<b>Fecha</b>	<b>Detalle</b>		
<b>15/05/20X3</b>	Anticipo de clientes	120.000,00	
	Ingreso		120.000,00
			<u>120.000,00</u>

**Fuente:** Autor

El reconocimiento de este ingreso generará una carga impositiva equivalente al 25% de la utilidad (ingreso ordinario – costos atribuibles a dicho ingreso). Suponiendo que el costo del servicio post venta (repuestos, costo de mano de obra, etc) representa el 60% del ingreso facturado por este concepto, el impuesto a la renta causado proyectado, asumiendo que no existen otras operaciones, sería el siguiente:

<b>Concepto</b>	<b>US\$</b>
Total ingresos	120.000,00
Total costo de ventas	<u>72.000,00</u>
Total utilidad	48.000,00
15% PTU	7.200,00
<b>25% IR</b>	<b><u>10.200,00</u></b>
Utilidad neta	<u><u>30.600,00</u></u>

Como conclusión general del caso práctico presentado, es posible señalar que el cumplimiento de la NIC 18 deberá estar ligado a una clara cultura contable que las compañías deberán potenciar a fin de que las disposiciones contables de las Normas Internacionales de Información Financiera sean los parámetros a seguir en el registro contable del ingreso ordinario, independientemente de las especificaciones fiscales.

### **2.1.3 Patrimonio Neto**

Como se mencionó en el capítulo 1 de esta investigación, la adopción por primera vez de la normativa contable internacional en una empresa del sector comercial eléctrico ecuatoriano generará un impacto tributario en virtud de los posibles superávits que se pueden producir por reavalúos en ciertas partidas. Para comprender esto, podemos suponer las siguientes condiciones para la empresa XYZ:

La Compañía efectuó al final del periodo 20X2 una evaluación del importe registrado de un edificio de su propiedad que adquirió en US\$ 350.000 a comienzos del año 20X2 y tiene una vida útil estimada de 20 años. De esta

evaluación efectuada por peritos profesionales expertos en el tema, se obtuvo que el valor real de este activo al 31 de diciembre de 20X2 asciende a US\$ 500.000, lo que supone un incremento del importe previamente reconocido. Este superávit será registrado en el patrimonio neto al final del periodo 20X2 calculado de la siguiente manera:

### CUADRO 25: CÁLCULO DEL SUPERÁVIT POR REVALUACIÓN

Concepto	Año 20X2
Valor histórico al 1 de enero	350.000,00
Cargo por depreciación (a)	(17.500,00)
Valor en libros histórico al 31 de diciembre	332.500,00
costo revaluado del edificio	500.000,00
superávit por revaluación del edificio (b)	167.500,00

(a) el cargo por depreciación se calculo en función del método de línea recta aplicado a 20 años de vida útil del edificio.

(b) el superávit por valuación representa el incremento generado por la diferencia entre el valor el libros antes del reavalúo y el valor revaluado (500.000 - 332.500)

**Fuente:** Autor

Por tanto, la Compañía deberá registrar el superávit generado en el patrimonio de acuerdo al siguiente registro contable:

Al 31 de diciembre Detalle		
20X2	Edificios	150.000,00
	depreciación acumulada edificios	17.500,00
	superávit por valuación	167.500,00

**Fuente:** Autor

En función de lo que establece la NIC 16, este superávit debe ser reconocido en función del tiempo de uso del activo; como se había mencionado con

anterioridad, se espera que el edificio genere beneficios económicos para la Compañía XYZ durante 20 años, como ya ha transcurrido un año, el superávit deberá ser reconocido sistemáticamente durante los 19 años restantes por un monto de US\$ 8.815,79 (167.500 / 19). El registro contable anual del reconocimiento del superávit en las utilidades retenidas sería como sigue:

<b>Al 31 de diciembre</b>		<b>Detalle</b>	
<b>20X3 - 20X16</b>	superávit por valuación	8.815,79	
	utilidades retenidas		8.815,79

**Fuente:** Autor

Es importante mencionar que el cargo del superávit a las utilidades retenidas en ejercicios anteriores no afecta a los resultados actuales, por lo que no existe un impacto fiscal; sin embargo, en caso de que se produzca la venta del edificio, dicho superávit debe ser considerado como un ingreso exento de acuerdo a lo que establece la normativa tributaria, ya que la transferencia de este tipo de activos no forma parte del giro de negocio de la Compañía XYZ.

Adicionalmente es necesario señalar que el gasto por depreciación del importe revaluado del activo fijo constituye un gasto no deducible en virtud de lo señalado por la normativa fiscal:

“Cuando un contribuyente haya procedido al reavalúo de activos fijos, podrá continuar depreciando únicamente el valor residual.”<sup>17</sup>

En función de lo señalado, el cargo por depreciación aceptado como deducible para efectos del cálculo del impuesto a la renta es de US\$ 17.500 (equivalente a

<sup>17</sup> REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, (Jun 2010), art 28, num 5, lit f

la depreciación del costo histórico de US\$ 350.000 para 20 años por el método de línea recta); sin embargo, fruto del reavalúo, existe un exceso en el gasto por depreciación anual de los 19 periodos posteriores al reavalúo por un monto de US\$ 8.815,79, valor que debe ser considerado como gasto no deducible para el cálculo del impuesto a la renta de los años 20X3 a 20X16 de acuerdo a lo que establece la legislación fiscal.

Existe también la posibilidad de que puedan verse afectados los resultados del propio año de reavalúo, generando un impacto tributario adicional a la depreciación; se puede suponer que al final del periodo 20X2 el valor revaluado del edificio ascendió a US\$ 200.000, con lo que no se generó un superávit sino una pérdida por devaluación. En este caso la Compañía deberá registrar dicho gasto en el periodo 20X2, valor que deberá ser considerado como no deducible para efectos del cálculo del impuesto a la renta del periodo 20X2, en función de que la normativa fiscal señala lo siguiente:

“Son deducibles las pérdidas causadas en caso de destrucción, daños, desaparición y otros eventos que afecten económicamente a los bienes del contribuyente usados en la actividad generadora de la respectiva renta y que se deban a caso fortuito, fuerza mayor o delitos, en la parte en que no se hubiere cubierto por indemnización o seguros. El contribuyente conservará los respectivos documentos probatorios por un período no inferior a seis años.”<sup>18</sup>

La pérdida por devaluación del activo fijo se calcularía así:

---

<sup>18</sup> REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, (Jun 2010), art 28, num 8, lit a.

**CUADRO 26: CÁLCULO DE LA PÉRDIDA POR DEVALUACIÓN**

Concepto	Año 20X2
Valor histórico al 1 de enero	350.000,00
Cargo por depreciación (a)	(17.500,00)
Valor en libros histórico al 31 de diciembre	332.500,00
costo revaluado del edificio	200.000,00
pérdida por devaluación del edificio (b)	(132.500,00)

(a) el cargo por depreciación se calculo en función del método de línea recta aplicado a 20 años de vida útil del edificio.

