

**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA DE CONTADURIA PÚBLICA
UNIDAD DE POST GRADO**



DIPLOMADO EN TRIBUTACIÓN

MONOGRAFÍA

**“EFECTO DE LA APLICACIÓN DE LA NIC 12 IMPUESTO A LAS GANANCIAS
EN LOS ESTADOS FINANCIEROS AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2014
DE LA EMPRESA CONSTRUCTORA GECHTER – ING
PRESENTADOS BAJO PCGAS”**

Postulante: Lic. Jhovana Ovidio Espada

Lic. Fabiola Aguilar Morales

**Sucre – Bolivia
2016**

DEDICATORIA

A nuestras familias por su apoyo, paciencia y gran colaboración que hicieron que se logre este objetivo de vida muy importante por la superación profesional y personal.

AGRADECIMIENTO

A Dios por darnos la fuerza y el coraje para concluir con este proceso que representa nuestros deseos de superación personal y profesional.

A nuestros hijos por ser la fuente más grande de inspiración los cuales representan el deseo de superación constante.

A nuestras familias, por su apoyo constante e incondicional durante la impartición de los conocimientos de nuestros docentes en el desarrollo de clases.

Al tutor Dr. Ramiro Avendaño por su paciencia, colaboración y por estar de una u otra forma alentando este proyecto de vida.

“Efecto de la aplicación de la NIC 12 impuesto a las ganancias en los estados financieros al 31 de diciembre del 2014 de la empresa constructora Gechter – Ing Presentados bajo PCGAs”

Lic. Fabiola Aguilar Morales

Lic. Jhovana Ovidio Espada

(Efecto de la NIC 12)

RESUMEN

Nace por la iniciativa empresarial y deseo de crecimiento personal y profesional del Ingeniero Fernando S. Gonzales P., el cual se encuentra debidamente registrada en el Patrón del Gobierno Municipal de Sucre, Servicio de Impuestos Nacionales con el N° de NIT 5652446011 y la Fundación para el desarrollo de las empresas; quien vio una excelente oportunidad en la necesidad que tenían los municipios a nivel nacional y sobre todo en nuestro departamento de contar con contratistas de la región constituidos como persona jurídica y que cumplieran con los altos estándares de calidad, eficiencia y cumplimiento que este área exige; fue así como un 16 de agosto de 2010, se creó la Empresa Constructora “Gechter – Ing.”, que desde sus orígenes tuvo como meta fundamental superar todas las exigencias de sus clientes y estar a la par de empresas de construcción reconocidas a nivel nacional, esto le ha permitido incursionar como contratista, y mantenerse hasta la actualidad.

La empresa se dedica al ramo de la construcción de Obras, Diseño y Consultoría; teniendo una excelente referencia en el mercado por la diversidad y calidad de servicios; así como también la ampliación de sus clientes, lo que les ha permitido posicionarse y crecer de una manera muy importante.

Las actividades que definen a la construcción son las siguientes: Montaje, instalación, remodelación, demolición o eliminación de cualquier estructura, instalación o construcción adicional, incluyendo todas las actividades relacionadas con desmonte del terreno, remoción de tierras, dinamización y paisajismo.

La multiplicidad de los agentes que intervienen en la ejecución de los proyectos de construcción requiere que la empresa disponga de los adecuados instrumentos de calidad y control de gestión de modo que, partiendo del presupuesto, sea posible establecer los costos en que se han incurrido, así como llegar al reconocimiento del resultado. El análisis de ambos permitirá plantear las acciones para que las constructoras posibiliten la mejora continua de los resultados, así como la adecuación con los objetivos de gestión previamente planteados.

Dentro del sector de la construcción se encuadran un conjunto de actividades de muy diversa índole, con unas características específicas que hacen precisa la utilización de un conjunto de instrumentos de gestión y control orientados a satisfacer su demanda de información.

Para lo cual es necesario efectuar un análisis del IUE fiscal respecto al contable, y determinar la situación económica, principalmente mediante la revisión de criterios de cuentas imponibles y cuentas contables.

Está claro la obligación de aplicar las NIIFs vigentes en ausencia de normas contables locales específicas, uno de los casos más interesantes es el registro del Impuesto a las Ganancias establecido en la NIC 12, que localmente no existe norma y se debería aplicar al momento de elaborar los Estados Financieros, es decir, registrar el Impuesto Diferido de aquellas diferencias temporarias que surgieron al momento de liquidar el Impuesto a las Utilidades de las Empresas en base a lo establecido en la Ley N°843 (Texto Ordenado Vigente) y el Decreto Supremo N° 24051 (Reglamentario del IUE). (Ricardo Tórrez Córdova, Consultor Tributario)

INDICE GENERAL

	TEMAS PAG.
DEDICATORIA.....	II
AGRADECIMIENTO.....	III
INDICE GENERAL.....	VI
INDICE DE CUADROS.....	VII
RESUMEN.....	VIII
INTRODUCCION.....	1
CAPITULO I.	
REFERENCIA TEORICA	
1.1. Planteamiento del Problema.....	2
1.2. Formulación del Problema.....	4
1.3. Objetivos del Trabajo.....	4
1.3.1. Objetivo General.....	4
1.3.2. Objetivos Específicos.....	4
1.4. Alcance.....	5

CAPITULO II.

MARCO DE REFERENCIA

2.1.	Marco Teórico.....	6
2.2.	Marco Normativo.....	8
2.3.	Marco Histórico.....	8
2.4.	Marco conceptual.....	9

CAPITULO III.

DESARROLLO RÁCTICO

3.1.	Marco Práctico.....	11
3.1.1.	Principales teorías de la norma internacional de contabilidad sobre Impuesto a las ganancias.....	11
3.1.2.	Diagnóstico de la situación Financiera de la Empresa Constructora Gechter - Ing., al 31 de marzo de 2014.	
	(a) Activos fijos.....	12
	(b) Cuentas por cobrar.....	17
	(c) Previsiones	19
3.1.3.	Determinación del Impacto del Impuesto de las Utilidades de la Empresas Fiscal Impositivo (IUE) respecto al Contable (NIC 12).....	22
3.1.4.	Análisis del efecto del impuesto a las ganancias vs. El Impuesto a las utilidades de las empresas.....	24
3.1.5.	Modelo Óptimo que refleja mejor la realidad de las empresas.....	24

CAPITULO IV.

CONCLUSIONES

4.1.	Conclusiones.....	28
4.2.	Bibliografía.....	30
4.3.	Anexos.....	32

INTRODUCCIÓN

En Bolivia existe un complejo sistema normativo con respecto a la regulación contable, en donde además del ente encargado de emitir normas existen otros entes de supervisión que pueden opinar e incluso hacer de obligatorio cumplimiento y aplicación sus normas emitidas, a pesar de todo esto en nuestro marco legal muy poco se toca el impuesto diferido y son muy escasos las veces en que se debe calcular este impuesto.

Para ello el presente trabajo de investigación se realizó en la ciudad de Sucre y tiene por finalidad, analizar el efecto de la aplicación de la NIC 12 en los estados financieros de la empresa constructora Gechter – Ing., en el periodo terminado al 31 de marzo de 2014.

Además de presentar una breve descripción del marco legal contable de Bolivia en cuanto a impuesto diferido respecto a la norma contable internacional relacionada la NIC 12, en donde se establecerán las diferencias entre una y otra y se establece cuál de los dos modelos normativos refleja mejor la realidad de las empresas.

Si bien la aplicación de las normas internacionales de contabilidad no son de aplicación obligatoria, estas deben ser aplicadas a falta de norma técnica contable locales, en los casos que las empresas así lo requieran.

Considerando además que las NIC son resultado de grandes estudios y esfuerzos de muchas entidades educativas profesionales del área de contabilidad a nivel mundial con el fin de estandarizar la información financiera en los estados financieros.

