

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Contaduría Pública



"GUIA PRÁCTICA SOBRE EL RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, CONTABILIZACIÓN Y PRESENTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE Y DIFERIDO"

Trabajo de investigación
presentado por:

HERNÁNDEZ, ANA VERONICA
LOZANO, OSCAR ARMANDO
RODRÍGUEZ LEMUS, ERICK ALBERTO

Para optar al grado de:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

FEBRERO 2008

San Salvador, El Salvador, Centro América

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector : Msc. Rufino Antonio Quezada

Secretario General : Lic. Douglas Vladimir Alfaro

Decano de Facultad de Ciencias Económicas : Msc. Roger Armando Arias

Secretario de la Facultad de Ciencias Económicas : Ing. José Ciriaco Gutiérrez

Director de Escuela de Contaduría Pública : Lic. Juan Vicente Alvarado

Asesor Especialista : Lic. Yovany Sánchez Palacios.

Asesor Metodológico : Lic. Álvaro Edgar Calero.
Lic. Roberto Carlos Jovel Jovel

Febrero de 2008

San Salvador, El Salvador, Centro América

Dedicatoria

A Dios todopoderoso, por iluminarme en mi camino, darme la oportunidad de desarrollarme como profesional y por proveerme de fortaleza para alcanzar las metas.

A todos los docentes Universitarios que contribuyeron a mi formación académica y en especial a nuestros asesores que nos orientaron en el desarrollo de nuestro trabajo de graduación.

A mi madre Mabel Hernández Reales, por su apoyo absoluto y por sus consejos a lo largo de mi vida.

A mis compañeros de grupo, por permitirme ser parte de su equipo y por el apoyo total obtenido en el avance del trabajo de graduación.

A mi novio Jesús Alexander Ayala Renderos por sus consejos, su comprensión y por darme ánimos en los momentos difíciles.

A mi incondicional amiga Patricia Elizabeth Castaneda por sus valiosos aportes académicos y personales recibidos.

ANA VERÓNICA HERNANDEZ

Dedicatoria

A Dios Todopoderoso, a nuestro Señor Jesucristo y a nuestra Madre Santísima la Virgen María por darme la fortaleza y sabiduría necesaria en los momentos más difíciles de mi vida.

De manera especial a mi Abuela Lidia Lozano por su amor y dedicación hacia a mí, por su apoyo incondicional, a mi Madre Guadalupe Lozano que a pesar de la distancia siempre ha estado presente en los buenos momentos de mi vida, a mi Tía Gloria Lozano por preocuparse siempre por mi bienestar, mil gracias, porque en sus diferentes roles de familia me dieron palabras de aliento por seguir adelante apoyándome en todo momento, sin ellas, no hubiese terminado satisfactoriamente mis estudios.

A mis demás familiares; hermanos, primos y tíos, a todos ellos porque siempre han deseado lo mejor para mí.

A mis verdaderos amigos que están conmigo y a los que ya partieron (ustedes saben quienes son), al Grupo Juvenil "San Miguel" por esos sabios consejos y esas frases de ánimo que me ofrecieron cuando yo más lo necesitaba, gracias amigos por estar ahí en cada etapa de mi vida.

A mis compañeros de tesis, por que juntos trabajamos por concluir este nuevo sueño en nuestras vidas, por forjarnos metas para ser buenos profesionales.

A todas las personas que de una u otra manera me ayudaron en mi proceso de enseñanza y aprendizaje, a seguir adelante y a culminar mi carrera.

OSCAR ARMANDO LOZANO

Dedicatoria

A Dios Todopoderoso, por darme la fortaleza necesaria cada día para poder culminar mi carrera, en los momentos más duros de mi carrera siempre ha estado a mi lado, ahora me permite dar un paso más en mi vida con éste triunfo.

A Mis padres, que me han sabido apoyar en los momentos más difíciles de mi carrera, y sin abandonarme me han estrechado sus manos y me han dado su cariño en lo que va de mi vida, éste triunfo es el regalo máspreciado que yo les quiero dar.

A Mi abuela y a mi tía Francisca, quienes han sabido apoyarme como una verdadera madre y me han dado los ánimos necesarios para perseverar en mis estudios.

A Mi esposa, quien me ha dado todo su apoyo moral y amor, y que el tiempo que no estábamos juntos ha sabido comprenderme, por ello, este triunfo se lo dedico a ella.

A mi hijo querido, Erick Rodríguez, por ser mi inspiración en todo momento de mi vida, y a quien yo quiero dedicarle especialmente éste triunfo con todo mi corazón, te quiero.

ERICK ALBERTO RODRÍGUEZ LEMUS

INDICE

<u>CONTENIDO</u>	<u>PÁGINA</u>
RESUMEN EJECUTIVO	i
INTRODUCCIÓN	iii

CAPITULO I

MARCO TEÓRICO-IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE Y DIFERIDO

1.1	Generalidades	1
1.2	Antecedentes	3
1.2.1	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB)	4
1.2.2	Norma Internacional de Contabilidad No. 12 "Impuesto a las Ganancias"	8
1.2.3	Impuesto sobre la renta a nivel mundial	10
1.2.4	Impuesto sobre la renta a nivel nacional	12
1.3	Definición de impuesto sobre la renta	14
1.4	Impuesto sobre la renta corriente	15
1.5	Impuesto sobre la renta diferido	16
1.6	Reconocimiento, medición, contabilización y presentación del impuesto sobre la renta diferido	17
1.6.1	Método del pasivo basado en el balance general	18
1.6.1.1	Valor en libros	19
1.6.1.1.1	Valor en libros de un activo	19

INDICE

<u>CONTENIDO</u>	<u>PÁGINA</u>
1.6.1.1.2 Valor en libros de un pasivo	20
1.6.1.2 Base fiscal de los activos y pasivos	20
1.6.1.2.1 Base fiscal de un activo	21
1.6.1.2.2 Base fiscal de un pasivo	21
1.6.1.3 Diferencias en el tiempo	22
1.6.1.3.1 Diferencias permanentes	23
1.6.1.3.2 Diferencias temporales	24
1.6.1.3.3 Diferencias temporarias	25
1.6.1.3.3.1 Diferencias temporarias imponibles	26
1.6.1.3.3.2 Diferencias temporarias deducibles	27
1.6.1.4 Origen y reversión de las diferencias temporarias	27
1.6.1.5 Reconocimiento de pasivos y activos por impuesto diferido	28
1.6.1.5.1 Pasivos por impuestos diferidos	28
1.6.1.5.2 Activos por impuestos diferidos	28
1.6.1.6 Medición del impuesto sobre la renta diferido	29
1.6.1.7 Presentación de los activos y pasivos por impuestos diferidos	31
1.6.1.7.1 Presentación en el balance general	31
1.6.1.7.2 Presentación en el estado de resultados	33

INDICE

<u>CONTENIDO</u>	<u>PÁGINA</u>
------------------	---------------

1.7 Resultado contable y resultado fiscal	35
---	----

CAPITULO II

METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

2.1 Objetivos de la Investigación	37
2.1.1 Objetivo General	37
2.1.2 Objetivos Específicos	37
2.2 Tipo de Investigación	38
2.3 Tipo de Estudio	39
2.4 Unidad de Análisis	39
2.5 Universo y Muestra	40
2.5.1 Población	40
2.5.2 Muestra	40
2.6 Instrumentos y técnicas a utilizar en la investigación	42
2.7 Procesamiento de la Información	43
2.8 Análisis e interpretación de datos	43
2.9 Tabulación y análisis de las preguntas del cuestionario	44
2.10 Diagnóstico de la Investigación	73

INDICE

<u>CONTENIDO</u>	<u>PÁGINA</u>
CAPITULO III	
GUIA PRÁCTICA SOBRE EL RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, CONTABILIZACIÓN Y PRESENTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE Y DIFERIDO	
3.1 Generalidades	76
3.2 Naturaleza contable del impuesto	77
3.3 Importancia del Impuesto Sobre la Renta Diferido	79
3.4 Método del pasivo basado en el Balance General	83
3.5 Resultado contable y Resultado fiscal	83
3.6 Valor contable (Valor en libro)	85
3.7 Base Fiscal	85
3.7.1 Base fiscal de un Activo	87
3.7.2 Base fiscal de un Pasivo	88
3.8 Fórmulas de ayuda para el cálculo de la base fiscal	88
3.9 Efecto Impositivo	91
3.10 Diferencias permanentes	93
3.11 Diferencias temporales	94
3.12 Diferencias temporarias	95
3.12.1 Diferencias temporarias imponibles	95
3.12.2 Diferencias temporarias deducibles	96
3.13 Pasivo por Impuesto Diferido	96

INDICE

<u>CONTENIDO</u>	<u>PÁGINA</u>
3.14 Activos por Impuesto Diferido	97
3.15 Planteamiento del Caso Práctico	98
3.16 Desarrollo del caso práctico	100
3.16.1 Aplicación del Método del Pasivo basado en el Balance a las Cuentas por Cobrar	102
3.16.2 Aplicación del Método del Pasivo basado en el Balance a las Ventas a Plazos	104
3.16.3 Aplicación del Método del Pasivo basado en el Balance a la Propiedad, Planta y Equipo	112
3.16.4 Aplicación del Método del Pasivo basado en el Balance a los Arrendamientos Financieros	117
3.16.5 Aplicación del Método del Pasivo basado en el Balance a los Inventarios	118
3.16.6 Aplicación del Método del Pasivo basado en el Balance a las Estimaciones Laborales	122

CAPITULO IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1 Conclusiones	142
4.2 Recomendaciones	145
 BIBLIOGRAFIA	 vi

INDICE

<u>CONTENIDO</u>	<u>PÁGINA</u>
CUADROS	
1. Tipos de diferencias	92
2. Cuadro Resumen de Diferencias Temporarias	97

ANEXOS

1. Listado de estudiantes inscritos en la asignatura de Seminario de Contabilidad durante el ciclo II/2007.
2. Listado de Egresados de Licenciatura en Contaduría Pública en el año 2006 y que cursaron Seminario de Graduación 2007.
3. Cuestionario de Investigación de Campo.

RESUMEN EJECUTIVO

El Impuesto Sobre la Renta constituye uno de los reglones más importantes en la determinación de la utilidad neta y en el Balance General, porque representa el impuesto que se espera pagar al fisco por las utilidades sujetas a imposición.

Los criterios aplicados en las leyes tributarias vigentes para el reconocimiento, registro y valuación de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos, en algunos casos, no están de acuerdo con lo dispuesto en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's).

Para liquidar el Impuesto Sobre la Renta, las personas jurídicas determinan el valor de la renta imponible de acuerdo con la Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento; sin embargo, para efectos contables la información es preparada y presentada en base a NIIF's.

La técnica contable del Impuesto a las ganancias no es sencilla para los estudiantes, ya que la literatura contable sobre dicha técnica denominada "Método del Pasivo basado en el Balance General", la cual permite responder adecuadamente a las

exigencias contables-tributarias, sin alterar las disposiciones de las NIIF's.

Es por lo anterior que el presente trabajo de investigación se desarrolló, tomando como muestra de estudio 66 estudiantes entre los inscritos en la asignatura de Seminario de Contabilidad y los que cursaron Seminario de Graduación durante el año 2007 de la Carrera de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador (Unidad Central), con el fin de evaluar los conocimientos técnicos del impuesto sobre la renta que estos han asimilado, identificando deficiencias al aplicar dicha técnica debido a causas como la carencia de material bibliográfico.

En tal sentido, el desarrollo del capítulo III, pretende facilitar la aplicación de la técnica contable del impuesto sobre la renta, suministrando un instrumento técnico que recopila a manera de ejemplos, la aplicación práctica de la Norma Internacional de Contabilidad 12 "Impuesto a las Ganancias", como un documento de consulta para el proceso de aprendizaje en la carrera de contaduría pública, estructurado en forma clara y comprensible sobre dicha temática.

INTRODUCCIÓN

La contraposición de intereses "Fisco-Empresa", se pone de manifiesto en los diferentes criterios de registro de los distintos hechos económicos. Una manera de poder conciliar estas diferencias de criterios, es la aplicación de los Impuestos Diferidos; éstos tienen su origen en las distintas bases de cálculo del Impuesto Sobre la Renta, el cual determina, por una parte según las disposiciones tributarias. Dichas diferencias contables-tributarias provocan diferencias de carácter temporario, siendo operaciones que contablemente afectan a un periodo y tributariamente a otro distinto al de su registro.

En consecuencia, para responder adecuadamente a las exigencias contables-tributarias, sin alterar las disposiciones de las Normas Internacionales de Información Financiera, éstas establecen en la NIC 12 el tratamiento contable del Impuesto a las Ganancias.

El trabajo de investigación está estructurado en cuatro capítulos, los cuales se han desarrollado sobre una base sistemática.

El capítulo I contiene el Marco Teórico del Impuesto Sobre la Renta Diferido, en el cual se aborda los antecedentes de la normativa contable y tributaria del Impuesto Sobre la Renta; se describe el tratamiento contable del Método del Pasivo basado en el Balance General, así como la identificación y definición de conceptos básicos utilizados por dicho método, y se hace un breve análisis de la diferencia entre Resultado Contable y Resultado Fiscal.

El capítulo II contiene la Metodología de la Investigación, en la cual se define la ficha técnica sobre las variables, técnicas e instrumentos que se consideraron al desarrollar el presente trabajo; asimismo contiene el análisis e interpretación de los resultados obtenidos y el diagnóstico de la investigación.

El capítulo III contiene la aplicación práctica de la Norma Internacional de Contabilidad 12 Impuesto a las Ganancias, la cual ha sido desarrollada a través de una guía práctica sobre el Reconocimiento, Medición, Contabilización y Presentación del Impuesto Sobre la Renta Corriente y Diferido bajo el Método del Pasivo basado en el Balance General.

El Capítulo IV contiene las principales conclusiones y recomendaciones que el equipo de trabajo formuló al finalizar el trabajo de investigación.

Finalmente, se presenta la bibliografía que fue utilizada para el desarrollo del presente documento y los anexos correspondientes.

CAPITULO I

MARCO TEÓRICO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE Y DIFERIDO

1.1 Generalidades

El objetivo de la contabilidad es generar y comunicar información útil a través de los estados financieros para la oportuna toma de decisiones de los acreedores y accionistas de un negocio, así como de otros públicos interesados en la situación financiera de una organización, y es conveniente señalar que uno de los datos más importantes que genera la contabilidad es la utilidad o pérdida de un negocio.

Con base en las diferentes necesidades de información de los distintos segmentos de usuarios (internos y externos), la información total que es generada en una entidad económica para diferentes usuarios se estructura principalmente en dos subsistemas, los cuales son:¹

- a) Subsistema de información financiera
- b) Subsistema de información fiscal

La principal diferencia entre el subsistema de información financiera y fiscal se refieren al tipo de usuarios en el que se

¹ GUAJARDO CANTÚ, Gerardo. Contabilidad Financiera. Tercera Edición. México: Mc Graw Hill, 2002. Pág. 14

enfocan y al tipo de regulación que les es aplicable, pues el primero está organizada para producir información para usuarios internos y externos a la administración y el segundo para generar información requerida por el gobierno a través del fisco.

Otra diferencia se refiere a las reglas que les son aplicables en la elaboración de la información. La información financiera se encuentra regulada por la Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), mientras que lo referente a la información fiscal se encuentra regulado por los preceptos contenidos en las leyes fiscales, principalmente en la Ley de Impuesto sobre la Renta y el Código Tributario.

La situación descrita en el párrafo anterior genera importantes diferencias en la conceptualización tanto de los ingresos como de los costos y gastos. Para fines financieros los ingresos representan recursos que recibe el negocio por la venta de un servicio o producto en efectivo o al crédito, mientras que para fines fiscales los ingresos son los que se consideren acumulables para efectos de impuestos de acuerdo con las leyes fiscales en vigor. En el caso de los costos y gastos, financieramente, éstos están integrados por todas aquellas

erogaciones necesarias y propias del que haya efectuado una organización económica para la generación de los ingresos, y fiscalmente, sólo se consideran como costos y gastos las deducciones autorizadas por las leyes fiscales. Al restar los respectivos conceptos de ingresos, costos y gastos tanto contables como fiscales, se obtiene la utilidad o pérdida contable o la base imponible, según el caso. A ésta última es a la que se le aplicará el porcentaje de impuesto correspondiente.

En base a lo anterior, no todos los movimientos contables se consideran para el cálculo de la base imponible debido a que se difiere el reconocimiento de los ingresos, costos y gastos, situación que normalmente genera diferencias entre la utilidad (o pérdida) contable y la base gravable que se utiliza para el cálculo del impuesto, dando origen a lo que se conoce como Impuesto sobre la Renta Diferido.

1.2 Antecedentes

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) han sido producto de grandes estudios y esfuerzos de diferentes entidades educativas, financieras y profesionales del área contable a nivel mundial, para estandarizar la información financiera presentada en los estados financieros.

Las NIIF son un conjunto de normas que establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer, en dichos estados. Las NIIF no son leyes físicas o naturales que esperaban su descubrimiento, sino más bien normas que el hombre, de acuerdo a sus experiencias comerciales, ha considerado de importancia en la revelación de la información financiera.²

1.2.1 Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB)

El origen de la información financiera comienza en los estados unidos de América, cuando nace el APB (Accounting Principles Board o Consejo de Principios de Contabilidad), este Consejo emitió los primeros enunciados que guiaron la forma de presentar la información financiera; pero fue desplazado porque estaba formado por profesionales que trabajaban en bancos, industrias, compañías públicas y privadas, por lo que su participación en la elaboración de las normas era una forma de beneficiar su entidades donde laboraban.

Luego surge el FASB (Financial Accounting Standard Board o Consejo de Normas de Contabilidad Financiera), este comité

² <http://www.gestiopolis.com/recursos5/docs/fin/norminter.htm>

logro gran incidencia en la profesión contable. Emitió unos sin números de normas que transformaron la forma de ver y presentar las informaciones.

Con el paso de los años las actividades comerciales se fueron internacionalizando y así mismo la información contable. Esta situación empezó a repercutir en la forma en que las personas de diferentes países veían los estados financieros.

Es en 1973 cuando nace el IASC, International Accounting Standard Committee (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) por convenio de organismos profesionales de diferentes países: Australia, Canadá, Estados Unidos, México, Holanda, Japón y otros, cuya tarea inicial consistió en la emisión de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) siendo su principal objetivo "la uniformidad en la revelación de las informaciones en los estados financieros", sin importar la nacionalidad de quien los estuviere interpretando.

Las NIC en los primeros momentos contemplaban muchos tratamientos opcionales y tenían carácter de mejoras prácticas, con una fuerte inclinación hacia las prácticas anglosajonas. De este modo se conseguía evitar los problemas que surgían debido a las distintas culturas y sistemas legales de los países.

Sin embargo, se trataba de un modelo muy flexible y por ello fue objeto de críticas ya que la multiplicidad de opciones contempladas en las Normas era uno de los principales factores que dificultaban la consecución de un mayor grado de comparabilidad.

Las actividades profesionales internacionales de los cuerpos de la contabilidad fueron organizadas bajo la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en 1977.

En 1981, IASC e IFAC convinieron que IASC tendría autonomía completa y en fijar estándares internacionales de la contabilidad en documentos de discusión que publicarían en ediciones internacionales de la contabilidad. En el mismo tiempo, todos los miembros de IFAC se hicieron miembros de IASC.

Tras la fase de aceptación y difusión generalizada de sus Normas, el IASC emprendió una nueva etapa tendiente a mejorar la comparabilidad de los estados financieros, suprimiendo la excesiva opcionalidad en las NIC existentes hasta esa fecha. Comenzó así un proceso de revisión introduciendo un enfoque más normativo.

Como resultado del proceso de revisión se aprueban nuevas normas y se modifican las existentes, reduciendo las opciones contempladas, limitándolas a una, o en todo caso, a dos, una preferente y otra admisible.

Con el paso del tiempo era preciso un paso más para la aceptación de las NIC que venía por el lado de los mercados de valores. En 1995 la International Organization of Securities Commissions (IOSCO) y el IASC firmaron un acuerdo que sentaba las bases para el entendimiento mutuo y proyectos futuros, lo que contemplaba un plan de trabajo para el período 1995-1999 con el objeto de conseguir un núcleo de normas que fuera aceptado en las bolsas de valores. El programa de trabajo se finalizó en 1998 y supuso una reducción de las alternativas de registros contables permitidas así como la incorporación de mayores exigencias de divulgación de información.

Tras los avances conseguidos con las NIC, sus autoridades tomaron conciencia que debían reformar su sistema de gobierno con el fin de lograr el respaldo necesario para convertirse en emisor de normas globales de alta calidad.

En el transcurso de la transformación del IASC por el IASB surgieron cambios en su estructura donde el IASB dispuso adoptar como normas las emitidas por el IASC (NIC). Las NIC cambian su denominación por International Financial Reporting Standards (IFRS), en castellano se denominan Normas internacionales de Información Financiera (NIIF).

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

1.2.2. Norma Internacional de Contabilidad No. 12 "Impuestos a las Ganancias"

La primera versión de la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 fue elaborada en Abril de 1978, conocido como Borrador E-13 y aprobada en Julio de 1979 como "NIC 12 Contabilización de los impuestos sobre las ganancias"; dicha norma se enfocaba en:³

- a) Seguía el enfoque de la cuenta de Resultados
- b) Permitía el reconocimiento parcial y el total de las diferencias temporales

³ http://www.ccp-carabobo.org.ve/normativa_legal/nics/nic12.pdf

- c) Permitía el método de la deuda y el del diferido
- d) Sólo se reconocían los activos por impuesto diferido cuando había una expectativa razonable de su realización

A partir de enero de 1989 se intentó crear una segunda versión de la NIC 12 por medio del Borrador E-33, pero dicho proyecto no se aprobó y fue abandonado. Sin embargo, en octubre de 1994 se reconsideró un nuevo enfoque con el Borrador E-49 y se aprobó como norma en octubre de 1996 bajo la denominación "NIC 12 (revisada 1996): Impuesto a las Ganancias", sustituyendo a la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 de 1979 y entrando en vigor para los estados financieros que cubren periodos comenzados a partir del 1 de enero de 1998.

En julio del año 2000, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad realizó una revisión limitada a la NIC 12 aprobada en 1996 creando el Borrador E-68 y aprobando dicha revisión en noviembre de 2000 bajo el título de "NIC 12 (revisada 2000): Impuesto a las Ganancias", la cual es muy similar a la NIC 12 revisada en 1996, ya que se modificaron unos pocos párrafos. Esta norma tiene vigencia para los periodos comenzados a partir de 1 de enero de 2001.

En esta segunda versión, tanto en la NIC 12 (revisada 1996) como en la NIC 12 (revisada en 2000):

- a) Se sigue el enfoque del Balance
- b) Se exige el reconocimiento total de las diferencias temporarias (con pocas excepciones)
- c) Se reconocen los activos por impuesto diferido sólo si es probable que puedan ser realizados

1.2.3. Impuesto sobre la Renta a nivel mundial

El impuesto sobre la renta fue establecido en el año 1798, por el Primer Ministro inglés William Pitt, con el fin de obtener los fondos para hacer la guerra a Francia, y se abolió en el año 1816⁴.

En 1909 Lloyd George, introdujo en Inglaterra la progresividad del impuesto y creó un tributo extraordinario aplicable a ciertas rentas.

Suiza implantó el impuesto sobre la renta en el año 1840 y Australia en 1849. En Alemania se introdujo en el año 1850 e Italia lo hizo en el 1864.

⁴ http://www.dgii.gov.do/et/sobre_nosotros/historia.html

En los Estados Unidos se estableció desde los tiempos de la Colonia, como un gravamen a los ingresos de las personas físicas. En 1894 se aprobó una ley que impuso este gravamen, pero unos meses después (en 1895) fue declarada inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia, en virtud de que chocaba con la regla constitucional relativa al reparto de las cargas tributarias, por lo cual tuvo que ser abolida. En el año 1913 fue adoptado nuevamente.

España lo adoptó en el 1900, bajo el sistema de imposición directa sobre la renta, especialmente aplicable a las sociedades.

En Francia se puso en vigencia antes de la Primera Guerra Mundial, mediante la aprobación de la ley 1914, y en la Unión Soviética este impuesto se estableció en el año 1927.

En muchos otros países se había puesto en práctica este gravamen a finales del siglo pasado, sin embargo alcanzó su más alto desarrollo con motivo de la Segunda Guerra Mundial, debido a las crecientes obligaciones fiscales de los gobiernos de los países involucrados.

En América Latina aparece este tributo entre los años 1920 y 1935. Los primeros países en establecerlo en esta parte del mundo fueron Brasil en 1923, México en 1924 (después de un primer intento en tal sentido en la llamada "Ley del Centenario" de 1921), Colombia en 1928 y Argentina en 1932.

1.2.4 Impuesto sobre la Renta a nivel nacional

Antes de introducirse en El Salvador el sistema de impuesto sobre la renta, las fuentes de obtención de los ingresos fiscales, lo constituían los sistemas de tributación indirecta: a la importación, exportación y consumo, cuyo sistema duró hasta 1915; ya que ante el inicio de la primera guerra mundial, y el grave deterioro fiscal originado en la baja recaudación que el Estado percibía en concepto de importación, exportación y consumo, el país enfrentaba una difícil crisis económica y social.