(b) la pérdida por devaluación representa el decremento generado por la diferencia entre el valor el libros antes del reavalúo y el valor revaluado (332.500 - 200.000)

**Fuente:** Autor

Mientras que el asiento contable a registrar sería el siguiente:

Al 31 de diciembre Detalle		
20X2	Pérdida por devaluación edificios	132.500,00
	depreciación acumulada edificios	17.500,00
	edificios	150.000,00

Asimismo, la NIC 16 establece la necesidad de afectar a los resultados del ejercicio los reavalúos que se efectúen con posterioridad al registro de una devaluación previa:

“Cuando se incremente el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal aumento se llevará directamente a una cuenta de superávit de revaluación, dentro del patrimonio neto. No obstante, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que suponga una reversión de una disminución por devaluación del mismo activo, que fue reconocida previamente en resultados.”<sup>19</sup>

<sup>19</sup> NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 16 “Propiedades, Planta y Equipo”, (Dic 2003) Párrafo 39

Para comprender lo indicado, se puede suponer que al 31 de diciembre del año 20X3, la Compañía evalúa nuevamente el costo de su activo fijo generando un superávit de US\$ 300.000 (de los cuales US\$ 132.500 afectarán a resultados y los restantes US\$ 167.500 afectarán a las utilidades retenidas en función del uso del activo). Este incremento se verá reconocido de forma sistemática durante los años de vida útil del edificio. El movimiento de estas partidas será como sigue:

### CUADRO 27: PROYECCIÓN DE LOS GASTOS NO DEDUCIBLES

Periodo	Pérdida por devaluación	Superavit por valuación	ingreso por superávit	reconocimiento ut. retenidas
31/12/20X2	(132.500,00)			
31/12/20X3		300.000,00		
31/12/20X4			16.666,67	
31/12/20X5			16.666,67	
31/12/20X6			16.666,67	
31/12/20X7			16.666,67	
31/12/20X8			16.666,67	
31/12/20X9			16.666,67	
31/12/20X10			16.666,67	
31/12/20X11			15.833,33	833,33
31/12/20X12				16.666,67
31/12/20X13				16.666,67
31/12/20X14				16.666,67
31/12/20X15				16.666,67
31/12/20X16				16.666,67
31/12/20X17				16.666,67
31/12/20X18				16.666,67
31/12/20X19				16.666,67
31/12/20X20				16.666,67
31/12/20X21				16.666,67
<b>TOTAL</b>	<b>(132.500,00)</b>	<b>300.000,00</b>	<b>132.500,00</b>	<b>167.500,00</b>

(a) El superávit por valuación se afectará a los resultados del ejercicio hasta que se reverse totalmente la devaluación previamente registrada (periodo 20X11), mientras que el saldo del superávit afectará a las utilidades retenidas hasta que terminen los 20 años de uso del edificio.

**Fuente:** Autor

La carga tributaria generada por la aplicación de la normativa contable internacional en las partidas patrimoniales puede comprenderse al analizar el cuadro anterior. Como se puede observar, en el periodo 20X2 la Compañía incurrió un gasto no deducible por US\$ 132.500, mientras que desde el periodo 20X3 hasta el 20X11 la Compañía habrá reconocido un ingreso por un monto total de US\$ 132.500 que equivale al importe de la pérdida por devaluación previamente registrada; por tanto, el valor pendiente de reconocer sería US\$ 167.500, que será reconocido contra las utilidades retenidas hasta que finalice la vida útil del edificio (año 20). Es importante señalar que de acuerdo a principios tributarios de común aceptación los ingresos reconocidos en contraposición a un gasto no deducible, constituyen ingresos exentos para el cálculo del impuesto a la renta; sin embargo, esta posición podría no ser compartida por la Administración Tributaria en vista de que el ingreso generado por el reconocimiento del superávit de un reavalúo de activos fijos no está considerado como una partida exenta en la normativa fiscal ecuatoriana.

#### **2.1.4 Estado de Flujos de Efectivo**

Otro de los componentes de los estados financieros es el estado de flujos de efectivo, mismo que muestra los valores percibidos o por percibir por parte de la empresa y los usos que estos valores hayan tenido o vayan a tener durante un periodo contable.

Para comprender los efectos fiscales que afectarán sobre todo la liquidez y por ende los flujos de efectivo de una compañía, se analizarán las conclusiones

obtenidas en cada una de las áreas revisadas del Balance General y del Estado de Resultados, mismas que se presentaron mediante casos simulados de la adopción por primera vez de Normas Internacionales de Información Financiera de una empresa del sector comercial eléctrico en la ciudad de Quito (Compañía XYZ):

- Inventarios.- Dentro del componente de inventario en el Balance General, se estudió el impacto generado por el cambio del método de valoración de existencias de UEPS (que no es un método aceptado por normas internacionales) a PEPS (que es un método válido tanto a nivel local como internacional). Fruto de este análisis se obtuvo que el valor del costo de ventas de los inventarios es menor cuando se aplica el método PEPS, lo que se traduce en un mayor impuesto a pagar a la Administración tributaria y por ende disminuye la liquidez de la empresa, esto afecta directamente al Estado de Flujos de efectivo puesto que se genera una salida adicional de efectivo fruto de una mayor obligación con la Administración Fiscal, mientras que bajo el método UEPS aceptado por la normativa ecuatoriana, este importe se hubiera diferido a periodos posteriores.
- Impuesto Sobre las Ganancias.- En el análisis de la NIC 12, se concluyó que la compañía generó una cuenta por cobrar a la Administración Tributaria fruto de un gasto no deducible registrado en periodos anteriores. Esta cuenta por cobrar supone una disminución de las salidas de efectivo de periodos posteriores fruto de la aplicación del concepto del impuesto diferido; sin embargo, como se mencionó anteriormente, la aplicación de esta norma puede no ser aceptada por la Administración Tributaria con lo que el efecto

en el estado de flujos de efectivo se generará con la salida del efectivo durante los años en que se presenten estos gastos no deducibles. Es de recordar que el impacto fiscal de un gasto no deducible es el equivalente al 25% de su valor.

- Propiedades, Planta y Equipo.- En el análisis de los casos presentados en el estudio de los componentes de los activos fijos, se determinó que en cumplimiento de lo establecido en las Normas Internacionales de Información Financiera, la Compañía depreció el valor de sus activos en función de su vida útil, el cual es un periodo menor al estipulado por la legislación fiscal para bienes inmuebles. Si bien esta depreciación no constituye una salida real de efectivo, constituye una partida de gasto que debe disminuir la carga impositiva que sí representa una salida de flujos de efectivo. En el caso señalado para la empresa XYZ, se generó un gasto no deducible por la depreciación en exceso sobre el máximo permitido por la Administración Tributaria. Este importe al ser no deducible representa un cargo adicional para la empresa equivalente al 25% de su valor, mismo que afectará directamente al Estado de Flujos de efectivo en razón de que representa un cargo de liquidez adicional para la empresa.
- Costos de Financiamiento.- De las revisiones de las conclusiones obtenidas del tratamiento contable que se debe dar a los costos financieros de la Compañía XYZ en función de la normativa contable internacional, se obtuvo que existió un gasto por intereses generado por los créditos no relacionados con la construcción del activo indicado. Este gasto disminuye la base imponible del impuesto a la renta lo que a su vez le permite tener un mayor

flujo de efectivo a la Compañía al reducir la salida de efectivo por concepto de impuesto a la renta; sin embargo, existe también un importe de costo financiero que se registró como parte del activo fijo (préstamos relacionados con la construcción de mismo), valor que aumentará el anticipo de impuesto a la renta que se deberá cancelar en los meses de julio y septiembre del siguiente periodo fiscal, lo que a su vez se traduce en una salida adicional de efectivo que afecta directamente a los flujos de la empresa.