Para una comprensión más adecuada sobre las normas internacionales de contabilidad se dará a conocer algunos conceptos básicos de la técnica contable, y aspectos legales respecto a las normas internacionales de contabilidad y sus implicaciones fiscales.

CAPITULO I.

REFERENCIA TEORICA

1.1. Planteamiento del Problema

Una empresa constructora por las actividades que desarrolla debe conocer el comportamiento de la situación económica y financiera de su empresa, porque a través de los resultados obtenidos, se podrá definir políticas de contables de sus recursos, mejorar sus procesos e incrementar sus ingresos, para ello en el trabajo se identifica los siguientes problemas:

- No se conoce la situación económica y financiera de la Empresa Constructora Gechter - Ing.
- Falta de políticas contables acordes a la actividad que desarrolla la empresa constructora Gechter – ing.
- La información financiera solicitada por el gerente, de la empresa no es entregada a su debido tiempo debido a falta de seguimiento continuo.
- Subutilización del sistema informático y a su vez falta de módulos integrados por áreas.
- El archivo de la documentación generada en años anteriores no ha sido la adecuada.
- De acuerdo a un muestreo de los registros físicos generados en el área financiera, en muchos de los casos no cuentan con su respectivo documento de respaldo.

Los síntomas identificados mediante un proceso de entrevista y observación son ocasionadas por:

- Los Estados Financieros no están uniformemente desarrollados para un análisis completo.
- No se cuenta con políticas contables acordes a las actividades de la empresa para el procesamiento de la información financiera.

- La información financiera no muestra la situación real de la empresa.

De continuar con la situación actual la empresa puede sufrir riesgos como:

- Toma de decisiones incorrectas que afecten la rentabilidad de los recursos.
- Puede existir acciones incorrectas relacionadas a la inversión y los gastos efectuados.
- Disminución en las utilidades de la empresa debido a los pagos en exceso del IUE, a la administración tributaria.
- Los estados financieros no reflejen los resultados requeridos para acceder a financiamientos bancarios.

Por los aspectos descritos anteriormente se propone efectuar un análisis comparativo de la norma contable local versus la norma internacional de contabilidad y demostrar que normativa refleja la realidad económica y financiera de la empresa para ayudar a la gerencia de la empresa a determinar si las decisiones acerca de los movimientos económicos fueron los más apropiados, y de esta manera determinar el futuro de las inversiones; sin embargo, existen otros elementos intrínsecos o extrínsecos que de igual manera están interesados en conocer e interpretar estos datos financieros, con el fin de determinar la situación en que se encuentra la empresa.

El propósito del trabajo será:

- Puntualizar los aspectos de la NIC 12 que afectan a los estados financieros Empresa Constructora "Gechter – Ing."
- Analizar las diferencias existentes entre la normativa local y la norma internacional.
- Describir algunas de las medidas que se deben considerar para la toma de decisiones y alternativas de solución para los distintos problemas que afecten a la empresa

- Brindar apoyo técnico para evaluar, conjuntamente con la gerencia de la empresa, aquellos aspectos que requieran la adopción de un cambio de criterio.

1.2. Formulación del Problema

¿La aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad N°12 “Impuesto sobre las ganancias” en los estados financieros de la empresa constructora Gechter – Ing.; pretende demostrar, que; bajo la norma contable local se paga más impuestos a las utilidades de las empresas (IUE)?

1.3. Objetivos del Trabajo

1.3.1. Objetivo General

Analizar el efecto de la NIC 12 impuesto a las ganancias respecto al Impuesto de las Utilidades de la Empresas, en la Empresa Constructora Gechter - Ing., en el periodo terminado al 31 de marzo de 2014.

1.3.2. Objetivos Específicos

- ✓ Describir las principales teorías de la norma internacional de contabilidad sobre Impuesto a las ganancias.
- ✓ Realizar un Diagnóstico de la situación Financiera de la Empresa Constructora Gechter - Ing., al 31 de marzo de 2014.
- ✓ Determinar el impacto del Impuesto de las Utilidades de la Empresas Fiscal Impositivo (IUE) respecto al Contable (NIC 12).
- ✓ Analizar el efecto del impuesto a las ganancias vs. El Impuesto a las utilidades de las empresas.
- ✓ Demostrar cuál de los dos modelos normativos refleja mejor la realidad de las empresas.

1.4. Alcance

1.4.1. Institucional

La NIC 12 Impuesto a las Ganancias, Publicado el 01 Octubre 1996: "Esta Norma debe ser aplicada en la contabilización del impuesto sobre las ganancias", pues es la encargada de abordar dicho tratamiento contable en la información financiera.

La NIC 12, se aplicará al registro contable del impuesto a la renta, tomando en consideración impuestos a nivel nacional y en el exterior relacionados con los ingresos grabados de impuesto.

1.4.2. Geográfico

El trabajo se desarrolló en la ciudad de Sucre, por sus resultados tendrá efecto a nivel nacional.

1.4.3. Temporal

Esta norma, no aplica a las sumas de dinero que recibe una persona, una entidad o una institución como ayuda económica para realizar una obra o para su mantenimiento, especialmente la que se recibe del Estado. Sin embargo diferencias temporarias originadas de tales subvenciones o deducciones fiscales si son tratadas bajo esta norma.

Estos activos por impuestos diferidos deberán ser evaluados cada año con la finalidad de determinar si aún es probable que el activo sea recuperable.

CAPITULO II.

MARCO DE REFERENCIA

2.1. Marco Teórico

“NIC-12. El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias. Para propósitos de esta norma, el término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición. El impuesto a las ganancias incluye también otros tributos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por parte de una entidad subsidiaria, asociada o negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la entidad que informa.

Sucede que al contabilizar el impuesto a las ganancias es tratar:

- A) La recuperación (liquidación) en el futuro del importe en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el estado de situación financiera de la entidad; y
- B) Las transacciones y otros sucesos del periodo corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros”.¹

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

Cálculo del Impuesto Diferido

1ºPaso: Determinar las diferencias entre las bases fiscales y los montos en libros según IFRS.

¹ (JUAN FUNES ORELLANA EL ABC DE LA CONTABILIDAD CON NIC, NIIF Y PYMES Normas Internacionales de Contabilidad NIC-12 XV.1)

2° Paso: Determinar cuáles de ellas son diferencias futuras sujetas a impuesto y cuales son diferencias futuras deducibles.

3° Paso: Multiplicarlas por la base vigente de impuestos que se espera que aplique.

4° Paso: Determinar si es carga un impuesto diferido al estado de resultados o el patrimonio.

5° Paso: Determinar si debe reconocerse un activo de impuesto diferido y hasta qué punto".²

"Para la determinación del Impuesto sobre las utilidades de las empresas se presentan tres casos:

1.- Cuando en el estado de Resultados se determinó Utilidad antes del Impuesto, a estos se deben sumar los conceptos no deducibles, si es que existen; cuando existen gastos no deducibles aumenta la base imponible para el IUE, por ende el impuesto se paga más.

2.- Cuando en el Estado de Resultados se determina Perdida de la Gestión en este caso no existe la base imponible para el IUE, si por el contrario existen conceptos no deducibles superior a la Perdida de la gestión la diferencia constituye base imponible para el IUE, por ende se paga el impuesto.

3.- Cuando en el estado de resultados se determina Perdida de la Gestión, en este caso no existe base imponible para el IUE, si por el contrario existen conceptos no deducibles inferior a la Perdida de la Gestión la diferencia no constituye base Imponible para el IUE, por ende no se paga el impuesto".³

"La Utilidad neta imponible se obtiene de acuerdo a los Estados financieros (Estado de Pérdidas y Ganancias) preparados conforme a los Principios de

2 (Lindsay & Asociados Consultores Auditores NIC 12 Impuesto sobre las ganancias)

3 (Daniel Ayaviri García Contabilidad Comercial Tributaria y Social "Régimen Jurídico Boliviano").