Ante la grave y precaria situación que se estaba viviendo en El Salvador, los legisladores se vieron en la necesidad de reformar el régimen impositivo ante el hecho de que el sistema utilizado hasta entonces, resultaba inoperante, anticuado, y era necesario implantar un nuevo sistema tributario.

En El Salvador la primera Ley de Impuesto sobre la Renta se promulgó el 19 de mayo de 1915, la que fue publicada en el Diario Oficial No. 118, Tomo 78, del 22 de mayo del mismo año.

Después de la emisión de ésta primera ley, hubieron reformas, modificaciones y emisiones de nuevas Leyes de Impuesto sobre la Renta, introduciendo a través de éstas nuevas reglamentaciones que no se habían incluido en los anteriores decretos, quedando al final la Ley de Impuesto sobre la Renta actual, la que entró en vigencia a partir del año 1992. Asimismo, esta ley ha sido modificada y reformada.

A partir de la emisión de esta Ley de Impuesto sobre la Renta, se marca una nueva etapa para el sistema tributario del país, ya que ésta contribuiría a la modernización en la administración de los tributos y permitiría ampliar la base tributaria.

Hasta la fecha quince han sido los Decretos que han reformado la ley actual, los cuales han surgido para adecuarse a las necesidades de la actividad económica del país, así como también lograr el objetivo de ampliar la base tributaria evitando en mayor proporción la evasión de impuestos.

Sin embargo, el Decreto más significativo fue el No. 230 del 14 de Diciembre de 2000, ya que vino a establecer un nuevo marco jurídico tributario a través del establecimiento del Código Tributario, cuyo objetivo ha sido unificar, simplificar y racionalizar las leyes que regulan los diferentes tributos internos, con el fin de facilitarle al contribuyente el cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como de cubrir vacíos que existen dentro de las leyes tributarias.

1.3 Definición de impuesto sobre la renta

El impuesto sobre la renta es la contribución que se causa por la percepción de ingresos de las personas naturales y jurídicas que la Ley de Impuesto sobre la renta considera como sujetas del mismo.⁵

La cifra del resultado (ganancia o pérdida del ejercicio) es a menudo usada como una medida del desempeño en la actividad de las empresas, o bien es la base de otras evaluaciones. Los elementos relacionados directamente con la medida de dicho resultado son los ingresos y gastos, donde estos últimos son reconocidos sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos.

⁵ MINISTERIO DE HACIENDA. Compilación ABC de Hacienda. Pag. 59

En algunos casos el reconocimiento financiero de ingresos, costos y gastos no armonizan con las leyes fiscales territoriales, lo que da origen a "diferencias" en dicho reconocimiento.

Si existen diferencias en el reconocimiento de ingresos, costos y gastos, es probable que se tenga que reconocer en el Balance General y el Estado de Resultados los siguientes rubros:

- 1) Impuesto sobre la Renta Corriente
- 2) Impuesto sobre la Renta Diferido

1.4 Impuesto sobre la renta corriente

El Impuesto Sobre la Renta Corriente causado es la cantidad a pagar o recuperar por el impuesto a las ganancias, relativa a la ganancia o pérdida fiscal del período.⁶

El impuesto causado es el calculado a través de la base imponible del 25%⁷ establecida en la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cual debe cargarse a resultados como un gasto y representa el pasivo exigible a plazo menos de un año reconociéndolo en la cuenta de Impuesto Sobre la Renta por Pagar.

⁶ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. Norma Internacional de Contabilidad 12 "Impuestos a las Ganancias". 2005. Párrafo 5.

⁷ ASAMBLEA LEGISLATIVA DE EL SALVADOR. Decreto No. 134 Ley de Impuesto Sobre la Renta. Art. 40

1.5 Impuesto sobre la renta diferido

El impuesto sobre la renta diferido consiste en la cantidad a pagar o recuperar en períodos futuros, por el impuesto sobre las ganancias, provenientes de los valores en libros de los activos y pasivos, siempre y cuando sus valores en libros difieran de la base fiscal de los mismos.⁸

Lo que debe reflejarse bajo el rubro de impuesto sobre la renta en el estado de resultados, es el gasto apropiadamente aplicable a la utilidad incluida dentro de él. El impuesto sobre la renta diferido, proviene de las diferencias derivadas de partidas de ingresos, costos y gastos que son reconocidos contablemente en un período y reportados para propósitos fiscales en otro.

La idea esencial de las partidas a diferir es no afectar los resultados de un período por concepto de ingresos, costos o gastos que de antemano se sabe van a ser aplicados en varios ejercicios, pues ello daría como resultado que ni el período actual ni los posteriores fueren correctos.⁹

⁸ ALVEÑO CAÑAS, Jenny L., CARPIO MOREIRA, Enma G., MORALES, Silvia E. Propuesta para la actualización del contenido de la Cátedra de Contabilidad Financiera IV, en la Universidad de El Salvador. Trabajo de graduación para optar a la Lic. En Contaduría Pública. San Salvador, El Salvador. Diciembre 2005. Pág. 22

⁹ WLADISLAWOSKI S., Jorge. Impuesto Sobre la Renta Diferido. México: Ediciones Contables y Administrativas, 1973. Pág. 8

1.6 Reconocimiento, medición, contabilización y presentación del impuesto sobre la renta diferido

Existen varias formas para reconocer y contabilizar el impuesto sobre la renta diferido, dentro de los cuales se pueden mencionar:¹⁰

1) Reconocimiento total y parcial. Si se consideran los efectos de todas las diferencias o de sólo algunas. El reconocimiento total considera que el importe del impuesto sobre la renta pagadero actualmente no es necesariamente igual al impuesto sobre la renta declarado en los estados financieros relacionados con el ejercicio actual, en consecuencia, los impuestos diferidos se deben reconocer cuando se originan las diferencias temporales, aun si es muy probable que su reversión en períodos futuros sea cancelada por las nuevas diferencias que entonces se originen. La asignación parcial supone que el gasto en impuesto declarado para un período debe ser igual al impuesto por pagar en ese período, por ende, sólo las diferencias temporales importantes y no periódicas deben dar lugar al reconocimiento de los impuestos diferidos.

2) Método del diferido y método de la deuda. Según este método, el importe del impuesto sobre la renta diferido se basa en las tasas de impuesto vigente en la fecha en la que se originan las diferencias temporales sin hacer ajuste alguno por los

¹⁰ KIESO, Donald E., WEYGANDT, Jerry J. 2da. Edición. Contabilidad Intermedia, México: Editorial Limusa, S.A. de C.V., 2003. Pág. 1204

cambios posteriores en las tasas de impuestos ni las nuevas tasas que se impongan.

3) Método "net-of-tax". Es este método no hay pasivos ni activos específicos fiscales sino ajustes en el valor contable de los elementos que producen las diferencias.

Sin embargo, la NIC 12 sólo permite aplicar el método denominado "Método del Pasivo basado en el Balance General".

1.6.1 Método del pasivo basado en el balance general

El método del pasivo basado en el balance general, o denominado también como método Activo-Pasivo, es el método para reconocer y contabilizar el impuesto sobre la renta diferido, y se centra en analizar las diferencias entre el valor en libros y la base fiscal de los activos y pasivos. Dichas diferencias son llamadas diferencias temporarias, las cuales dan origen a determinar el impuesto diferido.

La característica para determinar una diferencia temporaria, y por ende un activo o pasivo por impuesto diferido es "el tiempo", es decir el ejercicio contable o periodo de imposición en que se reconocen por ambos (activo o pasivo), el ingreso y el gasto.

El impuesto diferido consiste en la cantidad a pagar o recuperar en períodos futuros, por el impuesto sobre las ganancias, proveniente de los valores en libros de los activos y pasivos, siempre y cuando dichos valores difieran de la base fiscal de los mismos.

1.6.1.1 Valor en libros

El valor en libros, es el importe al cual aparecen registrados en el balance general los diversos activos y pasivos que son propiedad de la empresa; dicho valor debe ser determinado de acuerdo a Normas Internacionales de Información Financiera.

1.6.1.1.1 Valor en libros de un activo

Los activos son recursos controlados por una entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos; en tal sentido, las entidades obtienen los activos mediante su compra o producción, pero también pueden generarse activos mediante otro tipo de transacciones, es decir, los activos se miden por el costo de adquisición del mismo y los costos para ponerlo en el lugar y en las condiciones necesarias para el uso que se pretende darle.

De acuerdo a lo anterior, el valor o importe en libros de un activo es el importe por el que se reconoce en el balance

general, una vez deducidas la depreciación o amortización acumuladas y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.¹¹

1.6.1.1.2 Valor en libros de un pasivo

Un pasivo es una obligación presente de la empresa, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos; es decir, el valor en libros de un pasivo está constituido por el importe que debe cancelarse al momento en que se haga exigible, y que aparece registrado en el balance general.

1.6.1.2 Base fiscal de los Activos y Pasivos

La base fiscal de un activo o pasivo es de gran importancia en el estudio del impuesto sobre la renta diferido, ya que es el "concepto clave" que permite la correcta determinación de las diferencias temporarias, tanto imponibles como deducibles; es decir, es el punto de partida para el cálculo y contabilización de los pasivos y activos por impuesto diferido.

La definición general de base fiscal de un pasivo o activo es: "el importe atribuido, para fines fiscales, ha dicho pasivo o

¹¹ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. Norma Internacional de Contabilidad 36 "Deterioro del Valor de los Activos". 2005. Párrafo 2.

activo"¹²; a partir de ello, se deducen dos definiciones específicas:

- ✓ Base fiscal de un activo
- ✓ Base fiscal de un pasivo

1.6.1.2.1 Base fiscal de un activo

La base fiscal de un activo es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo.

En base al párrafo anterior, la base fiscal es el costo del bien menos cualquier valor deducible de acuerdo a los lineamientos fiscales aplicables a dicho bien, entre los cuales se pueden mencionar las depreciaciones, estimaciones: labores, por cuentas incobrables, por daños y obsolescencia en inventarios.

1.6.1.2.2 Base fiscal de un pasivo

La base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en períodos futuros.

¹² CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. Norma Internacional de Contabilidad 12 "Impuestos a las Ganancias". 2005. Párrafo 5.

En otras palabras, para determinar la base fiscal de un pasivo se le debe deducir a su valor en libros la cantidad que en ejercicios futuros las autoridades fiscales aceptarán como deducibles, ya sea como un costo o gasto para efectos de la determinación de la renta imponible, cuando el valor del pasivo se cancele.

1.6.1.3 Diferencias en el tiempo

En ocasiones, la Ley de Impuesto Sobre la Renta no concuerda con los lineamientos de la técnica contable, desatendiendo las situaciones reales que ocurren en la operación de los negocios, lo que resulta improbable esperar que la cifra de impuesto sobre la renta esté en relación directa con la utilidad contable.

Lo anterior origina un "efecto impositivo" el cual es consecuencia de la diferente consideración financiera y fiscal de los sucesos económicos, que da lugar a valoraciones diferentes de los elementos de los estados financieros. Además, la contabilización del efecto impositivo no es más que el reconocimiento contable de los efectos económicos futuros derivados de las dos valoraciones dispares (contable y fiscal).¹³

¹³ http://www.ccp-carabobo.org.ve/normativa_legal/nics/nic12.pdf

La contabilización del efecto impositivo se puede fundamentar teóricamente según dos enfoques:

Enfoque basado en la cuenta de resultados: contempla las diferencias entre ingresos, costos y gastos contable y fiscalmente. Dichas diferencias pueden ser "temporales" o "permanentes".

Enfoque basado en el balance: contempla las diferencias entre las valoraciones contables y fiscales de los elementos de activo y pasivo, dichas diferencias son denominadas "temporarias".

En base a lo anterior, las discrepancias entre la utilidad contable y la utilidad gravable pueden dividirse en las siguientes categorías:

1. Diferencias Permanentes
2. Diferencias Temporales
3. Diferencias Temporarias

1.6.1.3.1 Diferencias permanentes

Conocidas también como "diferencias definitivas", se caracterizan principalmente porque no se revierten, ni en el período en que se originan, ni en posteriores, estas son causadas por partidas que:

1. Entran en la utilidad financiera pero nunca en la utilidad gravable
2. Entran en la utilidad gravable pero nunca en la utilidad financiera

En base a lo anterior, la diferencias permanentes no son más que las originadas por disposiciones legales que se declaran como no gravables o exentos a ciertos ingresos y declaran como no deducibles a ciertos gastos; es decir, estas diferencias se derivan de discrepancias existentes entre los criterios contables y fiscales para el reconocimiento de ingresos y gastos, los cuales no compatibilizarán en ningún período.

1.6.1.3.2 Diferencias temporales

Las diferencias temporales en el estado de resultados: "Son diferencias entre la ganancia fiscal y la contable, que se originan en un período y se revierten en otro u otros posterior".

En otras palabras, las diferencias temporales son aquellas que se originan cuando los ejercicios en los cuales son reconocidos contablemente los ingresos, costos y/o gastos, difieren de los ejercicios en los cuales las mismas transacciones son reportadas para efectos fiscales, dando como resultado una diferencia entre

la utilidad contable y la utilidad gravable; también puede darse el caso de que el período de reconocimiento, tanto ingresos o gastos coincidan, pero dicho reconocimiento sea en una cuantía diferente, lo cual también originará diferencias temporales.

Existen dos tipos de diferencias temporales: las originadas por los ingresos y las generadas por los gastos.

En relación a esto, ciertas diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los ingresos ordinarios se registran contablemente en un período, mientras que se computan fiscalmente en otro. Tales diferencias temporarias son conocidas con el nombre de diferencias temporales.

1.6.1.3.3 Diferencias temporarias

Conforme al método del pasivo basado en el balance, las diferencias temporarias son las que surgen al comparar el valor en libros de los activos o pasivos con su respectivo valor para fines de impuestos las que motivan la aparición de activos o pasivos por impuesto diferido. En todos los casos que existan diferencias temporales se producen diferencias temporarias, es decir, tanto las diferencias temporales como las temporarias dan lugar a pasivos y activos por impuesto diferido.

Es evidente que el concepto de diferencia temporaria (en los activos y pasivos del balance) es más amplio que el de diferencia temporal (en los ingresos, costos y gastos de la cuenta de resultados), puesto que al reconocer contablemente los efectos de las diferencias temporarias permite la contabilización de activos y pasivos fiscales en situaciones donde no existen diferencias temporales.

Las diferencias temporarias pueden ser de dos tipos:

1. Diferencias temporarias imponibles
2. Diferencias temporarias deducibles

1.6.1.3.3.1 Diferencias temporarias imponibles

"Son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia o pérdida fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado".¹⁴

Este tipo de diferencias dará lugar a un pago mayor en concepto de impuesto sobre la renta corriente en períodos futuros, producto de gastos no deducibles o ingresos gravables.

¹⁴ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. Norma Internacional de Contabilidad 12 "Impuestos a las Ganancias". 2005. Párrafo 5.

1.6.1.3.3.2 Diferencias temporarias deducibles

"Son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia o pérdida fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado".¹⁵

Estas diferencias se generarán al momento de revertirse un pago menor en concepto de impuesto sobre la renta corriente, puesto que disminuirán la renta imponible, ya sea aumentando los costos o gastos deducibles o disminuyendo los ingresos gravables.

1.6.1.4 Origen y reversión de las diferencias temporarias

Las diferencias temporarias presentan dos situaciones:

1. Diferencia de origen
2. Diferencias de reversión

Una diferencia de origen es una diferencia temporaria inicial entre el valor en libros y la base fiscal de un activo o pasivo, independientemente de que la base fiscal exceda o sea excedida por la base de contabilidad. Por otra parte, una diferencia de reversión ocurre cuando se eliminan las diferencias temporarias originadas en periodos anteriores y se elimina el efecto de impuestos en la cuenta de impuestos diferidos.

¹⁵ IBID

1.6.1.5 Reconocimiento de pasivos y activos por impuesto diferido

Cuando existen diferencias temporarias, ya sean imponibles o deducibles, debe de reconocerse un activo o pasivo por impuesto sobre la renta diferido cuando la recuperación o liquidación del importe en libros de un activo o pasivo de lugar a pagos futuros mayores o menores, de los que se tendría si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales.

1.6.1.5.1 Pasivos por impuestos diferidos

Son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionados con las diferencias temporarias imponibles.

Un pasivo por impuesto sobre la renta diferido representa un aumento en la cantidad de impuestos a pagar en años futuros como resultado de las diferencias temporarias imponibles que existen al final de un ejercicio corriente.

1.6.1.5.2 Activos por impuestos diferidos

Son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros, relacionados con diferencias temporarias deducibles, o sea, disminuyen dicho impuesto en ejercicios futuros.

El exceso de impuesto sobre la renta que se pague en comparación al impuesto que causaría la utilidad contable se diferirá como una cuenta de activo, la cual será cargada o amortizada al gasto de impuesto sobre la renta, en los períodos donde estas diferencias de tiempo se inviertan y causen el fenómeno contrario, en el cual la utilidad contable, sea mayor que la renta gravable.

Se reconocerá un activo por impuesto sobre la renta diferido en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar esas diferencias temporarias deducibles.

La reversión de las diferencias temporarias deducibles dará lugar a reducciones en la determinación de las ganancias fiscales de periodos posteriores. No obstante, los beneficios económicos, en forma de reducciones en pagos de impuestos, llegarán a la entidad sólo si es capaz de obtener ganancias fiscales suficientes como para cubrir las posibles deducciones.

1.6.1.6 Medición del Impuesto Sobre la Renta Diferido

Los activos y pasivos de tipo fiscal diferidos a largo plazo deben medirse según las tasas que vayan a ser de aplicación en los periodos en los que se espere realizar los activos o pagar

los pasivos, a partir de la normativa y tasas impositivas que se hayan aprobado, o estén a punto de aprobarse, en la fecha del balance.

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

El impuesto diferido se mide a partir de las diferencias temporarias entre la base fiscal y el valor en libros de los activos y pasivos, ya sean imponibles o deducibles, y a esto aplicando la tasa de impuesto vigente, en este caso del 25%, lo que representa un efecto impositivo. Además se debe considerar si es probable que la utilidad gravable estará disponible para contraponer las reversiones de diferencias temporarias deducibles.

Sin embargo, 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.

1.6.1.7 Presentación de los activos y pasivos por impuestos diferidos

Los estados financieros se elaboran con el objeto de presentar un informe verídico de la marcha de la administración de una entidad y se refieren a la situación que guarda la posición financiera y resultados logrados durante el periodo que se informa.

1.6.1.7.1 Presentación en el balance general

Los activos y pasivos derivados del impuesto a las ganancias deben presentarse por separado de otros activos o pasivos del balance. Asimismo, los activos y pasivos por impuestos diferidos no deben ser descontados.

Un activo por impuesto sobre la renta diferido es considerado como activo por los siguientes criterios:¹⁶

¹⁶ KIESO, Donald E., WEYGANDT, Jerry J. 2da. Edición. México: Editorial Limusa, S.A. de C.V., 2003. Pág. 1166

1. **Es resultado de una transacción anterior.** Por ejemplo, el recibo de dinero como pago anticipado de renta, es un acontecimiento anterior que da lugar a una diferencia temporaria deducible.
2. **Da lugar a un probable beneficio en el futuro.** Por ejemplo, la utilidad gravable en un año determinado puede ser mayor que la utilidad contable. Sin embargo, en el próximo año ocurrirá exactamente lo contrario, es decir, la utilidad gravable será menor que la utilidad contable. Como esta diferencia temporaria deducible reduce el impuesto por pagar en el futuro, existe un probable beneficio futuro al final del ejercicio actual.
3. **Controla el acceso a los beneficios.** Por ejemplo, una empresa tiene la capacidad para obtener el beneficio de las diferencias temporarias reduciendo sus impuestos por pagar en el futuro; dicha empresa tiene el derecho exclusivo a ese beneficio y puede controlar el acceso a él.

Por otra parte, un pasivo por impuesto sobre la renta diferido es considerado como un pasivo por los siguientes criterios:¹⁷

1. **Es el resultado de una transacción anterior.**
2. **Es una obligación actual.** La utilidad gravable de periodos futuros será más alta que la utilidad contable, como resultado

¹⁷ KIESO, Donald E., WEYGANDT, Jerry J. 2da. Edición. México: Editorial Limusa, S.A. de C.V., 2003. Pág. 1162

de una diferencia temporaria, por lo que constituye una obligación actual.

3. Representa un sacrificio futuro. La utilidad gravable y los impuestos pagaderos en periodos futuros serán resultado de acontecimientos que ya ocurrieron. El pago de estos impuestos en la fecha correspondiente es el sacrificio futuro.

Cuando una entidad presente por separado los activos y pasivos en el balance general, según sean como corrientes o no corrientes, no clasificará los activos (o pasivos) por impuestos diferidos como activos (o pasivos) corrientes.¹⁸

1.6.1.7.2 Presentación en el estado de resultados

Los impuestos, tanto si son del periodo corriente como si son diferidos deben ser reconocidos como gasto o ingreso, en el Estado de Resultados e incluidos en la determinación de la ganancia o pérdida neta del periodo.

El gasto por impuesto sobre la renta corriente, es la cantidad a pagar que corresponde a la renta imponible obtenida en el ejercicio corriente. Es decir, el gasto por impuesto corriente constituye el total de activo (efectivo o su equivalente), que

¹⁸ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. Norma Internacional de Contabilidad 1 "Presentación de Estados Financieros". 2005. Párrafo 70.

la empresa debe sacrificar para darle cumplimiento a la obligación tributaria sustantiva.

La mayoría de pasivos y activos por impuestos diferidos aparecerán cuando los ingresos, costos y gastos, que se incluyen en la ganancia contable de un determinado periodo, se computen dentro de la ganancia fiscal en otro diferente.

El gasto por impuesto diferido, está relacionado con el reconocimiento inicial de las diferencias temporarias imponibles y por el valor de la reversión de las diferencias temporarias imponibles y deducibles. El reconocimiento de un gasto por impuesto diferido, originado por el primer tipo de diferencias, significa que la administración está previendo que en el futuro pagará más impuesto sobre la renta como consecuencia del apareamiento de gastos no deducibles o aumento en los ingresos gravables.

Por otra parte, el ingreso o ahorro por impuesto a las ganancias, está constituido por el importe a recuperar o ahorrar por concepto de impuesto sobre la renta en periodos futuros.

El reconocimiento de un ingreso por impuesto diferido, por causa del apareamiento de diferencias temporarias deducibles, significa que la administración está previendo que en el futuro pagará menos impuesto sobre la renta corriente (o lo que significaría también un ahorro desde el punto de vista financiero), producto de un mayor monto de gastos deducibles o una disminución en los ingresos gravables.

1.7 Resultado contable y resultado fiscal

Al calcular el impuesto a pagar (o a recuperar), los negocios deben elaborar su declaración de impuesto sobre la renta con un estado adjunto donde aparezca el importe de la utilidad o pérdida fiscal, o sea, una conciliación entre el resultado contable y fiscal. En general la forma y el contenido del estado de resultados de la declaración de impuesto son similares a la forma y al contenido del estado de resultados para fines de información financiera; sin embargo, la utilidad o pérdida fiscal de la declaración de impuesto se calcula de acuerdo a la Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento, mientras que el resultado contable (utilidad o pérdida) se mide de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera.

El resultado contable es la ganancia o pérdida neta del ejercicio corriente antes de deducir el gasto por impuesto sobre la renta, lo que usualmente se le denomina "Resultado antes de impuesto".¹⁹

La ganancia o pérdida fiscal es la ganancia o pérdida de un período, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal, sobre la que se calculan los impuestos a pagar (recuperar), o sea, es la Base Imponible del impuesto.

En base a lo anterior, la aplicación de las NIIF en general, y con el cumplimiento del principio "sustancia más que forma" da lugar a diferencias entre la aplicación financiera y los preceptos fiscales, dando origen a diferencias entre dichos puntos de vistas, por lo tanto, se deben identificar las partidas de balance que originan las respectivas diferencias.

¹⁹ http://www.ccp-carabobo.org.ve/normativa_legal/nics/nic12.pdf

CAPITULO II

METODOLÓGIA DE LA INVESTIGACIÓN

2.1 Objetivos de la investigación

2.1.1 Objetivo General

- ✓ Contribuir a que los estudiantes de la carrera de contaduría pública tengan un conocimiento amplio y comprensible en relación al reconocimiento, medición, contabilización y presentación del Impuesto sobre la Renta Corriente y Diferido a través de una guía práctica que facilite el aprendizaje de la temática.

2.1.2 Objetivos Específicos

- ✓ Señalar la incidencia de revelar el Impuesto Sobre la Renta Corriente y Diferido en los Estados Financieros Básicos: Balance de Situación General y Estado de Resultados.
- ✓ Definir los términos claves que tengan relación con el Impuesto Sobre la Renta Diferido.
- ✓ Identificar los acontecimientos que dan origen al impuesto sobre la Renta Diferido.