- Operaciones con Partes Relacionadas.- En lo que se refiere al tratamiento contable relacionado con la NIC 24 “Información a Revelar Sobre Partes Relacionadas” se observó el posible contingente generado por la aplicación del Régimen de Precios de Transferencia en el Ecuador. Si bien la normativa internacional no estipula un criterio contable sobre estas operaciones distinto de los criterios señalados por las Normas Ecuatorianas de Contabilidad, los flujos de efectivo de la empresa XYZ pudieron verse comprometidos en función del ajuste determinado por no cumplir con el principio de plena competencia. Adicionalmente, como se indicó anteriormente, el incumplimiento en la elaboración del estudio de Precios de Transferencia puede ser sancionado con una multa de hasta US\$ 15.000, gasto que además de afectar a la liquidez de la empresa, tendrá un costo adicional del 25% por ser no deducible a efectos del cálculo del impuesto a la renta. Este impuesto adicional demanda una salida de efectivo que afecta al estado de flujos de efectivo a presentarse como componente de los estados financieros de la Compañía XYZ.

- Ingresos.- Dentro del análisis efectuado al rubro de ingresos en el Estado de Resultados, se determinó que la Compañía XYZ registró un ingreso diferido fruto de la recepción de una venta por la se efectuó el cobro antes que se preste el servicio y se realice el ingreso. Esto significó para la Compañía durante el primer año, un beneficio tributario puesto que al no registrar el ingreso de la venta diferida, la base imponible del impuesto a la renta y por ende el propio impuesto resultó menor. Esta disminución de la carga impositiva no demandó una salida de efectivo por lo que generó una mayor liquidez para la empresa; sin embargo, en el siguiente año se registró un ingreso que bajo normas ecuatorianas no se habría registrado en tal periodo, esto supuso un incremento en la base imponible con el correspondiente aumento de la carga impositiva, que afectó negativamente a la liquidez de la empresa para ese periodo.
- Deterioro del Valor de los Activos.- Como punto final de revisión a los componentes del Estado de Resultados, se efectuó un análisis al gasto generado por el deterioro de una maquinaria en cumplimiento de lo establecido en las Normas Internacionales de Información Financiera. De este análisis se concluyó que el deterioro registrado constituyó un gasto no deducible a efectos del cálculo del impuesto a la renta en virtud de que dicho gasto no cumple los requisitos exigidos por la normativa fiscal para facultar su deducción. Esto generó una carga impositiva del 25% sobre el valor del deterioro registrado que demanda una salida de efectivo adicional afectando al estado de flujos de efectivo dentro de los estados financieros de la Compañía XYZ.

- Patrimonio.- El reavalúo contable de la Propiedad, Planta y Equipo reflejado en el análisis patrimonial generó un gasto por depreciación del importe revaluado por un valor de US\$ 50.000 (equivalente al incremento en el costo del activo) a razón de US\$ 3.571,43 anuales durante 14 años; valor que según la normativa fiscal vigente constituye un gasto no deducible que tiene un costo financiero del 25% (tarifa del Impuesto a la Renta para personas jurídicas). El efecto en el flujo de efectivo es el valor adicional del impuesto a la renta, mismo que constituye un pasivo corriente que debe ser cancelado hasta el mes de abril del año siguiente. Este impuesto adicional demanda una salida de efectivo que afecta a los flujos de efectivo de la Compañía.

Como conclusión general, se puede decir que en la mayoría de los casos, la normativa internacional modifica la carga impositiva con respecto a la que se hubiera obtenido bajo la normativa ecuatoriana. Esto afecta directamente a los flujos de por lo que es fundamental que la administración de las empresas considere todas las implicaciones de la adopción por primera vez de esta concepción contable-financiera.

### **2.1.5 Notas a los Estados Financieros**

El capítulo 2 de este estudio ha abarcado un análisis práctico de las principales partidas que conforman los estados financieros de una empresa, de este análisis se han obtenido valiosas conclusiones importantes de ser consideradas por todo el personal responsable del área financiera, contable, fiscal, administrativa, y en

general por todas las personas en las que recae la responsabilidad de la toma de decisiones.

El último de los componentes que se mencionará en esta investigación está relacionado con la información complementaria que de acuerdo a Normas Internacionales de Información Financiera debe ser revelada en las Notas a los Estados Financieros, si bien estas notas no generan un impacto tributario puesto que es información simplemente explicativa de las circunstancias en las que se ha desarrollado la Compañía, es necesario que sean elaboradas de una manera clara, específica y detallada a fin de ser entendidas adecuadamente por los usuarios de los estados financieros.

En este punto es importante señalar que de acuerdo a lo que establece la normativa internacional, la información a revelarse en las Notas a los Estados Financieros no hacen legales políticas incorrectamente aplicadas; por ejemplo, en el rubro de inventarios la Compañía efectuó un cambio de método de valoración de UEPS a PEPS debido a que el primero no corresponde a un método aceptado por las Normas Internacionales de Información Financiera. La utilización de este método y el cambio de política debieron haber sido informados en las notas a los estados financieros, mas esto no hubiera hecho válido el método UEPS por el simple hecho de revelarlo:

“Las políticas contables inadecuadas no quedarán legitimadas por el hecho de dar información acerca de las mismas, ni tampoco por la inclusión de notas u otro material explicativo al respecto.”<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 1 “Presentación de Estados Financieros”, (Sep 1997), Párrafo 16

El principal aspecto a ser informado en el primer año de incorporación de la normativa internacional es precisamente la adopción de la misma por parte de la empresa. Para el caso específico de la Compañía XYZ se deberá revelar la visión general de la empresa mediante una declaración explícita y directa del cumplimiento y aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en sus estados financieros anuales correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre del 20X2:

En los otros casos específicos desarrollados para la Compañía XYZ, se mencionaron aspectos de mucha importancia que requieren también ser revelados en las Notas a los Estados Financieros. A continuación se muestra la principal información que en cada rubro se debería indicar:

- Inventarios.- Como se mencionó anteriormente, la Compañía debe revelar la adopción del nuevo método de valoración de existencias (PEPS) de manera que los usuarios de los estados financieros puedan comprender los efectos que este cambio de política puede generar. Así mismo en caso de que hubiese existido una pérdida generada por la disminución de su importe a su valor neto realizable, ésta debe revelar claramente las circunstancias por las cuales se produjo y los efectos que puede ocasionar para el negocio.
- Impuesto Sobre las Ganancias.- Dentro del área de obligaciones fiscales, se analizó la existencia de créditos tributarios generados por diferencias temporales ocasionadas en la contabilidad de la empresa. En las Notas a los Estados Financieros debería revelarse la existencia de dichos créditos; sin

embargo, debe también señalarse que en función de la normativa fiscal ecuatoriana, estos créditos podrían ser incobrables si la Autoridad Tributaria decide no aceptar como válidos los procedimientos establecidos en la NIC 12, puesto que como se ha venido indicando en puntos anteriores, la posición de la Autoridad Fiscal puede diferir sustancialmente de las estipulaciones señaladas en las Normas Internacionales de Información Financiera.