Contabilidad Generalmente Aceptados, tomando en cuenta lo establecido por las normas legales vigentes para la deducción de los gastos que se permiten deducir y aquellos que no permiten".⁴

2.2. Marco Normativo

La estandarización internacional contable de Bolivia tiene un proyecto con el fin de contribuir a que la información financiera de las empresas que operan en el país sea técnicamente fiable, objetiva, comparable, uniforme y transparente.

El objetivo de este proyecto es que los profesionales miembros del Colegio de Auditores o Colegio de Contadores Públicos de Bolivia (CAUB) y Colegio de Contadores regionales apliquen normas contables y de auditoría acordes a la normativa internacional NICs, NIIF y NIA.

Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) habrán de orientar gradualmente el esquema que tendrá la información financiera en el país. Actualmente un significativo número de estas NIC ya han sido aprobadas y se han estado adoptando gradualmente.

Si bien en la lista de Normas contables aceptadas por Impuestos Nacionales no está por ejemplo la Norma de elaboración de Estados de Flujo de Efectivo, sin embargo Impuestos Nacionales obliga a su presentación en el conjunto de Estados Financieros, esto significa que, acepta indirectamente sus normas para su elaboración.

2.3. Marco Histórico

Las Normas Internacionales de contabilidad NIC, son un conjunto de normas que establecen la información que debe presentarse en los Estados Financieros y la forma en que esa información debe aparecer en dichos estados.

⁴ (Dr. Oscar García Canseco Lic. Gonzalo Vargas L. Manual Tributario Boliviano)

Es claro que las NIC son de obligatorio cumplimiento para aquellas sociedades que cotizan en los mercados de capitales; y las pequeñas y medianas empresas partiendo de su realidad contable, deberán ajustarse a la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad, ya que en Bolivia la gran mayoría de las empresas llevan contabilidad y presentan Estados Financieros solo con el propósito de cumplir los requisitos legales establecidos por sus entes reguladores bajo la normativa legal vigente del Código de comercio y Ley tributaria 843 entre otros, es decir, que por ahora los Estados Financieros no están destinados a terceros que toman sus decisiones económicas sobre dicha base.

Para determinar el IUE, aplicando la NIC 12, se ha tipificado que la base fiscal es considerada como la ganancia o pérdida de un ejercicio económico, determinada según las normas tributarias, y sobre ésta base se calculan el impuesto a cancelar al estado.

Para lo cual la utilidad neta imponible será la resultante de deducir de la utilidad bruta (ingresos menos gastos necesarios para su obtención y conservación de la fuente). Se admitirán como deducibles todas aquellos gastos que cumplan la condición de ser necesarios para la obtención de la utilidad gravada y la conservación de la fuente que la genera, incluyendo los aportes obligatorios a organismos reguladores – supervisores... (Ley 843, Título III, IUE art. 47).

En los Anexos 1,2 y 3 se presentan algunas breves explicaciones que nos ayudaran a entender la información que se analizara en el presente trabajo, así como la terminología utilizada en la misma.

2.4. Marco Conceptual

Los hechos en los que se basara el trabajo, son considerados empíricos, vale decir que se estudiara el efecto de la aplicación de la NIC 12 en los estados financieros de la empresa constructora Gechter – ing., terminados al 31 de marzo de 2014, apoyados en las normas legales nacionales e internacionales

que lo rigen, para satisfacer la necesidad del propietario de conocer la situación financiera de su empresa .

CAPITULO III.

DESARROLLO PRÁCTICO

3.1. Marco Práctico

3.1.1. Principales teorías de la norma internacional de contabilidad sobre Impuesto a las ganancias

Esta Norma (NIC 12 revisada) sustituye a la NIC12, Contabilización del Impuesto sobre las Ganancias (la NIC 12 original). La NIC 12 (revisada) tendrá vigencia para los periodos contables que comiencen en o después del 1 de enero de 1998. Uno de los principales cambios que contiene respecto de la NIC 12 (original): la NIC 12 original exigía a las empresas que contabilizasen los impuestos diferidos utilizando el método del diferimiento o el método del pasivo, conocido también como método del pasivo basado en el estado de resultados. La NIC 12 (revisada) prohíbe el método del diferimiento y exige la aplicación de otra variante del método del pasivo, al que se conoce con el nombre de método del pasivo basado en el balance de situación general. El método del pasivo que se basa en el estado de resultados, se centra en las diferencias temporales de ingresos y gastos, mientras que el basado en el balance de situación general contempla también las diferencias temporarias surgidas de los activos así como de los pasivos exigibles. Las diferencias temporales en el estado de resultados son diferencias entre la ganancia fiscal y la contable, que se originan en un período y revierten en otro u otros posteriores.

NIC 12 - El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias. Para los propósitos de esta Norma, el término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición. El impuesto a las ganancias incluye también otros tributos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por parte de una entidad

subsidiaria, asociada o negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la entidad que informa.

3.1.2. Diagnóstico de la situación Financiera de la Empresa Constructora Gechter - Ing., al 31 de marzo de 2014.

La norma internacional de contabilidad nro. 12, denominada Impuesto a las Ganancias y conocida en Bolivia como Impuesto a las utilidades de las empresas, detalla esencialmente el tratamiento contable del impuesto que se genera al resultado utilidad que una empresa genera y a las diferencias que puedan existir al aplicar dicha norma contable versus la aplicación de la norma tributaria.

Estas divergencias entre la norma contable y norma tributaria, originan diferencias temporarias, una de estas diferencias se la conoce como diferencia temporaria imponible, en la cual se calcula que en el futuro se tendrá que pagar mayor impuesto a la renta y, la diferencia temporaria deducible, en la cual se considera que en la actualidad se pagará un impuesto menor, pero que dan derecho a deducirlo del resultado que arroje el ejercicio económico al cierre de año en períodos futuros, es decir, se podrá recuperar en el tiempo.

Bolivia, se basa en la Ley de Régimen Tributario, que muestra exenciones de ingresos y gastos no deducibles para determinar el impuesto a pagar, con esta breve introducción se realizará ciertos análisis de las variaciones que se reflejan en el momento de comparar la norma contable versus las normas tributarias Bolivianas.

(a) Activos fijos

Los activos fijos tangibles sufren un desgaste que tanto la norma tributaria como la contable los consideran como gastos, sin embargo, existen diferencias al comparar los resultados de ambas normas.

Norma contable

Propiedades, planta y equipo (NIC 16)

La depreciación de activos fijos, se basa en el tiempo de vida útil que este tenga, siempre que existan una verificación y valuación por los peritos en tema activos fijos, que establece la NIC 16 en sus párrafos.

Así también, se destaca de esta norma contable que el activo fijo será considerado como tal una vez que esté debidamente instalado y listo para ser utilizado en la empresa en la cual va a generar ingresos.

La NIC 36, Deterioro del valor de los activos, tiene considerable acotación en la NIC 16, debido a que esta menciona que los activos deben contabilizarse de acuerdo a su valor razonable, basados en el informe que realicen los peritos valuadores.

Las formas que existen para depreciar los activos fijos son:

- **Método Lineal:** consiste en establecer un valor fijo, determinando que no existirá variaciones en el valor residual a lo largo de la vida de dicho activo.
- **Depreciación decreciente en función del saldo del elemento:** valor que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil.
- **Depreciación en base a unidades de producción:** valor de depreciación que se calculará en base a la utilización del activo o producción deseada.

Norma tributaria

Anexo del artículo 22°

La norma tributaria establece que es considerado un gasto deducible para la determinación del impuesto a la renta, las depreciaciones de los activos fijos.