- ✓ Señalar la diferencia entre utilidad contable y utilidad fiscal.

- ✓ Analizar la información bibliográfica relacionada al tratamiento contable del Impuesto sobre la Renta Corriente y Diferido, que pueda ser base para el desarrollo de casos prácticos.

- ✓ Ejemplificar mediante casos prácticos el reconocimiento, medición, contabilización y presentación del Impuesto Sobre la Renta Corriente y Diferido, aplicando Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

2.2 Tipo de investigación

El problema relacionado a la deficiencia de aprendizaje en lo que es la contabilización del Impuesto Diferido es investigado mediante el enfoque hipotético deductivo, el cual inicia con conocimientos existentes, hasta llegar a la formulación de hipótesis; además dicho enfoque analiza y estructura una perspectiva que va de lo general a lo específico, observando los elementos que pudiesen ser la causa fundamental del fenómeno, descubriendo así, las realidades o elementos específicos de comprobación que permitan una alternativa de solución.

2.3 Tipo de estudio

La investigación se basó en un estudio descriptivo, analítico y correlacional, ya que se pretende no sólo describir y analizar el fenómeno, sobre la deficiencia en el aprendizaje de la NIC 12 Impuesto sobre las ganancias, es decir, es descriptiva porque se analiza cómo es y cómo se manifiesta el fenómeno, detallando y explicando todos sus componentes y elementos; es analítico porque descompone en partes el problema de estudio para comprender sus elementos, variables, características con el objeto de describirlas, explicarlas o correlacionarlas; y es correlacional porque se estudia el grado de relación o vinculación entre las variables de un fenómeno.

2.4 Unidad de análisis

Las unidades de análisis a considerar en la investigación está constituida por los estudiantes inscritos oficialmente en la materia de Seminario de Contabilidad y los que cursaron el Seminario de Graduación durante el año 2007 de la Carrera de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador (Unidad Central), por que se pretende investigar sobre el aprendizaje adquirido por los estudiantes sobre la aplicación práctica de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias.

2.5 Universo y muestra

2.5.1 Población

La población para esta investigación está formada por el total de los estudiantes inscritos en la asignatura de Seminario de Contabilidad y los que cursaron el Seminario de Graduación durante el año 2007 de la Carrera de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador (Unidad Central), siendo un total de 649 estudiantes, 375 y 274 respectivamente.

La población de estudio, de acuerdo a las unidades de observación, es de características homogéneas, por tratarse de estudiantes de la misma carrera de estudios.

2.5.2 Muestra

La determinación de la muestra se efectuó de forma aleatoria simple sobre los estudiantes que reunían las características previamente definidas para la población de estudio y su determinación, por tratarse de una población finita se efectuó mediante la fórmula siguiente:

$$n = \frac{Z^2 \cdot P \cdot Q \cdot N}{Z^2 \cdot P \cdot Q + (N-1)e^2}$$

Donde:

n = Tamaño de la Muestra = ?

N = Población = "X"

Z^2 = Coeficiente de Confianza al cuadrado (área bajo la curva para un nivel de confianza dado)

e^2 = Margen de error al cuadrado

P = Probabilidad de éxito

Q = Probabilidad de fracaso

Aplicando nivel de confianza del 95% y un error muestral del 5%, los datos se constituyen de la siguiente manera:

$Z = 1.96$

$P = 95\%$

$Q = 5\%$

$e = 5\%$

$N = 649$

Al sustituir los datos en la formula se obtiene el tamaño de la muestra:

$$n = \frac{(1.96)^2(0.95)(0.05)(649)}{(1.96)^2(0.95)(0.05) + (649-1)(0.05)^2}$$

$$n = \frac{118.42692}{1.80257}$$

$$n = 65.70$$

$$n \approx 66$$

2.6 Instrumentos y técnicas a utilizar en la investigación

El instrumento de investigación que se utilizó para la recolección de datos fue el cuestionario, con preguntas abiertas y cerradas, se elaboró en un solo formato, dirigido para los estudiantes, dicho instrumento fue proporcionado a los estudiantes objeto de estudio para que lo contestaran, esto durante el ciclo II-2007, según las condiciones de la asignación de la muestra. A través de su utilización se recolectó la información de campo necesaria para demostrar que la problemática planteada existe y que requiere de formas de solución o control.

Las técnicas que se utilizaron en el desarrollo de la investigación fueron:

- a) **LA SISTEMATIZACIÓN BIBLIOGRÁFICA:** Se efectuó una recopilación de la información bibliográfica disponible en la parte legal y técnica, mediante la utilización de las distintas fuentes, tanto primarias como secundarias.
- b) **EL MUESTREO:** Se aplicó la fórmula estadística para poblaciones finitas, ya que la cantidad de estudiantes es una cifra conocida (finita).
- c) **LA ENCUESTA:** Se diseñó un cuestionario, dirigido a los estudiantes, aplicado a las unidades determinantes en la muestra.

2.7 Procesamiento de la información

El procesamiento de la información se efectuó por medio del paquete utilitario Excel, el cual facilita la tabulación de datos, la elaboración de las gráficas y el cruce de variables que sean necesarias. Las interpretaciones de los resultados se muestran en términos absolutos y relativos.

2.8 Análisis e interpretación de datos

De la información recolectada en los cuestionarios y de la aplicación de las técnicas pertinentes, se efectuaron

tabulaciones de cada una de las respuestas proporcionadas, considerando los atributos del objetivo de la investigación.

De los resultados obtenidos, se realizó el análisis e interpretación de la información empírica. Con el propósito de comprender e interpretar con facilidad los resultados se utilizaron cuadros que refleje en cantidades y porcentajes resultantes, la representación de las preguntas se hace por medio de gráficos, a fin de determinar mediante porcentajes mayores si la problemática planteada es real.

En base a la investigación realizada se encuestaron a 66 estudiantes objeto de estudio, elegidos aleatoriamente, de los cuales se presentan los resultados e interpretación de los mismos de la siguiente forma:

2.9 Tabulación y análisis de las preguntas del cuestionario

PREGUNTA No. 1

¿Conoce el tratamiento contable del impuesto sobre la renta de acuerdo a la Normas Internacionales de Información Financiera?

Si () No ()

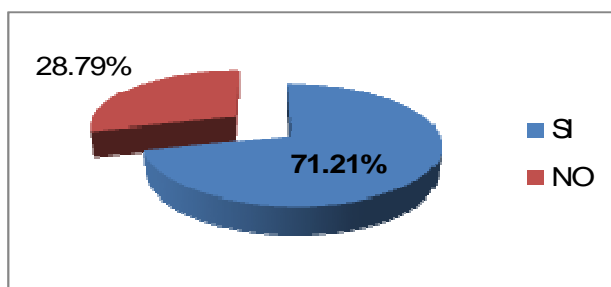
Objetivo:

Identificar si los estudiantes de Contaduría Pública que cursan Seminario de Contabilidad en el ciclo II/2007 y los que cursaron el Seminario de Graduación en el año 2007 tiene conocimiento sobre el tratamiento contable del impuesto sobre la renta mediante normativa técnica contable.

RESULTADOS:

OPCION	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	47	71.21
NO	19	28.79
TOTAL	66	100

GRAFICO No. 1

**ANALISIS:**

El 71.21% de los encuestados respondieron que si conocen del tratamiento contable del impuesto sobre la renta de acuerdo a NIC 12 "Impuesto a las Ganancias", mientras que el 28.79% manifestó que no conocen dicho tratamiento.

La mayoría de los encuestados aunque manifiestan tener conocimiento del tratamiento contable del Impuestos sobre la Renta en base a NIC, no obstante, pudimos constatar por medio de las preguntas 7, 8, 9, entre otras, que el conocimiento es sobre la existencia de la normativa; no así de su correcta aplicación teórica - práctica, ya que se determinaron deficiencias significativas en cuanto al conocimiento de la aplicación de la NIC 12 en el tratamiento del Impuesto sobre la Renta.

PREGUNTA No. 2

Si su respuesta anterior es positiva, señale ¿Qué tipo de tratamiento se aplica al impuesto sobre la renta?

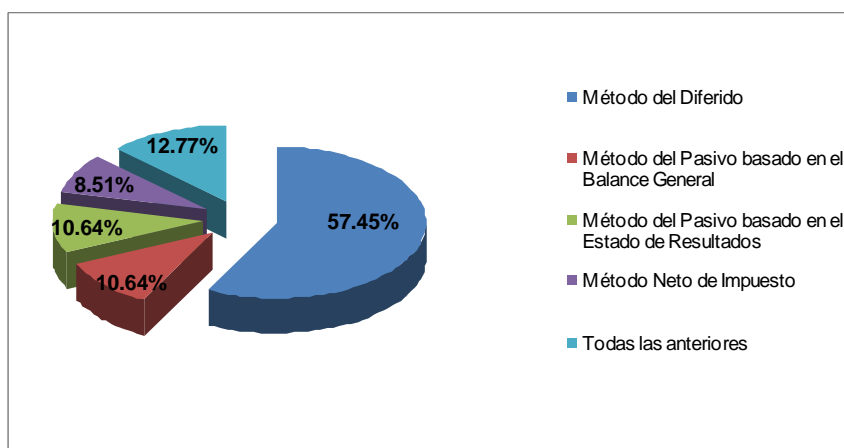
- a) Método del diferido ()
- b) Método del Pasivo basado en el Balance General ()
- c) Método del Pasivo basado en el Estado de Resultados ()
- d) Método Neto de Impuesto ()
- e) Todas las anteriores ()

Objetivo:

Conocer el tipo de tratamiento contable que la población objeto de estudio cree que se aplica en el Impuesto sobre la Renta.

RESULTADOS :

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Método del Diferido	27	57.45
Método del Pasivo basado en el Balance General	5	10.64
Método del Pasivo basado en el Estado de Resultados	5	10.64
Método Neto de Impuesto	4	8.51
Todas las anteriores	6	12.77
TOTAL	47	100.00

GRAFICO No. 2**ANALISIS :**

En esta pregunta, considerando a las personas que manifestaron tener conocimiento del tratamiento contable del Impuestos sobre la Renta en base a NIIF, se pudo observar que el 57.45% manifestó que el tipo de tratamiento que se aplica al Impuesto sobre la Renta es el Método Diferido, el 10.64% el Método del Pasivo basado en el Balance General, el 10.64% el Método del Pasivo basado en el Estado de Resultado, el 8.51% el Método Neto

de Impuesto y el 12.76% manifestó que todos los métodos anteriores son los aplicables.

Los resultados anteriormente descritos, nos proporcionan gran evidencia de la deficiencia en cuanto al conocimiento que poseen los estudiantes en cuanto al tema en estudio, ya que del 100% de los encuestados que afirman tener conocimiento del tratamiento contable del Impuesto sobre la Renta en base a NIIF, solamente un 10.64% respondió la alternativa correcta (Método del Pasivo basado en el Balance General).

PREGUNTA No. 3

¿Conoce y maneja la normativa tributaria aplicable al reconocimiento, medición, contabilización y presentación del Impuesto Sobre la Renta?

Si () No ()

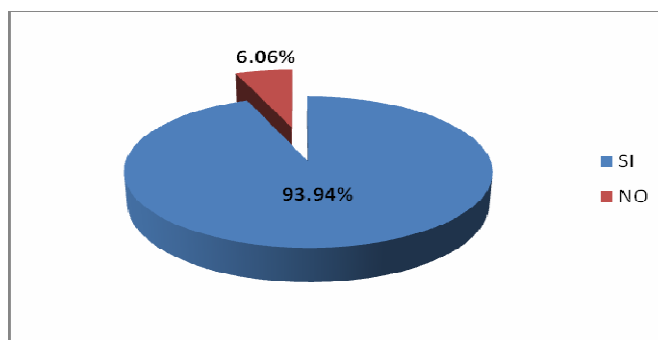
Objetivo:

Investigar sobre el conocimiento técnico tributario que la población tiene en cuanto al impuesto sobre la renta.

RESULTADOS:

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	62	93.94
NO	4	6.06
TOTAL	66	100

GRAFICO No. 3

**ANALISIS:**

De la población encuestada, el 93.94% manifestó que si conoce y maneja la normativa tributaria aplicada al Impuesto sobre la Renta, mientras que un 6.06% nos respondió que no.

Con estos resultados podemos observar que los estudiantes conocen la aplicación tributaria en cuanto al tratamiento del Impuesto sobre la Renta; sin embargo, estos desconocen el tratamiento contable de acuerdo a NIC, lo cual puede repercutir en el cumplimiento del Principio Contable "Sustancia más que forma", que dicta que en las transacciones registradas deben de prevalecer los preceptos financieros sobre los legales (fiscales). Este principio se refiere a que toda transacción o evento financiero que ocurriese dentro de una empresa se deben de realizar siguiendo los principios y normativas contables, al mismo, cumpliendo las normativas legales, es decir conciliando lo financiero con lo fiscal.

PREGUNTA No. 4

Si su respuesta anterior es positiva, señale la normativa tributaria aplicable:

- a) Código Tributario ()
- b) Ley de Impuesto Sobre la Renta ()
- c) Código de Comercio ()
- d) Ley de Impuesto a la Transferencia
de Bienes Muebles y la prestación de Servicios ()

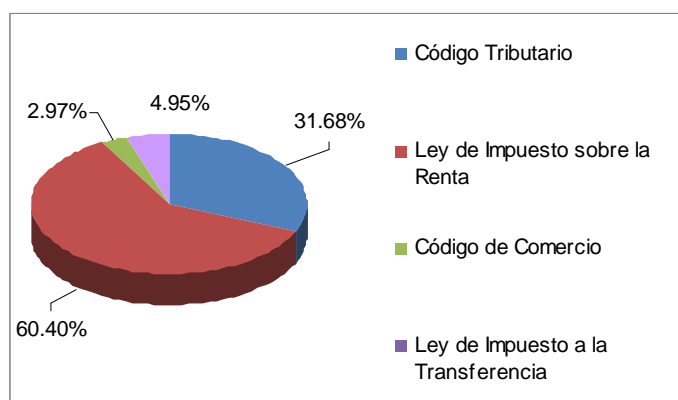
Objetivo:

Conocer el tipo de normativa tributaria que la población a estudiar utiliza para el tratamiento contable del impuesto sobre la renta.

RESULTADOS:

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Código Tributario	32	31.68
Ley de Impuesto sobre la Renta	61	60.40
Código de Comercio	3	2.97
Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios	5	4.95
TOTAL	101	100.00

GRAFICO No. 4

**ANALISIS:**

En esta pregunta se consideran, los encuestados que respondieron si a la alternativa anterior, cabe aclarar que de las opciones propuestas los encuestados en la mayoría de los casos seleccionaron más de una opción, siendo los resultados los siguientes: el 31.68% manifestó que la normativa tributaria aplicable es el Código Tributario, el 60.40% la Ley del impuesto sobre la Renta, el 2.97% el Código de Comercio y el 4.95% la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Como se puede observar la población sujeta a estudio le acertó en su mayoría a las opciones correctas (Código Tributario y la Ley del Impuesto sobre la Renta), dado que la deficiencia en

cuanto al tratamiento del Impuesto sobre la Renta es por el lado financiero (NIIF) y no por el área legal (Leyes Tributarias).

PREGUNTA No. 5

¿Considera que la aplicación de NIIF's difiere con la aplicación tributaria vigente en cuanto al tratamiento de ingresos, costos, gastos, activos y pasivos?

Si () No ()

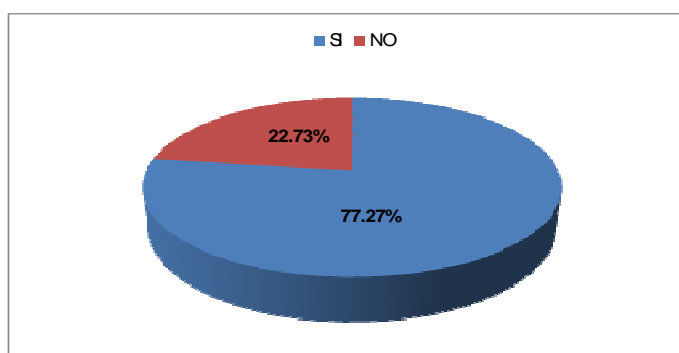
Objetivo:

Identificar si la población de estudio cree que existen diferencias en cuanto a normativa técnica contable y tributaria.

RESPUESTAS:

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
S	51	77.27
NO	15	22.73
TOTAL	66	100

GRAFICO No. 5



ANALISIS:

De acuerdo a los resultados obtenidos el 77.27% manifiesta que la aplicación de NIIF difiere con la aplicación tributaria vigente en cuanto al tratamiento de Ingresos, Costos, Gastos, Activos y Pasivos; mientras que un 22.73% respondió que no.

Es observable que la población esta consiente que los preceptos financieros difieren de los tributarios, y es aquí donde surge la problemática en cuanto a la conciliación de los diferentes tratamientos, tomando en cuenta la aplicación del principio Sustancia más que forma. Debido a la deficiencia existente en la aplicación de la NIC 12, los estudiantes objeto de estudio optan por el tratamiento sugerido por la normativa tributaria, incumpliendo así al principio antes mencionado.

PREGUNTA No 6

Si su respuesta anterior fue positiva, ¿Considera que dichas diferencias afectan significativamente los Estados Financieros?

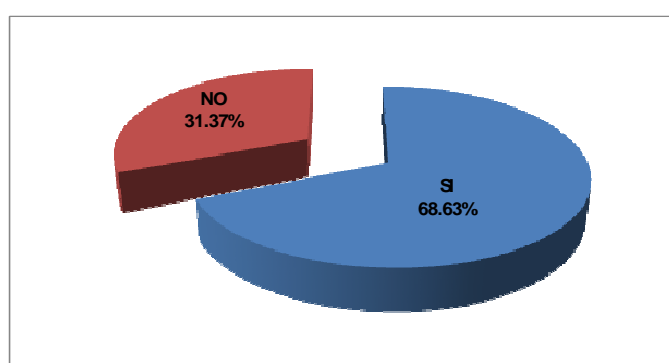
Si () No ()

Objetivo:

Investigar sobre el conocimiento de los estudiantes acerca de la forma de presentar el impuesto sobre la renta y sus diferencias en los Estados Financieros.

RESPUESTA:

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	35	68.63
NO	16	31.37
TOTAL	51	100

GRAFICO No. 6**ANALISIS:**

En esta pregunta únicamente se toman en cuenta los que en la alternativa anterior nos respondieron que sí existen diferencias en cuanto a la aplicación de NIIF y Leyes Tributarias de los cuales el 68.63% afirman que tales diferencias afectan significativamente los Estados Financieros, mientras que el 31.37% sostiene que no afectan.

Como se puede ver, la población esta consciente de que las diferencias entre los preceptos financieros y fiscales afectan de forma significativa los Estados Financieros. En la actualidad y según las manifestaciones obtenidas en las preguntas

anteriores, estas diferencias no son tratadas adecuadamente de acuerdo a lo establecido en la NIC 12, por que en la mayoría de los casos prevalece el tratamiento fiscal para el Impuesto sobre la Renta. Esto sucede, debido a que no existe una correcta aplicación de la normativa contables referente a la NIC 12 "Impuesto sobre las Ganancias", ya que los estudiantes en el ámbito laboral, optan por adaptarse a las leyes tributarias que rigen en cada país y no por los principios fundamentales de contabilidad financiera, establecido para las operaciones dentro de la empresa.

PREGUNTA No. 7

¿Considera que existe dificultad para reconocer, medir, contabilizar y presentar el Impuesto Sobre la Renta Diferido relacionado con las Normas Internacionales de Información Financiera y la Normativa Tributaria?

Si () No ()

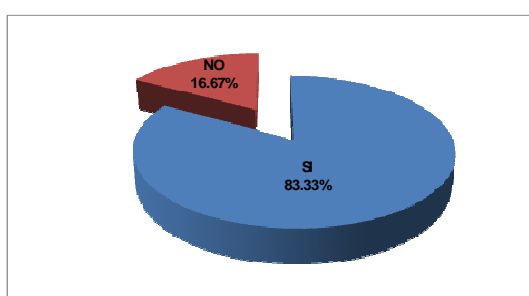
Objetivo:

Señalar si entre los estudiantes objeto de estudio existe dificultad sobre el tratamiento contable del impuesto sobre la renta basado en normativa técnica contable.

RESULTADOS:

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	55	83.33
NO	11	16.67
TOTAL	66	100

GRAFICO No. 7

**ANALISIS:**

El 83.33% de los encuestados nos manifestó que existe dificultad en reconocer, medir, contabilizar y presentar el Impuesto sobre la Renta relacionado con NIIF y la normativa tributaria; mientras que un 16.67% manifestó no tener dificultades.

Con estas afirmaciones podemos comprobar que la población manifiesta tener deficiencias en cuanto al tema de estudio, debido a las deficiencias existentes se pretende elaborar una propuesta donde se incluyan aplicaciones prácticas sobre el tratamiento del Impuesto sobre la Renta basado en la NIC 12, tomando en cuenta la normativa tributaria vigente aplicando el

Principio Sustancia más que forma, con el objetivo de erradicar la problemática planteada.

PREGUNTA No. 8

Si su respuesta anterior fue positiva, ¿Qué tipo de dificultades tienes?

- a) Identificación, medición y contabilización del Impuesto Corriente ()
- b) Identificación, medición y contabilización del Impuesto Diferido ()
- c) Las dos anteriores ()

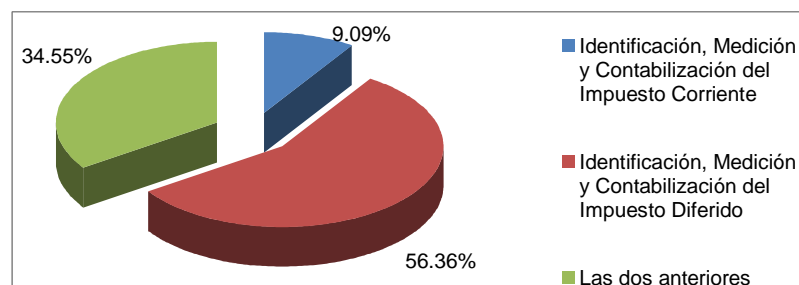
Objetivo:

Identificar los tipos de dificultades que los estudiantes tienen al momento de reconocer, medir, contabilizar y presentar el Impuesto Sobre la Renta Diferido en los Estados Financieros.

RESULTADOS:

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Identificación, Medición y Contabilización del Impuesto Corriente	5	9.09
Identificación, Medición y Contabilización del Impuesto Diferido	31	56.36
Las dos anteriores	19	34.55
TOTAL	55	100.00

GRAFICO No. 8

**ANALISIS:**

Tomando en consideración la población que en la pregunta anterior nos manifestó que si tenía deficiencias en cuanto al tratamiento contable del Impuesto sobre la Renta diferido aplicando NIIF y su normativa tributaria, un 9.09% nos manifestó que la dificultad que tenía era en la Identificación, Medición y Contabilización de Impuesto Corriente, un 56.36% en Identificación, Medición y Contabilización del Impuesto sobre la Renta Diferido y finalmente un 34.55% opino que las dos anteriores.

La mayoría de los encuestados nos manifestó a grandes rasgos que la deficiencia más importante es en cuanto a la Determinación del Impuesto sobre la Renta Diferido debido que para cuantificar hay que conciliar lo establecido en las normativas financieras ante las normativas fiscales.

PREGUNTA No. 9

¿Cómo se determina el Impuesto Sobre la Renta Diferido?

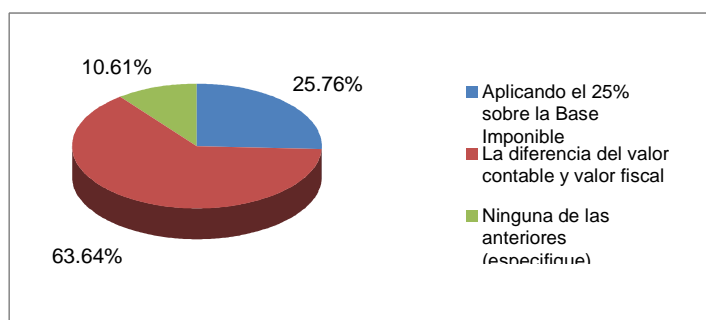
- a) Aplicando el 25% sobre la Base Imponible ()
- b) La diferencia del valor contable y valor fiscal ()
- c) Ninguna de las anteriores (especifique) ()
-

Objetivo:

Investigar si la población de estudio puede identificar o calcular el Impuestos sobre la renta diferido.

RESULTADOS:

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Aplicando el 25% sobre la Base Imponible	17	25.76
La diferencia del valor contable y valor fiscal	42	63.64
Ninguna de las anteriores (especifique)	7	10.61
TOTAL	66	100.00

GRAFICO No. 9

ANALISIS:

De los encuestados el 25.76% afirma que la determinación del Impuesto sobre la Renta Diferido se realiza aplicando el 25% sobre la base Imponible, un 63.64% se determina la diferencia del valor contable y valor fiscal, y un 10.60% manifestó que ninguna de las anteriores sin especificar como es la correcta forma de determinarlo.