- Propiedades, Planta y Equipo.- En esta área se consideró que existió un cambio en la estimación de la vida útil de un activo fijo de la Compañía. Es de recordar que la empresa proyectó la vida útil de su activo en función de los parámetros permitidos por la legislación fiscal cuando la realidad contable exigía una estimación diferente. Este cambio de apreciación contable debe ser revelado en las Notas a los Estados Financieros señalando que se efectuó una re-estimación de la vida útil de sus activos en función del tiempo en que se espera que estos generen beneficios económicos, lo que obligó a una aplicación prospectiva de los costos relacionados con el activo y su depreciación en función de lo que establece la Norma Internacional de Contabilidad No. 8 “Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores” donde se señala que el efecto de un cambio en una estimación contable se reconocerá de forma prospectiva en el periodo en que se produzca.<sup>21</sup>
- Costos de Financiamiento.- En el área de los costos relacionados con préstamos para el financiamiento de la construcción de la planta, la

---

<sup>21</sup> NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 8 “Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores”, (Dic 1993), Párrafo 36

Compañía XYZ debe revelar la existencia de los créditos específicos y generales solicitados. Adicionalmente es importante señalar que si bien en el ejercicio práctico realizado no se menciona el origen de estos fondos, en el enunciado preliminar de la Compañía XYZ se señaló que ésta suele solicitar financiamiento a sus compañías relacionadas domiciliadas en el exterior, de tal forma que de haberse solicitado los créditos con estas partes, la revelación requerirá también un detalle del proveedor relacionado del crédito. También debe indicarse el procedimiento utilizado para determinar el importe del costo financiero susceptible de capitalización.

- Operaciones con Partes Relacionadas.- Un área bastante crítica desde el punto de vista fiscal es el correspondiente a las transacciones que las empresas efectúan con sus partes relacionadas, sobre todo del exterior. La Compañía XYZ por los altos montos pactados con sus partes relacionadas del exterior, se encontró en la necesidad de efectuar el estudio de Precios de Transferencia, mismo que pudo haber determinado un ajuste impositivo para la declaración del impuesto a la renta. Independientemente de la existencia de este ajuste, la Compañía debe revelar su inclusión en el Régimen de Precios de Transferencia ya que es un tema significativo e importante de conocer para los usuarios de los estados financieros.

Como se observó en el desarrollo del ejercicio, se reveló también los honorarios percibidos por el personal clave de la Compañía, puesto que éste es un requerimiento especial exigido por la NIC 24.

- Ingresos.- En los componentes del Estado de Resultados, se determinó que la Compañía XYZ reconoció una cuenta por pagar en función de un anticipo de clientes generado en cumplimiento de la NIC 18 con relación al registro de un ingreso diferido generado por un servicio post venta. Esta situación debe ser claramente explicada en las Notas a los Estados Financieros puesto que no corresponde a un cambio en una política contable, sino simplemente a un reconocimiento establecido en la normativa internacional; sin embargo, es importante señalar que en caso de que la Compañía no hubiera aplicado este criterio, habría incurrido en un error, con lo que habría debido efectuar una corrección de manera retrospectiva en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto, situación que debe estar claramente explicada en las Notas a los Estados Financieros.
- Deterioro del Valor de los Activos.- En la norma final estudiada se mencionó que la Compañía XYZ registró una pérdida por deterioro en el valor de una maquinaria. Este análisis por deterioro fue realizado por primera vez en el año 20X2 por lo que debe estar explicado en las Notas a los Estados Financieros. Adicionalmente es necesario señalar que la NIC 36 establece la necesidad de efectuar estas evaluaciones de deterioro al menos una vez en cada periodo, por lo que el reconocimiento de futuros deterioros debe ser revelado siempre en los estados financieros de la Compañía XYZ

Finalmente es necesario señalar que la Norma Internacional de Contabilidad No. 1 señala también la necesidad de explicar en las Notas a los Estados Financieros cómo la entidad administra los riesgos financieros: riesgo de capital, riesgos de

tipos de cambio, riesgos de las tasas de interés, concentración de riesgo crediticio, riesgo de liquidez, y demás información importante que debe ser explicada a los usuarios en las Notas a los Estados Financieros.

## **2.2 CALENDARIO DE IMPLEMENTACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA EMPRESAS COMERCIALES**

En el mes de noviembre de 2008, se estableció la obligación de adoptar a las Normas Internacionales de Información Financiera para la elaboración y presentación de los Estados Financieros de acuerdo al siguiente esquema:

- a) Aplicarán NIIF 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.
- b) 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.
- c) 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.<sup>22</sup>

Asimismo, como parte del proceso de transición, esta resolución establece que las compañías que conforman los grupos determinados en los literales a), b) y c) mencionados en los párrafos anteriores deben elaborar obligatoriamente hasta marzo del 2009, marzo del 2010 y marzo del 2011, en su orden, un cronograma de implementación de dicha disposición, el cual debe contener, al menos, lo siguiente:

- Un plan de capacitación
- El respectivo plan de implementación
- La fecha del diagnóstico de los principales impactos en la empresa

Adicionalmente, esta información debe ser aprobada 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. Estas empresas también deberán elaborar, para sus respectivos períodos de transición, lo siguiente:

- Conciliaciones del patrimonio neto reportado bajo NEC al patrimonio bajo NIIF, al 1 de enero y al 31 de diciembre de los períodos de transición.
- Conciliaciones del estado de resultados del 2009, 2010 y 2011, según el caso, bajo NEC al estado de resultados bajo NIIF.
- Explicar cualquier ajuste material si lo hubiere al estado de flujos efectivo del 2009, 2010 y 2011, según el caso, previamente presentado bajo NEC.

---

<sup>22</sup> SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑIAS, (Nov 2008), Resolución No. 08.G.DSC

Las conciliaciones se deben efectuar con suficiente detalle para permitir a los usuarios (accionistas, proveedores, entidades de control, etc.) la comprensión de los ajustes significativos realizados en el balance y en el estado de resultados. La conciliación del patrimonio neto al inicio de cada período de transición, deber ser aprobada por el directorio o por el organismo que estatutariamente esté facultado para tales efectos, hasta el 30 de septiembre del 2009, 2010 o 2011, según corresponda, y ratificada por la junta general de socios o accionistas, o por el apoderado en caso de entes extranjeros que ejerzan actividades en el país, cuando conozca y apruebe los primeros estados financieros del ejercicio bajo NIIF.