Sin embargo en el Reglamento de aplicación de la Ley, especifica que la depreciación de los activos fijos se realizará de acuerdo al tipo de bien, a su

tiempo de vida útil y a las técnicas contables que existan en la empresa, siempre y cuando estas no excedan de los porcentajes establecidos en la ley:

Cuadro Nro. 1
Tabla de Depreciación de Activos Fijos

Bienes	Años de vida Útil	Coefficiente %
Edificaciones	40 años	2.50%
Muebles y enseres de oficina	10 años	10%
Maquinaria en general	8 años	12.50%
Equipos e instalaciones	8 años	12.50%
Barcos y lanchas en general	10 años	10%
Vehículos automotores	5 años	20%
Aviones	5 años	20%
Maquinaria para la construcción	5 años	20%
Maquinaria agrícola	4 años	25%
Animales de trabajo	4 años	25%
Herramientas en general	4 años	25%
Reproductores y hembras de pedigree o puros por crusa	8 años	12.50%
Equipos de computación	4 años	25%
Canales de regadío y pozos	20 años	5%
Estanques, bañaderos y abrevaderos	10 años	10%
Alambrados, tranqueras y vallas	10 años	10%
Viviendas, para el personal	20 años	5%
Muebles y enseres en las viviendas para el personal	10 años	10%
Silos, almacenes y galpones	20 años	5%
Tinglados y cobertizos de madera	5 años	20%
Tinglados y cobertizos de metal	10 años	10%
Instalaciones de electrificación y telefonía rurales	10 años	10%
Caminos interiores	10 años	10%
Caña de azúcar	5 años	20%
Vides	8 años	12.50%
Frutales	10 años	10%

Fuente: D.S. 24051, Anexo 22

Cuando estos valores de depreciación calculados en el ejercicio real de la empresa son superiores a los máximos expuestos en el cuadro anterior de acuerdo a la normativa tributaria, deberán ser previamente sustentados con aprobación de la administración tributaria, caso contrario es considerado gasto no deducible.

A continuación se muestra el planteamiento de un caso práctico para diferenciar la aplicación de la norma contable vs la Legislación Tributaria.

La empresa adquirió a diciembre 2014, un montacargas valorado en 132,239. Luego de la compra se solicitó al técnico especializado del proveedor de la maquinaria, realizar una evaluación del desgaste de dicha maquinaria en base al tiempo de uso y actividad operativa dentro de la empresa, con la finalidad de obtener los años de vida útil que tendría esta maquinaria.

En la evaluación informaron, que debido a que la operación de la empresa es 24/7, el montacargas tendrá una vida útil más corta que la normal. En base a este estudio la dirección financiera decidió depreciar este activo en 3 años.

Cuadro Nro. 2

CALCULO DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS EN ACTIVO FIJO

CUENTA DE BALANCE	NIC 3 AÑOS	NC 5 AÑOS	DIFERENCIA TEMPORARIA		IMPUESTO DIFERIDO	
			DEDUCIBLES	IMPONIBLES	ACTIVO	PASIVO
MAQUINARIA Y EQUIPO	93,282.78	93,282.78				
DEP. ACUM DE MAQUINARIA Y EQUIPO	31,094.26	18,656.56				
ACTIVO FIJO NETO	62,188.52	74,626.22	-12,437.70		-3,109.43	

Fuente: Estados Financieros de la empresa constructora gechter – ing.

Para mejor ilustración, se asume que los ingresos son fijos durante los 5 años y que el único gasto que existe es la depreciación del activo maquinaria.

Cuadro Nro. 3

ACTIVO FIJO

CUENTA DE RESULTADOS	IMPUESTO A LAS GANANCIAS SEGÚN NIC 12					AÑO 5
	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4	AÑO 5	
INGRESOS	120,000.00	120,000.00	120,000.00	120,000.00	120,000.00	
GASTOS POR DEPRECIACIÓN	-31,094.26	-31,094.26	-31,094.26			
UTILIDAD ANTES IMPUESTOS	88,905.74	88,905.74	88,905.74	120,000.00	120,000.00	
IUE 25 %	22,226.44	22,226.44	22,226.44	30,000.00	30,000.00	126,679.31

CUENTA DE RESULTADOS	IMPUESTO A LAS GANANCIAS SEGÚN NC					AÑO 5
	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4	AÑO 5	
INGRESOS	120,000.00	120,000.00	120,000.00	120,000.00	120,000.00	
GASTOS POR DEPRECIACIÓN	-18,656.56	-18,656.56	-18,656.56	-18,656.56	-18,656.56	
UTILIDAD ANTES IMPUESTOS	101,343.44	101,343.44	101,343.44	101,343.44	101,343.44	
IUE 25 %	25,335.86	25,335.86	25,335.86	25,335.86	25,335.86	126,679.31

ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO						
DIFERENCIA TEMPORARIA	-3,109.43	-3,109.43	-3,109.43	4,664.14	4,664.14	0.00

Fuente: Estados Financieros de la empresa constructora gechter - ing.

En este caso estamos frente a una diferencia temporaria deducible, ya que la norma contable permite registrar en el gasto, una depreciación durante los primeros 3 años, generando así una utilidad inferior y calculando de la misma forma un impuesto a las ganancias menor al que tributariamente hubiese sido calculado.

Sin embargo, al momento de presentar y pagar los impuestos bajo la normativa tributaria, es obligación de enviar a gasto no deducible la diferencia de la depreciación que excede del tiempo de vida útil aprobado por la normativa tributaria que es de 5 años.

La variación que se presenta entre el impuesto calculado bajo NIC 12 y el impuesto calculado bajo normativa tributaria, se lo conoce como activo por impuesto diferido deducible, ya que del año 1 al 3, contablemente se registró un impuesto por pagar menor al que tributariamente se estaba cancelando y del año 4 y 5, se empezó a compensar el impuesto pagado por anticipado en los tres años anteriores y el resultado al final es cero.

(b) Cuentas por cobrar

El tratamiento que se debe dar a una cartera incobrable, es muy diferente entre la norma contable y la tributaria, sin embargo ambas la consideran como gastos. Analizaremos cada norma para encontrar las divergencias que se presentan.

Norma contable

Ingreso de actividades ordinarias (NIC 18)

Según lo estipulado en la norma contable, el registro o reconocimiento de un gasto por cartera incobrable, se basa únicamente en el supuesto de que dicha cuenta ha sido difícil de recuperar.

Norma tributaria

La norma tributaria menciona claramente, que el gasto por provisión de cuentas incobrables, son consideradas como deducible únicamente si cumple con:

- Los ingresos a considerar para la provisión de cuentas incobrables deben ser los originados en operaciones del giro del negocio.
- Que se constituyan en base al promedio de créditos incobrables justificados y reales de las tres últimas gestiones, con relación al monto de créditos existentes al final de cada gestión...
- Los importes incobrables, se imputaran a la provisión constituida de acuerdo al presente inciso. Los excedentes, si los hubiera, serán cargados a los resultados de la gestión.
- Se consideran créditos incobrables, las obligaciones del deudor insolvente que no cumplió durante un (1) año, computable a partir de la fecha de facturación, que a consecuencia de una demanda judicial no haya conseguido cubrir la deuda.
- Por los cargos efectuados a la cuenta, el contribuyente deberá presentar anualmente junto a su balance un listado detallado de los deudores incobrables.

Si bien la empresa no presenta cuentas por cobrar en su balance general. A continuación se muestra el planteamiento de un caso práctico que ejemplifica la diferencia de la aplicación de la norma contable vs la Legislación Tributaria.

Supongamos que la empresa tiene el valor provisionado contablemente es el 1% de la cartera vencida del año 2011, el cual asciende a Bs. 3.500,00, debido a que en base a las experiencias obtenidas durante el año ha reflejado que existen varias cuentas por cobrar que dan lugar a la incertidumbre de que no sean recaudadas.

