



FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y ADMINISTRATIVAS
ESCUELA DE AUDITORIA

**“ANÁLISIS DE LOS EFECTOS DE LA SITUACIÓN ECONÓMICO -
FINANCIERA A PARTIR DE LA APLICACIÓN DE LAS NIIF, EN LAS
EMPRESAS DE SERVICIOS BÁSICOS DE LA QUINTA REGIÓN, EN
EL PERÍODO 2009-2011 Y SU IMPLICANCIA EN EL IMPUESTO
DIFERIDO”**

**Tesis para optar al Título de Contador Público Auditor y al Grado de Licenciado en
Sistemas de Información Financiera y Control de Gestión**

Tesistas: Katyliz Barría Cabello

Diego Alejandro Krause Rojas

Profesora Guía: Marlene Piña Galdames

Valparaíso, Diciembre 2012

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN.....	4
MARCO TEÓRICO	5
1. ANTECEDENTES GENERALES.....	5
2. DEFINICIONES.....	7
3. LA RELACIÓN TRIBUTARIA CONTABLE.....	9
3.1 Motivos y efectos de la contabilización de los impuestos diferidos.	10
3.2 Métodos para el cálculo de impuestos diferidos	12
3.2.1 Método del Estado de Resultados	12
3.2.2 Método del Balance General	13
4. TRATAMIENTO CONTABLE Y TRIBUTARIO DE PARTIDAS QUE GENERAN IMPUESTOS DIFERIDOS.....	13
4.1 Existencias.....	14
4.1.1 Valorización de las Existencias	14
4.1.2 Fórmulas del Costo	16
4.2 Propiedad, Planta y Equipo	17
4.2.1 Depreciación por Partes.....	18
4.2.2 Cambios en las Estimaciones Iniciales de Vida Útil y Métodos de Depreciación	19
4.2.3 Revalorización del Activo Fijo.....	20
4.2.4 Corrección Monetaria	21
4.2.5 Deterioro del Valor.....	22
4.2.6 Costos Futuros Activos por Desmantelamiento	23
4.3 Activos en Leasing	24
4.3.1 Diferencias Contables y Tributarias del Arrendador.....	24
4.3.2 Diferencias Contables y Tributarias del Arrendatario	25

4.4 Ingresos Ordinarios	26
4.4.1 Venta de Bienes.....	27
4.4.2 Prestación de Servicios	27
4.5 Provisiones.....	28
4.5.1 Provisión de Vacaciones	29
4.5.2 Provisión Indemnización por Años de Servicio	29
4.5.3 Estimación de Incobrables.....	30
4.6 Activo Intangible	31
4.6.1 Tratamiento contable de los Activos Intangibles	31
4.6.2 Tratamiento Tributario de los Activos Intangibles	33
4.6.2.1 Gastos de Organización y Puesta en Marcha.....	33
4.6.2.2 Gastos de Promoción y Colocación de Productos Nuevos	33
4.6.2.3 Gastos de Investigación Científica y Tecnológica	33
4.6.2.4 Pagos que se efectúen al exterior por concepto de Royalties y regalías	34
4.7 Instrumentos Financieros	34
4.8 Corrección Monetaria	37
PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	38
OBJETIVOS DE INVESTIGACIÓN	39
METODOLOGIA	40
Etapa 1: Recopilación de información	40
Etapa 2: Sistematización de la información recopilada y determinación de las empresas en estudio.	40
Etapa 3: Elaboración, Validación y Aplicación de los Instrumentos.	41
Etapa 4: Revisión de los Estados Financieros de las empresas en estudio.....	41
Etapa 5: Confección cuadro comparativo entre Boletín Técnico N° 60 y Norma Internacional de Contabilidad N° 12	42
Etapa 6: Análisis y Discusión de Resultados.....	42

RESULTADOS Y DISCUSIÓN	43
BIBLIOGRAFÍA.....	61
ANEXOS.....	63
ANEXO 1: DISEÑO CUADRO COMPARATIVO BOLETÍN TÉCNICO N° 60 Y NORMA CONTABLE INTERNACIONAL N°12	63
ANEXO 2: DISEÑO DE LA ENTREVISTA.....	64
ANEXO 3: CUADRO COMPARATIVO BOLETÍN TÉCNICO 60 Y NORMA INTERNACIONAL CONTABILIDAD 12	66
ANEXO 4: ANALISIS DOCUMENTAL.....	71
ANEXO 5: ANALISIS COMPARATIVO ENTRE LAS NORMAS INTERNACIONALES Y LAS NORMAS CONTABLES NACIONALES.	84

RESUMEN

Chile comenzó con el proceso de adopción de las NIIF a partir del año 2009, dichas normas contables tienen por objetivo primordial lograr que se establezcan estándares contables para homogeneizar la información financiera, facilitando las transacciones internacionales y la lectura de los estados financieros para distintos países. Como consecuencia de este proceso se modificó la filosofía de la determinación de los impuestos diferidos, ya que bajo PCGA el énfasis era ver el impacto de las diferencias temporales en los resultados y con la nueva normativa el foco se pone en la valorización de los activos contables y tributarios, y sobre montos de pérdidas tributarias y/o créditos tributarios. Se agregan nuevos requerimientos de revelación del cálculo de impuestos contables y el cálculo e impacto sobre las tasas efectivas.

Como consecuencia de la aplicación de las NIIF, es que se han incrementado considerablemente las denominadas diferencias temporales entre la Renta Líquida Imponible y las normas contables en la determinación de los resultados económicos de las empresas. De acuerdo con lo anterior, es que el presente trabajo de investigación es de carácter cuantitativo de tipo descriptivo y tuvo como objetivo analizar los efectos que se generaron en los impuestos diferidos por la aplicación de la nueva normativa contable de las empresas de servicios básicos de la quinta región durante el período 2009 a 2011, y determinar la categorización de estos efectos. La forma de obtener la información suficiente para realizar el análisis, fue a través de una entrevista con los encargados de la confección de los estados financieros de las empresas en estudio, también se revisaron los estados financieros de los períodos que abarca la investigación y por último se confeccionó un cuadro comparativo entre la normativa nacional (BT 60) y la normativa internacional (NIC 12).

De la realización de la investigación se obtuvo que con respecto al tratamiento actual de los impuestos diferidos las empresas aplicaron la normativa asociada como corresponde sin tratamientos alternativos y con mayor revelación de información en las notas de los Estados Financieros, que no existen diferencias significativas entre el BT 60 y la NIC 12 salvo respecto del tratamiento de las cuentas complementarias y que el patrimonio de la empresa varió entre un 5% y 7% como consecuencia del reverso de las cuentas complementarias y de los cambios en la valorización del rubro del activo inmovilizado.

MARCO TEÓRICO

1. ANTECEDENTES GENERALES

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), conocidas mundialmente como International Financial Reporting Standards (IFRS), tienen como objetivo primordial lograr que se establezcan estándares contables para homogeneizar la información financiera apuntando a la esencia económica de las transacciones. La idea es que éstos tengan validez a nivel mundial con el fin de que los análisis se puedan hacer sin distinciones en los distintos mercados mundiales. (Díaz, Pacheco, Zúñiga 2009, p.7)

Chile no es la excepción, el Colegio de Contadores y la Superintendencia de Valores y Seguros, acordaron iniciar un proceso de convergencia a las NIIF, la aplicación de dicho proyecto se definió por etapas, siendo las primeras empresas obligadas a presentar sus Estados Financieros bajo las NIIF a partir del 01 de enero de 2009. Por su lado, la segunda etapa consideró como fecha de inicio el 01 de enero de 2010, dejando la última etapa para el 01 de enero de 2011. Sin embargo, el ente regulador estableció una flexibilización para el grupo de empresas que comenzaron a aplicar IFRS durante el año 2009. Es así como, la SVS dispuso dos alternativas de adopción para el año 2009, la primera agrupa a las entidades que aplicaron Full IFRS a partir del 01 de Enero de 2009, mientras que la segunda concentra a las empresas que durante el año 2009 presentaron IFRS Proforma, según lo reflejado en la Tabla 1.

Según Rojas (2012) en Chile al año 2011 son 198 las sociedades anónimas abiertas (con presencia bursátil mayor al 25% o con comité de directores), que han adoptado IFRS, sin embargo solo 94 de ellas lo han hecho bajo modalidad Full IFRS. Al año 2011, quedan aún pendientes de su implementación, las compañías de seguros y las pequeñas y medianas empresas que comenzaran a aplicar IFRS a partir del año 2013.

La convergencia contable se asocia con un proceso paulatino que se ha estado desarrollando en Chile desde el año 1997, con la publicación del Boletín Técnico N° 56 del Colegio de Contadores de Chile. Éste hace mención a que “en ausencia de un Boletín Técnico que dicte un principio o norma de contabilidad generalmente aceptado en Chile, se debe recurrir, preferentemente, a la Norma Internacional de Contabilidad correspondiente”. (Díaz, Pacheco, Zúñiga 2009, p.2)

TABLA 1: Calendario de Adopción de las Normas IFRS para las Entidades Fiscalizadas por la Superintendencia de Valores y Seguros.

ENTIDAD	FECHA DE INICIO
Sociedades anónimas con presencia mayor o igual a 25% o Comité de Directores.	01-01-2009
Otros Emisores de Valores, Bolsas de Valores, Bolsas de Productos y Depósitos de Valores	01-01-2010
Otras Sociedades del Registro no Emisoras	01-01-2011
Securizadoras	01-01-2010
Administradoras de Fondos	01-01-2010
Fondos Mutuos	
Fondos de Inversión	
Fondos para la Vivienda	
Fondos de Inversión de Capital Extranjero	
Agentes de Valores	01-01-2010
Corredores de Bolsa de Valores	
Corredores de Bolsa de Productos	
Compañías de Seguros	01-01-2012
Intermediarios de Seguros	01-01-2012
Administradoras de Fondos de Pensiones Inscritas en el Registro de Valores.	01-01-2010

Fuente: Superintendencia de Valores y Seguros, 2007

Por su parte, la SVS a través del Oficio Circular N° 368, impartió medidas sobre el proceso de convergencia, recomendando interiorizarse acerca de la normativa internacional y evaluar los posibles efectos que provocarían la adopción de las IFRS en los informes financieros contables.

La convergencia contable trae muchos cambios en los estados financieros emitidos para y desde el año 2009, como lo señalan Garrido y Silva (2006). A la fecha, aumenta el número de consultores y profesionales que se desempeñan en las empresas auditoras y/o en el ámbito académico, que han analizado la normativa contable nacional comparándola con las

NIIF, destacando entre las grandes diferencias por ejemplo la Corrección Monetaria, la Retasación Técnica del Activo Fijo, el Deterioro de Activos, Amortización del Goodwill, entre otros.

Estos nuevos criterios distan de los consagrados en la legislación tributaria chilena aplicable a los contribuyentes del Impuesto a la Renta de Primera Categoría, que son quienes tributan de acuerdo a su renta efectiva demostrada según contabilidad completa en virtud de la Ley de Impuesto a la Renta. Además ésta busca controlar el cumplimiento de la obligación tributaria y no la toma de decisiones de los agentes económicos, que es el objetivo fundamental de la contabilidad. De acuerdo con lo que señala Juan Ivanovich en la Guía de las IFRS (2009) no debiera haber cambios en la determinación de la Renta Líquida Imponible. No obstante los parámetros de reconocimiento y medición entre las IFRS y las normas tributarias en Chile son tan distintos que en la práctica los contadores deberán llevar dos contabilidades.

Lo anterior queda en total evidencia, especialmente cuando el Servicio de impuestos Internos, por medio del Oficio Circular N°23, señala en forma expresa que: “la aplicación de las Normas internacionales de Información Financiera, se enmarcan en un ámbito estrictamente contable financiero que no modifican ni afectan a las normas tributarias, por lo que los contribuyentes al determinar sus estados financieros, de acuerdo a las normas referidas, de todas maneras estarán obligados a efectuar los ajustes necesarios a dicho resultado para determinar la utilidad sobre la cual deben cumplir con sus obligaciones impositivas, ya que con motivo de la referida conversión se seguirán otorgando tratamientos diferentes a ciertas partidas desde el punto de vista contable financiero y tributario y por consiguiente persistirán las denominadas diferencias permanentes y transitorias”. En resumen y según con lo señalado por el Boletín Tributario de Salcedo & Cía. (2008), el SII no estima necesario impartir instrucciones normativas sobre la materia, sino más bien, señala que se trata de diferencias entre aplicación de normas financieras y tributarias que redundan sólo en ajustes extracontables.