Los ajustes efectuados al término del período de transición, al 31 de diciembre del 2009, 2010 y 2011, según el caso, deben ser contabilizados el 1 de enero del 2010, 2011 y 2012, respectivamente.

Finalmente esta resolución establece que las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC), de la 1 a la 15 y de la 18 a la 27, se mantienen vigentes hasta el 31 de diciembre del 2009, hasta el 31 de diciembre del 2010 y hasta el 31 de diciembre del 2011 para las compañías y entes mencionados en los literales a), b) y c) antes indicados, respectivamente.

**3. EMPRESAS COMERCIALES: MANEJO DE LA POLÍTICA FISCAL EN  
LA APLICACIÓN DE NORMAS INTERNACIONALES DE  
INFORMACIÓN FINANCIERA**

**3.1 EFECTOS TRIBUTARIOS EN LA IMPLEMENTACIÓN POR PRIMERA VEZ  
DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA  
EN EMPRESAS NACIONALES Y MULTINACIONALES**

Las relaciones lógicas que existen entre las bases contables que manejan las compañías tanto nacionales como multinacionales deben ser estudiadas a profundidad cuando existen modificaciones en cualquiera de ellas y son a menudo materia de controversia, debido a que afectan objetivos claramente opuestos.

Es claro que existen efectos sobre las bases fiscales cuando se modifican las normas contables de general aplicación. Como se mencionó anteriormente, la normativa fiscal vigente señala la obligatoriedad de priorizar las estipulaciones señaladas en las Normas Ecuatorianas de Contabilidad y en las Normas Internacionales de Contabilidad en los aspectos no mencionados por las primeras. En función de lo esto, la Administración Tributaria ha desarrollado sus programas de control enfocadas en el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes en base a las Normas Ecuatorianas de Contabilidad, y no existe en la actualidad alguna normativa legal que señale que las empresas deban o puedan determinar su carga impositiva en función de Normas Internacionales de Información Financiera.

Es importante considerar las definiciones que abarca el concepto de multinacional: Una compañía multinacional es una empresa que no tiene establecimientos en un solo país, sino que también poseen presencia en otros países ya sea a través de filiales o sucursales para realizar actividades mercantiles de compra y venta como de producción en los países donde se han establecido, teniendo en la mayoría de los casos la capacidad de expandir la producción y demás operaciones alrededor del mundo. Muchas de las compañías multinacionales por motivos de estrategias de mercado suelen operar directamente entre filiales otorgando mejores condiciones de crédito, fuentes de financiamiento o descuentos comerciales significativos. De aquí es importante también conocer los posibles efectos que este tipo de transacciones inter-compañía pueden generar.

A continuación se detalla un análisis explicando los efectos positivos y negativos que se presentan en una empresa del sector comercial eléctrico ecuatoriano por la aplicación por primera vez de la normativa financiera internacional:

La Aplicación por primera vez de la normativa internacional en una empresa del sector eléctrico ecuatoriano trae consigo efectos positivos y negativos, mismos que se presentan a continuación:

### **3.1.1 Efectos Positivos**

Uno de los objetivos principales de la normativa internacional, además de permitir la rendición de cuentas por parte de la gerencia, es que será útil a una

amplia variedad de usuarios al tomar sus decisiones económicas. Entre estos usuarios se encuentran los inversionistas, empleados, bancos, proveedores, clientes y los organismos públicos, tales como la Superintendencia de Compañías, Superintendencia de Bancos y Seguros, Servicio de Rentas Internas, etc.

El Ecuador es un país en vías de desarrollo que requiere de inversión extranjera que ha tenido una inestabilidad política, legal y económica que ha sido la variable común en los gobiernos de turno de los últimos años. Esto ha ocasionado mucha incertidumbre y desconfianza en los inversores extranjeros, por lo que estos no han decidido invertir en nuestro país; sin embargo, el manejar un sistema de información contable y financiera internacional puede ayudar a que el conocimiento del manejo de una compañía en el Ecuador pueda ser adecuadamente analizado, estudiado y controlado por el inversionista extranjero.

Las NIIF permitirán que las cifras que conforman los estados financieros de una compañía del sector eléctrico ecuatoriano puedan ser entendidas por sus filiales o matrices del exterior. En caso de una compañía multinacional, esta deberá conocer periódicamente el estado de su sucursal ecuatoriana. Actualmente es común que las sucursales de empresas extranjeras deban efectuar consolidaciones de su información contable de acuerdo a formatos o guías emitidas por sus filiales en el exterior a fin de entender de una manera clara dicha información, por lo que las NIIF darán una posición clara respecto de cómo elaborar estados financieros que sean entendidos internacionalmente.

Las Normas Ecuatorianas de Contabilidad han generado en muchas ocasiones confusiones o malas interpretaciones con respecto a temas muy específicas de cualquier tipo de industria. Como se mencionó anteriormente, la normativa fiscal ecuatoriana vigente establece que en caso de que una NEC no disponga claramente el tratamiento contable de una situación específica se debe acudir a las NIC. Esto es evidentemente un problema debido a que en caso de que una contraposición u opinión diferente entre ambas fuentes de información (NEC vs NIC) las compañías podrían interpretar de una manera errónea el tratamiento que se le debe dar a dicho evento específico; sin embargo, a partir del momento en que la aplicación de las NIIF sea de obligatorio cumplimiento para todas las empresas del sector eléctrico ecuatoriano, disminuirá considerablemente estas malas interpretaciones ya que la fuente de información será única para todos los casos en función de que las NEC quedarán derogadas.

### **3.1.2 Efectos Negativos**

La falta de capacitación en muchas empresas acerca de estos nuevos conceptos financieros y contables puede llevar a una mala interpretación y por ende una mala aplicación de la normativa internacional, generando diferencias en la información financiera que puede convertirse en poco útil o engañosa si se la preparó erradamente

La aplicación por primera vez de NIIF puede conllevar a las empresas a sentirse obligadas a invertir en capacitaciones para sus empleados lo que aumenta los costes y significa un aumento de la carga operativa sobre dichos empleados

La normativa tributaria vigente en el país señala que el manejo de los aspectos fiscales deben ser tratados bajo NEC por lo que la aplicación de la normativa internacional conllevará inevitablemente a que las compañías deban manejar reportes extracontables adicionales para la determinación de sus obligaciones tributarias.

Si una compañía desarrolla una inadecuada implementación por primera vez de NIIF puede ocasionar que el efecto impositivo parezca errado en función de que como se mencionó, la Administración Tributaria mantiene su política de contabilidad bajo NEC par efectos de la determinación de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. Por ejemplo, la NIC 12 relacionada con el Impuesto sobre las Ganancias, señala la posibilidad de dar un tratamiento diferido a las partidas impositivas según sea el caso; sin embargo, la Administración Tributaria puede objetar este procedimiento y glosar a una compañía del sector eléctrico comercial ecuatoriano si se llega a concluir que dicho procedimiento fue incorrectamente aplicado.