Adicional a esto se ha considerado como incobrable el 100% de la deuda que mantiene la nuestra cliente Jazmín Murillo, por la prestación de un servicio de los últimos 8 meses por el monto de Bs. 4.000, dicho monto no podrá ser cobrado debido a que la señora alega estar en quiebra y por lo tanto ha cerrado su local comercial.

Cuadro Nro. 4

CUENTAS POR COBRAR

CUENTA DE BALANCE	NIC	NC	DIFERENCIA TEMPORARIA		IMPUESTO DIFERIDO	
			DEDUCIBLES	IMPONIBLES	ACTIVO	PASIVO
CUENTAS POR COBRAR	150,000.00	150,000.00				
(-) PROVISION PARA CUENTAS INCOBRAE	7,500.00	3,500.00				
CUENTAS POR COBRAR NETO	142,500.00	146,500.00	-4,000.00			-1,000.00

Fuente: Estados Financieros de la empresa constructora gechter - ing.

Como se observa en el cuadro Nro. 4, se produce una diferencia temporaria, debido a que la norma contable establece que se puede registrar en gastos, durante el ejercicio corriente, toda cuenta que sea estimada difícil de cobrar, más sin embargo, la legislación tributaria limita a considerar como gasto deducible por año únicamente el 100% de la deuda, siempre que haya transcurrido 3 años mínimo desde la emisión de la factura, y se haya realizado acciones judiciales para recuperar la deuda.

Cuadro Nro. 5

CUENTAS POR COBRAR

CUENTA DE RESULTADOS	IMPUESTO A LAS GANANCIAS SEGÚN NIC 12				
	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4	AÑO 5
INGRESOS	120,000.00	120,000.00	120,000.00	120,000.00	120,000.00
GASTOS DE CUENTAS INCOBRABLES	7,500.00				
UTILIDAD ANTES IMPUESTOS	127,500.00	120,000.00	120,000.00	120,000.00	120,000.00
IUE 25 %	31,875.00	30,000.00	30,000.00	30,000.00	30,000.00

CUENTA DE RESULTADOS	IMPUESTO A LAS GANANCIAS SEGÚN NC				
	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4	AÑO 5
INGRESOS	120,000.00	120,000.00	120,000.00	120,000.00	120,000.00
GASTOS POR DEPRECIACIÓN	3,500.00			4,000.00	
UTILIDAD ANTES IMPUESTOS	123,500.00	120,000.00	120,000.00	124,000.00	120,000.00
IUE 25 %	30,875.00	30,000.00	30,000.00	31,000.00	30,000.00

ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO					
DIFERENCIA TEMPORARIA	1,000.00	0.00	0.00	-1,000.00	0.00

Fuente: Estados Financieros de la empresa constructora gechter - ing.

Se observa las diferencias causadas en el pago de los impuestos a las ganancias, a esta diferencia se la reconoce como activo por impuesto diferido deducible.

Estimando ingresos, con la finalidad de demostrar las variaciones que existen, se encuentra que en el año 1, pagamos mayor impuesto al Servicio Nacionales, que el que contablemente se había calculado, y en el año 3 se debería compensar dicho valor pagado por anticipado.

(c) Previsiones

En el caso de los aportes al seguro social obligatorio de largo plazo, es uno de los registros contables que consiste en la provisión de un beneficio, que los empleados gozaran una vez cumplido un tiempo de trabajo mayor a 90 días ya que este pago por tiempos de servicios se considera un derecho adquirido

El tratamiento contable y tributario tiene variación.

Norma Contable

Contabilización e información financiera sobre los planes de beneficios por retiro (NIC 26)

La norma contable, plantea que las provisiones de beneficios de empleados deben ser realizadas en base a un estudio profesional actuario, estos registros se contabilizaran a partir del ingreso de los empleados a la empresa.

Norma tributaria

La norma tributaria establece como gasto deducible todas las erogaciones destinadas al pago de pensiones para el seguro social a largo plazo, siempre que estas sean en beneficio del personal dependiente que figura en la planilla de la empresa. Adicional a esto, dicho reglamento menciona que deben cumplir con lo siguiente:

- Considerar la previsión de desahucio los ingresos desde el tercer mes de empleado.
- La legislación laboral, también menciona que todo empleado deberá ganar una jubilación patronal una vez cumplido como mínimo los diez años de labores.
- La normativa tributaria, también menciona que la jubilación patronal es deducible.

A continuación se muestra el planteamiento de un caso práctico para diferenciar la aplicación de la norma contable vs la legislación tributaria.

Presumamos que la empresa aplica la NIC12 para el cálculo de las provisiones, tomando en cuenta la planilla de empleados entre administrativos y operarios, por lo cual cada año realiza la contratación de peritos valuadores para realizar la previsión.

Aclarado ese punto se conoce que durante el año 2014 se la efectúa en base a este estudio actuarial, y se determina una previsión que asciende al monto de Bs. 4,979.81 este monto corresponde a empleados que trabajan para la empresa por más de 5 años, sin embargo sólo la suma de Bs. 2,979.81 y la diferencia es netamente para estudios posteriores.

Cuadro Nro. 6
PREVISIONES

CUENTA DE BALANCE	NIC desde el primer día	NC luego de los 90 días	DIFERENCIA TEMPORARIA		IMPUESTO DIFERIDO	
			DEDUCIBLES	IMPONIBLES	ACTIVO	PASIVO
PREVISIONES	4,979.81	2,979.81	2,000.00		500.00	

Fuente: Estados Financieros de la empresa constructora gechter – ing.

Cuadro Nro. 7

PREVISIONES

IMPUESTO A LAS GANANCIAS SEGÚN NIC 12

CUENTA DE RESULTADOS	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4	AÑO 5
INGRESOS	120,000.00	120,000.00	120,000.00	120,000.00	120,000.00
GASTOS EN PROVISIONES	4,979.81				
UTILIDAD ANTES IMPUESTOS	124,979.81	120,000.00	120,000.00	120,000.00	120,000.00
IUE 25 %	31,244.95	30,000.00	30,000.00	30,000.00	30,000.00

IMPUESTO A LAS GANANCIAS SEGÚN NC

CUENTA DE RESULTADOS	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4	AÑO 5
INGRESOS	120,000.00	120,000.00	120,000.00	120,000.00	120,000.00
GASTOS POR DEPRECIACIÓN	2,979.81				2,000.00
UTILIDAD ANTES IMPUESTOS	122,979.81	120,000.00	120,000.00	120,000.00	122,000.00
IUE 25 %	30,744.95	30,000.00	30,000.00	30,000.00	30,500.00

ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO					
DIFERENCIA TEMPORARIA	500.00	0.00	0.00	0.00	-500.00

Fuente: Estados Financieros de la empresa constructora gechter – ing.

Con la finalidad de presentar los Estados Financieros bajo NIC, se registró el 100% de la previsión de jubilación patronal, originando de esta forma una utilidad contable más baja y por ende un impuesto más bajo al calculado tributariamente.

Esta diferencia, que se origina en este ejemplo se lo reconoce como activo por impuesto diferido deducible.

Cabe recalcar, que los valores reflejados en los tres ejemplos puntuales que se han expuesto en este punto, son netamente para casos ilustrativos; sin embargo, sea cual fuere la cantidad que se registre, la variación del impuesto diferido originado de estas transacciones, siempre será la misma debido a que el porcentaje del impuesto a las ganancias no varía.

3.1.3. Determinación del Impacto del Impuesto de las Utilidades de la Empresas Fiscal Impositivo (IUE) respecto al Contable (NIC 12).

Luego del análisis expuesto en los casos más recurrentes en la actividad de una empresa, se detalla los asientos contables que estas transacciones originan dentro del ejercicio contable.

El resultado de estas transacciones, muestra que el impuesto que se paga durante los primeros años se convierte en una cuenta de activo diferido que se debería recuperar a partir en los años posteriores, hasta ser compensado en un 100%.