2. DEFINICIONES

Con el objetivo de lograr un mejor entendimiento de la presente investigación, se enuncian las siguientes definiciones incluidos en las Normas Internacionales de Contabilidad y otros en La Ley de Impuesto la Renta:

- **Renta líquida imponible (NIC 12^o):** son las utilidades (pérdidas) de un período, determinadas de acuerdo a las normas establecidas por las autoridades tributarias, sobre las cuales se calculan los impuestos a la renta a pagar (recuperar).
- **Pasivos por impuestos diferidos (NIC 12^o):** son los montos de impuestos a la renta por pagar en períodos futuros respecto a diferencias temporarias tributables.
- **Activos por impuestos diferidos (NIC 12^o):** son los montos de impuestos a la renta recuperables en períodos futuros respecto a diferencias temporarias deducibles, pérdidas tributarias acumuladas no utilizadas y los créditos tributarios acumulados no utilizados.
- **Diferencias temporarias (NIC 12^o):** son las diferencias que existen entre el valor de libros de un activo o pasivo en el balance general y su base tributaria.
- **Diferencias temporarias tributables (NIC 12^o):** diferencias temporarias que generarán montos tributables al determinar la renta líquida imponible (pérdida tributaria) de períodos futuros cuando se recupere o liquide el valor de libros del activo o pasivo
- **Diferencias temporarias deducibles (NIC 12^o):** diferencias temporarias que generarán montos que son deducibles al determinar la renta líquida imponible (pérdida tributaria) de períodos futuros cuando se recupere o liquide el valor de libros del activo o pasivo.
- **La base tributaria (NIC 12^o):** la base tributaria de un activo o pasivo es el monto asignado a dicho activo o pasivo para efectos tributarios.
- **Renta (LIR):** los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.
- **Renta Devengada (LIR):** aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular.
- **Renta Percibida (LIR):** aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Debe asimismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.

3. LA RELACIÓN TRIBUTARIA CONTABLE

En Chile, el organismo que genera la normativa contable es el Colegio de Contadores de Chile Asociación Gremial de acuerdo con la atribución contenida en la letra g) del artículo 13 de la Ley N°13.011, que lo obliga a dictar normas relativas al ejercicio profesional.

En el ámbito tributario, es el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos quien interpreta las normas tributarias, en virtud del numeral 1° de la letra A del artículo 6° del Código Tributario. Para ello dicta circulares o interpreta a través de oficios.

Respecto de la determinación del resultado tributario, la situación puede ser un poco más compleja porque a pesar que el Código Tributario señala que éste será el resultante del sistema contable utilizado por el contribuyente, las atribuciones de interpretación de la aplicación de las normas son del Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos. De hecho, según Cantillana (2004, p.11) en más de alguna ocasión el Servicio de Impuestos Internos ha indicado la forma de contabilizar o registrar ciertas operaciones, teniendo como objetivo la recaudación tributaria y no la normativa contable aplicable al tema.

En caso de las sociedades anónimas, la Superintendencia de Valores y Seguros norma a través de circulares la presentación homogénea y ordenada de los Estados Financieros que presentan, y cuya aplicación es obligatoria para todas las sociedades anónimas abiertas. Las atribuciones de esta entidad emanan de la letra e) del artículo 4° del decreto ley N° 3538 de 1980 (“Fijar las normas para la confección y presentación de las memorias, balances, estados de situación y demás estados financieros de los sujetos fiscalizados y determinar los principios conforme a los cuales deberán llevar su contabilidad”)

En consecuencia el Colegio de Contadores A.G. es el organismo oficial facultado para la emisión de normas contables, constituyendo estos la base para la determinación de los resultados de las empresas. Sin embargo determinados organismos públicos en razón de la fiscalización de las áreas contables y tributarias de las compañías, han dictado pronunciamientos que han subordinado las normas contables, lo que en algunos casos puede provocar problemas respecto de la aplicación de la normativa sobre la preparación de estados financieros.

3.1 Motivos y efectos de la contabilización de los impuestos diferidos.

Las relaciones entre contabilidad y tributación se han caracterizado tradicionalmente por la existencia de divergencias entre ambas disciplinas. Por otra parte, no son pocas las ocasiones en que las normas contables han debido subordinarse a las normas dictadas por el Servicio de Impuestos Internos, siendo esto una ruptura de la autonomía que se supone debe poseer la contabilidad.

Según Cantillana (2004) el origen del conflicto entre contabilidad y tributación se encuentra en los objetivos perseguidos por ambas disciplinas; los estados financieros con fines generales se orientan a la consecución del objetivo de imagen fiel, basándose las soluciones contables aportadas en la raíz económico-financiero de los hechos, mientras que las normas tributarias aplican principios propios, basados en criterios de carácter recaudatorio, persiguiendo fines de política fiscal.

De lo expuesto se deduce la necesidad de establecer una conciliación entre los puntos de vista impositivos y financieros, al objeto de que los estados financieros puedan elaborarse sin intromisiones de orden tributario que tergiversen su verdadero objetivo.

Se encuentra por lo tanto con estados contables, elaborados con criterios económicos-financieros los que deben ser adaptados a la normativa tributaria, por lo que el resultado financiero obtenido mediante la aplicación de principios contables no tienen necesariamente que coincidir con la base imponible del Impuesto a la Renta.

El problema planteado es cómo conciliar los aspectos contables y tributarios de la información facilitada por las empresas. Éstas presentan un resultado contable y un resultado tributario, siendo ambas armonizadas a través de la práctica de oportunos ajustes extracontables, que se dejan establecidos en la determinación de la Renta Líquida Imponible (RLI). Dichas diferencias se denominan Impuestos Diferidos.

Los impuestos diferidos son una técnica contable que permite reflejar en un mismo período el impuesto a la renta de acuerdo con la técnica contable y con las normas tributarias vigentes del país.

La determinación del resultado contable de las empresas se realiza a través del uso de cuentas de resultado por medio de un informe financiero denominado Estado de Resultados, el cual se encuentra detallado en la siguiente Tabla 2:

TABLA 2: Determinación del Resultado Contable

	INGRESOS OPERACIONALES	\$
(-)	COSTOS DE OPERACIÓN	\$
(=)	MARGEN DE CONTRIBUCIÓN	\$
(-)	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y VENTAS	\$
(=)	RESULTADO OPERACIONAL	\$
(+)	INGRESOS NO OPERACIONALES	\$
(-)	GASTOS NO OPERACIONALES	\$
(=)	RESULTADO NO OPERACIONAL	\$
(-)	IMPUESTO A LA RENTA	\$
(=)	RESULTADO CONTABLE	\$

Fuente: Elaboración propia a partir de las normas contables, 2012

La determinación del resultado tributario se puede sintetizar en la siguiente Tabla 3:

TABLA 3: Determinación de la Base de Impuesto de Primera Categoría

	RESULTADO CONTABLE	\$
(+)	INGRESOS TRIBUTARIOS NO CONTABLES	\$
(+)	COSTOS CONTABLES NO TRIBUTARIOS	\$
(+)	GASTOS CONTABLES NO TRIBUTARIOS	\$
(-)	INGRESOS CONTABLES NO TRIBUTARIOS	\$
(-)	COSTOS TRIBUTARIOS NO CONTABLES	\$
(-)	GASTO TRIBUTARIOS NO CONTABLES	\$
(=)	RESULTADO TRIBUTARIO	\$

Fuente: Elaboración propia a partir de la LIR, 2012

Se habla del efecto (pasado o futuro), producto de las diferencias en las bases imponibles, así se establece entonces que existirán diferencias que se compensarán a través del tiempo y partidas que nunca podrán compensarse, incluso partidas que no es posible, a priori, determinar si se compensaran en el tiempo. Las diferencias que se compensarán a través del tiempo se denominan **Diferencias Temporales o Diferencias Temporarias**. Las diferencias que no se compensarán a través del tiempo, es decir, el criterio tributario de ninguna manera aceptará el gasto o nunca se considerará como ingreso, se denominan **Diferencias Permanentes**.

El registro de los impuestos diferidos, en cada ejercicio comercial, permite reflejar en los resultados de la sociedad el gasto por impuesto a la renta determinados en base al criterio contable y con ello evitamos la distorsión que se produciría al reconocer dicho gasto sobre la base tributaria.

A continuación se presentan algunos métodos de cálculos de los impuestos diferidos comentados anteriormente.

3.2 Métodos para el cálculo de impuestos diferidos

En el registro contable del gasto por impuesto a la renta, el problema básico y fundamental es si los impuestos diferidos deben reconocerse en los estados financieros y, en caso afirmativo, la forma en que esto debe hacerse. Admitida la conveniencia de reconocer los pasivos y activos por impuestos diferidos, para la determinación de ellos existen dos enfoques:

3.2.1 Método del Estado de Resultados

Este método considera que el registro a efectuar de los impuestos diferidos del ejercicio corresponde a las diferencias temporales entre el resultado contable antes de impuestos y la RLI determinada por el ejercicio que se produce en el período. Este método considera dos alternativas:

A. Método del Diferimiento:

- Los efectos en impuestos se difieren y se asignan en períodos futuros.
- La tasa de impuesto aplicable es la tasa vigente a la fecha de cálculo.

Los saldos de las cuentas de impuestos diferidos que deben presentarse en el balance general no representan derechos por percibir ni obligaciones de pago. Ello implica que si existen variaciones en las tasas de impuestos aplicables, los saldos no se ajustan a las nuevas tasas vigentes.

Respecto de las diferencias que se revierten en el ejercicio actual, correspondientes a diferencias temporales de ejercicios anteriores, se determinan usando tasas de impuestos aplicadas originalmente.

B. Método del Pasivo:

Los efectos futuros de las diferencias temporales se consideran como activos o pasivos.

La tasa de impuesto aplicable es la tasa actual pero puede ajustarse a una tasa distinta cuando se conozca o haya un aviso de cambio en las tasas aplicables en el futuro.

Los saldos de las cuentas de impuestos diferidos se presentan como impuestos diferidos por pagar o impuestos diferidos de activos.

Los saldos de las cuentas deben ajustarse periódicamente a las tasas de impuestos vigentes, incluso ajustarse a las tasas que se deban aplicar en los ejercicios futuros. (Cantillana, 2004, p. 22)

3.2.2 Método del Balance General

Este método considera según lo expresado por Cantillana (2004, p. 23) que el registro de los impuestos diferidos del ejercicio corresponde a las diferencias de valuación de los activos y pasivos de acuerdo con criterios contables, respecto de la valuación de los activos y pasivos con criterios tributarios que se manifiestan a la fecha de cierre del balance.

4. TRATAMIENTO CONTABLE Y TRIBUTARIO DE PARTIDAS QUE GENERAN IMPUESTOS DIFERIDOS

En el Anexo 3, según lo menciona García (2004), se muestran cuadros comparativos, en los que se analizan la normativa nacional (PCGA) y las IFRS de los elementos que originaron el reconocimiento de impuestos diferidos en las empresas objeto de estudios. Este análisis se realiza de acuerdo a las diferencias más relevantes entre las normativas y sirve como

complemento para los efectos de analizar los efectos del cambio de los criterios contables en los impuestos diferidos.

A continuación se detalla el tratamiento contable de las Normas Internacionales de Contabilidad y el tratamiento Tributario contenido en la Ley de la Renta que reciben los elementos que originaron el reconocimiento de impuestos diferidos en las empresas objeto de estudio, de acuerdo con los elementos que componen la nota relativa a los impuestos a las ganancias contenida en los Estados Financieros de las mismas, puntualizando aquellas diferencias que generan impuestos diferidos.

4.1 Existencias

El tratamiento financiero de las existencias se encuentra establecido en la NIC 2, en su párrafo 1 señala que su objetivo es prescribir el tratamiento contable de las existencias, incluyendo la determinación de su costo y su consiguiente reconocimiento como gasto.

Desde el punto de vista tributario las existencias se encuentran normadas en el artículo 30° sobre Costos Directos en conjunto con el artículo 41° sobre Corrección Monetaria, de la Ley de Impuesto a la Renta.