Esta pregunta se elaboro con el objetivo de que los estudiantes que en un primer momento afirmaron tener un conocimiento del tratamiento del Impuesto sobre la Renta en base a NIC, realmente la tuvieran; sin embargo, con los resultados obtenidos un 89.40% respondió las alternativas erróneas y los que acertaron no especificaron la forma correcta de determinar el Impuesto sobre la Renta diferido, lo que confirma la deficiencia existente en cuanto al tema.

PREGUNTA No. 10

¿Considera que los costos y gastos no deducibles de acuerdo a la normativa tributaria inciden en el cálculo del Impuesto Sobre la Renta Diferido?

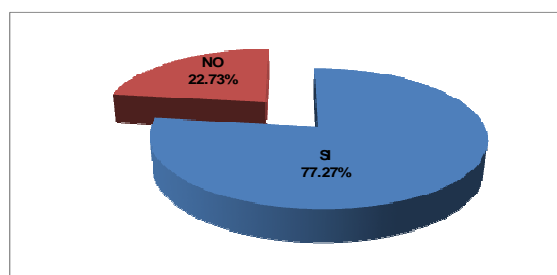
Si () No ()

Objetivo:

Identificar sobre la incidencia del cálculo del Impuesto sobre la renta en cuanto a los costos y gastos no deducibles.

RESULTADOS:

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	51	77.27
NO	15	22.73
TOTAL	66	100

GRAFICO No. 10**ANALISIS:**

El 77.27% manifestó que los Costos y Gastos no deducibles de acuerdo a la normativa tributaria si inciden en el cálculo del Impuesto sobre la Renta, mientras que el 22.73% manifestó que no.

Esta pregunta se hizo con el objetivo de confirmar si la población encuestada tiene conocimiento del tema. La mayoría respondió erróneamente lo que confirma que existen deficiencias en la aplicación del NIC para determinar el Impuesto sobre la Renta.

PREGUNTA No. 11

¿En qué parte del Balance General se debe de presentar la partida de Impuesto Sobre la Renta Diferido?

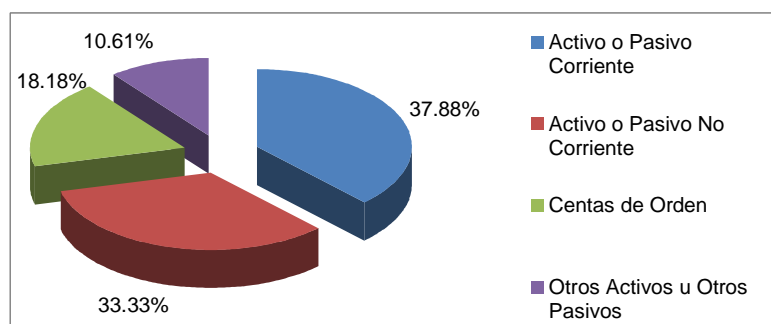
- a) Activo o Pasivo Corriente ()
- b) Activo o Pasivo No corriente ()
- c) Cuentas de Orden ()
- d) Otros Activos u Otros Pasivos ()

Objetivo:

Investigar si los estudiantes conocen o identifican en que parte del Balance General se presentan las partidas del Impuesto sobre la renta.

RESULTADOS:

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Activo o Pasivo Corriente	25	37.88
Activo o Pasivo No Corriente	22	33.33
Centas de Orden	12	18.18
Otros Activos u Otros Pasivos	7	10.61
TOTAL	66	100.00

GRAFICO No. 11

ANALISIS:

De la población encuestada, el 37.88% opina que la partida del impuesto sobre la Renta Diferido se revela en la Activo o Pasivo Corriente, el 33.33% que en el Activo o Pasivo No Corriente, el 18.18% en las Cuestas de Orden, y el 10.61% que en Otros Activos u Otros Pasivos.

Al igual que en los casos anteriores, esta pregunta se realizo con el objetivo de comprobar la deficiencia de los estudiantes en cuanto al tema de estudio. Con los resultados obtenidos se determinó que la deficiencia existe, ya que el 62.12% respondió erróneamente, confirmando nuevamente que la mayoría de estudiantes no tienen el conocimiento adecuado para la determinación del Impuesto sobre la Renta aplicado a NIIF.

PREGUNTA No. 12

¿Cuál de las siguientes causas considera que es la que más incide en la deficiencia de la aplicación del reconocimiento, medición, contabilización y presentación del Impuesto Sobre la Renta Diferido?

- a) Falta de material bibliográfico aplicado a nuestro medio ()
- b) Falta de capacitaciones ()
- c) Poco interés de los estudiantes en el aprendizaje ()

d) Otras (especifique) ()

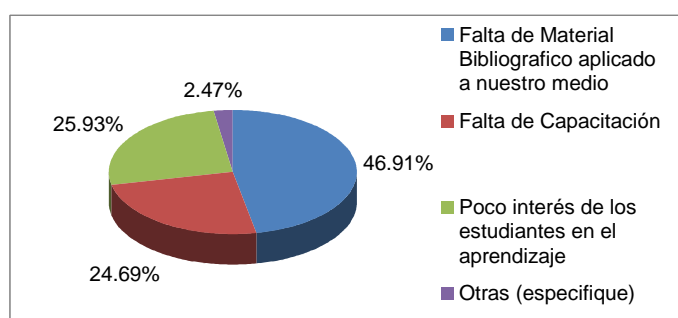
Objetivo:

Conocer la causa principal que inciden en la deficiencia que los estudiantes poseen en cuanto al reconocimiento, medición, contabilización y presentación del Impuesto Sobre la Renta Diferido.

RESULTADOS:

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Falta de Material Bibliografico aplicado a nuestro medio	38	46.91
Falta de Capacitación	20	24.69
Poco interés de los estudiantes en el aprendizaje	21	25.93
Otras (especifique)	2	2.47
TOTAL	81	100.00

GRAFICO No. 12



ANALISIS:

De la población sujeta a estudio, un 46.91% afirma que la causa que mas incide en la deficiencia de la aplicación del

reconocimiento, medición, contabilización y presentación del Impuestos sobre la Renta diferido es la falta de material bibliográfico aplicado a nuestro medio, el 24.69% manifestó que por la falta de capacitaciones, el 25.93% que por el poco interés de los estudiantes, y el 2.47% manifestó que es por otras causas.

Son muchas las causas que inciden en la deficiencia de la correcta aplicación del Impuesto sobre la Renta; sin embargo, la falta de material bibliográfico aplicado a nuestro medio es la que predominó sobre todas las causas, lo cual indica que la existencia de un material completo, actualizado y estructurado que recopile aplicaciones prácticas en cuanto al tema de aplicación, contribuiría en gran medida a disminuir las deficiencias del tema.

PREGUNTA No. 13

¿Considera que la aplicación de la NIC 12 Impuestos a las Ganancias conlleva un valor agregado?

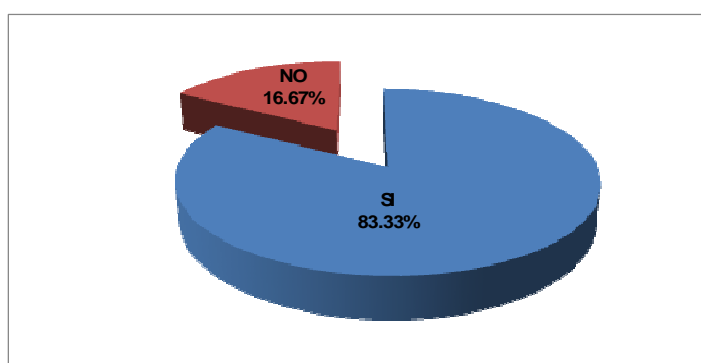
Si () No ()

Objetivo:

Identificar si la NIC 12 para los estudiantes conlleva un valor agregado.

RESULTADOS:

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	55	83.33
NO	11	16.67
TOTAL	66	100

GRAFICO No. 13**ANALISIS:**

Del total de los estudiantes encuestados el 83.33% consideró que la aplicación de la NIC 12 Impuestos a las Ganancias conlleva un valor agregado, y el resto manifestó lo contrario.

Del resultado anterior, es evidente que la aplicación de la NIC 12 sí conlleva un valor agregado, es decir, es útil en forma de una herramienta financiera que en lo sucesivo a los estudiantes les permitiría comprender y aplicar de una mejor manera dicha normativa.

PREGUNTA No. 14

Si su respuesta anterior fue positiva, señale que tipo de valor agregado conlleva la aplicación de la NIC 12:

- a) Mejor preparación y presentación de Estados Financieros ()
- b) Correcta determinación del Impuesto Sobre la Renta ()
- c) Correcta toma de decisiones ()
- d) Mejor aplicación de las NIIF's ()

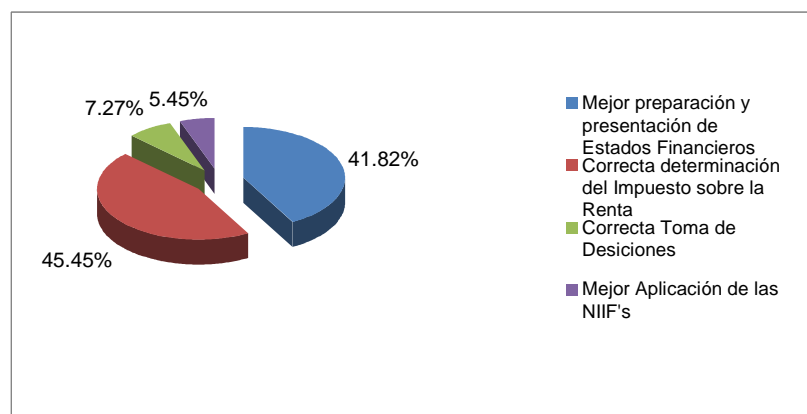
Objetivo:

Conocer el tipo de valor agregado que para los estudiantes lleva consigo la NIC 12.

RESPUESTAS:

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Mejor preparación y presentación de Estados Financieros	23	41.82
Correcta determinación del Impuesto sobre la Renta	25	45.45
Correcta Toma de Desiciones	4	7.27
Mejor Aplicación de las NIIF's	3	5.45
TOTAL	55	100.00

GRAFICO No. 14

**ANALISIS:**

Del los 55 estudiantes que respondieron que la aplicación de la NIC 12 conlleva un valor agregado, el 41.82% de ellos consideran que dicha aplicación permite una mejor preparación y presentación de los Estados Financieros, el 45.45% opinó que permite una correcta determinación del Impuesto Sobre la Renta, el 7.27% considera que conlleva a una correcta toma de decisiones y el 5.46% afirma que permite una mejor aplicación de las NIIF's.

En base a lo anterior, los estudiantes tienen una visión muy amplia sobre lo útil que puede resultar la aplicación de dicha norma, es decir, que la mayoría está de acuerdo con que dicha aplicación permite preparar y presentar los Estados Financieros adecuadamente y de ésta forma el Impuesto Sobre la Renta

reflejaría un valor acorde a la realidad financiera, que en lo sucesivo conllevaría a la correcta toma de decisiones.

PREGUNTA No. 15

Según su criterio ¿Considera que existe suficiente información bibliográfica sobre el reconocimiento, medición, contabilización y presentación del Impuesto Sobre la Renta Corriente y Diferido?

Si () No ()

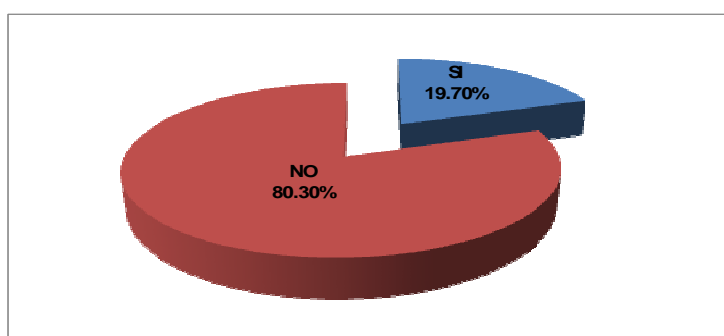
Objetivo:

Conocer la opinión estudiantil sobre si el material bibliográfico sobre la temática es suficiente o no.

RESULTADOS:

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	13	19.70
NO	53	80.30
TOTAL	66	100

GRAFICO No. 15



ANALISIS:

Del total de los estudiantes encuestados, el 19.70% considera que sí existe suficiente información bibliográfica sobre la temática de la NIC 12, mientras que un 80.30% opinó que no la hay.

Es evidente que la mayoría de los estudiantes encuestados tiene deficiencias en cuanto a la aplicación de la NIC 12 debido a la falta de material bibliográfico existente, lo cual se manifiesta en los resultados de otras preguntas en cuanto a la deficiencia presentada.

PREGUNTA No. 16

¿Considera que el contenido de material de consulta existente sobre el reconocimiento, medición, contabilización y presentación del Impuesto Sobre la Renta Corriente y Diferido es incompleto, desactualizado y que no está basado en Normas Internacionales de Información Financiera?

Si () No ()

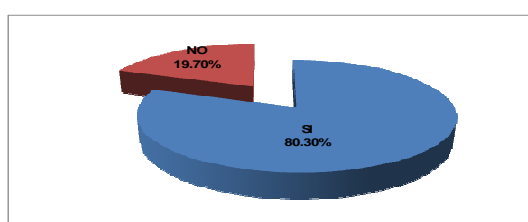
Objetivo:

Conocer el grado de complejidad y actualización del material existente en cuanto al tratamiento contable del impuesto sobre la renta.

RESULTADOS:

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	53	80.30
NO	13	19.70
TOTAL	66	100

GRAFICO No. 16

**ANALISIS:**

De los estudiantes encuestados, el 80.30% afirmó que el material de consulta existente sobre la aplicación de la NIC 12 es incompleto, desactualizado y que no está basado en Normas Internacionales de Información Financiera, mientras que el 19.70% considera lo contrario, es decir, si es adecuado.

Con los resultados obtenidos, se puede establecer que la mayor parte de los estudiantes considera que el material existente sobre la aplicación de la NIC 12 no está acorde a las NIIF's y más aun desactualizada, por lo que resulta evidente la deficiencia de los estudiantes.

PREGUNTA No. 17

¿Considera que la existencia de un documento diseñado en forma de guía práctica que desarrolle en una manera sencilla y actualizada, el reconocimiento, medición, contabilización y presentación del Impuesto Sobre la Renta Corriente y Diferido, ayudaría a mejorar el proceso de aprendizaje de los estudiantes?

Si () No ()

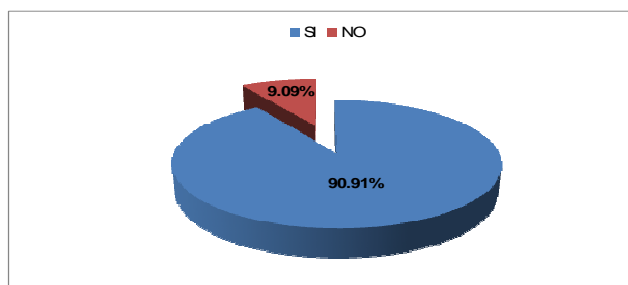
Objetivo:

Investigar el grado de contribución que tendría una guía práctica del reconocimiento, medición, contabilización y presentación del Impuesto Sobre la Renta Corriente y Diferido a la población objeto de estudio.

RESULTADOS:

OPCIONES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
S	60	90.91
NO	6	9.09
TOTAL	66	100

GRAFICO No. 17



ANALISIS:

El 90.91% de la población considera que la existencia de un documento diseñado en forma de guía práctica que desarrolle de una manera sencilla y actualizada, el reconocimiento, medición, contabilización y presentación del Impuestos sobre la Renta Corriente y Diferido, ayudaría a mejorar el proceso de aprendizaje de los estudiantes, mientras que un 9.09% manifestó que no.

Con los resultados obtenidos, podemos confirmar acertadamente que la creación de una guía práctica referida al Impuesto sobre la Renta diferido, sería una alternativa de solución viable para erradicar, las deficiencias existentes en los estudiantes, disminuyendo así las repercusiones en el área laboral.

2.10 DIAGNÓSTICO DE LA INVESTIGACIÓN

Partiendo del análisis e interpretación de los resultados obtenidos en la investigación para la realización de una Guía práctica sobre el reconocimiento, medición, contabilización y presentación del impuesto sobre la renta corriente y diferido que contribuya a que los estudiantes de la carrera de contaduría pública tengan un conocimiento amplio y comprensible en relación

con el tema mencionado a través de una guía práctica que facilite el aprendizaje de la temática.

Se identificó que el conocimiento de los alumnos respecto al tema sujeto de estudio no es muy amplio, ya que la mayoría de las personas encuestadas no contestó a las preguntas correctas en relación con el Impuesto sobre la Renta Corriente y Diferido basado en Normas Internacionales de Contabilidad y Leyes Tributarias vigentes en la legislación de nuestro país. Los estudiantes son conscientes de este tipo de deficiencias que poseen y las relacionan muy directamente a la falta de material bibliográfico actualizado y estructurado, falta de capacitaciones y al poco interés de ellos mismos en el aprendizaje del tema.

En muchas de las preguntas que comprendía el instrumento de investigación se les cuestionaba sobre argumentos básicos referente al reconocimiento, medición, contabilización y presentación del impuesto sobre la renta corriente y diferido, un estimado del 30% de la población encuestada acertó y por el otro lado el 70% contestaba las opciones que no correspondían a la pregunta, los estudiantes afirman en tal sentido que se les dificulta la identificar y determinar los efectos impositivos en

los estados financieros básicos, cuando en éstos se incluye el Impuesto Sobre la Renta Diferido.

Al mismo tiempo reconocen que la buena aplicación de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias conlleva un valor agregado, es decir, es útil en forma de una herramienta financiera que en lo sucesivo ya que a ellos les permitiría comprender y aplicar de una mejor manera dicha normativa. Además, de ayudarle a comprender les facilita a la hora de la preparación y presentación de estados financieros, la correcta determinación del impuesto y mejor aplicación de NIIF's.

Ya con los resultados obtenidos en las últimas preguntas del instrumentos de investigación los encuestados afirmaron que la creación de una guía práctica referida al Impuesto sobre la Renta diferido, sería una alternativa de solución viable para erradicar, las deficiencias existentes, disminuyendo así las repercusiones en el área laboral, pues ésta, ayudaría a mejorar el proceso de aprendizaje en los estudiantes.

CAPITULO III

**GUIA PRÁCTICA SOBRE EL RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN,
CONTABILIZACIÓN Y PRESENTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA
RENTA CORRIENTE Y DIFERIDO**

3.1 Generalidades

El marco conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) establece en sus párrafos del 92 al 98, las condiciones para reconocer ingresos y también, para reconocer gastos, en el estado de resultados, pero los criterios establecidos por las leyes fiscales para el reconocimiento, registro y valuación de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos, no están de acuerdo a NIIF, lo que da origen a la aplicación del término "Impuesto Diferido".

No obstante lo anterior, las disposiciones contenidas en la leyes tributarias de El Salvador y principalmente lo regulado en el Código Tributario y en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y el Reglamento de Aplicación de cada uno de ellos, tienen como objetivo fundamental recaudar impuestos y así obtener recursos económicos para el cumplimiento de los fines del Estado²⁰.

²⁰ Paredes, Mauricio de J., 2da. Edición. El Salvador, 2006. Pág. 1

Normalmente la base imponible, o sea, la renta sometida a gravamen, no coincide exactamente con la cuantía de la ganancia contable calculada a efectos de información financiera a terceros.

3.2 Naturaleza contable del impuesto

Lo usual en los sistemas contables es considerar el impuesto sobre la renta como un gasto que se tendrá en cuenta para calcular el resultado neto de la empresa en un ejercicio fiscal denominado Impuesto Sobre la Renta Corriente; en base a esto, dicho gasto se reconoce en el Estado de Resultados, mientras que en el Balance de Situación Financiera, se presenta en la cuenta de Impuesto Sobre la Renta por Pagar.

El impuesto corriente se define como la cantidad a pagar o a recuperar por impuesto sobre la renta relativa a la ganancia o pérdida fiscal del periodo, y que es determinado en base a las normativas tributarias establecidas por la autoridad fiscal.

Para determinar el Impuesto Sobre la Renta Corriente, descrito anteriormente, es fundamental establecer la renta imponible, para ello, es necesario realizar una reconciliación de la

utilidad neta contable determinada en base a NIIF's, de la siguiente forma²¹:

- Se parte de la cifra de la utilidad neta contable;
- Se restan todos los ingresos considerados como exentos para propósitos fiscales;
- Se suman todos los gastos, que para fines fiscales, se consideran como no deducibles o no aceptados como gastos;
- El resultado es denominado Utilidad Neta Contable;
- Se aplica el 25% en concepto de Impuesto Sobre la Renta (deduciéndolo como un gasto);
- Se obtiene la Utilidad Neta del Ejercicio.

En caso de que se considere el impuesto como gasto que conforma el resultado, hay que establecer además:

- a) Si la cuantía de ese gasto va a ser coincidente en cada ejercicio fiscal con la cuantía del pago a la Hacienda Pública por ese ejercicio, es decir, considerándolo como una cuota a pagar.
- b) Si la cuantía del gasto por impuesto del ejercicio es posible que no sea coincidente con el pago realizado por ese período, es decir, si se utiliza el criterio del devengo, la que reconoce los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero

²¹ Paredes, Mauricio de J., 2da. Edición. El Salvador, 2006. Pág. 4

u otro equivalente al efectivo), asimismo se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los estados financieros de los periodos con los cuales se relacionan²².

3.3 Importancia del Impuesto Sobre la Renta Diferido

El Impuesto Sobre la Renta Diferido o bien "Aplicación del Impuesto Sobre la Renta al periodo contable correspondiente", puede justificarse como el medio de aplicar el gasto por concepto de Impuesto Sobre la Renta a la utilidad que realmente lo haya generado²³.

El objetivo de registrar dicho impuesto, es reconocer en el Estado de Resultados la obligación(Pasivo) o derecho(activo) del Impuesto Sobre la Renta del periodo contable; y que en el balance se presente de manera adecuada dichos derechos y obligaciones que surgen de este tratamiento.

Al hacer referencia al término "Diferido" debe entenderse como un tratamiento contable a la Partida de Impuesto Sobre la Renta la cual se convertirá en cargos o créditos aplicables a resultados de ejercicios futuros.

²² CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros. 2005. Párrafo 22.

²³ WLADISLAWOSKI S., Jorge. Impuesto Sobre la Renta Diferido. México: Ediciones Contables y Administrativas, 1973. Pág. 7

En esencia, al diferir la aplicación del Impuesto Sobre la Renta no se pretende afectar los resultados de un periodo por concepto de ingresos, costos o gastos que de antemano se sabe van a ser aplicados en varios ejercicios futuros, lo cual no sucedería si se afectara en un solo ejercicio, pues ello daría como resultado que ni en el periodo actual ni los posteriores fueren correctos²⁴.

Ejemplo de la importancia del Impuesto Sobre la Renta Diferido

La empresa "El Samaritano, S.A. de C.V." inicia operaciones el 01 de junio del año 2007, y al 31 de diciembre del mismo año determina que los ingresos por ventas son \$250,000.00 y un costo de venta de \$125,000.00, tanto para fines contables como fiscales, y que sus gastos para propósitos contables son por \$60,000.00 y, para fines fiscales, son establecidos en \$75,000.00. Lo anterior debido a que la empresa reclamó como gasto en concepto de depreciación del período, para fines fiscales, \$25,000.00.

La utilidad neta de "El Samaritano, S.A. de C.V.", para fines contables y, la renta imponible, para propósitos fiscales, se presentan a continuación:

²⁴ WLADISLAWOSKI S., Jorge. Impuesto Sobre la Renta Diferido. México: Ediciones Contables y Administrativas, 1973. Pág. 8

El Samaritano, S.A. de C.V.		
Estado de Resultados del 01 de enero al 31 de diciembre de 2007		
Expresado en Dólares de los Estados Unidos de Norteamérica		
	<u>Contable</u>	<u>Fiscal</u>
Ventas Totales	250,000.00	250,000.00
(-) Costo de Venta	<u>125,000.00</u>	<u>125,000.00</u>
Utilidad Bruta	125,000.00	125,000.00
(-) Gastos de Operación	<u>60,000.00</u>	<u>75,000.00</u>
Utilidad Antes de Impuesto	65,000.00	50,000.00
(-) Impuesto Sobre la Renta (25%)	<u>16,250.00</u>	<u>12,500.00</u>
Utilidad Neta	<u><u>48,750.00</u></u>	<u><u>37,500.00</u></u>

La utilidad neta contable es de \$48,750.00 y la utilidad neta fiscal es de \$37,500.00, debido a que para propósitos fiscales se consideró el gasto por depreciación en \$25,000.00, mientras que desde el punto de vista contable, éste tipo de gasto está constituido por \$10,000.00.