Existe en el Ecuador una desinformación e ignorancia muy significativa en cuanto al estudio de aplicación por primera vez de NIIF por lo que hay un alto riesgo de que la información financiera pueda en un principio no mostrar la situación real de una empresa del sector eléctrico comercial ecuatoriano. Esto

podría ser así únicamente hasta cuando se alcance llegar al límite de la curva de aprendizaje en la cual las compañías se encuentren totalmente preparadas para manejar sus estados financieros bajo NIIF y corregir los posibles errores que pudieron haberse presentado en la aplicación por primera vez de esta normativa.

La aplicación por primera vez de NIIF puede conllevar a la necesidad de efectuar una reexpresión de los estados financieros de años anteriores afectando la realidad de la información de periodos fiscales anteriores que ya se presentaron y sobre los cuales se pudieron haber tomado decisiones importantes. Esto puede ser perjudicial para una empresa en función sobre todo cuando la toma de dichas decisiones se realiza en función de los resultados del ejercicio.

### **3.2 ACCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ECUATORIANA RESPECTO DE LA APLICACIÓN DE NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA**

El Ecuador durante las últimas décadas fue un país con una presión tributaria relativamente baja que facilitó la evasión fiscal por parte de muchos contribuyentes que no cumplían cabalmente con las disposiciones tributarias vigentes debido a que la Administración Tributaria dirigida entonces por la Dirección General de Rentas carecía de los recursos necesarios para ejercer presión contra los infractores y deudores; sin embargo, el 13 de noviembre sale a la luz la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas (Ley No. 41) dando origen a una nueva entidad encargada de la Administración Fiscal en el Ecuador. Junto con la creación del SRI, surgen nuevos modelos y procedimientos con la pretensión de ejercer un mayor control

tributario en el país. Es así en los últimos años la recaudación tributaria aumentó considerablemente con respecto a los años anteriores; por ejemplo, efectuando un análisis al ejercicio fiscal 2007 se pueden obtener los siguientes resultados:<sup>23</sup>

La recaudación neta fiscal del año 2007 creció un 13.8% en relación al año 2006, reflejando un cumplimiento neto del 104.9%, lo que significa 238.9 millones de dólares adicionales al Presupuesto General del Estado.

En el 2007 la presión tributaria en el Ecuador fue del 11.6%, presentado un incremento del 0,7% frente al año anterior. El IVA representó un 54% del total neto recaudado en ese periodo y el Impuesto a la Renta tuvo un incremento del 16.3% influenciado principalmente por la elevación de los porcentajes en las retenciones en la fuente efectuados a terceros y anticipos a la renta en ese año. Asimismo es importante señalar que de acuerdo a los nuevos porcentajes de retención establecidos en el Registro Oficial No. 196 del 19 de mayo del 2010 se incrementó el porcentaje aplicable a los pagos efectuados por concepto de honorarios o dietas a personas naturales del 8% y 10%. Esto es una muestra de los mecanismos utilizados por la Administración Tributaria para mejorar la presión fiscal sobre los contribuyentes.

Pero la decisión más importante tomada en los últimos años para mejorar la recaudación tributaria en el país ocurrió a finales del año 2007 cuando la Asamblea Nacional Constituyente aprobó la creación de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, la cual tuvo como objetivos principales los siguientes:

---

<sup>23</sup> Información obtenida del Instituto Latinoamericano de Investigaciones Sociales y la Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales (FLACSO) a septiembre del 2007

- Fortalecer el sistema tributario para contrarrestar la evasión y elusión fiscal,
- Mejorar la equidad de la política y de la recaudación tributaria,
- Reactivar el aparato productivo y la generación de empleo,
- Incorporar impuestos y normas regulatorias,
- Mejorar la normativa tributaria aclarando los procesos tributarios, facilidades hacia el contribuyente y régimen sancionatorio; y,
- Flexibilizar la política tributaria.

Cabe indicar que la Reforma pone un énfasis importante en cuestiones como la evasión y elusión fiscal, con aspectos novedosos como es el de elevar a categoría de Ley la normativa de los precios de transferencia.

### **3.3 CONTINGENTES TRIBUTARIO DE LA NO APLICACIÓN O APLICACIÓN ERRADA DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA**

Los contingentes tributarios que se derivan de una aplicación errada o de la no aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera son innumerables, partiendo de sanciones por parte de la Administración Tributaria Ecuatorianas, mismas que podrían iniciar en un proceso de determinación tributaria que concluya en la imposición de glosas, intereses, rectificaciones a realizar, entre otras.

La adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera, al ser un tema relativamente nuevo en el Ecuador, debe realizarse de una

manera totalmente cuidadosa, ya que si no se cumplen correctamente las estipulaciones de dichas normas en función de las acostumbradas Normas Ecuatorianas de Contabilidad, las compañías incurrirán en un riesgo definitivamente alto de que los resultados, valores y demás información presentada y reflejada en los estados financieros, que serán usados en la toma de decisiones, estén totalmente desviados.

Asimismo es importante señalar que si por el contrario, fruto de una aplicación correcta de la normativa internacional se incurre en incumplimientos a las estipulaciones fiscales, las compañías podrían ser observadas por parte de la Administración Tributaria. Esto podría en un principio traducirse en requerimientos de información que necesariamente significarán sacrificar su capacidad operativa para dedicarla a cumplir con los requerimientos fiscales que se planteen; posteriormente y como resultado de la revisión y verificación de estos requerimientos fiscales, la compañía puede verse obligada a efectuar rectificaciones en la información presentada a este organismo de control, sin mencionar las posibles glosas que la empresa puede sufrir si no cumple con estas indicaciones. En este punto es importante señalar lo siguiente:

“Sanciones por Contravenciones.- A las contravenciones establecidas en este Código y en las demás leyes tributarias se aplicará como pena pecuniaria una multa que no sea inferior a 30 dólares ni exceda de 1.500 dólares de los Estados Unidos de América, sin perjuicio de las demás sanciones, que para cada infracción, se establezcan en las respectivas normas.”<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> Código Tributario Ecuatoriano, (sep 2005), Art 349

Aparte de las glosas que puedan cargarse a la compañía por el incumplimiento de la normativa fiscal, los cargos adicionales a los que se podría enfrentar se pueden mencionar en función del siguiente análisis:

- Al incumplir la normativa fiscal ecuatoriana se pueden obtener resultados fiscales muy alejados de la realidad, los cuales pueden ser determinados por la Administración Tributarios en una eventual auditoría, la cual puede terminar en un ajuste impositivo al que se deben sumar los intereses por mora correspondientes que se generen en el pago de impuestos.

Es probable que la glosa inicial generada por la inobservancia de las leyes tributarias (US\$ 30 a US\$ 1,500) podría no ser significativa para la mayoría de contribuyentes; sin embargo, es importante señalar que aparte de la multa a ser pagada, la autoridad fiscal puede realizar una auditoría (fiscalización) a la empresa, lo cual puede desencadenar como ya se mencionó anteriormente, en cargas tributarias justas o no pero posiblemente significativas, sin considerar que también existirán desembolsos por honorarios a profesionales.