A continuación se detallan aquellos criterios financieros que provocan diferencias permanentes y/o temporales al comparar la base financiera con la base tributaria relacionada con el tratamiento de las existencias.

4.1.1 Valorización de las Existencias

La NIC 2 en su párrafo 9 señala que las existencias serán valorizadas al menor valor, entre el costo y el valor neto realizable. Respecto al costo de las existencias menciona el párrafo 10, que los costos de las existencias comprenderán el precio de adquisición, costo de transformación y otros costos en los que se haya incurrido para dar a las existencias su condición y ubicación actual.

Por su parte, el artículo 30 de la Ley de la Renta establece para los efectos de determinar el costo de las mercaderías, una clasificación de las mismas en función del origen de su adquisición, distinguiendo las siguientes situaciones:

- Si las mercaderías fueron adquiridas en el mercado nacional se entienden incorporados en su costo tributario, según se expresa en la Tabla 4, los siguientes componentes:

TABLA 4: Costo Tributario de Mercaderías Adquiridas en el Mercado Nacional

Precio de Adquisición acreditado mediante factura	\$
Situación del IVA soportado en la adquisición:	
a. Cuando constituye crédito fiscal no forma parte del costo.	
b. Cuando es parcialmente recuperable no forma parte del costo (es gasto).	
c. Cuando es totalmente irrecuperable, forma parte del costo.	
Fletes y seguros hasta las bodegas del adquirente (optativamente).....	\$
COSTO DIRECTO	\$

Fuente: Hugo Contreras, Curso Práctico de Impuesto a la Renta, 2011.

- Si las mercaderías fueron adquiridas en el extranjero se entienden incorporados en su costo tributario, según se expresa en la Tabla 5, los siguientes componentes:

TABLA 5: Costo Tributario de Mercaderías Adquiridas en el Extranjero

Valor CIF según factura del proveedores extranjero.....	\$
Situación del IVA soportado en la adquisición. Ídem anterior	
Derechos de internación pagados o adeudados.....	\$
Gastos de desaduanamiento.....	\$
Optativamente:	
Flete y seguro desde puerto de desembarque hasta bodegas del importador...	\$
Gastos bancarios, tributarios y otros que no sean significativos.....	\$
COSTO DIRECTO	\$

Fuente: Hugo Contreras, Curso Práctico de Impuesto a la Renta, 2011.

- Si se trata de Fabricación de bienes se entienden incorporados en su costo tributario, según se expresa en la Tabla 6, los siguientes componentes:

TABLA 6: Determinación Costo Tributario de Mercaderías Fabricadas

Valor de adquisición de materias primas, según las normas indicadas para las mercaderías nacionales o extranjeras, según sea el caso.....	\$
Valor de los servicios industriales prestados por terceros.....	\$
Mano de obra empleada directamente en la producción de bienes, incluidas las leyes sociales (se excluyen: gratificaciones, participaciones, aguinaldos, bonificaciones y, en general, todos aquellos pagos que sólo es posible asignar al costo de los bienes mediante prorrateo).....	\$
Gastos generales de fabricación, sólo cuando atendida la naturaleza de la actividad desarrollada, cierto gasto represente un alto porcentaje del costo total de producción de los bienes o servicios.....	\$
COSTO DIRECTO.....	\$

Fuente: Hugo Contreras, Curso Práctico de Impuesto a la Renta, 2011.

- Si se trata de la Prestación de servicios se entienden incorporados en su costo tributario, según se expresa en la Tabla 7, los siguientes componentes:

TABLA 7: Determinación Costo Tributario de la Prestación de Servicios

Mano de obra directa.....	\$
Materiales y repuestos empleados.....	\$
Valor de los servicios prestados por terceros y que han sido necesarios directamente para la prestación del servicio.....	\$
COSTO DIRECTO.....	\$

Fuente: Hugo Contreras, Curso Práctico de Impuesto a la Renta, 2011.

4.1.2 Fórmulas del Costo

La NIC 2 indica en el párrafo 23 que el costo de las existencias de partidas que no son normalmente intercambiables y bienes o servicios producidos y separados para proyectos específicos, podrán ser asignados usando identificación específica de sus costos individuales. Asimismo el párrafo 25 dice que para los elementos intercambiables, el costo se determina usando las fórmulas de primera entrada/primer salida (FIFO) o costo promedio ponderado. La fórmula LIFO no está permitida.

Por su parte el artículo 30 inciso 2° de la LIR señala que para los efectos de establecer el costo directo de la venta de las mercaderías, materias primas y otros bienes del activo realizable o para determinar el costo directo de los mismos bienes cuando se apliquen a procesos productivos y/o artículos terminados o en proceso, debe obligatoriamente determinarse para efectos tributarios mediante la aplicación de uno de los dos métodos siguientes:

- a) Aquel conocido comúnmente como “F.I.F.O.” O “P.E.P.S”, que se basa en la convención de estimar que “lo primero que entre a bodega, es lo primero que sale de ella”. Como consecuencia, las existencias a la fecha del balance quedan valorizadas, antes de aplicar el mecanismo de Corrección Monetaria, por el costo directo correspondiente a las últimas adquisiciones, o
- b) Método conocido como “Costo Promedio Ponderado Móvil”, el cual refleja el costo medio de los artículos, ponderando la incidencia que tiene el precio de cada nueva adquisición o importación sobre el total de las existencias a esa misma fecha. (Contreras, 2011, p. 219)

4.2 Propiedad, Planta y Equipo

El tratamiento financiero del rubro Activo Fijo se encuentra establecido en la NIC 16, en su párrafo 1 señala, que el objetivo de esta norma es establecer el tratamiento contable aplicable al activo fijo, de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en activo fijo, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión.

Además existen otras normas que complementan los criterios financieros que se utilizan para registrar las operaciones relacionadas con el rubro. Entre estas normas se encuentran la NIC 23 sobre Costos de Financiamiento, la NIC 36 sobre Deterioro del Valor de los Activos y NIC 8 sobre Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.

Se explica a continuación los efectos tributarios generados por el tratamiento contable del activo fijo al comparar las normas contables con el Decreto Ley 824 y con algunas interpretaciones administrativas del S.I.I. en Chile (resoluciones, circulares y oficios).

4.2.1 Depreciación por Partes

De acuerdo con lo señalado en el párrafo 43 de la NIC 16, financieramente se debe depreciar por partes un elemento del activo fijo que tenga un costo significativo en comparación con el costo total del elemento.

Esto hace que el gasto por depreciación llevado al estado resultado sea distinto del gasto aceptado tributariamente, según el artículo 31 N° 5 del D.L. 824. El cual no habla del bien que forma parte del activo fijo como unidades o partes distintas para efectos de su depreciación. Lo mismo se afirma en la Resolución N° 42 del 2002 del S.I.I. que entrega la vida útil estimada para los bienes del activo inmovilizado de una empresa, en la cual entrega años estimados para el bien como un todo, una sola unidad a depreciar.

Según López y Torres (2008) la implicancia tributaria de la depreciación por partes esta dada por:

- La diferencia de gasto financiero versus el aceptado tributariamente, lo que se traduce en un ajuste al determinar la R.L.I.
- El valor libros del activo fijo al final del ejercicio determinado según NIIF es distinto al valor libros tributario de este. Lo que significa una diferencia de tipo temporaria que obliga a determinar los activos/pasivos por impuestos diferidos.

El tratamiento tributario contemplado en el artículo 31 N° 5 de la LIR respecto de la depreciación es el siguiente:

Norma General: Anualmente puede rebajarse como gasto una cuota de depreciación por los bienes físicos del activo inmovilizado, considerando los años de vida útil que haya fijado el SII y que el bien haya entrado en funcionamiento.

Valor sobre el que operan las depreciaciones: El porcentaje o cuota anual de depreciación debe calcularse sobre el valor neto total del bien, sin excluir aquella parte que corresponda a su valor de desecho, y considerando la revalorización que ordena el artículo 41°. A continuación en la tabla 8, se detalla la base de cálculo de la depreciación:

TABLA 8: Determinación de la Base Tributaria de Aplicación de Depreciación

Valor de adquisición o aporte según factura, contrato o convención, incluidos los fletes y seguros.....	\$
Impuestos del DL 825 que graven la adquisición de bienes, solo cuando son totalmente irre recuperables	\$
Revalorizaciones legales, ordinarias y extraordinarias.....	\$
Subtotal.....	\$
Revalorización Art. 41 correspondiente al ejercicio respectivo.....	\$
Valor neto sobre el cual se debe calcular la depreciación del ejercicio.....	\$

Fuente: *Hugo Contreras, Curso Práctico de Impuesto a la Renta, 2011.*

Depreciaciones aceleradas: Optativamente las empresas de Primera Categoría pueden acogerse a un régimen de depreciación acelerada de sus bienes físicos del activo inmovilizado, consistente en reducir a un tercio los años de vida útil fijados por el SII.

Según Contreras (2010), el uso de la depreciación acelerada para fines tributarios reducirá el gasto por Impuesto a la Renta a pagar en los años en que se utilice dicho beneficio tributario, por la mayor depreciación considerada para fines tributarios. Sin embargo, en los años siguientes la depreciación contable no será aceptada como gasto tributario ya que fue utilizada como tal en forma anticipada.

4.2.2 Cambios en las Estimaciones Iniciales de Vida Útil y Métodos de Depreciación

El párrafo 51 de la NIC 16 señala que la vida útil de un activo se revisará anualmente y si hay cambios en las estimaciones iniciales, se cambiarán los años de vida útil estimados. Asimismo el párrafo 61 de la misma norma establece que el método de depreciación se puede ajustar anualmente para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros. Estos cambios se contabilizan según la NIC 8.

Tributariamente, dichas estimaciones se aplican invariablemente a todos los contribuyentes y no se someten al criterio particular de cada empresa, Ahora bien solo en el caso de acuerdos celebrados con el Estado, de regímenes excepcionales vigentes, o por la petición del contribuyente la vida útil de los bienes podrá ser modificada por el S.I.I. Si ocurre esto, el

S.I.I. autorizará la modificación de la depreciación anual de los bienes del activo inmovilizado, es decir, la aumentará. Se debe tener en consideración que los métodos de depreciación que se aceptan según la LIR son el método lineal y el método acelerado, por lo que los métodos de unidades de producción y decreciente establecidos en la NIC 16 no son aceptados tributariamente.

Según López y Torres (2008) la implicancia tributaria de este punto esta dada por:

- La utilidad contable que tiene rebajada la depreciación de los bienes del activo fijo, es distinta del resultado tributario. Por lo que para determinar la R.L.I. se debe efectuar un ajuste.
- El valor libros del activo fijo al final del ejercicio determinado según NIIF es distinto al valor libros tributario de este. Lo que significa una diferencia de tipo temporaria que obliga a determinar los activos/pasivos por impuestos diferidos.

4.2.3 Revalorización del Activo Fijo

La NIC 16 en su párrafo 31 permite registrar el valor libros de un activo a su valor revalorizado, que es su valor justo determinado según datos del mercado, generalmente hecho por tasadores profesionales y que se traduce en un monto estimado por el cual podría ser comercializado el bien. Así el costo histórico registrado para un bien es cambiado por este nuevo valor.

En términos tributarios el costo histórico del bien es inalterable, solo lo complementa de cierto modo lo que dicta el artículo 41 N° 2 del D. L. 824 al revalorizarlo por efecto inflación. Pero que no lo hace cambiar o traducirlo en otro monto distinto al de su costo original de adquisición o construcción del bien. Por lo tanto se puede afirmar que las revalorizaciones a valor justo de los bienes del activo fijo, no son aceptadas tributariamente en ningún momento del tiempo para una empresa.