Para el año 2008, las ventas totales ascienden a \$200,000.00 y el costo de venta a \$100,000.00, tanto para fines fiscales y contables, y los gastos acumulan un total de \$50,000.00, que incluyen \$10,000.00 en concepto de depreciación desde el punto de vista contable, mientras que fiscalmente se deducen \$45,000.00, los cuales incluyen una depreciación de \$5,000.00; el Estado de Resultado sería:

El Samaritano, S.A. de C.V.		
Estado de Resultados del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008		
Expresado en Dólares de los Estados Unidos de Norteamérica		
	<u>Contable</u>	<u>Fiscal</u>
Ventas Totales	200,000.00	200,000.00
(-) Costo de Venta	<u>100,000.00</u>	<u>100,000.00</u>
Utilidad Bruta	100,000.00	100,000.00
(-) Gastos de Operación	<u>50,000.00</u>	<u>45,000.00</u>
Utilidad Antes de Impuesto	50,000.00	55,000.00
(-) Impuesto Sobre la Renta (25%)	<u>12,500.00</u>	<u>13,750.00</u>
Utilidad Neta	<u><u>37,500.00</u></u>	<u><u>41,250.00</u></u>

Por lo tanto, resulta necesario determinar si las diferencias en el reconocimiento contable y fiscal de partidas que intervienen en la medición del Impuesto Sobre la Renta, inciden en la presentación del Balance General y Estado de Resultados.

Según la Norma Internacional de Contabilidad 12 Impuesto a las Ganancias (NIC 12), exige la aplicación de un método denominado "Método del Pasivo basado en el Balance General", como una herramienta contable para evitar la distorsión de la utilidad neta de cierto periodo, y así conciliar las diferencias en el reconocimiento contable y fiscal de partidas de activo, pasivo, ingresos, costos y gastos.

3.4 Método del Pasivo basado en el Balance General

El Método del Pasivo basado en el Balance General se centra en analizar las diferencias entre el valor en libros y la base fiscal de los activos y pasivos. Dichas diferencias son denominadas "Diferencias Temporarias", las cuales dan origen a determinar el Impuesto Sobre la Renta Diferido.

El impuesto diferido consiste en la cantidad a pagar o recuperar en periodos futuros, por el impuesto sobre las ganancias, provenientes de los valores en libros de los activos y pasivos, siempre y cuando dichos valores difieran de la base fiscal de los mismos²⁵; lo anterior es un concepto exclusivamente contable, no fiscal²⁶.

Por lo tanto, resulta importante considerar la diferencia en cuanto al significado de Resultado Contable y Resultado Fiscal.

3.5 Resultado Contable y Resultado Fiscal

El primer paso para entender la forma de contabilizar el Impuesto Sobre la Renta es comprender que la utilidad neta gravable (Renta imponible) y la utilidad contable tienen

²⁵ ALVEÑO CAÑAS, Jenny L., CARPIO MOREIRA, Enma G., MORALES, Silvia E. Propuesta para la actualización del contenido de la Cátedra de Contabilidad Financiera IV, en la Universidad de El Salvador. Trabajo de graduación para optar a la Lic. En Contaduría Pública. San Salvador, El Salvador. Diciembre 2005. Pag. 22

²⁶ http://www.ccp-carabobo.org.ve/normativa_legal/nics/nic12.pdf

significados muy diferentes. La utilidad neta gravable es calculada utilizando procedimientos que cumplen con la normativa tributaria vigente y es la base sobre la cual se paga el impuesto sobre la renta; mientras que la utilidad contable se calcula utilizando las políticas contables que cumplen con las NIIF's.

El segundo paso es comprender la diferencia entre impuestos corrientes, impuestos diferidos activos y pasivos, y gasto de impuesto sobre la renta. Los impuestos corrientes representan el impuesto de renta debido a la Hacienda Pública de conformidad con la normativa tributaria vigente; por otra parte, los impuestos diferidos representan las otras consecuencias tributarias de la recuperación de activos y liquidación de pasivos, es decir, a medida que la entidad recupere el importe en libros de los activos, se tendrá una ganancia imponible, por lo que los beneficios económicos saldrán en forma de pagos de impuestos²⁷, y cuando los pasivos sean liquidados por medio de una salida de recursos, una parte o la totalidad de sus importes podrán ser deducibles para la determinación de la ganancia

²⁷ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros. 2005. Párrafo 16.

fiscal²⁸. El gasto del impuesto sobre la renta es el gasto reportado en el estado de resultados e incluye el gasto de impuesto corriente y el gasto del impuesto diferido. Esto significa que el impuesto sobre la renta pagado o por pagar al gobierno en un periodo contable generalmente difiere en forma significativa del gasto de impuesto sobre la renta reconocido en el estado de resultados.

3.6 Valor Contable (Valor en libros)

El valor contable, es el importe al cual aparecen registrados en el balance general los diversos activos y pasivos que son propiedad de la empresa; dicho valor debe ser determinado de acuerdo a Normas Internacionales de Información Financiera.

3.7 Base Fiscal

La base fiscal de un elemento es el concepto clave para contabilizar el efecto impositivo de acuerdo con la NIC 12 Impuestos a las Ganancias, ya que las divergencias entre la base fiscal y el importe en libros de los activos y pasivos dan lugar a diferencias temporarias.

²⁸ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros. 2005. Párrafo 25.

Aplicando el tipo de gravamen a las diferencias temporarias se determinan el impuesto diferido.

Por tanto, en el enfoque de balance, la base fiscal es el punto de partida para el cálculo y contabilización del impuesto diferido.

En algunos casos el cálculo de la base fiscal es casi intuitivo, pero en otros resulta difícil.

La NIC 12 en su párrafo 10 previene que en el supuesto de que la base fiscal de un elemento no resulte fácilmente aparente, es útil considerar el principio fundamental sobre el que se basa la dicha Norma, o sea, una empresa debe, con ciertas excepciones muy limitadas, reconocer un pasivo o activo por impuesto diferido si al recuperar o pagar el valor contable del activo o pasivo, el pago de impuestos en el futuro es mayor o menor de lo que sería si tal recuperación o pago no tuviese consecuencias fiscales.

Una hipótesis de partida en la NIC 12 es que los activos se van a recuperar y los pasivos se van a liquidar por sus importes en libros, o sea, sus valores contables.

A efectos de pago de impuestos futuros, la NIC 12 parte de la hipótesis de que la recuperación o pago de los elementos de activo o pasivo, se hará justo por sus importes contables, lo que supondrá el "pago normal" de impuestos. Cualquier exceso (defecto) sobre ese importe de pago normal será un pasivo o activo.

Aunque la base fiscal de un elemento es una idea sencilla, encontrar una buena definición contable de la misma, que resulte realmente operativa, es un asunto complejo. En la NIC 12 se establecen las siguientes definiciones²⁹:

Una definición general de base fiscal:

- Base fiscal de un activo o pasivo, la cual es el importe atribuido, para fines fiscales, ha dicho activo o pasivo.

Dos definiciones específicas:

- Base fiscal de un activo
- Base fiscal de un pasivo

3.7.1 Base fiscal de un Activo

La base fiscal de un activo es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la

²⁹ http://www.ccpcarabobo.org.ve/normativa_legal/nics/nic12.pdf

entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal será igual a su importe en libros³⁰.

3.7.2 Base fiscal de un Pasivo

La base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros. En el caso de ingresos ordinarios que se reciben de forma anticipada (que figuran en una cuenta de pasivo), la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier eventual importe que no resulte imponible en periodos futuros³¹.

3.8 Fórmulas de ayuda para el cálculo de la base fiscal

Para facilitar el cálculo de la base fiscal de los activos y pasivos, se presentan las siguientes fórmulas de ayuda que pueden ser de utilidad en ciertos casos, tomando en consideración que dicho cálculo se hace siempre a partir del valor contable del elemento³²:

³⁰ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. Norma Internacional de Contabilidad 12 "Impuestos a las ganancias". 2005. Párrafo 7.

³¹ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. Norma Internacional de Contabilidad 12 "Impuestos a las ganancias". 2005. Párrafo 8.

³² http://www.ccpkarabobo.org.ve/normativa_legal/nics/nic12.pdf

BASE FISCAL DEL ACTIVO	=	Valor Contable del activo	-	Importe que será gravado	+	Importe que será deducible
---------------------------------------	---	---------------------------------	---	--------------------------------	---	----------------------------------

Por ejemplo, se adquirió una maquina a un valor de \$100.00. A efectos fiscales su costo de adquisición también fue de \$100.00 y se permite la depreciación fiscal de todo ese importe. A la fecha de balance de balance, ya se encuentra depreciada contable y fiscalmente por un importe de \$30.00, es decir un valor en libros de \$70.00.

Aplicando la fórmula de ayuda, la base fiscal sería:

$$\begin{array}{l} \text{BASE} \\ \text{FISCAL} \\ \text{DEL ACTIVO} \end{array} = 70.00 - 70.00 + 70.00 = 70.00$$

La base fiscal de la maquina es de \$70.00, pues ésta es la cantidad que será deducible de los recursos económicos gravables que entrarán en la empresa cuando ésta recupere el valor contable de dicho activo.

En el caso de los pasivos, hay que diferenciar entre:

- Obligaciones en general
- Obligaciones que tienen la consideración de ingresos recibidos por anticipado

En cada uno de los dos casos antes expuestos, se aplica una fórmula diferente:

BASE FISCAL DEL PASIVO (OBLIGACIÓN GENERAL)	=	Valor Contable del pasivo	-	Importe que será deducible	+	Importe que será gravado
--	---	---------------------------------	---	----------------------------------	---	--------------------------------

Por ejemplo, supóngase que una empresa ha recibido un préstamo por un valor de \$5,000.00, cuya devolución de este préstamo no tendrá consecuencias fiscales.

Aplicando la fórmula, la base fiscal sería:

$$\begin{array}{l} \text{BASE} \\ \text{FISCAL} \\ \text{DEL PASIVO} \end{array} = 5,000.00 - 0.00 + 0.00 = 5,000.00$$

Nótese que la base fiscal es igual a su importe en libros, esto debido a que la partida correspondiente no tributa.

BASE FISCAL DEL PASIVO = (INGRESO ANTICIPADO)	=	Valor contable del pasivo - (ingreso anticipado)	-	Porción del ingreso que ya ha sido gravado
--	---	---	---	---

Por ejemplo, supóngase que se han recibido \$1,000.00 en concepto de Ingresos Cobrados por Anticipado, los cuales tributaron al momento del cobro.

Aplicando la fórmula de ayuda, la base fiscal sería:

$$\begin{array}{l} \text{BASE FISCAL} \\ \text{DEL PASIVO} = 1,000.00 - 1,000.00 = 0 \\ \text{(INGRESO} \\ \text{ANTICIPADO)} \end{array}$$

Es evidente que en todos los casos donde la Base Fiscal es igual a cero existirá una Diferencia Temporal, pero no significa que cuando dicha base sea distinta de cero no exista una diferencia, sino es de determinar la diferencia entre la base contable y la base fiscal.

3.9 Efecto Impositivo

El efecto impositivo se produce cuando el Impuesto Sobre la Renta se contabiliza como un gasto reconocido según el criterio de devengo, es decir, como un Impuesto Sobre la Renta Diferido³³.

El Efecto Impositivo es consecuencia de la diferente consideración fiscal y contable de los sucesos económicos de las partidas de activos, pasivos, costos, gastos e ingresos.

La contabilización del efecto impositivo no es más que el reconocimiento contable de los efectos económicos futuros

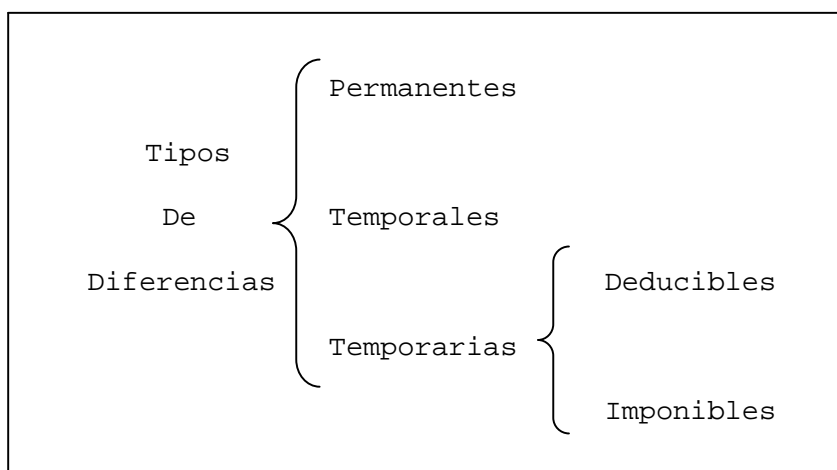
³³ http://www.ccp-carabobo.org.ve/normativa_legal/nics/nic12.pdf

derivados de las diferentes valoraciones (contable y fiscal), y se puede fundamentar teóricamente según dos enfoques:

- a) Enfoque basado en la cuenta de resultados: contempla las diferencias entre ingresos, costos y gastos fiscales y contables. Estas diferencias pueden ser temporales o permanentes.
- b) Enfoque basado en el balance: contempla las diferencias entre las valoraciones contable y fiscal de los elementos de activos y pasivos, las cuales se denominan diferencias temporarias.

Es decir, existen tres tipos de diferencias:

CUADRO No. 1: Tipos de Diferencias



3.10 Diferencias permanentes

Las diferencias permanentes son aquellas diferencias entre el resultado contable y el resultado fiscal que surge cuando el ingreso es exento o los gastos no son deducibles para fines de impuestos.

Las diferencias permanentes afectan el resultado fiscal del periodo corriente, pero no tiene impacto alguno sobre el impuestos sobre la renta futuros.

Teóricamente, de acuerdo con el enfoque de balance que sigue la NIC 12, algunas circunstancias que dan lugar a diferencias permanentes podrían ocasionar que la base fiscal de un elemento fuera diferente de su valor contable, por lo que en estas diferencias permanentes habría también una diferencia temporaria que daría lugar a un pasivo o activo por impuesto diferido.

Para evitar que se reconozca un impuesto diferido cuando se produce una diferencia permanente, se considera que la base fiscal de un elemento es igual a su valor contable, con lo que se elimina la teórica diferencia temporaria y, por tanto, en este supuesto no existirán pasivos ni activos por impuesto diferido³⁴.

³⁴ http://www.ccp-carabobo.org.ve/normativa_legal/nics/nic12.pdf

3.11 Diferencias Temporales

Las diferencias temporales son aquellas que se originan cuando los ejercicios en los cuales son reconocidos contablemente los ingresos, costos y/o gastos, difieren de los ejercicios en los cuales las mismas transacciones reportadas para efectos fiscales, dando como resultado una diferencia entre el resultado contable y resultado fiscal.

Se pueden presentar dos tipos de diferencias temporales: las originadas por los ingresos y las generadas por los gastos.

Las siguientes situaciones, generan diferencias temporales³⁵:

- a) Los ingresos son gravables después de que se reconocen en la utilidad contable. Estos ingresos originan una utilidad imponible mayor que la utilidad contable en períodos futuros, lo que conduce a pagar más impuesto sobre la renta del que contablemente se podría incurrir.
- b) Los gastos son deducibles después de que se reconocen en la utilidad contable. En esta situación la utilidad imponible del período actual será mayor que la contable debido a que se

³⁵ KIESO, Donald E., WEYGANDT, Jerry J. 2da. Edición. México: Editorial Limusa, S.A. de C.V., 2003. Pág. 1168.

incluyen gastos que serán deducibles de la renta gravable en periodos futuros.

c) Los ingresos son gravables antes de que se reconozcan en la utilidad financiera. Esto causa una utilidad imponible mayor a la utilidad contable.

d) Los gastos son deducidos fiscalmente antes de ser reconocidos en la utilidad contable. Esto causa una utilidad imponible menor a la utilidad contable.

3.12 Diferencias Temporarias

Las diferencias temporarias se producen cuando la base fiscal de un elemento del balance (un activo o pasivo) "no coincide", en un momento dado, con el valor contable o valor en libros de ese elemento.

Las diferencias temporarias pueden ser:

- Imponibles, y
- Deducibles

3.12.1 Diferencias Temporarias Imponibles

Son aquellas diferencias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia o pérdida fiscal correspondiente

periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado³⁶.

3.12.2 Diferencias Temporarias Deducibles

Son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que no son deducibles al determinar la ganancia o pérdida fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado³⁷.

De acuerdo a lo anterior, el mayor o menor pago de impuesto sobre la renta en el futuro debido a la existencia de una diferencia temporaria se reconocerá, respectivamente, como:

- Pasivo por Impuesto Diferido, o
- Activo por Impuesto Diferido

3.13 Pasivo por Impuesto Diferido

Se debe reconocer un pasivo por impuesto diferido para todas las diferencias temporarias imponibles, lo cual representa un aumento en el pago de impuesto en años futuros.

³⁶ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. Norma Internacional de Contabilidad 12 "Impuestos a las ganancias". 2005. Párrafo 5.

³⁷ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. Norma Internacional de Contabilidad 12 "Impuestos a las ganancias". 2005. Párrafo 5.

3.14 Activos por Impuesto Diferido

Son las cantidades en concepto de impuesto sobre la renta a recuperar en periodos futuros, relacionados con diferencias temporarias deducibles, las cuales disminuyen dicho impuesto en ejercicios futuros, siempre y cuando sea probable que la empresa obtenga en el futuro suficientes ganancias fiscales contra las que podrá utilizar las deducciones por diferencias temporarias.

Para facilitar la identificación del tipo de diferencia temporaria, se presenta el siguiente cuadro resumen:

Cuadro No. 2: Cuadro Resumen de Diferencias Temporarias

	Elemento que produce la diferencia temporaria	
	ACTIVOS	PASIVOS
Valor en libros igual a Base Fiscal	Sin efecto	Sin efecto
Valor en libros mayor a Base Fiscal	IMPONIBLE: Pasivo por Impuesto Diferido	DEDUCIBLE: Activo por Impuesto Diferido
Valor en libros menor a Base Fiscal	DEDUCIBLE: Activo por Impuesto Diferido	IMPONIBLE: Pasivo por Impuesto Diferido

Pasos para aplicar el Método del Pasivo Basado en el Balance General:

1. Obtener el Balance General
2. Determinar las diferencias temporarias entre la base fiscal y el valor en libros de activos y pasivos
3. Determinar las que son gravables o deducibles en el futuro
4. Multiplicar las diferencias temporarias por la tasa vigente de impuesto vigente (Elaborando un cuadro de control)
5. Considerar si es probable que la utilidad gravable estará disponible para contraponer las reversiones de diferencias temporarias deducibles
6. Contabilizar el surgimiento o ajuste de reversión

3.15 Planteamiento del Caso Práctico

La empresa El Samaritano, S.A. de C.V. presenta su Balance de Situación General al 31 de diciembre del año 2007 y el Estado de Resultados para el periodo del mismo año basado en Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's).

Información sobre algunas operaciones de la empresa:

1. La empresa el 01 de julio del año 2007 ha efectuado una venta a plazo de \$20,000.00 por un período de 20 meses, cancelando

una cuota mensual de \$1,000.00 al final de cada mes. El costo de venta asciende a \$10,000.00; también efectuó una venta a plazos vigente para 36 meses por \$36,000.00, cuyo costo de venta asciende a 18,000.00 pagando cuotas mensuales de \$1,000.00

2. La empresa tiene la política de crear una estimación para cuentas incobrables, basados en la probabilidad de recuperación de dichas cuentas. Los movimientos de dicha estimación al final del año son de \$15,000.00.
3. Para propósitos contables, la empresa adquirió una maquinaria el 01 de enero de 2007 por un valor de \$350,000.00, depreciándola durante la vida útil estimada de 7 años por medio del método de la línea recta, los cuales son mayores a los plazos establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. La depreciación fiscal anual es superior a la depreciación financiera.
4. Durante el año 2007, la empresa efectuó un arrendamiento financiero de maquinaria industrial, por un período de 3 años, con un valor de \$60,000.00.

5. La empresa tiene como política crear una estimación por obsolescencia de inventarios, basados en la probabilidad de venta de éstos. El movimiento de dicha estimación al final del 2007 asciende a \$25,000.00.

6. La entidad, tiene dentro de su manual de políticas, indemnizar a sus empleados que despide, la indemnización estimada para el año 2007 asciende a un monto de \$140,500.00.

Con la información anterior, se realizará lo siguiente:

- a) Calcular, determinar y contabilizar el Impuesto Sobre la Renta Corriente y Diferido para el año 2007.
- b) Calcular, determinar y contabilizar el Impuesto Sobre la Renta Corriente y Diferido para el año 2008.

3.16 Desarrollo del caso práctico

Para efectos de una mejor comprensibilidad, se omiten los valores contables de ciertas partidas relacionadas con el impuesto sobre la renta, a fin de determinar y presentarlos correctamente en los Estados Financieros citados con anterioridad.

El primer paso para identificar, medir, contabilizar y presentar el Impuesto Sobre la Renta Corriente y Diferido, es obtener el Balance de Situación General.

Una vez obtenido el Balance de Situación General, se deben determinar las diferencias temporarias que puedan existir en las diferentes partidas que se presentan.

EL SAMARITANO, S.A. DE C.V.			
BALANCE DE SITUACION FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2007			
EXPRESADO EN DOLARES DE LOS E.E.U.U. DE NORTEAMERICA			
ACTIVO			
ACTIVO CORRIENTE			1,850,000.00
EFECTIVO Y EQUIVALENTES		750,000.00	
CUENTAS POR COBRAR			
CUENTA POR COBRAR - ARRENDAMIENTO FINANCIERO	500,000.00		
ESTIMACION PARA CUENTAS INCOBRABLES	40,000.00		
	<u>(15,000.00)</u>	525,000.00	
INVENTARIOS	500,000.00		
ESTIMACION POR OBSOLESCENCIA DE INVENTARIOS	<u>(25,000.00)</u>	475,000.00	
GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO		100,000.00	
ACTIVO NO CORRIENTE			300,000.00
PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	350,000.00		
DEPREC. ACUMULADA	<u>(50,000.00)</u>	300,000.00	
TOTAL DE ACTIVO			2,150,000.00
PASIVO			
PASIVO CORRIENTE			¿ ?
PRESTAMOS Y SOBREGIROS BANCARIOS		150,000.00	
CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES		250,000.00	
OTRAS CUENTAS POR PAGAR A CORTO PLAZO		100,000.00	
IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR PAGAR		¿ ?	
PASIVO NO CORRIENTE			512,500.00
PRESTAMOS A LARGO PLAZO		350,000.00	
ESTIMACIONES LABORALES		140,500.00	
UTILIDADES NO REALIZADAS		22,000.00	
TOTAL PASIVO			¿ ?
PATRIMONIO			
CAPITAL SOCIAL		907,725.00	
RESERVA LEGAL		26,775.00	
UTILIDADES DISPONIBLES		¿ ?	
TOTAL PATRIMONIO			¿ ?
TOTAL PASIVO MÁS PATRIMONIO			2,150,000.00

EL SAMARITANO, S.A. DE C.V.			
ESTADO DE RESULTADOS PARA EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2007			
EXPRESADO EN DOLARES DE LOS E.E.U.U. DE NORTEAMERICA			
VENTAS			1,000,000.00
(-)COSTO DE VENTAS			<u>(500,000.00)</u>
UTILIDAD EN VENTAS			500,000.00
(-) UTILIDADES NO REALIZADAS			
VENTAS A 20 MESES PLAZO	7,000.00		
VENTAS A 36 MESES PLAZO	15,000.00	22,000.00	
UTILIDAD NETA SOBRE VENTAS			<u>478,000.00</u>
GASTOS DE OPERACIÓN			
GASTOS DE ADMINISTRACION	50,000.00		
GASTOS DE VENTA	150,000.00		
GASTOS FINANCIEROS	75,000.00		<u>(275,000.00)</u>
UTILIDAD DE OPERACION Y ANTES DE IMPUESTO			203,000.00
IMPUESTO SOBRE LA RENTA			<u> ?</u>
UTILIDAD NETA			<u><u> ?</u></u>

3.16.1 Cuentas por Cobrar

Con relación a la estimación para cuentas incobrables, para efectos contables el monto que se ha provisionado para el respectivo año asciende a \$15,000.00, el cual es deducido como un gasto de operación, cuya partida contable es la siguiente:

FECHA	DESCRIPCION	DEBE	HABER
01/12/07	<u>Partida No. 1</u>		
	<u>GASTO DE OPERACIÓN</u>	\$15,000.00	
	Cuentas Incobrables		
	<u>ESTIMACIÓN PARA CUENTAS</u>		\$15,000.00
	<u>INCOBRABLES</u>		
	V/ Provisión por cuentas dudosas para el periodo.		

Para efectos fiscales, el Artículo 31 inc. 1º numeral 2 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta establece que para que dicho valor sea deducido, debe cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Que la deuda provenga de operaciones propias del negocio productor de ingresos computables;
- b) Que en su oportunidad se haya computado como ingreso gravable;
- c) Que se encuentre contabilizada o anotada en registros especiales según el caso; y
- d) Que el contribuyente proporcione a la Dirección General la información que exige el reglamento.

Además, se presume la incobrabilidad de la deuda, cuando se compruebe que han transcurrido más de doce meses desde la fecha de su vencimiento, sin que el deudor haya verificado abono alguno.