Cuadro Nro. 8

REGISTRO CONTABLE

IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN ACTIVOS FIJOS

CUENTA CONTABLE	DEBE	HABER
Gasto por IUE	22,226.44	
Activo por Impuesto Diferido	3,109.43	
IUE por Pagar		25,335.86
Glosa: Para registrar el IUE por pagar		
Gasto por IUE	30,000.00	
Activo por Impuesto Diferido		4,664.14
IUE por Pagar		25,335.86
Glosa: Para registrar el IUE por pagar		

Fuente: Estados Financieros de la empresa constructora gechter – ing.

Cuadro Nro. 9

REGISTRO CONTABLE

IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN CUENTAS POR COBRAR

CUENTA CONTABLE	DEBE	HABER
Gasto por IUE	31,875.00	
Activo por Impuesto Diferido	(1,000.00)	
IUE por Pagar		30,875.00
Glosa: Para registrar el IUE por pagar		
Gasto por IUE	31,875.00	
Activo por Impuesto Diferido		1,000.00
IUE por Pagar		30,875.00

Glosa: Para registrar el IUE por pagar

Fuente: Estados Financieros de la empresa constructora gechter – ing.

Cuadro Nro. 10

REGISTRO CONTABLE

IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN PREVISIONES

CUENTA CONTABLE	DEBE	HABER
Gasto por IUE	31,244.95	
Activo por Impuesto Diferido	(500.00)	
IUE por Pagar		30,744.95
Glosa: Para registrar el IUE por pagar		
Gasto por IUE	31,244.95	
Activo por Impuesto Diferido		500.00
IUE por Pagar		30,744.95

Glosa: Para registrar el IUE por pagar

Fuente: Estados Financieros de la empresa constructora gechter – ing.

Como aclaración, los asientos contables para el registro del impuesto diferido se realizan una sola vez al finalizar el ejercicio contable, cuando se reconocen los impuestos corrientes, tal como se observa en el cuadro nro. 11, pero para fines didácticos se hizo un análisis por separado de cada una de las cuentas, tal como se detalló en los cuadros nros. 8, 9 y 10.

Cuadro Nro. 11

REGISTRO CONTABLE

REGISTRO DEL IUE

CUENTA CONTABLE	DEBE	HABER
Gasto por IUE	10,383.86	
Activo por Impuesto Diferido	4,609.43	
IUE por Pagar		14,993.28

Glosa: Para registrar el IUE por pagar

Fuente: Estados Financieros de la empresa constructora gechter – ing.

3.1.4. Análisis del efecto del impuesto a las ganancias vs. El Impuesto a las utilidades de las empresas.

Lo anterior hace que la normatividad internacional sea más pertinente ya que refleja la realidad de la empresa a través de un adecuado cálculo de las utilidades, pues como se vio en el ejercicio práctico bajo las normas internacionales el impuesto diferido es mayor y afecta directamente la utilidad. La aplicación de las normas internacionales mostraría una utilidad más real ya que se incluye la ganancia / pérdida por la diferencias entre lo fiscal y lo contable. Por lo tanto para poder mostrar una utilidad más real se recomienda la aplicación de la normatividad internacional para el cálculo del impuesto diferido así se daría cumplimiento al fin de la contabilidad que es la razonabilidad de las cifras.

3.1.5. Modelo Óptimo que refleja mejor la realidad de las empresas.

En el cuadro No. 12, se presenta los dos Estados Financieros principales, balance general y estado de resultado completos, para analizar de mejor forma las variaciones que se causan al aplicar la NIC 12 versus la Ley de Régimen Tributario, tomando los casos vistos en el punto 3.1.2, como operaciones más comunes en nuestro medio.

Cuadro Nro. 12

EMPRESA CONSTRUCTORA GECHTER - ING
ESTADO DE SITUACION FINANCIERA
AL 31 DE MARZO DE 2014
(Expresado en Bolívares)

CUENTA	NIC	NC	VARIACION	DIFERENCIAS TEMPORARIAS		IMPUESTO DIFERIDO
				DEDUCIBLES	IMPONIBLES	
ACTIVO				ACTIVO	PASIVO	
Caja / Bancos	107.343,86	107.343,86				
Cuentas y Documentos por Cobrar	42.868,28	46.868,28				
Clientes	35.375,00	35.375,00				
Provision Incoobrables	(7.500,00)	(3.500,00)	4.000,00	4.000,00		1.000,00
Anticipos						
Credito Tributario	14.993,28	14.993,28				
Inventarios	345.236,00	345.236,00				
Gastos Pagados por Anticipados						
Total Activos Corrientes	495.448,14	499.448,14				
Activo Fijo Neto	302.242,98	314.680,68				
Activo Fijo	674.288,67	674.288,67				
Deprec. De Activos Fijos	(372.045,69)	(359.607,99)	12.437,70	12.437,70		3.109,43
Activos Intangibles						
Activos por Impuesto Diferido	4.609,43		4.609,43			
Total Activos No Corrientes	306.852,41	314.680,68				
TOTAL ACTIVO	802.300,55	814.128,82				
PASIVO						
Cuentas y Documentos por Pagar	116.075,71	116.075,71				
Proveedores	78.527,43	78.527,43				
Impuestos por Pagar	37.548,28	37.548,28				
Gastos Acumulados	8.991,69	8.991,69				
Beneficios Sociales	6.011,88	6.011,88				
Intereses por Pagar						
Provision por aguinado	2.979,81	2.979,81				
Total Pasivo Corriente	125.067,40	125.067,40				
Obligaciones Financieras a LP	920,70	920,70				
Deudas Financieras	69.163,46	69.163,46				
Provision por Indemnización	4.979,81	2.979,81	2.000,00	2.000,00		500,00
Total Pasivo No Corriente	75.063,97	73.063,97				
TOTAL PASIVO	200.131,37	198.131,37				
PATRIMONIO						
Capital Social	354.609,00	354.609,00				
Ajuste de Capital	69.336,41	69.336,41				
Resultados Acumulados	139.762,27	139.762,27				
Resultados del Ejercicio	38.461,48	52.289,77				
TOTAL PATRIMONIO	602.169,18	615.997,45				
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	802.300,55	814.128,82	23.047,13	18.437,70	0,00	4.609,43 0,00

Fuente: Estados Financieros de la empresa constructora gechter - ing

Cuadro Nro. 13

EMPRESA CONSTRUCTORA GECHTER - ING
ESTADO DE RESULTADOS INTEGRAL
AL 31 DE MARZO DE 2014
(Expresado en Bolivianos)

CUENTA	NIC	NC	VARIACION
INGRESOS			
Ingresos por servicios de Construcción	2,284,939.66	2,284,939.66	
Ingresos Financieros		-	
Otros Ingresos	134,632.52	134,632.52	
TOTAL	2,419,572.18	2,419,572.18	
COSTOS Y GASTOS			
Costo de Venta	2,100,282.85	2,100,282.85	
Gastos de Administración	130,130.76	111,693.06	18,437.70
Gastos de Comercialización	149,692.95	149,692.95	
Otros Gastos	5,613.55	5,613.55	
TOTAL	2,385,720.11	2,367,282.41	18,437.70
UTILIDAD DE LA GESTIÓN	33,852.07	52,289.77	-18,437.70
Gastos no Deducibles	7,683.35	7,683.35	
UTILIDAD ANTES IMPUESTO	41,535.42	59,973.12	-18,437.70
IUE 25%	10,383.86	14,993.28	-4,609.43
UTILIDAD NETA	31,151.56	44,979.84	-13,828.28

Fuente: Estados Financieros de la empresa constructora gechter – ing.