Por lo tanto, y de acuerdo con lo que señalan López y Torres (2008), si producto de una revalorización de un activo fijo se aumenta su valor libros y se reconoce un aumento del patrimonio a través de la cuenta reserva de revalorización, se traduciría en que:

- El gasto por depreciación después de la revalorización, llevados a resultados sería mayor que el gasto aceptado tributariamente. Por lo que habría que hacer un ajuste para determinar la R.L.I.
- En términos de la utilidad (pérdida) contable total reconocida después de haber revalorizado un bien y una vez que se ha depreciado por completo dicho elemento va a ser menor que la utilidad tributaria y en ningún momento del paso del tiempo se igualarán. Lo que genera una diferencia permanente en dichas utilidades. Esto debido a que financieramente se va a depreciar un monto mayor del activo fijo, monto que tributariamente nunca va a existir o se permitirá reconocer.
- En términos de patrimonio, la NIC 12 obliga a reconocer un pasivo por impuestos diferidos cargados contra el patrimonio (reserva de revalorización) que es igual al aumento de patrimonio producto de la revalorización por la tasa de impuesto vigente o que se aplicará en el futuro. Este pasivo por impuesto diferido se va ir consumiendo año a año a medida que el saldo acreedor de la reserva de revalorización sea consumido.
- Si la revalorización del activo fijo se traduce en un menor valor de libros, está disminución se lleva inmediatamente a resultados del ejercicio (pérdida). No se produciría en términos netos y acumulados una diferencia permanente en la utilidad contable al compararla con la utilidad tributable, sino más bien, una diferencia temporaria que crearía la existencia de un activo por impuestos diferidos.

4.2.4 Corrección Monetaria

La NIC 29 en su párrafo 33, define a un país inflacionario, y como tal obliga a corregir sus valores no monetarios presentados en los Estados Financieros, entre ellos el activo fijo, cuando este entre otras cosas, presente una tasa de inflación acumulada en tres años de alrededor del 100%. Bajo las definiciones de la NIC 29 Chile no es un país Hiperinflacionario.

Tributariamente la LIR en su artículo 41 establece el Sistema de Corrección Monetaria para ciertos rubros del activo y pasivo no monetario y obliga a que se presente actualizado de acuerdo con la Variación del Índice de Precios al Consumidor.

Hay que destacar que por la aplicación de este mecanismo, los saldos de la cuenta Corrección Monetaria (acreedor o deudor) se incluyen en la base imponible de primera categoría, es decir, se tributa por el efecto inflación en Chile.

López y Torres (2008) señalan que esto genera una distorsión considerable en los valores y que tiene las siguientes incidencias tributarias:

- El valor libros presentado por el activo fijo va a ser menor que su base tributaria que refleja el aumento por la actualización. Esto será así para todos los ejercicios siguientes hasta que se deprecie por completo el activo fijo, situación en la cual se igualan los valores.
- Las diferencias originadas por corrección monetaria son permanentes siempre en la determinación del la R.L.I. Es decir, el patrimonio financiero, una vez depreciado por completo el activo fijo y eliminado de la contabilidad, va a terminar siendo el mismo patrimonio tributario. Pero en términos del gasto llevados en todos los años de vida útil del bien, el gasto tributario va a ser mayor que el gasto financiero. Es decir, la pérdida acumulada en todos los años registrada tributariamente va a ser mayor que la pérdida financiera acumulada al final del período, esta diferencia se explica por el valor total de la corrección monetaria del activo fijo en todos los años.

4.2.5 Deterioro del Valor

La NIC 36 establece que se permite reconocer una pérdida por deterioro del valor y llevarla al estado de resultados o cargarla contra el patrimonio si se trata de un activo a valor justo. O de hacer el efecto inverso en dichas cuentas si en un período futuro se reversa dicha situación inicial de pérdida que fue estimada por la administración según la información y las condiciones económicas interpretadas por ella para el futuro próximo.

La norma tributaria vigente no contempla el concepto de Deterioro del Valor de los Activos, sin embargo el artículo 31 N°5 inciso 4° señala que tratándose de bienes que se han hecho inservibles para la empresa antes de completar su vida útil, con motivo del fenómeno de la obsolescencia dejen de estar en funcionamiento dentro de la empresa, se acepta aumentar al doble la cuota anual de depreciación.

López y Torres (2008) señalan que dentro de las implicancias tributarias se encuentran:

- El gasto por depreciación de los bienes del activo fijo que se han visto disminuidos por una pérdida de valor producto de su deterioro en el futuro, va a ser menor que el gasto tributario aceptado.
- La base tributaria del activo fijo versus su valor libros contable serán obviamente distinto a lo largo de su vida útil hasta que se deprecie por completo dicho bien. Pero una vez agotada la depreciación del bien, los patrimonios terminan siendo los mismos, ya que al reconocerse una pérdida por deterioro del valor del activo fijo lo que se esta haciendo es adelantar un gasto que tributariamente será el costo del activo vía depreciación durante su vida útil.
- La pérdida por deterioro del valor de un activo fijo es una diferencia de tipo temporaria que da origen a un activo por impuesto diferido, al ser la base tributaria del activo fijo mayor que su valor libros.
- Los reversos de las pérdidas por deterioro que fueron previamente reconocidas en el estado de resultado, hacen que las diferencias temporarias iniciales se vean disminuidas.

4.2.6 Costos Futuros Activos por Desmantelamiento

La NIC 16 en su párrafo 16 establece que se permite incluir dentro del costo de los bienes del activo fijo y con ello depreciar a lo largo de su vida útil los costos futuros estimados que se planifica incurrir para retirar el activo de la compañía. Costos que son una estimación a valor presente y que serán costos o gastos de otro período contable.

Tributariamente los costos o gastos son aceptados según el artículo 31 de la LIR cuando se encuentran devengados o pagados y que además sean gastos del período contable para que se puedan correlacionar con los ingresos del mismo ejercicio.

De acuerdo con lo señalado con López y Torres (2008) tributariamente implica lo siguiente:

- Al activar costos futuros y llevarlos a gastos año a año a medida que se va depreciando el bien, hace que se produzca una diferencia temporaria creándose un activo por impuestos diferidos.

- El valor libros va a ser mayor que su base tributaria. Lo que significa que la depreciación financiera va a ser distinta a la depreciación tributaria. Por lo que para determinar la correcta R.L.I. se debe hacer un ajuste.

4.3 Activos en Leasing

El tratamiento financiero de los activos en leasing se encuentra establecido en la NIC 17, en su párrafo 1 señala que su objetivo es establecer, para arrendatarios y arrendadores, las políticas adecuadas para contabilizar y revelar la información relativa a los arrendamientos.

La norma mencionada además define el concepto de arrendamiento como un acuerdo por el cual el arrendador cede al arrendatario, a cambio de una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un período determinado. Distingue además dos tipos de arrendamientos, el financiero y el operativo.

El Arrendamiento Financiero es un tipo de arrendamiento en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo. La propiedad del mismo, en su caso, puede o no ser transferida. El Arrendamiento Operativo es cualquier acuerdo de arrendamiento distinto al arrendamiento financiero.

Para los efectos de analizar las diferencias entre normas contables y tributarias relacionadas con el leasing estos se enfocarán en el leasing financiero, ya que para efectos tributarios el “leasing operativo” no genera un tratamiento contable distinto al tributario.

Se explica a continuación los efectos tributarios generados por el tratamiento contable del leasing al comparar las normas contables con el D.L. 824 y visto desde el punto de vista de la contabilización del arrendador y la del arrendatario.

4.3.1 Diferencias Contables y Tributarias del Arrendador

La NIC 17 en su párrafo 36 señala que los arrendadores reconocerán en sus estados de situación financiera los activos que mantengan en arrendamientos financieros y los presentarán como una cuenta por cobrar, por un monto igual a la inversión neta en el arrendamiento.

Sin embargo para efectos tributarios se ha establecido a través de innumerables pronunciamientos que respecto del arrendador el tratamiento de los ingresos de leasing será el siguiente: “...Los ingresos de los derivados de los contratos de leasing sobre bienes inmuebles deben computarse en el ejercicio en que las cuotas respectivas se devenguen, es decir, en las fechas en que han sido fijadas en el contrato para el cumplimiento de la obligación por parte del deudor; sin perjuicio de considerarlos como ingreso bruto al momento de su cancelación en caso que ellas sean pagadas anticipadamente, o bien cuando ellas se hagan exigibles de conformidad a lo estipulado en el contrato respectivo”

Los ajustes financieros y tributarios a incorporar en la RLI derivados de una operación de leasing en términos generales son detallados por la Tabla 9 para el arrendador:

TABLA 9: Ajustes Tributarios de la RLI del Arrendador

AJUSTES RLI ARRENDADOR	
Cuotas pagadas de leasing (tributario)	Agregado de la RLI
Interés ganado leasing (contable)	Deducción de la RLI
Reajustes ganados leasing (contable)	Deducción de la RLI
Cuotas devengadas y no pagadas (extracontable)	Agregado de la RLI
Corrección monetaria activo fijo tributario (tributario)	Agregado de la RLI
Corrección monetaria depreciación acumulada (tributario)	Deducción de la RLI
Depreciación activo fijo tributario (tributario)	Deducción de la RLI
Costo de venta de los bienes vendidos (tributario)	Deducción de la RLI

Fuente: Evelyn Contreras, Consultor Tributario, 2009

4.3.2 Diferencias Contables y Tributarias del Arrendatario

La NIC 17 en su párrafo 20 señala que al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, se reconocerá, en el estado de situación financiera un activo y un pasivo por el mismo monto, igual al valor justo del bien arrendado, o bien, si éste fuera menor, al valor actual de los pagos mínimos por el arrendamiento, determinados al inicio del arrendamiento.

Desde el punto de vista del arrendatario el tratamiento tributario de las cuotas pagadas es: “...Las cuotas que pague la empresa a la compañía de leasing, al ser este calificado tributariamente como un contrato de arrendamiento, pasan a constituir un gasto necesario para producir la renta, dado que el inmueble sobre el cual se efectuarán mejoras se utilizarán materialmente en el corto plazo en la generación de la renta...”

Los ajustes financieros y tributarios a incorporar en la RLI derivados de una operación de leasing desde el punto de vista del arrendatario se incorporan en la Tabla 10:

TABLA 10: Ajustes Tributarios de la RLI del Arrendatario

AJUSTES RLI ARRENDATARIO	
Cuotas pagadas de leasing (tributario)	Deducción de la RLI
Interés pagados leasing (contable)	Agregado de la RLI
Reajustes pagados leasing (contable)	Agregado de la RLI
Corrección monetaria activo fijo leasing (contable)	Deducción de la RLI
Depreciación activo fijo leasing (contable)	Agregado de la RLI

Fuente: Evelyn Contreras, Consultor Tributario, 2009

4.4 Ingresos Ordinarios

El tratamiento financiero de los ingresos ordinarios se encuentra establecido en la NIC 18, en su párrafo 1 señala que su objetivo es establecer el tratamiento contable de los ingresos que surgen de ciertos tipos de transacciones y hechos.

La norma mencionada además define el concepto de ingreso como la entrada bruta de beneficios económicos que ingresan a la entidad durante un período, provenientes de las actividades ordinarias de una entidad, cuando estos beneficios resultan en un aumento del patrimonio no relacionado con aportes patrimoniales efectuados por los propietarios de la entidad.

A continuación se exponen aquellas diferencias generadas por el tratamiento contable de los ingresos ordinarios al compararlos con el Decreto Ley 824.

4.4.1 Venta de Bienes.

La NIC 18 en su párrafo 14 señala que los ingresos ordinarios por ventas se reconocerán cuando la totalidad de las siguientes condiciones han sido satisfechas:

- (a) la entidad ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos de la propiedad de los bienes;
- (b) la entidad no mantiene una relación de control administrativo posterior normalmente asociado con la propiedad sobre los mismos, ni un control efectivo sobre los bienes vendidos;
- (c) el monto de los ingresos ordinarios puede ser valorizados con fiabilidad;
- (d) es probable que los beneficios económicos asociados con la transacción, fluirán a la entidad; y
- (e) los costos incurridos o por incurrir relacionados con la transacción pueden ser valorizados con fiabilidad.

Sin embargo para efectos tributarios el artículo 15° de la LIR indica que los ingresos brutos se deberán reconocer en el resultado en la oportunidad que se devenguen o que se perciban, cualquiera de las circunstancias que ocurra primero.

Por otro lado, en la venta de cosas muebles se devenga la renta cuando se ha perfeccionado el respectivo contrato de compraventa (acuerdo en el precio y en la cosa), independiente del plazo que pueda acordarse para el pago de precio o de la fecha de entrega del bien.