Por lo tanto, si aplicamos la fórmula de ayuda para determinar la base fiscal de las cuentas por cobrar para el año 2007, ésta sería:

BASE FISCAL DEL ACTIVO	=	Valor Contable del activo	-	Importe que será gravado	+	Importe que será deducible
	=	500,000.00	-	0.00	+	15,000.00
	=	485,000.00				

Tomando en consideración el cuadro resumen, se obtiene:

CUENTA	BASE CONTABLE	BASE FISCAL	DIFERENCIAS		
			DIFERENCIA	DEDUCIBLE	IMPONIBLE
Cuentas por Cobrar	500,000.00	485,000.00	15,000.00	15,000.00	
TASA				25%	
EFFECTO IMPOSITIVO				3,750.00	

Una vez determinado el efecto impositivo se procede a contabilizar el impuesto sobre la renta diferido:

FECHA	DESCRIPCION	DEBE	HABER
31/12/07	<u>Partida No. 2</u> <u>ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO</u> <u>INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO</u> V/ Contabilización del Activo por Impuesto Diferido originado por las Estimaciones para cuentas incobrables.	\$3,750.00	\$3,750.00

3.16.2 Ventas a Plazo

El tratamiento fiscal que reciben las ventas a plazos, varía un poco en relación al de las ventas al contado. El problema de determinar la cantidad y la incidencia de las utilidades obtenidas en las ventas a plazos, difiere en algunos aspectos

del que presentan las ventas ordinarias, ya que el margen de beneficio en una venta al contado, es la diferencia entre el precio de venta neto y el costo de los artículos vendidos y es aplicable, indudablemente, al ejercicio en el que se hizo la operación, pues ésta queda totalmente terminada al momento de concretarse.

Tratándose de ventas a plazos, la operación cambia en su aspecto práctico, puesto que transcurre un cierto tiempo desde la fecha en que la venta ocurre hasta aquella en la que se cobra totalmente. En estas condiciones, sucede con frecuencia que una operación convenida en un ejercicio se finaliza de cobrar hasta el siguiente ejercicio o después de varios ejercicios, dependiendo de su duración. El Art. 13 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que las utilidades obtenidas por personas naturales o jurídicas que habitualmente se dediquen a la compra-venta, permuta cualquier otra clase de negociaciones sobre bienes muebles o inmuebles podrían ser diferidas, si han sido obtenidas en operaciones de crédito cuyos plazos sean mayores de 24 meses, en la parte proporcional de las ganancias que corresponde al valor de las cuotas pendientes de pago, siempre que medie contrato celebrado en forma legal. La parte de la utilidad diferida será imponible en los ejercicios en que se perciba realmente.

La consideración anterior favorece únicamente a los negocios de ventas a plazos que brindan crédito para más de 24 meses, no tomando en cuenta aquellos que ofrecen un menor plazo para el pago de mercancías.

Con respecto a las cuentas pendientes de cobros por las ventas a plazo, se debe iniciar con el origen de la transacción, es decir, mediante el criterio contable adoptado.

En el párrafo 8 del Apéndice de la NIC 18 "Ingresos Ordinarios" se establece que los ingresos ordinarios imputables al precio de venta, excluyendo los intereses de la operación, se reconocen en el momento de la venta.

Según las ventas a plazo, cada cobro representa la recuperación parcial del costo y la recuperación parcial de la utilidad bruta, en la misma proporción en que éstos dos elementos coexistían en la venta original.

En base a lo anterior y de acuerdo a los enunciados del caso práctico, si durante el año 2007 se efectuó una venta a plazo de \$20,000.00 para ser liquidada en un período de 20 meses

iniciando el mismo mes de julio, la partida contable inicial sería:

FECHA	DESCRIPCION	DEBE	HABER
01/07/07	<u>Partida No. 3</u>		
	<u>CUENTAS POR COBRAR</u>	\$56,000.00	
	<u>VENTAS A PLAZO</u>		\$56,000.00
	20 meses \$20,000.00		
	36 meses \$36,000.00		
	V/ Registro de la venta a plazo		

Nótese que en este momento se registra el cargo a la cuenta de cuentas por cobrar de las ventas a plazo por el importe total de la venta, con el objeto de que la cuenta nos brinde información más clara y completa de la transacción; obviamente, se debe registrar el costo de venta de dicha transacción, el cual asciende a \$10,000.00:

FECHA	DESCRIPCION	DEBE	HABER
01/07/07	<u>Partida No. 4</u>		
	<u>COSTO DE VENTA</u>	\$28,000.00	
	Ventas a 20 meses \$10,000.00		
	Ventas a 36 meses \$18,000.00		\$28,000.00
	<u>INVENTARIO</u>		
	V/ Registro del precio de costo de las ventas en abonos		

Con la información anterior, se determina la utilidad a percibir en los siguientes períodos:

Ventas a 20 meses plazo

Total Venta a Plazo	:	\$20,000.00	=	100%
Costo de Venta a Plazo	:	\$10,000.00	=	50%
Utilidad esperada	:	\$10,000.00	=	50%

Cobros efectuados (2007)	:	\$6,000.00
Utilidad Realizada (\$6,000.00) X 50%	:	\$3,000.00

Utilidad No Realizada:

Utilidad esperada	:	\$10,000.00
(-) Utilidad realizada	:	\$ 3,000.00
Utilidad No Realizada	:	\$ 7,000.00

Ventas a 36 meses plazo

Total Venta a Plazo	:	\$36,000.00	=	100%
Costo de Venta a Plazo	:	\$18,000.00	=	50%
Utilidad esperada	:	\$18,000.00	=	50%

Cobros efectuados (2007)	:	\$6,000.00
Utilidad Realizada (\$6,000.00) X 50%	:	\$3,000.00

Utilidad No Realizada:

Utilidad esperada	:	\$18,000.00
(-)Utilidad realizada	:	\$ 3,000.00
Utilidad No Realizada	:	<u>\$ 15,000.00</u>

Al final del periodo, la empresa cierra la cuenta de ventas a plazos y la cuenta de costos de las ventas a plazo a las cuentas de utilidad no realizada en ventas a plazo:

FECHA	DESCRIPCION	DEBE	HABER
31/12/07	<u>Partida No. 5</u>		
	<u>VENTAS A PLAZO</u>	\$56,000.00	
	20 meses \$20,000.00		
	36 meses \$36,000.00		
	<u>COSTO DE VENTAS</u>		\$28,000.00
	Ventas a 20 meses \$10,000.00		
	Ventas a 36 meses \$18,000.00		
	<u>UTILIDAD NO REALIZADA</u>		\$28,000.00
	V/ Reconocimiento de la Utilidad no realizada en ventas a plazo.		

Debido a que la empresa ha cobrado \$12,000.00, los asientos contables son:

FECHA	DESCRIPCION	DEBE	HABER
31/12/07	<u>Partida No. 6</u>		
	<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTE</u>	\$12,000.00	
	<u>CUENTAS POR COBRAR</u>		
	Ventas a 20 meses \$6,000.00		\$12,000.00
	Ventas a 36 meses \$6,000.00		
	V/ Registro del cobro de ventas a plazo		

FECHA	DESCRIPCION	DEBE	HABER
31/12/07	<u>Partida No. 7</u>		
	<u>UTILIDAD NO REALIZADA</u>	\$6,000.00	
	Ventas a 20 meses \$3,000.00		
	Ventas a 36 meses \$3,000.00		
	<u>UTILIDAD REALIZADA</u>		\$6,000.00
	Ventas a 20 meses \$3,000.00		
	Ventas a 36 meses \$3,000.00		
	V/ Reconocimiento de la utilidad realizada en el periodo.		

Las cuentas por cobrar en las ventas a plazo se presentan por separado en el balance general, se clasifican como corrientes según el ciclo normal de operaciones de la entidad.

La totalidad de la utilidad no realizada se presenta en el balance general como partida antes de la participación de los accionistas, o como una cuenta de compensación (contra cuenta) a la cuenta por cobrar a plazos correspondientes.

Cuando la utilidad se va realizando a medida que se reciben los pagos, se contabiliza gradualmente asignándole una porción de cada cobranza; por lo tanto, siempre existirá una relación entre el saldo de las cuentas por cobrar a plazos para una categoría particular de ventas y la utilidad no realizada correspondiente a esas cuentas, dicha relación (porcentaje) es igual a la tasa de la utilidad en la venta inicial.

Por lo tanto, el cálculo del efecto impositivo es el siguiente:

CUENTA	BASE CONTABLE	BASE FISCAL	DIFERENCIAS		
			DIFERENCIA	DEDUCIBLE	IMPONIBLE
Utilidad no realizada en ventas a plazos 20 meses	7,000.00	0.00	7,000.00	7,000.00	
TASA				25%	
EFFECTO IMPOSITIVO				1,750.00	

FECHA	DESCRIPCION	DEBE	HABER
31/12/07	Partida No. 8 <u>ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO</u> <u>INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO</u> V/ Contabilización del Activo por Impuesto Diferido originado por las ventas a plazo a 20 meses.	\$1,750.00	\$1,750.00

3.16.3 Propiedades, Planta y Equipo

En cuanto a la depreciación de las Propiedades, Planta y Equipo, el aplicar el mismo método de depreciación de acuerdo a normativa contable y fiscal no significa que corresponderán los mismos valores, esto debido a ciertos factores tales como:

- a) El costo de adquisición
- b) El valor residual
- c) La vida útil

El importe depreciable de un activo se determina después de deducir su valor residual, contablemente, aunque éste último valor a menudo es insignificante³⁸.

Fiscalmente, según el Artículo 30 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, se determinará el monto por depreciación correspondiente a un ejercicio o periodo de imposición, aplicando un porcentaje fijo y constante sobre el valor sujeto a depreciación de la siguiente forma:

DESCRIPCION DE ACTIVO	PORCENTAJE
Edificaciones	5%
Maquinaria	20%
Vehículos	25%
Otros Bienes Muebles	50%

³⁸ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. Norma Internacional de Contabilidad 16 "Propiedades, Planta y Equipo". 2005. Párrafo 53.

En base al resultado anterior, significa que todo el valor será deducido fiscalmente, pero que éste valor no conciliará en el reconocimiento como gasto del periodo para fines contables, por lo que resulta necesario elaborar un cuadro que detalle la depreciación por años.

Por ejemplo, si el 01 de enero del año 2007, la empresa adquirió una maquinaria por un valor de \$350,000.00, teniendo una vida útil de 7 años y deducible fiscalmente para 5 años.

AÑO	COSTO DEL ACTIVO	VALOR CONTABLE			BASE FISCAL		
		DEPRECIACION		VALOR NETO	DEPRECIACION		VALOR NETO
		ANUAL	ACUM.		ANUAL	ACUM.	
0	350,000	-	-	350,000	-	-	350,000
2007	350,000	50,000	50,000	300,000	70,000	70,000	280,000
2008	350,000	50,000	100,000	250,000	70,000	140,000	210,000
2009	350,000	50,000	150,000	200,000	70,000	210,000	140,000
2010	350,000	50,000	200,000	150,000	70,000	280,000	70,000
2011	350,000	50,000	250,000	100,000	70,000	350,000	-
2012	350,000	50,000	300,000	50,000			
2013	350,000	50,000	350,000	-			
		350,000			350,000		

Para el caso, la diferencia temporaria distribuida en cada año, sería:

AÑO	VALOR NETO		DIFERENCIA TEMPORARIA	EFECTO IMPOSITIVO	SAL. INIC.	Do (Cr)
	VALOR CONTABLE	BASE FISCAL				
0	350,000	350,000	-	-		-
2007	300,000	280,000	20,000	5,000		5,000
2008	250,000	210,000	40,000	10,000	5,000	5,000
2009	200,000	140,000	60,000	15,000	10,000	5,000
2010	150,000	70,000	80,000	20,000	15,000	5,000
2011	100,000	-	100,000	25,000	20,000	5,000
2012	50,000	-	50,000	10,250	25,000	(10,250)
2013	-	-	-	-	10,250	(10,250)

El cuadro anterior, refleja que mientras mayor sea el monto de depreciación por año menor será la utilidad contable, mientras que desde el punto de vista fiscal, mientras más bajo es éste monto la base imponible será mayor. Asimismo, dicho cuadro permite tener un mejor control sobre el movimiento contable de las correspondientes diferencias temporarias y efectos impositivos.

Para determinar la diferencia temporaria, es necesario analizar los valores del cuadro, en tal sentido, al final del año 5 cuando la base fiscal del activo es cero se tiene una diferencia de \$100,000.00, y es a partir del año próximo cuando el efecto impositivo se revierte, es decir, cuando se determina la utilidad imponible desde el año 2007 al 2011 se deberá incluir una disminución en concepto de depreciación aplicada de menos (se tiene el derecho fiscal para deducirlo) por un valor de \$20,000.00 que no ha sido deducido para efectos contables cada

año, mientras que en los últimos dos años, el valor a depreciar contablemente ya no se podrá deducir para fines fiscales (depreciación aplicada de más), por lo que dicha diferencia en el primer año sería de carácter imponible.

El aspecto más relevante, es el valor a registrar del impuesto diferido. La NIC 12 establece que las diferencias temporarias pueden aparecer al registrar por primera vez un activo o un pasivo, en tal sentido, la transacción no afecta ni a la utilidad contable ni a la utilidad imponible y por lo tanto una entidad podrá reconocer un activo o pasivo por impuesto diferido³⁹. Es decir, si se determina la base fiscal al final del año 2007 la diferencia temporaria es de \$20,000.00 teniendo un efecto impositivo de \$5,000.00:

BASE FISCAL DEL ACTIVO	=	Valor Contable del activo	-	Importe que será gravado	+	Importe que será deducible
	=	300,000.00	-	300,000.00	+	280,000.00
	=	280,000.00				

³⁹ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. Norma Internacional de Contabilidad 12 "Impuestos a las ganancias". 2005. Párrafo 22.

CUENTA	BASE CONTABLE	BASE FISCAL	DIFERENCIAS		
			DIFERENCIA	DEDUCIBLE	IMPONIBLE
Propiedad, Planta y Equipo	300,000.00	280,000.00	20,000.00		20,000.00
TASA					25%
EFECTO IMPOSITIVO					5,000.00

El registro contable será el siguiente:

FECHA	DESCRIPCION	DEBE	HABER
31/12/07	<u>Partida No. 9</u> <u>GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA</u> <u>DIFERIDO</u> <u>PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO</u> V/ Contabilización del Pasivo por Impuesto Diferido originado por la depreciación de las Propiedades, Planta y Equipo.	\$5,000.00	\$5,000.00

Sin embargo, en los años posteriores, no se deberá contabilizar el total del efecto imponible resultante de la respectiva diferencia temporaria, debido a que dicha diferencia se deriva del registro inicial del activo productivo, y se tomará como referencia el cuadro donde aparece la determinación de las diferencias temporarias de las Propiedades, Planta y Equipo (la última columna refleja el saldo del impuesto diferido a contabilizar por año).

3.16.4 Arrendamiento Financiero

El arrendamiento financiero es deducible contablemente para el arrendatario, debido a la depreciación que origina el bien arrendado, según lo establecido en la NIC 17, mientras que fiscalmente dicha deducción no es permitida, de acuerdo al Art. 15 de la Ley de Arrendamiento Financiero

Estableciendo la depreciación respectiva para fines contables y fiscales, se obtiene:

AÑO	VALOR DEL ACTIVO	VALOR CONTABLE			BASE FISCAL		
		DEPRECIACION		VALOR NETO	DEPRECIACION		VALOR NETO
		ANUAL	ACUM.		ANUAL	ACUM.	
0	60,000	-	-	60,000	-	-	60,000
2007	60,000	20,000	20,000	40,000	12,000	12,000	48,000
2008	60,000	20,000	40,000	20,000	12,000	24,000	36,000
2009	60,000	20,000	60,000	-	12,000	36,000	24,000
2010	60,000	-	-	-	12,000	48,000	12,000
2011	60,000	-	-	-	12,000	60,000	-
		60,000			60,000		

AÑO	VALOR NETO		DIFERENCIA TEMPORARIA	EFECTO IMPOSITIVO	SAL. INIC.	Do (Cr)
	VALOR CONTABLE	BASE FISCAL				
0	60,000	60,000	-	-		-
2007	40,000	48,000	(8,000)	(2,000)		(2,000)
2008	20,000	36,000	(16,000)	(4,000)	(2,000)	(2,000)
2009	-	24,000	(24,000)	(6,000)	(4,000)	(2,000)
2010	-	12,000	(12,000)	3,000	(6,000)	3,000
2011	-	-	-	6,000	(3,000)	3,000

CUENTA	BASE CONTABLE	BASE FISCAL	DIFERENCIAS		
			DIFERENCIA	DEDUCIBLE	IMPONIBLE
Cuentas por Cobrar - Arrendamiento Financiero	40,000.00	48,000.00	8,000.00	8,000.00	
TASA				25%	
EFECTO IMPOSITIVO				2,000.00	

El registro contable será el siguiente:

FECHA	DESCRIPCION	DEBE	HABER
31/12/07	Partida No. 10 <u>ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO</u> <u>INGRESO POR IMPUESTO DIFERIDO</u> V/ Contabilización del Pasivo por Impuesto Diferido originado por la depreciación de la maquinaria que se tiene en arrendamiento financiero.	\$2,000.00	\$2,000.00

3.16.5 Inventarios

Contablemente, los elaboradores de estados financieros tienen que enfrentarse con las incertidumbres que, inevitablemente, rodean muchos acontecimientos y circunstancias. Tales incertidumbres son reconocidas mediante la revelación de

información acerca de su naturaleza y extensión, así como por el ejercicio de prudencia en la preparación de los estados financieros. Prudencia es la inclusión de un cierto grado de precaución, al realizar los juicios necesarios para hacer las estimaciones requeridas bajo condiciones de incertidumbre, de tal manera que los activos no se sobrevaloren⁴⁰.

En base a lo anterior, la determinación del importe en libros de algunos activos, como los inventarios, exigirá la estimación, en la fecha del balance, de los efectos que se deriven de eventos futuros inciertos sobre tales activos, por ejemplo, el efecto de la obsolescencia sobre los inventarios.

Es decir, la estimación por obsolescencia de inventarios registrará las estimaciones contables, que una empresa establezca en sus políticas contables, para salvaguardar la obsolescencia de las mercaderías para la venta, materiales y suministros⁴¹.

El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los

⁴⁰ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. Marco Conceptual. 2005. Párrafo 37

⁴¹ GOCHEZ CANO, Antonio. Guía de Procedimientos para la formación y legalización de una Sociedad Anónima en El Salvador. 2ª Edición. El Salvador, Febrero 2006. Pág. 201

inventarios, serán reconocidas en el periodo en que ocurra la rebaja o la pérdida dentro de los resultados de operación, y en el balance general, el valor neto de los inventarios que sí podrán ser vendidos en condiciones normales.

Para el caso, La empresa para el año 2007 ha establecido una estimación contable de \$25,000.00 por obsolescencia de inventarios. Esta estimación es incorporada dentro de los Estados Financieros para efectos contables de deducción en el periodo que se realiza, pero sin embargo, origina ciertas incertidumbre por que según la Ley del Impuesto sobre la Renta, esta no representa un efecto deducible para determinar la utilidad gravable a dicho impuesto.

El registro contable que da origen a la estimación por obsolescencia de inventario es el siguiente:

FECHA	DESCRIPCION	DEBE	HABER
31/12/07	<u>Partida No. 11</u> <u>GASTOS DE OPERACION</u> Obsolescencia de Inventario <u>ESTIMACION POR OBSOLESCENCIA DE</u> <u>INVENTARIO</u> Obsolescencia de Inventario V/Por la Estimación de Obsolescencia de Inventario.	\$25,000.00	\$25,000.00

La Estimación por Obsolescencia de Inventarios no podrá ser tratada como una diferencia temporaria debida a que en el futuro no tendrá ningún efecto y la empresa no podrá recuperar ningún valor por dicha diferencia.

El siguiente cuadro muestra las diferencias que existe entre el valor contable y la base fiscal.

CUENTA	BASE CONTABLE	BASE FISCAL	DIFERENCIAS		
			DIFERENCIA	DEDUCIBLE	IMPONIBLE
Inventarios	250,000.00	250,000.00	0.00	-	-
TASA					25%
EFFECTO IMPOSITIVO					-

Para efectos fiscales, la estimación por obsolescencia de inventarios no es deducible para determinar la utilidad gravable, porque es considerada como una pérdida de capital, según lo establece la Ley del Impuesto sobre la Renta en el Art. 29 inciso I, numeral 10, por lo tanto no incide en la determinación del impuesto sobre la renta diferido (Diferencia Permanente).

3.16.6 Estimaciones Laborales

Las Provisiones Laborales comprenden todos los beneficios que los empleados tienen en una empresa a cambio de sus servicios.

Debe reconocerse una estimación laboral cuando se den las siguientes condiciones⁴²:

- ✓ La entidad tienen una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;
- ✓ Es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y
- ✓ Pueda hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

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

- ✓ El pago de la obligación viene exigido por la ley; o bien

⁴² CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. Norma Internacional de Contabilidad 37 "Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes". 2005. Párrafo 10.

- ✓ Al tratarse de una obligación implícita, cuando el suceso (que muy bien puede ser una actuación de la propia entidad) haya creado una expectativa válida ante aquéllos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

El primer punto anterior tiene su origen, y es en el Art. 447 del Código de Comercio donde se establece que "debe constituirse una provisión o reserva para proveer al cumplimiento de las obligaciones que respecto a su personal tenga el comerciante en virtud de la ley o de los contratos de trabajo"

En base a lo anterior, contablemente las estimaciones laborales son consideradas como gastos deducibles del periodo; pero desde el punto de vista fiscal, en el Art. 29, Inc. 1º numeral 2, dichas estimaciones son deducibles hasta el momento en que se hagan efectivas (pagadas).

Para el caso, la entidad, tiene dentro de su manual de políticas, indemnizar a sus empleados que son despedidos, la indemnización estimada para el 31 de diciembre del año 2007 asciende a un monto de \$140,500.00 pagaderas en el primer trimestre del año 2008.

Por lo tanto, el registro contable será el siguiente:

FECHA	DESCRIPCION	DEBE	HABER
01/12/07	<u>Partida No. 12</u>		
	<u>GASTOS DE OPERACIÓN</u>	\$140,500.00	
	INDEMNIZACIONES		
	<u>ESTIMACIONES LABORALES</u>		\$140,500.00
	INDEMNIZACIONES		
	V/ Por la Estimación de Indemnizaciones a Empleados.		

Según lo establecido anteriormente, los efectos futuros de dichas cuentas serán diferencias temporarias deducibles, debido a que serán canceladas o pagadas en el próximo periodo.

Se utilizará la formula de ayuda para determinar la base fiscal:

$$\begin{aligned}
 \text{BASE FISCAL DEL PASIVO} &= \text{Valor Contable del pasivo} - \text{Importe que será deducible} + \text{Importe que será gravado} \\
 &= 140,500.00 - 140,500.00 + 0.00 \\
 &= 0.00
 \end{aligned}$$

Tomando en consideración el cuadro resumen se obtiene:

CUENTA	BASE CONTABLE	BASE FISCAL	DIFERENCIAS		
			DIFERENCIA	DEDUCIBLE	IMPONIBLE
Estimaciones laborales	140,500.00	0.00	140,500.00	140,500.00	
TASA				25%	
EFFECTO IMPOSITIVO				35,125.00	

De acuerdo al cuadro resumen, la diferencia es deducible ya que el valor en libros del pasivo es mayor a la base fiscal.