En base a los ejercicios planteados en el punto 3.1.2 y a los resultados expuestos en el punto 3.1.4, se observa que el impuesto diferido es originado por las diferencias encontradas al aplicar la norma contable internacional y posterior a esto al cierre de cada ejercicio contable cumplir con las reglamentaciones estipuladas por la norma tributaria.

Basados en los resultados obtenidos bajo NIC12, en el año 2014 la Empresa Constructora Gechter - Ing., pagaría menos impuesto a las ganancias; sin embargo, luego de la conciliación tributaria, existen ciertos gastos que no son considerados como deducibles para el Sistema Tributario Boliviano, lo cual ocasiona que el impuesto suba Bs. 4,609.43 más de lo que contablemente se había registrado.

Esto genera para la empresa una utilidad neta más baja, ya que a nivel de flujos los empresarios deberán cancelar la suma considerada legal por el Sistema Tributario Boliviano y esperar que posteriormente en un futuro se pueda compensar dichos desembolsos.

Que el numeral 9 del artículo 1° de la ley 1606 de 22 de diciembre de 1994 dispone modificaciones al Título III de la Ley 843, creando el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas en sustitución del Impuesto a la Renta Presunta de las Empresas, el cual en su artículo 1° aprueba el reglamento del Impuesto a las Utilidades de las Empresas mediante el D.S. 24051 el cual plantea claramente que todo gastos que no haya sido registrado a nivel de cuentas de resultados en el ejercicio fiscal corriente, no será considerado como un gasto deducible.

Esto significa que a la larga las empresas en el Bolivia, a pesar de acogerse a la norma contable internacional y cumplir a la par con la norma tributaria, con la esperanza de que en un futuro poder recuperar lo que el Servicio de Impuestos Nacionales consideró como no deducible, a pesar de esto, dicho ente regulador no compensará dichos montos en el futuro.

Con esta resolución, lo que ocasiona en el país, es que las empresas paguen un impuesto elevado en el primer año y en el futuro nuevamente el Servicio de Impuestos Nacionales vuelva a cobrar por este impuesto. Algunas empresas debido a estas consecuencias optan por no aplicar la norma contable internacional en cuanto al registro del impuesto diferido.

CAPITULO IV.

CONCLUSIONES

Luego de haber analizado puntualmente los ejercicios prácticos del capítulo I y haber identificado las variaciones que se dan al aplicar la NIC 12 en la Empresa Constructora Gechter - Ing., como base para saber el desenlace que tendrá regularmente en las otras empresas de Bolivia, se hace una breve reseña y conclusión de los resultados encontrados.

Si bien las Normas Nacionales se encuentran vigentes, se aclara que, al no contar en el país con suficientes pronunciamientos técnicos contables específicos en las actuales normas de contabilidad nacionales, el consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad – CTNAC, ha emitido las siguientes Resolución N° 01/94; 02/94 y 01/2003, indicando que ante la ausencia de las normas Contables nacionales, se adopten sustancialmente las normas internacionales de información financiera.

En Bolivia, la adopción de las NIIF trae consigo complicaciones a nivel de los contadores y financieros, debido a que han tenido que adaptarse a los cambios bruscos de estimaciones contables y políticas que a la larga terminan siendo reversadas por la norma tributaria, debido a que ambas normas contable y tributaria, no están consolidadas entre sí.

A pesar de existir la posibilidad de solicitar al SIN, la autorización para la modificación de algunas políticas contables aplicables a la información financiera de la empresa, más que ventaja se podría considerar una desventaja, pues sería incesantemente acosada por la administración tributaria con la excusa de que las mismas deben ser debidamente justificadas y constantemente fiscalizadas.

Por ello los empresarios, hoy en día lo que prefieren es adaptarse al ente regulador de mayor peso en Bolivia, con la finalidad de no tener problemas para

continuar con su actividad, siendo este ente el Servicio de Impuestos Nacionales. Si bien es cierto que la aplicación de la norma contable internacional nos hace más competitivos a las empresas y de mayor aceptación por inversionistas extranjeros, al tener la facilidad de interpretar nuestros estados financieros.

La NIC 12, norma de análisis de la presente investigación, muestra que debido a las diferencias que se han demostrado en el capítulo I, al aplicar la norma contable internacional y luego aplicar a la norma tributaria, en el futuro no podrán ser compensadas, originando así flujos de efectivos inestables por el pago excesivo de impuestos.

Podemos concluir en que la Empresa Constructora Gechter - Ing., pagará más impuesto a las utilidades de las empresas del que normalmente se hubiese pagado si no aplicáramos la NIC 12, es real, debido a que las variaciones que en el año 1 se consideran como deducibles y posibles de recuperación en el futuro, el SIN, detiene e inhabilita hasta el momento la posibilidad de poder compensarlo, al contrario obliga nuevamente a pagar un impuesto más sobre un gasto no declarado en años anteriores.

Estas diferencias y deficiencias en los flujos de las empresas de Bolivia se ven seriamente afectadas por la falta de consenso entre los organismos reguladores que son el Servicio de Impuestos Nacionales y la Autoridad de Empresas. Se espera que con el paso del tiempo ambos organismos logren consolidar información y llegar a un acuerdo que sea beneficioso para los empresarios, caso contrario, lo que origina en algunas organizaciones es el manejo de una doble contabilidad con la finalidad de poder tener resultados real.

Referencia bibliográfica

- Avendaño Osinaga Ramiro Métodos y técnicas de Investigación. Editorial Educación y Cultura, 4ta edición. Cochabamba 2013.
- Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad Compendio de Normas de Contabilidad y Auditoría.
- Servicio de Impuestos Nacionales Compendio Normativo de la Ley 843, los reglamentos de los diferentes impuestos, Resoluciones Normativas de Directorio y Resoluciones Administrativas de presencia que reglamentan la aplicación del sistema tributario boliviano, hasta el 30 de septiembre de 2014.
- (NIIF para las PYMES) Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.
- López Corrales Enrique. Metodología para la puesta en práctica de la NIC 12. 2012.
- Pinto Perry Germán R. Diferencias entre el tratamiento contable y tributario en los instrumentos financieros en Chile y sus efectos en el Impuesto Diferido.
- Luís Chávez Modificaciones realizadas por el IASB a la NIC 12 Impuesto a las ganancias.
- Héctor Mauricio Paulone y Alberto Veiras, Impuesto diferido docentes de la Cátedra de Técnicas de Valuación de la Facultad de Ciencias Económicas de la UNLZ.

Internet

<http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Pages/IFRS-for-SMEs-Update-Spanish.aspx>

<http://edirectivos.dev.nuatt.es/articulos/1000002307-metodologia-para-la-puestaen-practica-de-la-nic-12>.

<http://www.ifrs.org/.../IASB-issues-narrow-scope-amendments-t...>

<https://home.kpmg.com/.../ifrs-deferred-tax-assets-unrealised...>

www.tecnicasdevaluacion.com.ar

www.boliviainpuestos.com

Anexos

TABLA DE ANEXOS

CONTENIDO

REFERENCIAS

Terminología más Utilizada

Anexo 1

Normas relacionadas a la NIC 12

Anexo 2

Terminología más utilizada

Anexo 3

Anexo 1.