4.4.2 Prestación de Servicios

La NIC 18 en su párrafo 20 señala que cuando pueda ser estimado con fiabilidad el resultado de una prestación de servicios, los ingresos ordinarios asociados con la transacción deben reconocerse considerando el grado de avance de la prestación al cierre del período sobre el cual se informa. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas las condiciones siguientes:

- (a) El monto del ingreso puede ser valorizado con fiabilidad;

(b) es probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluirán hacia la entidad;

(c) el grado de avance de la transacción al cierre del período sobre el cual se informa puede ser valorizado con fiabilidad; y

(d) los costos incurridos por la transacción y los costos para completarla, pueden ser valorizados con fiabilidad.

Según López y Torres (2008) en los casos que se pague un servicio antes de prestarlo, desde el punto contable no constituye un ingreso bruto, sino que un pasivo, pero la normativa tributaria señala que ya existe un ingreso percibido y se debe tributar por ello, por tanto constituiría un agregado en la determinación de la renta líquida imponible.

Mediante el Oficio N° 2464 del año 1985, el S.I.I. señala lo siguiente: los ingresos brutos derivados de remuneraciones anticipadas por servicios pendientes de prestación, como es el caso de ingresos obtenidos en el desarrollo de un contrato de prestación de servicios sucesivos que se entienden devengados en cada una de las oportunidades en que el servicio se presta, de conformidad a lo dispuesto en el inciso final del artículo 29" de la Ley de la Renta, deben incluirse en el año comercial en que sean efectivamente percibidos por el contribuyente.

4.5 Provisiones

El tratamiento financiero de las provisiones se encuentra establecido en la NIC 37, en su párrafo 1 señala que su objetivo es asegurar que se apliquen los criterios de reconocimiento y las bases de la valorización de las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes y que se revele la información suficiente, por medio de las notas a los estados financieros, como para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, oportunidad y montos relacionados. Además se menciona que:

- Debe reconocerse una provisión sólo cuando un hecho pasado haya dado lugar a una obligación legal o implícita, una salida de recursos sea probable, y el importe de la obligación pueda estimarse de forma confiable.

- El importe registrado como provisión constituye la mejor estimación del desembolso a realizar a la fecha del balance.
- Se requiere revisar las provisiones en cada cierre contable con objeto de ajustarlas en función de los cambios en las estimaciones.

Las provisiones difieren del tratamiento contable ya que estas desde el punto de vista tributario son consideradas estimaciones que la ley rechaza, a continuación se exponen los fundamentos respecto de su tratamiento tributario:

4.5.1 Provisión de Vacaciones

Según Contreras (2010) para efectos tributarios no se acepta como gasto la provisión por feriados que deban cumplirse en el periodo siguiente, ya que se estima que la circunstancia de que el periodo de trabajo que deben cumplir los empleados y obreros para tener derecho al feriado, se haya cumplido total o parcialmente en ejercicios comerciales anteriores de aquellos en que se tenga uso del descanso, no significa que el derecho a feriado o vacaciones pueda considerarse como gasto correspondiente a esos ejercicios.

Por lo tanto los valores deducidos de los resultados de la empresa en base a estimaciones de vacaciones devengadas por el personal, deberán agregarse a la utilidad del balance, o ser restados de la pérdida, para fines de la declaración anual correspondiente por cuanto deben quedar comprendidos en la RLI de Primera Categoría.

4.5.2 Provisión Indemnización por Años de Servicio

En el ámbito tributario para determinar si las indemnizaciones por años de servicios son susceptibles de ser rebajadas como gastos para efectos tributarios, es necesario precisar previamente la oportunidad en que tales beneficios deben entenderse devengados por los trabajadores.

El gasto de indemnización se estima adeudado cuando su pago posterior deba materializarse obligadamente, lo que ocurrirá cuando las indemnizaciones constan en un contrato colectivo, acta de avenimiento o contrato individual de trabajo y dicho pago sea

exigible tanto si el término del contrato es imputable a la empresa o al trabajador, o mejor dicho, cuando en los documentos antes indicados, exista una obligación de pago que asegure al trabajador una indemnización por el solo hecho de su permanencia en la empresa, entendiéndose que el gasto se adeuda respecto de cada trabajador, cuando concurren las circunstancias que le permiten a este hacer exigible el beneficio de la indemnización, sin importar la causal que origine su retiro de la empresa.

Por el contrario, toda indemnización por término de contrato de trabajo que se encuentre supeditada a alguna condición que signifique para el trabajador una mera expectativa de su percepción, no puede estimarse adeudada para los efectos de su deducción como gasto en la conformación de la RLI por cuanto dichas cantidades constituyen una estimación de gastos.

El mecanismo o método de contabilización de la provisión de indemnización por años de servicio, ya sea a valor actual o a valor corriente, pactada o no a todo evento, es determinante al momento de identificar la procedencia o no de la contabilización de los impuestos diferidos por este concepto, esto se puede visualizar en la siguiente Tabla 11:

TABLA 11: Contabilización y Ajustes a la RLI Respecto de la Provisión IAS

Concepto	Ajuste RLI	Impuestos Diferidos
Provisión IAS a valor actual	SI	Diferencia temporal
Provisión IAS a valor corriente no pactadas a todo evento	SI	Diferencia temporal
Provisión IAS a valor corriente pactadas a todo evento	NO	NO

Fuente: Evelyn Contreras, Consultor Tributario, 2009

4.5.3 Estimación de Incobrables

Contreras (2010) plantea que la diferencia entre el tratamiento contable y tributario de la provisión deudores incobrables y, por consiguiente, de los castigos de deudores incobrables genera una diferencia temporaria, dado que para efectos contables, es de común ocurrencia que las empresas utilicen una cuenta en que provisionan cantidades destinadas a cubrir

posibles pérdidas derivadas del incumplimiento de sus deudores, la que suele identificarse con el nombre de “Estimación por Deudores Incobrables”.

Ahora bien para los efectos tributarios al determinar la RLI de las empresas, cuando dicho monto este rebajando la utilidad del balance, deberá ser agregado, por cuanto se trata de una simple cuantificación de hechos no producidos y por ello eventuales y que la LIR solo permite reducir de la renta bruta el monto de los créditos que tengan efectivamente la calidad de incobrables, esto es:

- Que provengan de las operaciones relacionadas con el giro del negocio
- Que el castigo de dichos créditos incobrables haya sido contabilizado oportunamente
- Que respecto de ellos se haya agotado prudencialmente los medios de cobro.

Esto crea una diferencia en el tiempo entre los resultados tributarios y contables, ya que para efectos tributarios la provisión hoy aumentará el gasto por impuesto, pero en el futuro reducirá dicho gasto cuando los créditos tengan efectivamente la calidad de incobrables, es decir, cuando cumplan con los requisitos señalados anteriormente.

4.6 Activo Intangible

A continuación se expone el tratamiento del Activo Intangible desde el punto de vista del criterio contable como del tributario

4.6.1 Tratamiento contable de los Activos Intangibles

El tratamiento financiero del Activo Intangible se encuentra establecido en la NIC 38, en su párrafo 1 señala que su objetivo es recomendar el tratamiento contable para los activos intangibles que no estén contemplados específicamente en otra norma. Esta norma requiere que una entidad reconozca un activo intangible si, y sólo si, se cumplen ciertos criterios. La norma también especifica cómo determinar el valor de libros de los activos intangibles, y exige la revelación de información específica sobre activos intangibles. Además se menciona que:

- Exige el reconocimiento de un activo intangible, ya sea adquirido o desarrollado internamente si es probable que dicho activo genere beneficios económicos futuros para la sociedad, y el costo del activo puede ser determinado de forma confiable.
- Todos los gastos de investigación han de cargarse a la cuenta de resultados en el momento en que se incurren.
- Los gastos de desarrollo se capitalizan sólo cuando se ha podido establecer la viabilidad técnica y comercial de producto o servicio en cuestión.
- Los menores valores, las marcas comerciales, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes, los gastos de puesta en marcha, los costos de formación, los costos de publicidad y los costes de reubicación, generados internamente, no deben registrarse como activos.
- Si un elemento intangibles no cumple con la definición y los criterios de reconocimiento aplicables a activos intangibles, los gastos relacionados con dicho elementos deben llevarse a la cuenta de resultados en el momento en que se incurren, salvo cuando el costo incurrido forme parte de una combinación de negocios tratada como adquisición, en cuyo caso debería pasar a formar parte del importe asignado a menor valor en la fecha de adquisición.
- A efectos de la contabilización posterior a la adquisición inicial, los activos intangibles atienden a la siguiente clasificación:

Vida indefinida: No existe un límite previsible para el período en el que se espera que el activo genere beneficios económicos para la sociedad.

Vida definida: Existe un período limitado de generación de beneficios para la sociedad.

- Los activos intangibles con vida útil indefinida no se amortizan sino que deben ser sometidos a pruebas de deterioro de valor en cada fecha de cierre. Si el importe recuperable es inferior al importe en libros, se reconoce una pérdida por deterioro de valor. La evaluación también debe considerar si el activo intangible sigue teniendo una vida indefinida.
- Por lo general, los gastos ocasionados por un activo intangible después de su adquisición o finalización se registran como gasto. Sólo en raras ocasiones se cumplen los criterios de reconocimiento como activo.

4.6.2 Tratamiento Tributario de los Activos Intangibles

Desde el punto de vista tributario, el artículo 31° sobre gastos necesarios solo acepta las amortizaciones provenientes de los siguientes conceptos y bajo las condiciones que se comentan:

4.6.2.1 Gastos de Organización y Puesta en Marcha

La Ley de la Renta en su artículo 31 N° 9 permite deducir como gasto necesario los G.O.P.M., mediante su amortización en un lapso de hasta 6 ejercicios consecutivos, contados desde que ellos se generaron o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos clasificados en la primera categoría, cuando ese hecho sea posterior a la fecha en que se originaron tales gastos.

4.6.2.2 Gastos de Promoción y Colocación de Productos Nuevos

Se aceptan como gastos necesarios para producir la renta según el artículo 31 N° 10 de la LIR los gastos incurridos en la promoción o colocación en el mercado de artículos nuevos fabricados o producidos por el contribuyente, pudiendo el contribuyente prorratearlos hasta en tres ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos.

4.6.2.3 Gastos de Investigación Científica y Tecnológica

Pueden rebajarse de la Renta Bruta de acuerdo con el artículo 31 N° 11 de la LIR los gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica en interés de la empresa, aun cuando dichos desembolsos no sean necesarios para producir la renta del ejercicio, pudiendo ser deducidos o amortizados, optativamente en el mismo ejercicio en que se pagaron o adeudaron, o bien traspasarse a resultado, hasta un máximo de seis ejercicios comerciales consecutivos.

4.6.2.4 Pagos que se efectúen al exterior por concepto de Royalties y regalías

Según el artículo 31 N° 12 de la LIR se acepta como gasto hasta por un máximo de 4% de los ingresos por ventas o servicios. El límite máximo opera en los casos de relacionamiento directo o indirecto entre la empresa que paga tales cantidades y beneficiaria de ellas en el exterior.

El límite indicado no se aplica en dos casos:

- a) Cuando en el ejercicio respectivo no ha existido relación patrimonial, de control o administración de uno u otro entre las empresas, sin establecerse porcentajes mínimos.
- b) Cuando en el país de domicilio del beneficiario de la renta ésta se grava con impuesto con tasa igual o superior a 30%.

4.7 Instrumentos Financieros

Según la NIC 39, párrafo 1, el objetivo de esta norma consiste en establecer los principios para el reconocimiento y valoración de los activos financieros, los pasivos financieros y de algunos contratos de compra o venta de elementos no financieros.

Estos parámetros reconocen dos grandes clasificaciones: instrumentos para la inversión e instrumentos de cobertura. A su vez, los instrumentos para la inversión se subdividen en cuatro categorías: instrumentos a valor realizable con efecto en resultados, inversiones mantenidas hasta su vencimiento, préstamos y cuentas por cobrar y activos financieros disponibles para la venta.

Pinto señala (2008) que las instrucciones que están contenidas en esta norma son genéricas y no obedecen a características particulares de un instrumento en general, sino que dependerá del “interés contable” de la entidad dónde serán clasificadas. Esta categorización es importante porque en cada una se aplican distintos criterios que de una u otra forma, afectan los resultados y patrimonio de la empresa. Este tratamiento tiene discrepancias con los criterios que deben respetar los contribuyentes para determinar sus rentas afectas al Impuesto de la Renta, debido a que en esta última concepción, sólo se consideran como

utilidades las rentas que impliquen un ingreso de flujos devengados o percibidos por el contribuyente.