- Estos temas se han señalado con el objeto de mencionar que se puede incrementar significativa y considerablemente la carga operativa de la compañía al no observar adecuadamente la normativa fiscal y su vinculación o posición con respecto a la normativa contable internacional, por lo que es importante que las empresas se capaciten adecuadamente para que estén en la posibilidad de prever estos

contingentes y evitarlos mediante una adecuada planificación fiscal y una política contable apegada a la normativa internacional pero sin descuidar la realidad fiscal ecuatoriana.

Asimismo, una empresa que registre gastos que en cumplimiento de la normativa fiscal no se permita su deducción pero que las Normas Internacionales de Información Financiera obliguen su registro generará el efecto impositivo del 25% sobre tales gastos no deducibles para efectos del cálculo del impuesto a la Renta.

Como conclusión general de estos puntos se debe indicar que se puede incrementar considerablemente la carga operativa y económica de una compañía al no prepararse adecuadamente para la aplicación por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera y no efectuar una adecuada planificación fiscal para el manejo de la política tributaria, por lo que es importante llevar un control tributario y contable adecuado y oportuno.

### **3.4 FACTORES A CONSIDERAR EN LA APLICACIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA EMPRESAS DEL SECTOR COMERCIAL ELÉCTRICO ECUATORIANO**

Dentro de la aplicación por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera en una empresa del sector comercial eléctrico ecuatoriano, se debe tomar en cuenta ciertos aspectos de vital importancia para evitar que se presenten

deficiencias en los sistemas de control y de manejo fiscal. Algunos de estos aspectos son:

- La planificación para la aplicación por primera vez de la normativa internacional en una compañía ecuatoriana, debe ser realizada con mucha precaución y profesionalismo, puesto que de esto depende el éxito o fracaso posterior del manejo contable-tributario de la empresa.
- Antes de adoptar por primera vez las Normas Internacionales de Información Financiera, se debe estar seguro de conocer perfectamente los procesos y actividades de la compañía a detalle, ya que pueden existir circunstancias especiales que las personas encargadas de esta implementación pueden no detectar oportunamente llevando a una aplicación incorrecta; por ejemplo, tal como se estudió en un caso práctico anterior, puede ser que una compañía maneje los equipos eléctricos que comercializa en función de un método de valoración LIFO (Last In First Out), en este caso, lo primordial a planificar y analizar es el efecto que pudiera existir en la expresión de los estados financieros, ya que de acuerdo a la normativa internacional el método LIFO no es un método válido para valoración de inventarios, por lo que puede ser necesaria la reexpresión de los estados financieros en función de otro método de valoración de mercaderías que dicha normativa considere válida. Es por esto la importancia que debe tener el elaborar y desarrollar correctamente el análisis preliminar de la adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera.

- Es fundamental que la compañía verifique la existencia de contingentes fiscales en la aplicación por primera vez de la normativa internacional, especialmente en la existencia de gastos que no sea permitida su deducción para efectos del cálculo del impuesto a la renta, o la reclasificación de cuentas que dichas normas requieran realizar.
- Es recomendable que la información financiera sea cuidadosamente controlada por profesionales capacitados en el área contable, financiera y fiscal para evitar incumplimientos de las normativas señaladas por los entes de control.
- Es recomendable que se efectúe un seguimiento constante de las prácticas contables bajo Normas Ecuatorianas de Contabilidad, ya que la determinación impositiva en el Ecuador se rige bajo estos parámetros, por lo que será necesario mantener una actualización y los conocimientos de tanto de las normas ecuatorianas como de las internacionales.
- Las conclusiones a las que se llegue, después de la aplicación por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera, deben estar adecuadamente sustentadas con la impresión de todos los resultados obtenidos con el fin de evidenciar adecuadamente los procedimientos aplicados, en una eventual fiscalización por parte de la administración tributaria.

## **4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

Una vez que se ha explicado mediante casos simulados y ejercicios prácticos los efectos tributarios generados en la aplicación por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera, sus efectos positivos y negativos y los contingentes que podrían generarse si no se observan adecuadamente la normativa fiscal, a continuación se presentan ciertas conclusiones y recomendaciones que han sido el resultado de esta investigación.

### **4.1 CONCLUSIONES**

- Sin lugar a dudas la adopción en el Ecuador de la normativa contable-financiera internacional ha contribuido a que las empresas tanto nacionales como multinacionales reflejen la información de sus estados financieros lo más apegado posible a la realidad de sus industrias o sectores en los cuales se desarrolla el giro de su negocio. En esta investigación el sector comercial eléctrico fue el centro de análisis bajo el cual se desarrollaron cada uno de los temas estudiados. En este punto es importante indicar que al no existir una posición clara por parte de la Administración Tributaria acerca de cómo debe manejarse una contabilidad bajo Normas Internacionales de Contabilidad, el juicio y la ética profesional cobran una importancia especial puesto que se debe reflejar una misma fuente de información bajo dos parámetros o puntos de vista diferentes (NEC/NIIF). Por ejemplo, una compañía puede registrar la depreciación de sus activos fijos en función del tiempo en que se espere que estos generen beneficios económicos para la empresa; sin

embargo, como la Administración Tributaria ha determinado los límites máximos de depreciación permitidos para aceptar la deducibilidad de dicho gasto, es probable que las empresas decidan adoptar la posición del Fisco a fin de evitar glosas o procesos de determinación por parte de este organismo de control. Esto puede desvirtuar la realidad de la información presentada en los estados financieros, por lo que se puede concluir que la adopción de la normativa internacional puede no ser perfecta y verse sesgada por parte de la opinión de los organismos de control.

- Durante los últimos años, los Gobiernos de turno han emprendido esfuerzos importantes para mejorar el control y la recaudación tributaria sobre todos los contribuyentes y en especial sobre las sociedades que son quienes más contribuyen en dicha recaudación. Es por esto que las compañías han puesto especial atención en atender a las demandas de las normas tributarias (en muchos casos por encima de las normas contables), lo que es negativo para el correcto cumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera, en virtud de que, al existir cada vez más presiones tributarias, las compañías pueden verse influenciadas a dejar de lado las estipulaciones contables a fin de cumplir las tributarias. En conclusión será necesario esperar que el tiempo permita realizar un análisis cuando la normativa internacional contable sea de obligatorio cumplimiento en el país a fin de conocer si no existen sesgos en la información revelada fruto del requerimiento de una norma tributaria.
- Es posible concluir que las Normas Internacionales de Información Financiera podrían en ciertos casos no ser una herramienta de fiscalización para la Administración Tributaria ecuatoriana. Aquí es importante mencionar que el

Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno señala que la Contabilidad se llevará con sujeción a las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) y a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), en los aspectos no contemplados por las primeras, por lo que, en los aspectos en que ambas normas difieren, la normativa ecuatoriana tendrá prioridad sobre la internacional desde el punto de vista fiscal. Esto podría generar un cambio en la política tributaria de las compañías modificando la posición tributaria en la que se encuentran. Adicionalmente, se puede decir que la adopción de la normativa contable internacional podría incentivar también el incumplimiento por parte de los sujetos pasivos de sus obligaciones tributarias, en el caso específico del Ecuador, la del pago del Impuesto a la Renta, ya que obliga a las compañías a manejar dos puntos de vista diferentes para una misma operación comercial a fin de cumplir los requerimientos tanto de la Superintendencia de Compañías como del Servicio de Rentas Internas.