La partida contable del impuesto diferido, es la siguiente:

FECHA	DESCRIPCION	DEBE	HABER
31/12/07	<u>Partida No. 13</u> <u>ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO</u> <u>INGRESO POR IMPUESTO SOBRE LA</u> <u>RENTA DIFERIDO</u> V/ Contabilización del Activo por Impuesto Diferido originado por las estimaciones laborales.	\$35,125.00	\$35,125.00

A continuación se procede a determinar el respectivo Impuesto Sobre la Renta Corriente del año 2007, tomando en consideración las disposiciones tributarias establecidas en los distintos enunciados:

UTILIDAD ANTES DE IMPUESTO	225,000.00
AJUSTES DERIVADOS DE:	
(+) AUMENTO EN ESTIMACION PARA CUENTAS INCOBRABLES	15,000.00
UTILIDAD NO REALIZADA VTAS. A PLAZO 20 MESES	7,000.00
AUMENTO EN ESTIMACION PARA OBS. DE INVENTARIOS	25,000.00
AUMENTO EN ESTIMACIONES LABORALES	140,500.00
(-) DEPRECIACIÓN APLICADAS DE MENOS	(20,000.00)
GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO	(10,000.00)
RESERVA LEGAL	<u>(26,775.00)</u>
UTILIDAD GRAVABLE	355,725.00
IMP. SOBRE LA RENTA POR PAGAR	88,931.25

EL SAMARITANO, S.A. DE C.V.		
BALANCE DE SITUACION FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2007		
EXPRESADO EN DOLARES DE LOS E.E.U.U. DE NORTEAMERICA		
ACTIVO		
ACTIVO CORRIENTE		1,850,000.00
EFFECTIVO Y EQUIVALENTES	750,000.00	
CUENTAS POR COBRAR	500,000.00	
CUENTA POR COBRAR - ARRENDAMIENTO FINANCIERO	40,000.00	
ESTIMACION PARA CUENTAS INCOBRABLES	<u>(15,000.00)</u>	525,000.00
INVENTARIOS	500,000.00	
ESTIMACION POR OBSOLESCENCIA DE INVENTARIOS	<u>(25,000.00)</u>	475,000.00
GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO		100,000.00
ACTIVO NO CORRIENTE		300,000.00
PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	350,000.00	
DEPREC. ACUMULADA	<u>(50,000.00)</u>	300,000.00
TOTAL DE ACTIVO		<u>2,150,000.00</u>
PASIVO		
PASIVO CORRIENTE		588,931.25
PRESTAMOS Y SOBREGIROS BANCARIOS	150,000.00	
CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES	250,000.00	
OTRAS CUENTAS POR PAGAR A CORTO PLAZO	100,000.00	
IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR PAGAR		88,931.25
PASIVO NO CORRIENTE		512,500.00
PRESTAMOS A LARGO PLAZO	350,000.00	
PROVISIONES LABORALES	140,500.00	
UTILIDADES NO REALIZADAS		22,000.00
TOTAL PASIVO		<u>1,101,431.25</u>
PATRIMONIO		
CAPITAL SOCIAL	907,725.00	
RESERVA LEGAL	26,775.00	
UTILIDADES DISPONIBLES		114,068.75
TOTAL PATRIMONIO		<u>1,048,568.75</u>
TOTAL PASIVO MÁS PATRIMONIO		<u>2,150,000.00</u>

EL SAMARITANO, S.A. DE C.V.		
ESTADO DE RESULTADOS PARA EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2007		
EXPRESADO EN DOLARES DE LOS E.E.U.U. DE NORTEAMERICA		
VENTAS		1,000,000.00
(-)COSTO DE VENTAS		<u>(500,000.00)</u>
UTILIDAD EN VENTAS		500,000.00
(-) UTILIDADES NO REALIZADAS		
VENTAS A 20 MESES PLAZO	7,000.00	
VENTAS A 36 MESES PLAZO	15,000.00	<u>22,000.00</u>
UTILIDAD NETA SOBRE VENTAS		478,000.00
GASTOS DE OPERACIÓN		
GASTOS DE ADMINISTRACION	50,000.00	
GASTOS DE VENTA	150,000.00	
GASTOS FINANCIEROS	75,000.00	<u>(275,000.00)</u>
UTILIDAD DE OPERACIÓN Y ANTES DE IMPUESTO		203,000.00
IMPUESTO SOBRE LA RENTA		<u>(88,931.25)</u>
UTILIDAD NETA		<u>114,068.75</u>

El Estado de Resultados presenta el monto de Impuesto Sobre la Renta de acuerdo a disposiciones fiscales, sin embargo los demás montos se presentan de acuerdo a NIIF. Además, la Reserva legal, ha sido determinada de acuerdo a lo establecido en disposiciones mercantiles.

A continuación, se procede a determinar el impacto en el Estado de Resultados, considerando los montos de los Ingresos y Gastos por Impuesto Sobre la Renta Diferido, para lo cual se debe mayorizar especificando la partida de procedencia:

ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO			
2)	3,750.00		
8)	1,750.00		
10)	2,000.00		
13)	35,125.00		
	42,625.00		

PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO			
		5,000.00	(9)
		5,000.00	

INGRESO POR IMPUESTO DIFERIDO			
		3,750.00	(2)
		1,750.00	(8)
		2,000.00	(10)
		35,125.00	(13)
		42,625.00	

GASTO POR IMPUESTO DIFERIDO			
9)	5,000.00		
	5,000.00		

Por lo tanto, tomando como base el Impuesto Sobre la Corriente determinado en el Estado de Resultados, se obtiene:

GASTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE	88,931.25
EFECTO DE IMPUESTO DIFERIDO:	
INGRESO POR IMPUESTO DIFERIDO	(42,625.00)
GASTO POR IMPUESTO DIFERIDO	5,000.00
GASTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA A MOSTRAR EN EL ESTADO DE RESULTADOS	<u><u>51,306.25</u></u>

EL SAMARITANO, S.A. DE C.V.		
ESTADO DE RESULTADOS PARA EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2007		
EXPRESADO EN DOLARES DE LOS E.E.U.U. DE NORTEAMERICA		
VENTAS		1,000,000.00
(-)COSTO DE VENTAS		<u>(500,000.00)</u>
UTILIDAD EN VENTAS		500,000.00
(-) UTILIDADES NO REALIZADAS		
VENTAS A 20 MESES PLAZO	7,000.00	
VENTAS A 36 MESES PLAZO	<u>15,000.00</u>	<u>22,000.00</u>
UTILIDAD NETA SOBRE VENTAS		478,000.00
GASTOS DE OPERACIÓN		
GASTOS DE ADMINISTRACION	50,000.00	
GASTOS DE VENTA	150,000.00	
GASTOS FINANCIEROS	<u>75,000.00</u>	<u>(275,000.00)</u>
UTILIDAD DE OPERACION Y ANTES DE IMPUESTO		203,000.00
IMPUESTO SOBRE LA RENTA		<u>(51,306.25)</u>
UTILIDAD NETA		<u><u>151,693.75</u></u>

Con respecto al Gasto a mostrar en resultados, se obtiene a partir del Gasto de Impuesto corriente adicionándose el Gasto por Impuesto Diferido, y deduciéndole el Ingreso por Impuesto Diferido (Disminución en el pago del Impuesto).

EL SAMARITANO, S.A. DE C.V.		
BALANCE DE SITUACION FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2007		
EXPRESADO EN DOLARES DE LOS E.E.U.U. DE NORTEAMERICA		
ACTIVO		
ACTIVO CORRIENTE		1,850,000.00
EFECTIVO Y EQUIVALENTES	750,000.00	
CUENTAS POR COBRAR	500,000.00	
CUENTA POR COBRAR - ARRENDAMIENTO FINANCIERO	40,000.00	
ESTIMACION PARA CUENTAS INCOBRABLES	<u>(15,000.00)</u>	525,000.00
INVENTARIOS	500,000.00	
ESTIMACION POR OBSOLESCENCIA DE INVENTARIOS	<u>(25,000.00)</u>	475,000.00
GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO		100,000.00
ACTIVO NO CORRIENTE		342,625.00
PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	350,000.00	
DEPREC. ACUMULADA	<u>(50,000.00)</u>	300,000.00
ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO		42,625.00
TOTAL DE ACTIVO		2,192,625.00
<hr/>		
PASIVO		
PASIVO CORRIENTE		588,931.25
PRESTAMOS Y SOBREGIROS BANCARIOS	150,000.00	
CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES	250,000.00	
OTRAS CUENTAS POR PAGAR A CORTO PLAZO	100,000.00	
IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR PAGAR		88,931.25
PASIVO NO CORRIENTE		517,500.00
PRESTAMOS A LARGO PLAZO	350,000.00	
ESTIMACIONES LABORALES	140,500.00	
UTILIDADES NO REALIZADAS	22,000.00	
PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO		5,000.00
TOTAL PASIVO		1,106,431.25
<hr/>		
PATRIMONIO		
CAPITAL SOCIAL	907,725.00	
RESERVA LEGAL	26,775.00	
UTILIDADES DISPONIBLES		151,693.75
TOTAL PATRIMONIO		1,086,193.75
<hr/>		
TOTAL PASIVO MÁS PATRIMONIO		2,192,625.00
<hr/>		

AÑO 2008:

Para este año, se presentan las siguientes situaciones:

1. Se han cobrado 12 cuotas de las ventas a plazo a 20 meses y 12 cuotas de las ventas a plazo a 36 meses.

2. Al final del año, no se ha hecho abono alguno de la Estimación para cuentas incobrables, considerándose incobrable para efectos tributarios.

3. Se aplica a resultados el valor correspondiente a la depreciación de la maquinaria.

4. Se cancelan las indemnizaciones estimadas contablemente el año anterior.

5. No se han creado más estimaciones laborales.

DESARROLLO

Al final del año la empresa presenta el Estado de Resultados y el Estado de Situación Financiera, pero sin afectar los montos del Impuesto Sobre la Renta Diferido:

EL SAMARITANO, S.A. DE C.V.
ESTADO DE RESULTADOS PARA EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2008
EXPRESADO EN DOLARES DE LOS E.E.U.U. DE NORTEAMERICA

VENTAS		1,000,000.00
(-)COSTO DE VENTAS		(500,000.00)
UTILIDAD EN VENTAS		500,000.00
(+) UTILIDADES REALIZADAS		
VENTAS A 20 MESES PLAZO	6,000.00	
VENTAS A 36 MESES PLAZO	6,000.00	12,000.00
UTILIDAD NETA SOBRE VENTAS		488,000.00
GASTOS DE OPERACIÓN		
GASTOS DE ADMINISTRACION	50,000.00	
GASTOS DE VENTA	150,000.00	
GASTOS FINANCIEROS	75,000.00	(275,000.00)
UTILIDAD DE OPERACION Y ANTES DE IMPUESTO		213,000.00
IMPUESTO SOBRE LA RENTA		(11,973.75)
UTILIDAD NETA		201,026.25

UTILIDAD ANTES DE IMPUESTO		213,000.00
AJUSTES DERIVADOS DE:		
(-) ESTIMACIÓN PARA CUENTAS INCOBRABLES		(15,000.00)
UTILIDAD REALIZA EN VENTAS A PLAZO A 20 MESES		(6,000.00)
PAGO DE ESTIMACIONES LABORALES		(140,500.00)
RESERVA LEGAL		(3,605.00)
UTILIDAD GRAVABLE		47,895.00
IMP. SOBRE LA RENTA POR PAGAR		11,973.75

EL SAMARITANO, S.A. DE C.V.
BALANCE DE SITUACION FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2008
EXPRESADO EN DOLARES DE LOS E.E.U.U. DE NORTEAMERICA

ACTIVO

ACTIVO CORRIENTE				1,710,480.00
EFECTIVO Y EQUIVALENTES			630,480.00	
CUENTAS POR COBRAR	500,000.00			
CUENTA POR COBRAR - ARRENDAMIENTO FINANCIERO	20,000.00			
ESTIMACION PARA CUENTAS INCOBRABLES	<u>(15,000.00)</u>		505,000.00	
INVENTARIOS	500,000.00			
ESTIMACION POR OBSOLESCENCIA DE INVENTARIOS	<u>(25,000.00)</u>		475,000.00	
GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO			100,000.00	
 ACTIVO NO CORRIENTE				 292,625.00
PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	350,000.00			
DEPREC. ACUMULADA	<u>(100,000.00)</u>		250,000.00	
ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO			42,625.00	

TOTAL DE ACTIVO	2,003,105.00
------------------------	---------------------

PASIVO

PASIVO CORRIENTE				500,973.75
PRESTAMOS Y SOBREGIROS BANCARIOS			146,000.00	
CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES			245,000.00	
OTRAS CUENTAS POR PAGAR A CORTO PLAZO			98,000.00	
IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR PAGAR			11,973.75	
 PASIVO NO CORRIENTE				 363,000.00
PRESTAMOS A LARGO PLAZO			348,000.00	
UTILIDADES NO REALIZADAS			10,000.00	
PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO			5,000.00	

TOTAL PASIVO	863,973.75
---------------------	-------------------

PATRIMONIO

CAPITAL SOCIAL				907,725.00
RESERVA LEGAL			30,380.00	
UTILIDADES DISPONIBLES			201,026.25	

TOTAL PATRIMONIO	1,139,131.25
-------------------------	---------------------

TOTAL PASIVO MÁS PATRIMONIO	2,003,105.00
------------------------------------	---------------------

Debido a que la estimación para cuentas incobrables cumple con la disposición legal para ser considerada como tal, se efectúa la reversión del Activo por Impuesto Diferido:

FECHA	DESCRIPCION	DEBE	HABER
31/12/08	Partida No. 1		
	GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO	\$3,750.00	
	ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO		\$3,750.00
	V/ Contabilización de la reversión del Activo por Impuesto Diferido originado por la estimación para cuentas incobrables.		

En cuanto a las ventas a plazo, los movimientos durante el 2008 son los siguientes:

Ventas a 20 meses plazo

Total Venta a Plazo	:	\$20,000.00	=	100%
Costo de Venta a Plazo	:	\$10,000.00	=	50%
Utilidad esperada	:	\$10,000.00	=	50%

Cobros efectuados (2008)	:	\$12,000.00
Utilidad Realizada (\$12,000.00) X 50%):	:	\$ 6,000.00

Utilidad No Realizada:

Utilidad esperada	:	\$10,000.00
(-)Utilidad realizada	:	\$ 9,000.00
Utilidad No Realizada	:	\$ 1,000.00

Ventas a 36 meses plazo

Total Venta a Plazo	:	\$36,000.00	=	100%
Costo de Venta a Plazo	:	\$18,000.00	=	50%
Utilidad esperada	:	\$18,000.00	=	50%

Cobros efectuados (2008)	:	\$12,000.00
Utilidad Realizada (\$12,000.00) X 50% :	:	\$ 6,000.00

Utilidad No Realizada:

Utilidad esperada	:	\$18,000.00
(-)Utilidad realizada	:	\$ 9,000.00
Utilidad No Realizada	:	\$ 9,000.00

Como la empresa ha cobrado \$24,000.00, los asientos contables son:

FECHA	DESCRIPCION	DEBE	HABER
31/12/08	<u>Partida No. 2</u>		
	<u>EFFECTIVO Y EQUIVALENTE</u>	\$24,000.00	
	<u>CUENTAS POR COBRAR</u>		
	Ventas a 20 meses \$12,000.00		\$24,000.00
	Ventas a 36 meses \$12,000.00		
	V/ Registro del cobro de ventas a plazo		

FECHA	DESCRIPCION	DEBE	HABER
31/12/08	<u>Partida No. 3</u>		
	<u>UTILIDAD NO REALIZADA</u>	\$12,000.00	
	Ventas a 20 meses \$6,000.00		
	Ventas a 36 meses \$6,000.00		
	<u>UTILIDAD REALIZADA</u>		\$12,000.00
	Ventas a 20 meses \$6,000.00		
	Ventas a 36 meses \$6,000.00		
	V/ Reconocimiento de la utilidad realizada en el periodo.		

El cálculo del efecto impositivo es el siguiente:

CUENTA	BASE CONTABLE	BASE FISCAL	DIFERENCIAS		
			DIFERENCIA	DEDUCIBLE	IMPONIBLE
Utilidad no realizada en ventas a plazos 20 meses	1,000.00	0.00	1,000.00	1,000.00	
TASA				25%	
EFFECTO IMPOSITIVO				250.00	

Saldo actual : \$ 250.00
 Saldo anterior : \$1,750.00
 Ajuste a registrar : (\$1,500.00)

FECHA	DESCRIPCION	DEBE	HABER
31/12/08	<u>Partida No. 4</u> <u>GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA</u> <u>RENTA DIFERIDO</u> <u>ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO</u> V/ Contabilización de la reversión del Activo por Impuesto Diferido originado por las ventas a plazo a 20 meses.	\$1,500.00	\$1,500.00

Respecto a la depreciación de la maquinaria, aún no se da el efecto reversión (de acuerdo al cuadro de depreciación por años presentado en el año 2007), por lo que se sigue contabilizando un Pasivo por Impuesto Diferido:

FECHA	DESCRIPCION	DEBE	HABER
31/12/08	<u>Partida No. 5</u> <u>GASTO POR IMPUESTO SOBRE LA</u> <u>RENTA DIFERIDO</u> <u>PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO</u> V/ Contabilización del Pasivo por Impuesto Diferido originado por la Depreciación de la Maquinaria.	\$5,000.00	\$5,000.00

En cuanto al arrendamiento financiero, se toma como base el cuadro del año 2007, y se tiene:

CUENTA	BASE CONTABLE	BASE FISCAL	DIFERENCIAS		
			DIFERENCIA	DEDUCIBLE	IMPONIBLE
Cuentas por Cobrar - Arrendamiento Financiero	20,000.00	36,000.00	16,000.00	16,000.00	
TASA				25%	
EFFECTO IMPOSITIVO				4,000.00	

Saldo actual : \$4,000.00

Saldo anterior : \$2,000.00

Ajuste a registrar : (\$2,000.00)

El registro contable será el siguiente:

FECHA	DESCRIPCION	DEBE	HABER
31/12/08	<u>Partida No. 6</u> <u>ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO</u> <u>INGRESO POR IMPUESTO DIFERIDO</u> V/ Contabilización del Pasivo por Impuesto Diferido originado por la depreciación de la maquinaria que se tiene en arrendamiento financiero.	\$2,000.00	\$2,000.00

En relación a las estimaciones laborales, estas son deducidas en este ejercicio fiscal debido a que han sido canceladas en su totalidad acorde a las estimaciones respectivas, por lo que se revierte el valor del Activo por Impuesto Diferido:

FECHA	DESCRIPCION	DEBE	HABER
31/12/08	Partida No. 7		
	GASTO POR IMPUESTO DIFERIDO	\$35,125.00	
	ACTIVO POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO		\$35,125.00
	V/ Contabilización del efecto reversión del Activo por Impuesto Diferido originado por las estimaciones laborales.		

A continuación se presenta la mayorización de las cuentas relacionadas con el Impuesto Sobre la Renta Diferido:

ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO			
S)	42,625.00	3,750.00	(1
6)	2,000.00	1,500.00	(4
		35,125.00	(7
	44,625.00	40,375.00	
	4,250.00		

PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO			
		5,000.00	(S
		5,000.00	(5
		10,000.00	

INGRESO POR IMPUESTO DIFERIDO	
	2,000.00 (6)

GASTO POR IMPUESTO DIFERIDO	
1)	3,750.00
	1,500.00
	5,000.00
	35,125.00
	<u>45,375.00</u>

Por lo tanto, el Gasto de Impuesto Sobre la Renta a mostrar en el Estado de Resultados se obtiene de la siguiente manera:

GASTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA CORRIENTE	11,973.75
EFECTO DE IMPUESTO DIFERIDO:	
INGRESO POR IMPUESTO DIFERIDO	(2,000.00)
GASTO POR IMPUESTO DIFERIDO	45,375.00
GASTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA A MOSTRAR EN EL ESTADO DE RESULTADOS	<u><u>55,348.75</u></u>

EL SAMARITANO, S.A. DE C.V.	
ESTADO DE RESULTADOS PARA EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2008	
EXPRESADO EN DOLARES DE LOS E.E.U.U. DE NORTEAMERICA	
VENTAS	1,000,000.00
(-)COSTO DE VENTAS	<u>(500,000.00)</u>
UTILIDAD EN VENTAS	500,000.00
(+) UTILIDADES REALIZADAS	
VENTAS A 20 MESES PLAZO	6,000.00
VENTAS A 36 MESES PLAZO	<u>6,000.00</u>
UTILIDAD NETA SOBRE VENTAS	488,000.00
GASTOS DE OPERACIÓN	
GASTOS DE ADMINISTRACION	50,000.00
GASTOS DE VENTA	150,000.00
GASTOS FINANCIEROS	<u>75,000.00</u>
UTILIDAD DE OPERACION Y ANTES DE IMPUESTO	213,000.00
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	<u>(55,348.75)</u>
UTILIDAD NETA	<u><u>157,651.25</u></u>

Finalmente, se presenta el Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre de 2008:

EL SAMARITANO, S.A. DE C.V.		
BALANCE DE SITUACION FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2008		
EXPRESADO EN DOLARES DE LOS E.E.U.U. DE NORTEAMERICA		
ACTIVO		
ACTIVO CORRIENTE		1,710,480.00
EFFECTIVO Y EQUIVALENTES		630,480.00
CUENTAS POR COBRAR	500,000.00	
CUENTA POR COBRAR - ARRENDAMIENTO FINANCIERO	20,000.00	
ESTIMACION PARA CUENTAS INCOBRABLES	<u>(15,000.00)</u>	505,000.00
INVENTARIOS	500,000.00	
ESTIMACION POR OBSOLESCENCIA DE INVENTARIOS	<u>(25,000.00)</u>	475,000.00
GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO		100,000.00
ACTIVO NO CORRIENTE		254,250.00
PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	350,000.00	
DEPREC. ACUMULADA	<u>(100,000.00)</u>	250,000.00
ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO		4,250.00
TOTAL DE ACTIVO		1,964,730.00
<hr/>		
PASIVO		
PASIVO CORRIENTE		500,973.75
PRESTAMOS Y SOBREGIROS BANCARIOS	146,000.00	
CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES	245,000.00	
OTRAS CUENTAS POR PAGAR A CORTO PLAZO	98,000.00	
IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR PAGAR	11,973.75	
PASIVO NO CORRIENTE		368,000.00
PRESTAMOS A LARGO PLAZO	348,000.00	
UTILIDADES NO REALIZADAS	10,000.00	
PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO		10,000.00
TOTAL PASIVO		868,973.75
<hr/>		
PATRIMONIO		
CAPITAL SOCIAL	907,725.00	
RESERVA LEGAL	30,380.00	
UTILIDADES DISPONIBLES	157,651.25	
TOTAL PATRIMONIO		1,095,756.25
TOTAL PASIVO MÁS PATRIMONIO		1,964,730.00

CAPITULO IV

CONCLUSIONES Y RECOMENTACIONES

4.1 Conclusiones

La técnica contable del Impuesto Sobre la Renta Diferido ha cambiado a lo largo del tiempo, con el propósito de que la información financiera sea relevante y fiable; mediante el trabajo de investigación (Capítulo I al III), se ha logrado identificar aspectos relevantes sobre el Reconocimiento, Medición, Contabilización y Presentación del Impuesto Sobre la Renta Corriente y Diferido, entre los que se mencionan:

1. Existe deficiencia en la aplicación del tratamiento contable del impuesto sobre la renta de acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 12 "Impuestos a las Ganancias".
2. Existen 3 tipos de diferencias en el reconocimiento de Activos, Pasivos, Ingresos, Costos y Gastos: Diferencias Permanentes, Temporales y Temporarias; no obstante la NIC 12, sólo identifica las Diferencias Temporales y Temporarias.
3. La base fiscal constituye el elemento clave para aplicar la técnica del Método del Pasivo basado en el Balance, donde las

cuentas de activos, pasivos, ingresos, costos y gastos se medirán de acuerdo a lo que dicten los lineamientos establecidos en las leyes tributarias vigentes, determinando así la utilidad imponible.

4. El pasivo por impuesto diferido representa un aumento en el pago de impuestos en períodos futuros, mientras que un Activo por impuesto diferido disminuyen dicho impuesto.
5. Se comprobó que la correcta aplicación de la NIC 12 en el tratamiento del Impuesto Sobre la Renta no se ha implementado, ya que sólo se determina el impuesto corriente del período, obviando los impuestos diferidos, incumpliendo al principio de que los registros contables deben de realizarse sobre la base de la sustancia contable más que la forma legal.
6. Se Comprobó que las principales causas que influyen en la deficiencia en el dominio de los estudiantes del tratamiento contable del Impuesto Sobre la Renta de acuerdo a NIIF'S en orden de importancia son: Falta de Material Bibliográfico aplicado a nuestro medio, Falta de Capacitación, Poco interés de los estudiantes en el aprendizaje.

7. Se Evidenció que los alumnos tienen dificultades en cuanto a la revelación en los Estados Financieros del Impuesto Sobre la Renta Diferido.
8. Comprobamos que los estudiantes consideran que la aplicación de la NIC 12 Impuestos a sobre las ganancias conlleva un valor agregado y que es útil como herramienta financiera.
9. Se Comprobó que los estudiantes consideran que el contenido de material de consulta existente sobre el reconocimiento, medición, contabilización y presentación del Impuesto Sobre la Renta Corriente y Diferido es incompleto, desactualizado y que no está basado en Normas Internacionales de Información Financiera y normativa tributaria vigente aplicable en El Salvador.
10. El contenido de esta propuesta se orienta a la creación de un amplio criterio contable elemental, como herramienta para que los estudiantes puedan comprender de forma lógica y estructurada sobre el tratamiento contable del impuesto sobre la renta de acuerdo a la Normas Internacionales de Información Financiera (NIC 12).

4.2 Recomendaciones

1. En relación al poco conocimiento y dominio sobre el tratamiento contable del Impuesto Sobre la Renta de acuerdo a NIIF, es recomendable que estudiantes, docentes y profesionales se involucren en la investigación de las múltiples aplicaciones del tema, para contribuir a un mejor desarrollo profesional de los Estudiantes y profesionales en general en la correcta aplicación de la normativa contable.
2. Se recomienda a los estudiante tomar en cuenta las diferencias temporales y temporarias, para determinar el Impuesto Sobre la Renta Diferido, y además, aunque las diferencias permanentes no inciden en el cálculo de éste impuesto, es necesario tener una noción de dicha diferencia para no aplicarlo de manera incorrecta al mismo impuesto.
3. Se recomienda que al determinar la base fiscal de las cuentas de Activos, Pasivos, Ingresos, Costos y Gastos, se haga de acuerdo a la normativa legal vigente, y que si dicho valor difiere del valor contable, no se deberán ajustar dichos valores, sino influirán en la determinación del Impuesto Sobre la Renta Diferido.