Esta dicotomía genera efectos que son considerados en la mecánica del impuesto diferido.

A continuación se presenta un cuadro comparativo entre el tratamiento contable y el tributario que reciben los Instrumentos Financieros y una explicación de las diferencias que generan a nivel de impuestos diferidos:

TABLA 12: Diferencias Tributarias y Contables de los Instrumentos Financieros

Instrumentos	Criterio de valorización y reconocimiento contable	Criterio de valorización y reconocimiento tributario	Naturaleza de la diferencia
Activos financieros a valor justo con efecto en resultados	Se registran a valor razonable reflejando los efectos en resultados	Se valorizan según su valor unitario por la cantidad de instrumentos (como sería el caso de las acciones). Otros instrumentos se valorizan según su costo de adquisición, reconociendo el interés devengado	La diferencia está dada por la comparación del costo tributario versus el valor justo. Este concepto no tiene validez tributaria. Una valorización que genere un resultado en virtud de una comparación con un valor que aún no ha sido “realizado” no tiene efectos tributarios. Al valorizar un instrumento a su valor justo genera una discrepancia que redundará en una diferencia temporaria, tanto por el valor del instrumento en sus distintas etapas (contratación, maduración y liquidación) como por las pérdidas o ganancias que genere. Sin embargo, esta situación puede ser reversada (igualar los resultados) al momento de la liquidación cuando efectivamente exista una realización de estos cargos o abonos.
Inversiones mantenidas hasta su vencimiento	Se valorizan a su costo amortizado con efectos en resultados, más el ajuste del deterioro	El único costo aceptado, es el directo establecido en el artículo 30 de la LIR. El deterioro no tiene efectos tributarios porque no se ha realizado	La diferencia, es temporal, ya que se solucionará cuando se termine el contrato. No es posible considerar el costo amortizado, porque considera el descuento de flujos futuros que no han sido realizados y no cumplen, en este momento, con el concepto de renta ni de costo tributario. Es decir, el

Instrumentos	Criterio de valorización y reconocimiento contable	Criterio de valorización y reconocimiento tributario	Naturaleza de la diferencia
			deterioro que se reconoce durante el periodo de maduración no es aceptado tributariamente, porque no es posible variar el valor de un activo por la pérdida de valor que han sufrido las estimaciones de incobrabilidad o de falta de éxito en la obtención de flujos futuros, los cuales aún no se han realizado.
Préstamos y cuentas por cobrar	Costo amortizado más la prueba de deterioro	Sólo se reflejan al capital prestado más los intereses efectivamente devengados	En este caso la diferencia será temporaria. Tributariamente, los préstamos y cuentas por cobrar representan créditos a favor de un contribuyente. La prueba del deterioro en las cuentas por cobrar no tiene efectos tributarios, ya que el legislador ha señalado que sólo se pueden castigar créditos cuando se han agotado "prudencialmente" los medios de cobros, según se señala en el número 4 del artículo 31 de la ley del ramo. El alcance de esta mención ha sido interpretado por el organismo fiscalizador y señalando que sólo cuando el deudor, persona natural muere; o el comerciante, quiebra, es posible llevar a resultado un crédito.
Activos financieros disponibles para la venta	Se valoriza a su costo, más su ajuste por la prueba de deterioro con efectos en patrimonio	Sólo se considera el costo directo y los intereses devengados	Las diferencias se compensan con la liquidación. Si bien no hay efectos en resultado, sí hay diferencias en el valor contabilizado en el activo, producto del reconocimiento del deterioro, que no importa si es con efecto en resultado o patrimonio
Pasivos a valor justo	Se valorizan a valor justo	Sólo se aceptan pasivos exigibles por el monto real sobre el cual el acreedor puede satisfacerse de su crédito	Las diferencias a valor justo se realizan durante la maduración y tienen un carácter especulativo. Al momento de la liquidación se ajusta la situación y se determina el resultado efectivo del instrumento.

Instrumentos	Criterio de valorización y reconocimiento contable	Criterio de valorización y reconocimiento tributario	Naturaleza de la diferencia
Pasivos financieros producidos por cesión de activos	Se reconocen la valorización a valor justo, aún cuando se hayan cedido.	No se aceptan reconocimientos de instrumentos que han sido jurídicamente enajenados	La diferencia desaparecerá cuando se vuelva a comprar el instrumento o cuando se hayan cedido los controles y responsabilidades.
Instrumentos de cobertura a valor justo	Se valorizan a valor justo con efecto en resultados	No se acepta reconocer efectos en resultados por especulación de resultados	Cuando se liquida el contrato y se generan los flujos de efectivo, se compensan las diferencias
Instrumentos de cobertura de flujos efectivos	Sus ajustes a valor justo se llevan a patrimonio neto	No se reflejan efectos en resultados por especulación	Durante el periodo de maduración no hay efectos en resultados, pero sí en las cuentas de balance. En esta situación se amerita impuesto diferido por la diferencia entre los valores de estas cuentas

Fuente: Germán Pinto, Diferencias entre el Tratamiento Contable y Tributario de los Instrumentos Financieros en Chile, y sus Efectos en el Impuesto Diferido, 2008.

4.8 Corrección Monetaria

Juan Ivanovich (2009), plantea que entre las consecuencias más relevantes respecto de la adopción de IFRS se encuentra la corrección monetaria. Las IFRS no consideran corrección monetaria, a menos que la economía del país sea calificada como hiperinflacionaria (promedio de los últimos tres años superior a 100% de variación IPC).

Al tener efecto retroactivo la eliminación de la corrección monetaria en activos, pasivos y patrimonio, el impacto será una disminución en los montos de las partidas en esa relación. Dicha aplicación afectará los impuestos diferidos al mantenerse en la Ley de la Renta el ajuste monetario. A futuro no se efectuarán ajustes contables por corrección monetaria.

PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

Durante los últimos años se ha venido analizando la necesidad de un lenguaje común para los negocios en el mundo, que facilite el análisis y la interpretación de la información entregada por los administradores a los inversionistas y al mercado con el cual se relacionan. Como parte del proceso de Globalización de la economía, es que Chile a través del Colegio de Contadores de Chile y la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS) desarrollaron un Plan de Convergencia en el que se adoptan las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). El efecto de la aplicación de las NIIF no sólo alcanza lo financiero, sino además tiene consecuencias en materias impositivas, aunque las reformas no son a las normas tributarias. Pero como la base sobre la cual se calculan los impuestos es la contabilidad local y esta cambió, las empresas se verán obligadas a hacer nuevos ajustes al resultado contable para llegar al resultado tributario.

Según Pinto (2009) la implementación de las NIIF ha generado revuelo por la sofisticación de los nuevos criterios en comparación con la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Estos estándares distan mucho de la legislación tributaria chilena pues los parámetros de reconocimiento y medición entre uno y otro son tan distintos que en la práctica los contadores deben llevar contabilidades paralelas. Como consecuencia de la aplicación de las NIIF, es que se han incrementado considerablemente las denominadas diferencias temporales entre la Renta Líquida Imponible y las normas contables en la determinación de los resultados económicos de las empresas. Existe desconocimiento de los efectos que provocó la aplicación de las IFRS en los Impuestos a la Renta. Además no se sabe que tipo o características tienen estos efectos, es decir, si se trata de variaciones en la situación financiera, de resultados o en los flujos de efectivo de las compañías.

En función con lo expuesto en los párrafos anteriores, es que la presente investigación tiene como propósito analizar los efectos económicos - financieros en los impuestos diferidos producto de la aplicación las Normas Internacionales de Información Financiera, de los períodos contables 2009-2011, en las empresas de servicios básicos de la quinta región que reportan a la Superintendencia de Valores y Seguros.

OBJETIVOS DE INVESTIGACIÓN

Objetivo General

Analizar los efectos económicos - financieros que genera la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera, entre el período 2009 a 2011, referida al tratamiento, reconocimiento y revelación de los impuestos diferidos de las empresas de servicios básicos de la Quinta Región.

Objetivos Específicos

1. Describir la situación actual del tratamiento, reconocimiento y revelación de los impuestos diferidos en las empresas objeto de investigación, mediante la revisión de las notas de los estados financieros durante los períodos 2009 a 2011 y entrevista al encargado de la preparación de los Estados Financieros.
2. Identificar las diferencias y similitudes que se producen en la preparación y presentación de los estados financieros de las empresas de servicios básicos, al aplicar el Boletín Técnico 60 y la NIC 12 mediante una revisión de las notas de los estados financieros, períodos 2009-2011 y confección de un cuadro comparativo.
3. Determinar los efectos y su caracterización, en la situación financiera, de resultados y de flujo de efectivo, producidos por la aplicación de las IFRS en las empresas en estudio, a través de la revisión de las notas explicativas y entrevista con los encargados de la preparación de los Estados Financieros.

METODOLOGIA

La presente investigación es cuantitativa de tipo descriptivo y será desarrollada en las siguientes etapas:

Etapas 1: Recopilación de información

- Se efectuará a través de la revisión de:
 - a. Boletines Técnicos emitidos por el Colegio de Contadores que estén relacionados con los impuestos diferidos.
 - b. Normas Internacionales de Contabilidad que estén relacionados con los impuestos diferidos emitidos por el IASB.
 - c. Normativa emitida por la Superintendencia de Valores y Seguros.
 - d. Normativa tributaria relacionada con la composición de la Renta Líquida Imponible.
 - e. Estados Financieros de las empresas que son objeto de investigación de los periodos 2009 al 2011.
- Búsqueda de información bibliográfica a través de libros, artículos de periódicos, revistas especializadas y páginas web sobre los efectos de la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera, relacionada con el tema de investigación.

Etapas 2: Sistematización de la información recopilada y determinación de las empresas en estudio.

La información recopilada se ordenará en fichas resúmenes, tablas y cuadros comparativos. Se determina a Chilquinta y Esva como sujetos de investigación, por conveniencia de acuerdo a los siguientes criterios:

- a. Empresas que están fiscalizadas por la Superintendencia de Valores y Seguros, para los efectos de tener acceso a los Estados Financieros.
- b. Empresas que hayan aplicado IFRS periodo 2009 – 2011.
- c. Empresas que prestan suministro básico de servicios en la Región de Valparaíso.
- d. Las empresas presentan domicilio en la región de Valparaíso, lo que facilita el contacto con las personas encargadas de la preparación de los Estados Financieros.

Etapas 3: Elaboración, Validación y Aplicación de los Instrumentos.

- Elaboración de una entrevista, dirigida a los encargados de la confección de los Estados Financieros de las empresas en estudio (**Anexo 2**), cuyos objetivos son:
 - ✓ Describir la situación actual del tratamiento, reconocimiento y revelación de los impuestos diferidos en las empresas objeto de investigación
 - ✓ Identificar las diferencias y similitudes que se producen en la preparación y presentación de los estados financieros de las empresas de servicios básicos, al aplicar el Boletín Técnico 60 versus la NIC 12.
 - ✓ Determinar los efectos y su caracterización, producidos en la aplicación de las IFRS en las empresas en estudio,
- Validación de la entrevista basada en juicios de expertos en relación en su contenido y constructo.
- Aplicación de la entrevista a los encargados de la confección de los Estados Financieros o quien haya participado en la implementación de las NIIF en las empresas en estudio.

Etapas 4: Revisión de los Estados Financieros de las empresas en estudio.

Con el objetivo de conocer el tratamiento actual de los impuestos diferidos en las empresas en estudio, se revisó los EEFF correspondientes a los períodos 2009-2011, dando énfasis a aquellas notas relacionadas con los impuestos diferidos.

Acciones:

- Lectura y extracción de información de las notas de los Estados Financieros, en lo relacionado con la descripción de las Bases de Presentación y el detalle de la composición de las cuentas de activos y pasivos por impuestos diferidos con el fin describir la situación actual del tratamiento, reconocimiento y revelación de los impuestos diferidos a través de narrativas y cuadros explicativos.
- Lectura de las Notas de los Estados Financieros para identificar los rubros que originan el reconocimiento de impuestos diferidos y que en base a cambios en la normativa contable respecto de su tratamiento, reconocimiento y valorización hubiesen generado

o no efectos en los Estados Financieros, detallando por medio de narrativas y esquemas el efecto que produjo.