- En el Ecuador la adopción obligatoria de la normativa internacional señalada por la Superintendencia de Compañías incentivó a las sociedades a efectuar proyectos de capacitación que han ayudado a identificar muchas debilidades en el conocimiento del tema; sin embargo, a partir del periodo fiscal 2012, todas las sociedades en el Ecuador estarán obligadas a poner en práctica los nuevos conocimientos adquiridos, con lo que dichas capacitaciones deberán evitar incumplimientos en el manejo contable y tributario de las empresas a fin de evitar acciones en contra estas por parte de los organismos de control estatales, en conclusión, si las compañías no se han preparado lo suficiente para hacer frente al cambio establecido, las glosas y

multas que recaigan sobre ellas podrían ser onerosas y afectar seriamente la continuidad de sus operaciones.

- Para que el proceso de cambio (NEC-NIIF) sea exitoso debe existir una posición clara por parte de la Administración Tributaria sobre los efectos que dichos cambios traerán, como muestra de esto, basta observar lo mencionado en los casos prácticos desarrollados en esta investigación, en los cuales se ha podido obtener una conclusión razonable de las circunstancias que se pueden presentar en las compañías enfocadas al sector comercial especialmente. En este punto es importante mencionar que el Ecuador se encuentra en una región (América Latina) con una economía altamente volátil y un ambiente legal muy cambiante, por lo que las regulaciones que se desarrollen y que estén enfocadas al cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes que llevarán su contabilidad bajo normas internacionales, debe acoplarse a esta realidad.
- Uno de los objetivos de la adopción de la normativa internacional es el presentar una información más apegada a la realidad y que sea claramente entendible a nivel internacional; sin embargo, es deber de las compañías evitar que el cumplimiento de estos objetivos no afecten el normal cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- El manejar una información que sea entendible y sobretodo aceptada a nivel internacional ayudará a las compañías nacionales a abrirse nuevos espacios en el exterior, por lo que constituye una oportunidad de negocios muy importante que permitirá aprovechar las posibles mejores situaciones de los mercados

internacionales que indudablemente son distintas a las de nuestro país, otorgando una mayor preparación y conocimiento en las empresas nacionales.

## **4.2 RECOMENDACIONES**

- La principal recomendación que resulta como parte de esta investigación es que antes de adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera, las compañías deben efectuar una oportuna y adecuada capacitación que otorgue la experiencia y el conocimiento necesario para que la información presentada en los estados financieros y la información tributaria sea confiables.
- Es recomendable que la Administración Tributaria establezca una posición clara acerca de los procedimientos que deben aplicar las compañías en el momento en que adopten la normativa internacional a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- Es recomendable que la Administración Tributaria aplique mayores controles en la revisión de la información presentada por los contribuyentes, puesto que estos por la inexperiencia en el tema pueden mostrar resultados equivocados o alejados de la realidad.
- Las empresas que adopten la normativa fiscal internacional deben asegurar la fidelidad de la información que presentan a sus organismos de control, es por esto que es recomendable que se mantenga una conducta ética y profesional adecuado que evite la aplicación de mecanismos poco éticos o ilegales como la falsificación

de la información, o la doble contabilidad, ya que en muchos casos las empresas podrían verse influenciadas a recurrir a estas prácticas a fin de evitar glosas y cumplir con los requerimientos societarios y tributarios.

- Es recomendable que el Estado invierta en la capacitación de su personal (tanto de la Superintendencia de Compañías como del Servicio de Rentas Internas) con el fin de que estos puedan efectuar las respectivas revisiones de la información que presentan las empresas y lo más importante, que sea factible la identificación oportuna de las malas prácticas realizadas con el fin de cumplir a toda costa con la normativa internacional.
- Es recomendable que las compañías que adopten por primera vez la normativa internacional cumplan con las disposiciones legales referentes a la presentación de la información contable y tributaria, esto con el objeto de evitar contingentes tributarios que como se mencionó anteriormente pueden terminar en el pago de onerosas multas, que sin lugar a dudas pueden afectar seriamente a la liquidez de estas empresas y amenazar su continuidad en el tiempo.
- Para efectuar una correcta aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera cumpliendo eficientemente con sus obligaciones tributarias es recomendable que los resultados mencionados en esta investigación y en trabajos de similar enfoque, sean considerados por la administración de las sociedades nacionales e internacionales que desarrollan sus actividades en el Ecuador con el objeto de otorgar una clara comprensión de la altísima importancia que tiene el análisis de los efectos tributarios generados por la aplicación de la normativa

internacional. Una sociedad que no otorgue la atención necesaria a los contingentes tributarios que generará su incursión a las Normas Internacionales de Contabilidad incurrirá, sin lugar a dudas, en incumplimientos que pueden causar desde clausuras hasta su total liquidación, ya que por sobre cualquier beneficios que un ente contable pueda otorgar a sus dueños, accionistas, empleados, clientes, entre otros; se encuentra el rendimiento de cuentas que deban presentar ante los organismos de control.

## BIBLIOGRAFÍA

1. **AMAT, O.:** *Comprender las Normas Internacionales de Contabilidad*. Barcelona: Gestión 2000, 2003.
2. **EPSTEIN, B. J. y A. A. MIRZA.:** *IAS 2002 Interpretation and Application of International Accounting Standards*, New Cork: Wiley.
3. **IASB,** [<http://www.iasb.org/IFRSs/IFRS.htm>]. IFRSs 1-8, IAS 1-8, 10-12, 16-21, 23-24, 26-29, 31-34, 36-41, IFRIC 1-2, 4-17, SIC 7,10,12-13,15,21,25,27,29,31,32
4. **Ley de Régimen Tributario Interno**, Ecuador, (1999)
5. **Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador**, Ecuador, (2009)
6. **Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador**, Ecuador, (2007)
7. **Normas Internacionales de Información Financiera**, Varios años
8. **Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF, Guía Rápida**, BDO Ster Cía. Ltda.
9. **Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno**, Ecuador, (2010)
10. **SMSECUADOR:** *NIIF y NEC: ¿En Ecuador cuan difícil será la implementación de las Nuevas Normas Contables?*, 2008.
11. **TOBAR, G:** *El Nuevo Lenguaje de la Información Financiero-Contable para el Segmento no Financiero* (IFRS) diap. 3 y 4, 2008.
12. **TUA, J.** *Marco Conceptual para la Información Financiera*, AECA: Madrid, 2002.
13. **YEBRA, O.** *Normas Internacionales de Contabilidad 2002-2003*. Madrid: Francis Lefebvre, 2002.