NIC 12 IMPUESTO SOBRE LAS GANANCIAS

Fecha de entrada en vigor:	<p>Periodos iniciados a partir del 1 de enero de 1998.</p> <p>Las modificaciones publicadas en enero de 2016 que aclaran la contabilización de los activos por impuestos diferidos por pérdidas no realizadas entraran en vigor el 1 de enero de 2017, permitiéndose su aplicación anticipada.</p>
Objetivo:	<p>Señalar el tratamiento contable del impuesto sobre las ganancias.</p> <p>Establecer los principios y facilitar directrices para la contabilización de las consecuencias fiscales actuales y futuras de: La recuperación (liquidación) en el futuro del valor contable de los activos (pasivos) que se han reconocido en el estado de situación financiera de una entidad y; Operaciones y otros sucesos del ejercicio en curso reconocidos en los estados financieros de una entidad.</p> <p>Los activos y pasivos corrientes se reconocen a efectos de los impuestos del ejercicio en curso y de ejercicios anteriores, valorados según los tipos que se hayan aprobado o estén prácticamente aprobados a la fecha del balance. Una diferencia temporaria es una diferencia entre el valor contable de un activo o pasivo y su base imponible.</p>
Resumen:	<p>Se reconocen pasivos por impuestos diferidos por las futuras consecuencias fiscales de todas las diferencias temporarias sujetas a tributación, con tres excepciones:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Si el pasivo por impuesto diferido se deriva del reconocimiento inicial del fondo de comercio;2. El reconocimiento inicial de un activo y pasivo no surgido de una combinación de negocios que, en el momento de la operación, no afecte al resultado contable ni a la base imponible; y3. Diferencias procedentes de participaciones en sociedades dependientes, sucursales y empresas asociadas y acuerdos conjuntos (p. ej., por beneficios no distribuidos) cuando la entidad sea capaz de controlar el momento en que se produzca la reversión de la diferencia y sea probable que dicha reversión no se produzca en el futuro previsible. <ul style="list-style-type: none">· Se identifica como activo o pasivo no corriente· La contrapartida del registro de impuesto diferido afectará a cuentas de utilidades retenidas o cuentas patrimoniales.
Características del impuesto diferido:	<ul style="list-style-type: none">· El impuesto diferido puede ser calculado basándose en cuentas de resultados o en cuentas de balance.· Enfoque del impuesto diferido basado en resultados contempla las diferencias entre ingresos y gastos contables versus los fiscales y se denominan "temporales o permanentes" <p>Enfoque del impuesto diferido basado en el balance contempla las diferencias entre cuentas de activos y pasivos contables versus los fiscales y se denominan "temporaria"</p> <ol style="list-style-type: none">1. Ingresos exentos2. Gastos y pérdidas no deducibles3. Ingresos gravados pero que no lo son desde el punto de vista contable
Diferencias permanentes:	<ol style="list-style-type: none">4. Gastos deducibles pero que desde el punto de vista contable no lo son, como el cálculo del incremento neto de empleados, beneficios por trabajadores discapacitados <p>Las diferencias temporarias, conocidas en Bolivia como impuesto corriente es el producto de la multiplicación de la base imponible de impuestos por el porcentaje estipulado por la administración tributaria. Se la considera como una obligación de pago inmediata.</p>

Fuente: Guía de las NIIF

Anexo 2.

NORMAS RELACIONADAS CON NIC 12

NORMAS RELACIONADAS CON NIC 12	NOMBRE DE NORMA	RELACION
NIC 2	Existencias	La presente norma tiene como objetivo identificar el tratamiento de las existencias, siempre que sean medidos a un valor razonable y deberán ser reconocidas en el estado de resultado del ejercicio al que pertenezcan.
NIC 8	Ganancia o Pérdida Neta, errores fundamentales y cambio de Políticas Contables	Esta norma tiene como finalidad prescribir los criterios de clasificación, información a revelar y tratamiento contable de las partidas del estado de resultado, así como el tratamiento contable que se debe dar a cambios en estimaciones contables, políticas contables y errores fundamentales. En relación con la NIC 12 se deja notar que los errores contables deberán afectar a las utilidades retenidas al inicio del ejercicio en que fueron detectados.
NIC 16	Propiedad, Planta y Equipo	En la presente norma se determina el tratamiento contable de la propiedad, planta y equipo. Los problemas por el reconocimiento del bien y los cargos de
NIC 18	Ingresos Ordinarios	El ingreso es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la empresa y estos beneficios pueden ser médicos confiablemente. De esta forma para la NIC 18, no es considerado ingreso la venta de bienes o servicios.
NIC 21	Variación de tipos de cambio de la Moneda Extranjera	Esta norma exige que las transacciones deben ser reveladas en los estados financieros en la moneda del país que los presenta. Así la norma obliga el reconocimiento como ingreso o gasto de ciertas diferencias de cambio, pero no especifica si tales diferencias deben ser presentadas en resultados. Entonces si tales diferencias de cambio son reconocidas en resultados pueden ser presentadas por separado como gasto o ingreso para el cálculo de impuesto de las ganancias.
NIC 22	Fusión de Negocios	La norma cubre, tanto el caso de la adquisición de una empresa por otra, así como, la unificación de intereses en que no se pueda identificar el adquirente. Bajo esta NIC, la empresa reconocerá los activos y pasivos por impuestos diferidos resultantes de los activos y pasivos identificables en el momento de la fusión.
NIC 32	Instrumentos Financieros: Presentación de Información a Revelar	
NIC 37	Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes	El objetivo de la presente norma es asegurarse que se aplica un apropiado reconocimiento y base de medición, tanto en provisiones como en pasivos y activos contingentes, y que las notas a los revelen información necesaria.
NIIF 5	Activos No Corrientes mantenidos para la venta y Operaciones Interrumpidas	

Fuente: Normas Internacionales de Información Financiera

Anexo 3.

TERMINOLOGIA MÁS UTILIZADA

Terminología	Definición
Estados Financieros	Los estados financieros son un registro formal de las actividades financieras de una empresa, persona o entidad.
Periodo Fiscal	Tiempo comprendido de 12 meses en el cual se va generando la información económica y financiera de una empresa para los efectos del pago del impuesto sobre la renta.
(IUE)	Impuesto a las Utilidades de las empresas, que se aplicara en todo el territorio nacional sobre las utilidades resultantes de los estados financieros de las mismas al cierre de cada gestión anual.
Ganancia Contable	Utilidad neta obtenida en el periodo antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias.
Ganancia/Pérdida Fiscal	Ganancia (pérdida) de un periodo, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal, sobre la que se calculan los impuestos a pagar (recuperar).
Gastos	Es el reconocimiento de que la empresa ha recibido mercaderías o servicios por el que debe pagar cierta cantidad.
Ingresos	Beneficio que se percibe en dinero o nacen derechos de cobro a su favor, que hará efectivos en las fechas estipuladas a cambio de la prestación de un servicio o la venta de un bien.
Impuesto Corriente	Es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo.
Activos	Conjunto de bienes y derechos cuya titularidad pertenece a una persona natural o jurídica. Además los cuales pueden convertirse en dinero u otros medios líquidos equivalentes.
Pasivos	El pasivo consiste en las deudas que la empresa posee, recogidas en el balance de situación, comprende las obligaciones actuales de la compañía que tienen origen en transacciones financieras pasadas.
Patrimonio	Podemos definir el patrimonio como el conjunto de bienes, derechos y obligaciones que tiene una persona o empresa.
Pasivos por Impuestos Diferidos	Importe de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.
Activos por Impuestos Diferidos	Cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros.
Diferencias Temporarias	Son las diferencias que se originan entre la base contable y la base tributaria, que se cancelará o descontará en periodos futuros.
Diferencias Temporarias Imponibles	Valores que deberán cancelarse a SRI en periodos futuros.
Diferencias Temporarias Deducibles	Valores que deberán disminuirse del Impuesto a la Renta en periodos futuros.
Diferencias Permanentes	Son las diferencias que se originan entre la base contable y la base tributaria, que no podrá ser diferido en periodos futuros.
Resultado Contable	Ganancia neta o la pérdida neta del ejercicio antes de deducir el gasto por el impuesto sobre las ganancias.
Gasto (Ingreso) por el impuesto sobre las ganancias	Importe total que, por este concepto, se incluye al determinar la ganancia o pérdida neta del ejercicio, conteniendo tanto el impuesto corriente como el diferido.
Base Fiscal	La base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo.

Elaborado por: CPA Jhovana Ovidio Espada.