Etapas 5: Confección cuadro comparativo entre Boletín Técnico Nº 60 y Norma Internacional de Contabilidad Nº 12

El cuadro comparativo tiene por objeto identificar las diferencias y similitudes que se producen en la preparación y presentación de los estados financieros por la aplicación de las distintas normativas contables.

Acciones:

- Lectura y extracción de información de los Estados Financieros del periodo 2008 o 2009 según corresponda, confeccionados bajo los PCGA, para efectuar una comparación entre las distintas normativas contables respecto de los impuestos diferidos, todo ello a través de un cuadro comparativo. **(Anexo 1)**

Etapas 6: Análisis y Discusión de Resultados

Acciones:

- Transcripción de la información obtenida de las entrevistas a través de narrativas para facilitar su comprensión y análisis.
- Tabulación de la información contenida en los Estados Financieros y sus Notas Explicativas, de las empresas en estudio, a través de narrativas, cuadros explicativos y comparativos.
- Análisis de la información transcrita y tabulada considerando los criterios de: reconocimiento, valorización y revelación de los impuestos diferidos.
- Interpretación, Discusión y Obtención de Conclusiones.
- Elaboración del informe final de tesis de acuerdo al Reglamento de Titulación de la Escuela de Auditoría.

RESULTADOS Y DISCUSIÓN

Comentarios Generales

Las empresas seleccionadas para llevar a cabo la investigación fueron elegidas por conveniencia. Los criterios para individualizarlas en general dicen relación con el acceso a la información de los Estados Financieros, que sean empresas del rubro de los servicios básicos y que tengan domicilio en la Quinta Región. En razón de ello fueron seleccionadas las siguientes empresas:

- a. Empresa Sanitaria de Valparaíso S.A. (ESVAL)
- b. Chilquinta Energía S.A.

Entre los instrumentos que se aplicaron para cubrir los objetivos de la presente investigación, se encuentran: entrevistas efectuadas al personal de las empresas que estuvieran relacionados con la confección de Estados Financieros, para ello se entrevistaron a los siguientes sujetos (**Anexo 2**):

- a. Gestor del Activo Inmovilizado y de Ingresos de ESVAL.
- b. Jefe de Contabilidad de Filiales de Chilquinta Energía.

También se confeccionó un Análisis Documental de las Notas de los Estados Financieros (**Anexo 4**) de las empresas objeto de estudio, los cuales se obtuvieron de las respectivas páginas Web de las compañías y se categorizaron de acuerdo con los siguientes parámetros:

- a. Gasto por Impuesto Renta
- b. Composición de los Impuestos Diferidos.
- c. Conciliación del Patrimonio entre PCGA y las NIIF.
- d. Variación de la Tasa Impositiva.

Respecto de la utilización de herramientas, se confeccionó un cuadro comparativo entre las distintas normas contables con el objetivo de identificar desde la teoría, diferencias y similitudes entre ellas (**Anexo 3**).

Situación actual del tratamiento, reconocimiento y revelación de los impuestos diferidos en las empresas en estudio

A continuación se expone mediante narrativas la situación actual de los impuestos diferidos en las empresas objeto de investigación, destacando las principales diferencias y similitudes que se detecten entre ellas. La información analizada se extrae principalmente de las Notas de los Estados Financieros de las empresas objeto de estudio.

ESVAL

- Desde 2010 la empresa aplica las IFRS, utilizando como base normativa la NIC 12 para el tratamiento de los impuestos diferidos, la forma de cálculo utilizado para los mismos es el **método de balance**.
- La tasa aplicada a las diferencias entre la base contable y tributaria para calcular el monto de los impuestos, es la **tasa efectiva** con la cual se espera que se liquiden o recuperen los impuestos diferidos.
- Se reconocen pasivos por impuestos diferidos por todas las diferencias temporarias que resultarán gravables en el futuro y tan sólo se reconocen los activos por impuestos diferidos cuando se considera probable que las entidades vayan a tener, en el futuro, suficientes utilidades tributarias contra las que poder hacerlos efectivos. .
- Los activos y pasivos por impuestos corrientes (en cada sociedad que se consolida), así como también los impuestos diferidos, se presentan netos en el estado de situación financiera consolidado.
- El Impuesto a la Renta se contabiliza sobre la base de la renta líquida imponible determinada según las normas establecidas en la Ley de Impuesto a la Renta. Los impuestos diferidos se reconocen en base a la normativa vigente, considerando todas las diferencias temporarias existentes, beneficios por pérdidas tributarias y otros eventos.

CHIQUINTA

- Desde 2010 la empresa aplica las IFRS, utilizando como base normativa la NIC 12 para el tratamiento de los impuestos diferidos. La forma de cálculo para los impuestos diferidos es el **método del balance**.
- Las diferencias entre el valor contable de los activos y pasivos y su base tributaria, generan los saldos de impuestos diferidos de activos o de pasivos. La tasa aplicada a las diferencias temporales es la **tasa que se espera esté en vigor** cuando los activos se realicen y los pasivos se liquiden.
- Los activos por impuestos diferidos y créditos tributarios se reconocen, únicamente, cuando se considera probable que existan ganancias tributarias futuras suficientes para recuperar las deducciones por diferencias temporarias y hacer efectivos los créditos tributarios.
- Las Notas de los Estados Financieros del año 2010 explican los efectos producidos por el cambio transitorio de la tasa del impuesto, clarificando que reconocieron un menor gasto por impuestos diferidos, mientras que para 2011 ha reconocido un mayor gasto por impuestos diferidos.

Ambas empresas aplicaron de forma correcta las NIC 12, tomando en consideración las diferencias que se produjeron por el cambio de normativa.

Diferencias y similitudes que se producen en la preparación y presentación de los estados financieros de las empresas sujetos del estudio al aplicar el BT 60 y la NIC 12.

Para poder levantar las diferencias y/o similitudes se confeccionó un cuadro comparativo entre el BT 60 y la NIC 12 (**Anexo 3**), del cual se pueden desprender los siguientes resultados:

- Método de cálculo de los impuestos diferidos:** el método para determinar los impuestos diferidos es el mismo entre la norma local y la internacional, el **Método del Balance**. Cabe señalar que bajo este método los saldos de las cuentas de impuestos diferidos son acumulativos y las variaciones que se produzcan entre la base contable y la

tributaria determinan los nuevos impuestos diferidos al compararlos con los saldos iniciales, estableciendo a su vez las reversiones temporarias.

b. Medición del Impuesto Diferido: No hay diferencias en cuando a la valuación de los activos y pasivos por impuestos diferidos, estos deben ajustarse cada vez que ocurra un cambio en la tasa de impuesto teniendo en cuenta la época en que se reversaran las diferencias temporales. La aplicación de este criterio queda en evidencia en las notas de los Estados Financieros de la empresa Chilquinta quien informa en el periodo 2010 que se procedió a contabilizar los efectos de la Ley N° 20.455 “Ley de Reconstrucción”, y que contempla, entre otros, un aumento transitorio de la tasa de impuesto a la renta para los años comerciales 2011 y 2012 (a un 20% y 18,5%, respectivamente).

c. Diferencia Temporal por Tipo de Cambio: Bajo norma IFRS deben reconocerse diferencias temporales por este concepto, esto se relaciona con la definición de la moneda funcional con que la opera la empresa (NIC 21), y las diferencias que genera para los efectos de valorizar las inversiones en el extranjero en comparación con su valuación desde el punto el punto de vista tributario.

d. Crédito Fiscales por Inversiones: La importancia de esta diferencia está en que debido a la aplicación de las NIIF existen diferencias que bajo normas contables locales eran consideradas diferencias permanentes y por las cuales no debía reconocerse impuestos diferidos, y que producto de la aplicación de las NIIF cambiaron su naturaleza a diferencias temporarias o viceversa, por ejemplo los créditos por inversiones o la corrección monetaria respectivamente. Esta última de acuerdo con la NIC 29 no se aplica en Chile pues no tiene las características de un país hiperinflacionario, de modo que para los efectos de determinar la R.L.I. se considera una diferencia permanente.

e. Cuentas Complementarias: Esta constituye la gran diferencia entre las normas pues la NIC 12 no contempla su tratamiento. Esta circunstancia ha sido revelada en las notas de los Estados Financiero de ambas empresas, en particular se cita a la de ESVAL que señala que *“...bajo las normas del B.T. 60, se reconocieron los efectos de impuestos diferidos a contar del 1 de enero de 2000, reconociendo los efectos acumulados de años anteriores en una cuenta complementaria que se debía amortizar en el periodo de existencia de los componentes que la formaron. Bajo NIIF se deben reconocer inmediatamente todos los*

efectos de los impuestos diferidos, razón por la cual, se debió reversar el saldo no amortizado de la cuenta complementaria contra el patrimonio de la Sociedad”.

f. Presentación y Clasificación de los Impuestos Diferidos: Bajo PCGA los impuestos diferidos se presentan clasificados en activos y pasivos por impuestos diferidos de corto y largo plazo, las NIIF no admiten esta clasificación, sino que deben presentarse como activos no corrientes.

g. Revelaciones Notas Estados Financieros. Existe mayor cantidad de información revelada en las notas de los Estados Financieros relacionado en especial con los movimientos en las cuentas de impuestos diferidos y en su valuación producto de cambios en las tasas impositivas de los impuestos. A modo de ejemplo se presentan las Notas de los Estados Financieros de la empresa Esva del periodo 2011 para clarificar como se reflejo la adopción de la NIC 12 en la información revelada:

Impuesto a la Renta e Impuestos Diferidos:

El Impuesto a la Renta se contabiliza sobre la base de la renta líquida imponible determinada según las normas establecidas en la Ley de Impuesto a la Renta. Los impuestos diferidos se reconocen en base a la normativa vigente, considerando todas las diferencias temporarias existentes, beneficios por pérdidas tributarias y otros eventos.

El objetivo principal de esta nota es dejar clarificar los criterios que se utilizaron para determinar el impuesto a la renta y los impuestos diferidos, especificando que se uso la normativa vigente a la fecha de confección de los EEFF

Impuesto a la renta:

Al 31 de diciembre de 2011 Esva S.A. ha efectuado provisión de impuesto a la renta de M\$164.594 (M\$30.891 al 31 de diciembre de 2010). Al 31 de diciembre de 2011 Aguas del Valle S.A. ha efectuado provisión de impuesto a la renta de M\$1.664.935 (M\$715.314 al 31 de diciembre de 2010).

La nota presenta el detalle exigido por la norma, respecto a las provisiones efectuadas por concepto de impuesto a la renta, y hace la comparación con el monto del año anterior.

Al 31 de diciembre de 2011 y 2010, la empresa Servicios Sanitarios Las Vegas Ltda., no presenta Renta Líquida Imponible. El detalle de los impuestos por recuperar es el siguiente, el que se presenta neto para cada sociedad que forma parte del Grupo Esvál:

Concepto	31-Dic-11	31-Dic-10
	M\$	M\$
Pagos provisionales mensuales, neto	1.940.140	1.626.280
Créditos por gastos de capacitación	68.611	56.801
Otros impuestos por recuperar	0	0
Total Impuestos por recuperar	2.008.751	1.683.081

El detalle de los impuestos por pagar es el siguiente, el que se presenta neto para cada sociedad que forma parte del Grupo Esvál:

Concepto	31-Dic-11	31-Dic-10
	M\$	M\$
Provision impuesto a la renta	1.829.529	746.205
Otros impuestos por pagar	8.507	42.009
Total Impuestos por pagar	1.838.036	788.214

La posición neta de los impuestos por recuperar (pagar), por entidad consolidada, es la siguiente:

Concepto	31-Dic-11	31-Dic-10
	M\$	M\$
Total Impuestos por recuperar - Esvál	628.873	1.683.081
Total Impuestos por pagar - AGV	-458.158	-788.214

La composición de la nota tiene relación con el detalle de los montos pagados por impuesto a la renta y los impuestos por recuperar en los casos que corresponda, individualizando cada

empresa que forma parte del grupo, y como cuadro final presenta la situación impositiva del grupo como empresa consolidada.