4. Con respecto a la no aplicación correcta del Impuesto Sobre la Renta de acuerdo a la NIC 12, recomendamos profundizar en el tema y revelar en los Estados Financieros de las empresas el impuesto Corriente del periodo, así como el impuesto Diferido, haciendo que la información plasmada en ellos se acorde a la realidad financiera de la compañía.

5. Se recomienda tomar en cuenta lo establecido en el cuadro resumen de los elementos que producen diferencias temporarias, para identificar cuándo los elementos de Activos y Pasivos representan un Activo o Pasivo por Impuesto Diferido, y llevar un control del momento de reversión de dichas cuentas.

6. En cuanto a las deficiencias de los estudiantes principalmente en la identificación, Medición y Contabilización del Impuesto Diferido, recomendamos un mayor énfasis en la correcta aplicación, que contribuya a la revelación suficiente de la información financiera en los Estados Financieros.

7. En cuanto a la deficiencia de revelación en Estados Financieros del Impuesto Diferido, recomendamos consultar la NIC 12 junto con el presente material, de revelar la

información financiera de acuerdo a normativa técnica vigente.

8. Con respecto a al valor a y a la utilidad de la NIC 12 como herramienta financiera, recomendamos aplicar los preceptos establecidos por la normativa técnica vigente, para concretizar la utilidad de dicha herramienta.

9. En cuanto al poco material de consulta existente sobre el reconocimiento, medición, contabilización y presentación del Impuesto Sobre la Renta Corriente y Diferido, recomendamos que se consulte la presente propuesta, ya que contiene ampliaciones de las múltiples aplicaciones de esta NIC acordes con la legislación tributaria vigente en El Salvador.

10. En cuanto al objetivo de la presente propuesta, recomendamos para un mejor aprovechamiento del mismo, consultar bibliografía adicional acorde al tema, así como también la normativa tributaria aplicable, dándole cumplimiento así al principio contable "Sustancia más que forma".

BIBLIOGRAFIA

- ALVEÑO CAÑAS, Jenny Lisette; CARPIO MOREIRA, Enma Griselda; MORALES, Silvia Elizabeth.** Año 2005. "Propuesta para la actualización del contenido de la cátedra de Contabilidad Financiera IV, en la Universidad de El Salvador". Trabajo de graduación para optar a la Licenciatura en Contaduría Pública. Universidad de El Salvador.

- ASAMBLEA LEGISLTATIVA DE EL SALVADOR.** Año 2007. Código de Comercio. Editorial Jurídica Salvadoreña. San Salvador, El Salvador.

- CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD.** Normas Internacionales de Información Financiera. Año 2005.

- FLORES GUTIERREZ, Heidi Karina; GOMEZ ELIAS, Bárbara Concepción de La Paz Alba Yanira; SANDOVAL, Oswaldo Napoleón.** Año 2003. "Tratamiento contable del Impuesto Diferido y su Presentación y Revelación en los Estados Financieros". Trabajo de graduación para optar a la Licenciatura en Contaduría Pública. Universidad de El Salvador.

- ☑ **GOCHEZ CANO, Antonio.** Año 2006. Segunda Edición. Guía de procedimientos básicos para la formación y legalización de una Sociedad Anónima en El Salvador. San Salvador, El Salvador.

- ☑ **GUAJARDO CANTÚ, Gerardo.** Año 2002. Tercera Edición. Contabilidad Financiera. Mc Graw-Hill. México, D.F.

- ☑ http://www.ccpcarabobo.org.ve/normativa_legal/nics/nic12.pdf

- ☑ http://www.dgii.gov.do/et/sobre_nosotros/historia.html

- ☑ <http://www.gestiopolis.com/recursos5/docs/fin/norminter.html>

- ☑ **JOVEL JOVEL, Roberto Carlos.** Año 2007. Guía básica para la redacción de trabajos de investigación. San Salvador, El Salvador.

- ☑ **KIESO, Donald E.; WEYGANDT, Jerry J.** Año 2003. Segunda Edición. Contabilidad Intermedia. Editorial Limusa, S.A. de C.V. México, D.F.

- ☑ **PAREDES, Mauricio de J.** Año 2006. Segunda Edición. Cómo contabilizar el Impuesto Sobre la Renta Diferido. San Salvador, El Salvador.

- ☑ **PRIETO, Alejandro.** Año 1966. Decimotercera edición. Principios de Contabilidad. Editorial Banca y Comercio, S.A. México, D.F.

- ☑ **ROMERO LÓPEZ, Javier.** Año 1997. Contabilidad Intermedia. Mc Graw-Hill. México, D.F.

- ☑ **WLADISLAWOSKI, Jorge.** Año 1973. Impuesto Sobre la Renta Diferido. Ediciones Contables y Administrativas, S.A. México, D.F.

ANEXOS

ANEXO No. 1

Listado de estudiantes inscritos en la asignatura de seminario de contabilidad durante el ciclo II/2007

GRUPO TEORICO	ESTUDIANTES INSCRITOS
1	42
2	38
3	65
4	80
5	60
6	65
7	25
TOTAL	375

ANEXO No. 2**Listado de egresados de licenciatura en contaduría pública en el
año 2006**

No	NOMBRES	CARNÉ
1	Abrego Chávez, Lidia Cecilia Margarita	AC00002
2	Acosta Ventura, Simón	AV88031
3	Aguilar Iraheta, Jacqueline Ivonne	AI98004
4	Aguilar Reyes, Ana Patricia	AR00006
5	Aguilar, Sulma Beatriz	AA95075
6	Aguirre Pérez, Norma Luz	AP99006
7	Alas Portillo, Dimas Modesto	AP99009
8	Alfaro Guadrón, José Francisco	AG98029
9	Alfaro Guevara, Julio César	AG00006
10	Alfaro Navarro, Teresa de Jesús	AN95005
11	Alvarado Giron, Noelia Arellí	AG99018
12	Alvarado Ramos, Romel Vladimir	AR99021
13	Alvarado Rivera, Isis Isela	AR94059
14	Alvarado, Abrahán Sergio	AA93098
15	Alvarenga Ostorga, Yesenia Mercedes	AO97018
16	Álvarez García, Rony Aleyda	AG01025
17	Álvarez Ramírez, Luis Ernesto	AR00023
18	Amaya Avilés, Carlos Armando	AA93049
19	Amaya, Juan Raúl	AA01054
20	Anzora, Álvaro Francisco	AA90045
21	Arévalo Sánchez, Ana Ruth	AS01016
22	Argueta Argueta, Abdenia Griselda	AA02083
23	Arias García, Ana María	AG90026
24	Arias García, Jorge Alberto	AG99049
25	Arias Rivera, Xiomara Carolina	AR02025
26	Arias Valladares, Rusbelis	AV01027
27	Arriola Tobar, Maysi Marilyn	AT01007
28	Avalos Chávez, Isabel Cristina	AC01050
29	Avelar Cruz, Roxana Marily	AC02029
30	Avendaño Arias, Ana Ester	AA01090
31	Avilés Guzmán, Miguel Vladimir	AG97044
32	Ayala Hernández, Juan Moisés	AH99032
33	Barahona Barraza, Mario Leonel	BB02006

34	Barrera Menjivar, Hacel Fabiola	BM99008
35	Bernal Mármol, Manuel Antonio	BM95024
36	Bonilla Chavarría, Marissa Isabel	BC95021
37	Borja Pineda, Blanca Lisseth	BP01012
38	Cabrera Amaya, Graciela Melyn	CA99006
39	Calles Muñoz, Jancy Beatriz	CM99014
40	Candelario Rodríguez, Juan Francisco	CR02009
41	Candray Gómez, Cristely Beatriz	CG01012
42	Carrillo Cerritos, Sulma América	CC00034
43	Cartagena Méndez, Ana Soledad	CM94048
44	Castellón Ayala, Ismenia de la Merced	CA02014
45	Castellón Zelaya, Oscar Moisés	CZ98005
46	Castro Montes, José Jaydel	CM01095
47	Castro Sánchez, Claudia Lissette	CS99022
48	Cerón Cruz, José Francisco	CC88232
49	Chavarría García, Gladis Esmeralda	CG93054
50	Chávez González, Wendy Elizabeth	CG00034
51	Chávez Hernández, Olimpia Esther	CH95020
52	Chávez Paredes, Ana Isabel	CP02009
53	Chicas, Sandra Lorena	CC02012
54	Chiquillo Brizuela, Roberto Carlos	CB02006
55	Cisneros Rivas, Leticia Carolina	CR01049
56	Cisneros Velásquez, Katya Alcira	CV01024
57	Colocho Mancía, José Roberto	CM02027
58	Colorado Marengo, Verónica Jeannette	CM99064
59	Constanza Rodríguez, Ana María	CR00060
60	Coreas Pérez, Yasmin Virtud	CP01035
61	Cornejo Vásquez, Roberto José	CV00022
62	Cornejo, René Vidal	CC95083
63	Corpeño Romero, Jemmy María	CR02029
64	Cortéz Escamilla, Roxana Herminia	CE01015
65	Cortéz Gálvez, Mara Eunice	CG01040
66	Cortéz Velásquez, Héctor Alfonso	CV87025
67	Crespín Linares, José Ramón	CL02018
68	Cruz Morán, Mario Jeser	CM01085
69	Cubías Cubías, Marcelino Alexander	CC98073
70	De Jesús López, Carlos Alfredo	DJ85001
71	Dueñas Flores, Carmen Eunice	DF99006
72	Duran Fabián, Ruth Elizabeth	DF01005
73	Echeverría Montes, Johel Adalberto	EM02001
74	Escalante Molina, Henry William	EM01003
75	Escobar Alegría, Iliana Jeanette	EA94012
76	Escobar Alegría, Janice Clarissa	EA97001

77	Escobar Escobar, Porfirio Enrique	EE99010
78	Escobar Rivas, Eric Alexander	ER01013
79	Estrada Landaverde, Roberto Carlos	EL95007
80	Figueroa Flores, José Miguel	FF99002
81	Flamenco Samayoa, Ivonne Estibaliz	FS98007
82	Galdámez Canales, Mercedes Guadalupe	GC99003
83	Galdámez Ventura, Patricia Yessenia	GV01002
84	Gamero Sorto, Juliana María José	GS99005
85	Gámez Hernández, Gerberth Arquímedes	GH00004
86	Gámez Menéndez, Gladis Yanira	GM99011
87	García Galdámez, Karla Vanessa	GG99023
88	García, Miguel Ángel	GG02021
89	García Martínez, Sara Margarita	GM02046
90	García Savillón, Nelsy Beatriz	GS02002
91	Girón Delgado, Julio Cesar	GD00006
92	Gómez Rivas, Nydia Aymee	GR92042
93	Gómez Zelaya, Gabriel Valmore	GZ99004
94	González Martínez, Carlos Antonio	GM99042
95	González Mejía, Sabina del Carmen	GM94049
96	González Quinteros, Silvia Karen	GQ00006
97	González Rodríguez, Karen Yamilette	GR96028
98	González Rosales, Douglas Wilfredo	GR02022
99	González, Alicia Yasmin	GG96079
100	Guardado Guardado, Oscar Ernesto	GG01070
101	Guardado, Clemencia Lorena	GM04137
102	Guerra Araujo, María de los Ángeles	GA01040
103	Guevara Jacinto, José Antonio	GJ99002
104	Guevara Morán, Rafael Armando	GM02040
105	Guevara Tobar, Raúl Antonio	GT01010
106	Guillen Landaverde, Reyna Isabel	GL99024
107	Guillen Torrento, Claudia Anayansi	GT99009
108	Guzmán Urrutia, Jesús	GU02004
109	Guzmán, Ulises Eduardo	GG00063
110	Henríquez, José Ramiro	HH94048
111	Hernández Álvarez, Manuel Antonio	HA97011
112	Hernández Elías, Jessica Arely	HE00002
113	Hernández Funes, Luz Esmeralda	HF00006
114	Hernández García, Marvin Orlando	HG93033
115	Hernández García, Moisés Vladimir	HG02004
116	Hernández Godínez, Julio Antonio	HG99011
117	Hernández Interiano, Claudia Yanira	HI99001
118	Hernández Interiano, David Antonio	HI96001
119	Hernández López, Karina Beatriz	HL01012

120	Hernández Pineda, Marta Judith	
121	Hernández Ramos, Rafael Ernesto	HR02005
122	Hernández Rivera, Claudia Roxana	HR97018
123	Hernández Trejo, Neydin Marleni	HT02005
124	Hernández, Ana Verónica	HH02004
125	Hernández, Fátima Guadalupe	HH99009
126	Herrera Ramos, Claudia Guadalupe	HR02009
127	Herrera Terezón, Yesenia Haydee	HT97004
128	Iraheta Méndez, María Tomasa	IM96002
129	Jiménez Aguilar, María Mercedes	JA01003
130	Jiménez Carpio, Rosa María	JC01002
131	Jiménez López, Glenda Lissette	JL01003
132	Jiménez Ramírez, Ivonne Esmeralda	JR99001
133	Jovel, Ernesto Edgardo	JJ92011
134	Juárez Molina, Rosario del Carmen	JM99015
135	Landaverde Santamaría, José Álvaro	LS97003
136	Lara Pineda, Claudia Maribel	LP97001
137	Larín Ramírez, Flor Marina	LR99004
138	Leiva Menjivar, Silvia Maribel	LM99005
139	Lemus Rodríguez, Yazmin Melany	LR99014
140	Lizano Aguilar, Marina Xiomara	LA98035
141	López Cabrera, Sandra Elizabeth	LC97016
142	López Campos, Coath Uzziel	LC02020
143	López Lazo, Emelina Iveth	LL02019
144	López Muñoz, Nora Judith	
145	López Zaldaña, Milton Fabricio	LZ95002
146	López, Norma Elizeth	LL91045
147	Lozano, Oscar Armando	LL02014
148	Marinero Miranda, Wilber Antonio	MM98106
149	Mármol Cruz, Lázaro	MC98041
150	Marroquin Corvera, Xiomara Lissette	MC01018
151	Marroquin Flores, Sandra Jeanneth	MF02003
152	Marroquin Merino, Irene Jaqueline	MM95128
153	Martínez Alfaro, Mauro Antonio	MA93062
154	Martínez Esquivel, Ulda Ester	ME00004
155	Martínez García, Norma Maritza	MG96050
156	Martínez Marroquin, Ingrid Guadalupe	MM00034
157	Martínez Martínez, Maily Celina	MM02034
158	Martínez Navarrete, Edwin Salvador	MN01003
159	Martínez Nieto, Oscar Romeo	MN98010
160	Medrano Argueta, Yamileth	MA02015
161	Mejía Batres, David Orlando	MB99041
162	Mejía Escobar, Karen Aimee	ME00007

163	Mejía Hernández, José Felipe	MH00016
164	Mejía Montoya, Ana Patricia	MM02124
165	Mejía Morales, Vivian Beatrice Estefanía	MM02049
166	Mejía Ramos, Lorena del Carmen	MR02016
167	Mejía Rodríguez, Cristina Elizabeth	MR99044
168	Melendez Arévalo, Oscar Ernesto	MA01040
169	Meléndez Penado, Ana Guadalupe	MP99024
170	Mena Cañas, Ana Cecilia	
171	Méndez Elías, René Antonio	ME99014
172	Méndez Posada, Eric Alberto	MP00054
173	Mendoza Cruz, Rafael	MC95063
174	Mendoza Hernández, Neli Xiomara	MH96034
175	Mendoza Reyes, Evelyn Yamileth	MR01048
176	Menjivar Aguilar, María Margothe	MA75053
177	Merino Velásquez, Romeo Alfredo	MV95020
178	Meza Cuevas, Claudia Roxana	MC00045
179	Molina Coreas, Roberto Enrique	MC00048
180	Molina Lopez, Flory Sophia Thure	ML02046
181	Molina Morales, Xiomara Mercedes	MM01141
182	Molina Rivera, Leydi Laura	MR01067
183	Molina Ventura, José Raúl	MV01032
184	Monge Urbina, Nely Guadalupe	MU02004
185	Monroy Giron, Julio Adalberto	MG97002
186	Montano Ramírez, Josué Jonathan	MR01070
187	Monterrosa González, Miriam Patricia	MG99002
188	Montoya Santamaría, José Fernando	MS00031
189	Morales Escobar, Mario Ernesto	ME97022
190	Morán Hernández, Norma Carolina	MH99046
191	Morán Martínez, María Margarita	MM98103
192	Moreno Monge, Daniel Vladimir	MM98104
193	Munguía Hernández, Carina Guadalupe	MH02033
194	Muñoz Medrano, Eva María	MM97181
195	Muñoz Monge, José Roberto	MM00119
196	Murcia Cuellar, Vilma Leticia	MC00064
197	Najarro Díaz, Eduardo Alexander	ND93004
198	Navarrete, Roxana Elizabeth	NN02003
199	Nerio Ramos, Juana Ester	NR98009
200	Nuñez López, Edwin Israel	NL01005
201	Ochoa Meléndez, Dina Yaneth	OM97001
202	Ochoa Romero, Sandra Yaneth	OR02001
203	Orantes Acuña, Loyda Elena	OA98015
204	Ordoñez Cerón, Víctor Vladimir	OC02004
205	Orellana Acosta, Katia Eugenia	OA01002

206	Orellana Aguilar, Erick Francisco	OA98007
207	Orellana López, Claudia Lissette	OL01005
208	Orellana Maravilla, Cindy Samara	OM99005
209	Orellana Melgar, Ingrid Isabel	OM01006
210	Ortiz de Castellanos, Tania Ruth	OR86010
211	Padilla Teshe, Douglas Edgardo	PT97010
212	Palacios Palacios, Milton Edgardo	PP98016
213	Pérez Juárez, Juan Andrés	PJ99001
214	Pérez, Norma Beatriz	PP97028
215	Pineda Hernández, Celsa Norma	PH98028
216	Pleitez Palacios, Yanira Guadalupe	PP91024
217	Polanco Cruz, Manuel de Jesús	PC94036
218	Polanco Pérez, Iliana Beatriz	PP97043
219	Portillo Hernández, Roxana Aracely	PH02010
220	Prudencio Pérez, Delmy Jeaneth	PP96006
221	Quintanilla Navarro, Juan Carlos	QN00001
222	Quintanilla Quintanilla, Flor de María	QQ00005
223	Quiñonez Quintanilla, Jaime Orlando	QQ01006
224	Ramírez Moreno, Cristina Nohemy	RM01011
225	Ramos Cruz, Ingrid Astrid	RC02007
226	Ramos Cruz, Xenia Karina	RC02037
227	Ramos Sosa, Reyna Guadalupe	RS97009
228	Realegeño Abarca, Mirna Lorena	RA98024
229	Recinos Arriaza, Juan Carlos	RA99010
230	Recinos Tejada, René Amílcar	RT97004
231	Reina Hernández, Jaime Eduardo Ernesto	RH95015
232	Reyes Abrego, Lourdes Danné	RA01018
233	Reyes López, Daniel Nehemias	RL01006
234	Reyes Pérez, Rebeca Elizabeth	RP01014
235	Reynosa Cruz, Delmy Lisseth	RC97019
236	Rivas Carrillo, Adán Ernesto	RC97022
237	Rivas Cruz, Efraín Alberto	RC93014
238	Rivera Escobar, Hogla Carolina	RE98017
239	Rivera López, Rocío del Carmen	RL02006
240	Rivera, Ever Antonio	RR02009
241	Rodríguez Lemus, Erick Alberto	RL02008
242	Rodríguez, Fania Marianela	RR01075
243	Rodríguez, Sandra Eugenia	RR02015
244	Romero López, Berta Cristina	RL01022
245	Roque Serrano, Rosa María	RS86036
246	Rosales Martínez, Manuel Antonio	RM99097
247	Salvador Blanco, Yanira Elena	SB98009
248	Sánchez Flores, Ruth Balbina	SF02001

249	Sandoval Silva, Héctor Aníbal	SS87033
250	Sandoval Guerra, Gladis Lissette	SG98028
251	Sandoval Marroquín, Irene Lisbeth	SM95128
252	Santos Leiva, Karla Jasmin	SL99005
253	Saravia Barahona, Clara Estela	SB00007
254	Saravia Escamilla Jessica Elizabeth	SE01005
255	Segovia Velásquez, Jhenny Marisol	SV93006
256	Sibrián Torres, Emilia Guadalupe	ST00002
257	Soriano, Yesenia Marilú	
258	Sosa Blanco, Alba Verónica	SB01013
259	Sosa Funes, Santos Isabel	SF00008
260	Sosa Mejía, Priscila Yojahyra	SM99051
261	Torres Guzmán, Yuri Esmeralda	TG98008
262	Torres Rosales, Roberto Marcelo	TE95004
263	Urbina López, Susana Edith	UL98001
264	Urías Gámez, Emilia Rosalía	UG98001
265	Urías García, Edwin Endel	UG02002
266	Urquilla Alemán, José Javier	UA97003
267	Valdéz Hernández, José Danilo	VH01001
268	Valencia Gómez, Juan Carlos	VG97003
269	Vásquez Díaz, Sandra Elizabeth	VD97002
270	Vásquez Ramos, Karen Elizabeth	VR02003
271	Velásquez Argueta, Tatyana Isabel	
272	Ventura Espinal, Hugo Moisés	VE98012
273	Villalobos García, Beatriz del Carmen	VG02011
274	Yazbek Hernández, Idis Jazmín	YH01003

4. Si su respuesta anterior es positiva, señale la normativa tributaria aplicable:

- e) Código Tributario ()
- f) Ley de Impuesto Sobre la Renta ()
- g) Código de Comercio ()
- h) Ley de Impuesto a la Transferencia
de Bienes Muebles y la prestación de Servicios ()

5. ¿Considera que la aplicación de NIIF's difiere con la aplicación tributaria vigente en cuanto al tratamiento de ingresos, costos, gastos, activos y pasivos?

Si () No ()

6. Si su respuesta anterior fue positiva, ¿considera que dichas diferencias afectan significativamente los Estados Financieros?

Si () No ()

7. ¿Considera que existe dificultad para reconocer, medir, contabilizar y presentar el Impuesto Sobre la Renta Diferido relacionado con las Normas Internacionales de Información Financiera y la Normativa Tributaria?

Si () No ()

8. Si su respuesta anterior fue positiva, ¿Qué tipo de dificultades tienes?

- d) Identificación, medición y contabilización del
Impuesto Corriente ()
- e) Identificación, medición y contabilización del
Impuesto Diferido ()
- f) Las dos anteriores ()

9. ¿Cómo se determina el Impuesto Sobre la Renta Diferido?

- d) Aplicando el 25% sobre la Base Imponible ()
 - e) La diferencia del valor contable y valor fiscal ()
 - f) Ninguna de las anteriores (especifique) ()
-

10. ¿Considera que los costos y gastos no deducibles de acuerdo a la normativa tributaria inciden en el cálculo del Impuesto Sobre la Renta Diferido?

Si () No ()

11. ¿En qué parte del Balance General se debe de presentar la partida de Impuesto Sobre la Renta Diferido?

- e) Activo o Pasivo Corriente ()
- f) Activo o Pasivo No corriente ()
- g) Cuentas de Orden ()
- h) Otros Activos u Otros Pasivos ()

12. ¿Cuál de las siguientes causas considera que es la que más incide en la deficiencia de la aplicación del reconocimiento, medición, contabilización y presentación del Impuesto Sobre la Renta Diferido?

- e) Falta de material bibliográfico aplicado a nuestro medio ()
- f) Falta de capacitaciones ()
- g) Poco interés de los estudiantes en el aprendizaje ()
- h) Otras (especifique) ()

13. ¿Considera que la aplicación de la NIC 12 Impuestos a las Ganancias conlleva un valor agregado?

Si () No ()

14. Si su respuesta anterior fue positiva, señale que tipo de valor agregado conlleva la aplicación de la NIC 12:

- e) Mejor preparación y presentación de Estados Financieros ()
- f) Correcta determinación del Impuesto Sobre la Renta ()
- g) Correcta toma de decisiones ()
- h) Mejor aplicación de las NIIF's ()

15. Según su criterio ¿Considera que existe suficiente información bibliográfica sobre el reconocimiento, medición, contabilización y presentación del Impuesto Sobre la Renta Corriente y Diferido?

Si () No ()

16. ¿Considera que el contenido de material de consulta existente sobre el reconocimiento, medición, contabilización y presentación del Impuesto Sobre la Renta Corriente y Diferido es complejo, desactualizado y que no está basado en Normas Internacionales de Información Financiera?

Si () No ()

17. ¿Considera que la existencia de un documento diseñado en forma de guía práctica que desarrolle en una manera sencilla y actualizada, el reconocimiento, medición, contabilización y presentación del Impuesto Sobre la Renta Corriente y Diferido, ayudaría a mejorar el proceso de aprendizaje de los estudiantes?

Si () No ()