Impuestos diferidos:

Saldos de activos y pasivos no corrientes por impuestos son los siguientes:

Conceptos diferencias temporarias	Impuestos diferidos activos		Impuestos diferidos pasivos	
	31-Dic-11	31-Dic-10	31-Dic-11	31-Dic-10
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar, neto, corriente	1.477.955	1.268.064	-	-
Inventarios	1.140	265	-	-
Activos intangibles, neto	-	-	(8.954.938)	(8.239.525)
Revaluación de intangibles	-	-	(3.568.884)	(3.568.884)
Depreciac. Y c.M. prop. planta y equipo, neto	-	-	(33.100.442)	(29.552.348)
Intereses capitalizados	-	-	(3.384.628)	(3.352.777)
Revaluaciones de planta y equipos	-	-	(3.924.360)	(3.924.360)
Otros activos, no corriente	-	-	(2.461.746)	(2.301.001)
Efectos diferidos por emisión de bonos y diferencias de tasa efectiva	-	-	(83.089)	(525.980)
Deudores incobrables no corrientes	32.812	35.471	-	-
Provisión fenado legal	239.966	203.975	-	-
Provisión de cuentas por pagar	515.800	187.686	-	-
Otras provisiones, corriente	333.303	293.288	-	-
Pérdida tributaria	-	-	-	-
Otros pasivos no corrientes	4.337.482	2.609.329	-	-
Otros eventos	-	-	-	-
Subtotales	6.938.458	4.598.078	(55.478.087)	(51.464.875)
Neteo de saldos	(6.938.458)	(4.598.078)	6.938.458	4.598.078
Totales netos	-	-	(48.539.629)	(46.866.797)

El cuadro incluido en la nota, presenta el detalle de las diferencias temporarias que generaron impuestos diferidos, presentando separado los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos. Cada categoría con su comparativo del año anterior.

Conciliación del gasto por impuestos utilizando la tasa legal con el gasto por impuestos utilizando la tasa efectiva:

Gasto (Ingreso) por Impuesto a las ganancias por partes corriente y diferida	31/12/11	31/12/10
	M\$	M\$
Gasto por impuestos corrientes a las ganancias	1.829.529	746.205
Gasto por impuestos sobre gastos rechazados	44.150	42.009
Gasto por impuestos corrientes, neto, total	1.873.679	788.214
Ajustes al impuesto corriente del periodo anterior	0	0
Gasto por impuestos diferidos a las ganancias	1.736.561	3.087.143
Total gasto por impuesto	3.610.240	3.875.357

Conciliación numérica entre el gasto (ingreso) por el impuesto y el resultado de multiplicar la ganancia contable por la tasa o tasas impositivas aplicables

	31/12/11	31/12/10
	M\$	M\$
Gastos por impuestos utilizando la tasa legal	3.792.915	3.598.654
Ajustes al gasto por impuestos utilizando la tasa legal, total	(182.675)	276.703
Gasto por impuestos utilizando la tasa efectiva	3.610.240	3.875.357

Conciliación de la tasa impositiva legal con la tasa impositiva efectiva

	31/12/11	31/12/10
	M\$	M\$
Tasa impositiva legal	20,0%	17,0%
Otros incrementos (decrementos) en tasa impositiva legal	-1,0%	1,3%
Tasa impositiva efectiva	19,0%	18,3%

En estos cuadros se refleja la conciliación entre la tasa legal y la efectiva, con el propósito de comparar el impuesto determinado según la contabilidad con el impuesto utilizando las normas de la renta, presentando los montos del año anterior como referencia.

Como idea general, se puede destacar, que al analizar las notas referentes a los impuestos diferidos, éstos cumplen a cabalidad con las exigencias de revelación establecidas en la NIC 12, no detectándose ninguna falencia.

Efectos y su caracterización, en la situación financiera, de resultados y de flujo de efectivo, producidos por la aplicación de las IFRS en las empresas en estudio.

Para determinar los efectos que tuvieron el patrimonio, resultados y efectivo de las empresas en estudio en los impuestos diferidos al aplicar las NIIF, se efectuaron entrevistas a personas relacionadas con la confección de los Estados Financieros, de los cuales se citan las opiniones más importantes y además un análisis documental de las Notas de los Estados Financieros (**Anexo 4**) de los cuales se categorizaron los siguientes criterios que permiten generalizar los efectos en impuestos diferidos y de los cuales se obtienen los siguientes resultados:

A. Gasto por Impuesto Renta

En razón de la variación que pueda haber experimentado el gasto por impuesto renta se citan y analizan las siguientes opiniones de las personas entrevistadas de las empresas:

El efecto en impuesto a la renta fue controlable debido a que la aplicación de las NIIF afecto a cuentas de activo y de pasivo de forma similar, produciéndose una mitigación respecto a la cuantía del monto en que se incremento el impuesto a la renta.

Las normas de la renta no cambiaron por lo tanto el pago de impuesto no se vio mayormente afectado, el efecto estuvo en la conciliación de la base tributaria y la base contable, que si se vio modificada.

Esval: *“Nuevos ajustes, aparte del activo fijo hubo otros, pero no relevantes, como por ejemplo eliminación de algunas provisiones por juicios que ahora están más controladas. Pero de todas formas no fueron tan significativos”.*

¿Esas diferencias no significaron pagar más impuestos?

Si de todas maneras, hubo que pagar más impuestos, se incrementaron las diferencias y se eliminaron algunas cuentas de activos y pasivo, se pagó un diferencial de impuesto, no al SII

pero si al nivel de flujo, al pagar más impuesto hay menos flujos y por lo tanto menos remesa neta. Hubo impacto en resultado pero controlable”

Chilquinta: *“Ahora en impuesto a la renta no hubo diferencia, la renta siguió siendo la misma, lo que si hubo que agregar algunas deducciones o agregados, como las reevaluaciones del activo fijo etc.”.*

De acuerdo con el análisis documental efectuado a las Notas de los Estados Financieros estos arrojan los siguientes resultados:

- El gasto por impuesto a la renta (contable) en Esva ha ido a la baja en los últimos 3 años, en cambio el gasto por impuesto corriente (tributario) ha aumentado, el cual puede ser explicado por un incremento de los agregados a la RLI. Sin embargo el ajuste por impuestos diferidos sufrió una baja importante durante el año 2011, esto puede tener origen en diferencias por impuestos diferidos que provienen de la propiedad, planta y equipos y de los intangibles, los cuales reversan sus efectos en el largo plazo o por el incremento de activos y pasivos por impuestos diferidos entre el periodo 2010 – 2011 generándose un efecto compensatorio entre las partidas.
- El gasto por impuesto a la renta de Chilquinta en el período 2011 se vio incrementado, este tuvo su origen en un mayor Impuesto Corriente el cual se relaciona con un aumento de la “Ganancia antes de impuestos” y además por un ajuste que generó un ingreso por impuestos diferidos que fue por un monto poco significativo. En los años anteriores, el efecto fue a la inversa. Los ajustes por gastos de impuestos diferidos ha ido disminuyendo, esto se puede justificar por una compensación entre los reconocimientos y las reversas que han experimentado los activos y pasivos por impuestos diferidos.

B. Composición de los Impuestos Diferidos.

En razón de la variación que pueda haber experimentado en la composición de los impuestos diferidos se citan y analizan las siguientes opiniones de las personas entrevistadas de las empresas:

Diferencias de Propiedad, Planta y Equipo.

El rubro activo fijo es uno de los más afectados por el proceso de convergencia, ahora su tratamiento puede ser por el método del costo o la revaluación, los motivos para que las

empresas elijan uno u otro, son variados, en el caso de Chilquinta eligieron el modelo del costo por un tema de políticas internas apoyados en estudios realizados al momento de convergencia, en cambio Esval opto por la revaluación debido a que posee deudas en UF que aumentan periódicamente, al desaparecer la corrección monetaria ya no se compensaba el reajuste de la deuda con la corrección monetaria de los activos fijos, por lo tanto el método de la revaluación tiene el propósito, en este caso, de compensar el reajuste de la deuda en UF. Hay que señalar que la corrección monetaria para los efectos de determinar la RLI es diferencia permanente.

Chilquinta: *“Pero luego la aplicación no tuvo mayor impacto porque nosotros en las cuentas que podría haber tenido mayor impacto, activo fijo, nosotros decidimos llevarlo a costo histórico corregido, la norma nos daba la alternativa de tomar esa opción del activo fijo, nosotros teníamos la opción de llevar el activo fijo a valor justo y revalorarlo periódicamente, o la alternativa del costo, también teníamos la alternativa de revaluar por una sola vez y asumir ese como costo atribuido. Nosotros hicimos ciertas evaluaciones y por un motivo de costo de tener que estar periódicamente revaluando los activos, consideramos que no teníamos ningún otro elemento que nos dijera que revaluemos, porque nosotros no tenemos deuda”*

Esval: *“Nosotros revaluamos terrenos, servidumbres, derechos de agua y nada más, lo demás está al costo, en Esval no existe deterioro porque el gasto en inversión es menor al flujo”.*

“Bajo IFRS obliga a que los intereses devengados de un crédito por la construcción de una obra se tengan que agregar al costo, el boletín técnico decía lo mismo pero era opcional...porque el detalle de los intereses es otro concepto que genera diferencia entre las bases financieras y tributarias, ósea, se tenía la mala costumbre de no activar los intereses porque generaban diferencias entonces para mantener un criterio financiero y tributario igual se obviaba ese detalle pero la norma tributaria es muy limitada, porque dice costo más corrección monetaria...punto nada mas en cambio IFRS te dice costo ¿pero que costo? ahí te detallan que costos son activable y cuales no, incluso también hasta los costos de desmantelamiento, es un detalle especial, por ejemplo si hay planta y hay que activar el costo por descontaminar, son costos futuros...nosotros no los activamos porque son muy difíciles de cuantificar...IFRS habla muchas cosas pero llevarlos a la práctica es difícil, por ejemplo la revalorización del activo fijo...¿habrán tasadores que te evalúen el costo de una

red? es difícil...en el mundo real entre la empresa y los auditores llegamos a consenso porque hay cosas que si se aplican y otras que no simplemente”

De acuerdo con el análisis documental efectuado a las Notas de los Estados Financieros estos arrojan los siguientes resultados:

- El incremento de las diferencias temporales generadas por el tratamiento de activo fijo son más evidentes en el caso de Esva, esto se produce por el cambio en la valorización de los activos fijos. Tampoco es aplicable para fines impositivos la depreciación por componentes, la consideración de valor residual al depreciar los activos ni la revaluación periódica de las vidas útiles.

Diferencias de Provisiones

Chilquinta: *“Bajo USGAB el término provisiones estaba bien manoseado, nosotros le llamamos provisión a cualquier cosa, provisión de vacaciones, provisión de obsolescencia de material, EDI, en realidad no caen en esa categoría el EDI es un menor activo, la provisión de vacaciones es una cuenta por pagar, por tanto se fue acortando el tema de hacer provisiones, porque en realidad no tenemos mucha incerteza respecto a lo que tenemos que pagar, y es muy raro provisionar algo por tema legal, tendríamos que estar muy seguros que tenemos que pagar, así que principalmente fue ver a que correspondía cada cosa nosotros nuestra principal estimación es la compra de energía, que si bien es una provisión en el fondo es una cuenta por pagar, porque sabemos lo que consumimos en físico, la factura me va a llegar el próximo mes, pero el gasto es de este mes por lo que provisionamos, pero en realidad es una cuenta por pagar, no cae en el termino de provisión de la NIC , si hemos tenido que reconocer algunas cosas bien puntuales por ejemplo si yo hago un contrato con una municipalidad para instalar todo el alumbrado publico, ellos me pagan pero dentro del contrato dejo establecido que mis focos no van a fallar por 24 meses, tengo que hacer un calculo más menos técnicos de cuantas iluminarías van a fallar, y eso lo debo estimar porque la obra la estoy terminando hoy, y llevarlo a costo aunque no este generado, para luego ir rebajando y revaluando cada año”.*

De acuerdo con el análisis documental efectuado a las Notas de los Estados Financieros estos arrojan los siguientes resultados:

- Las exigencias establecidas en las NIIF respecto del reconocimiento de provisiones establece mas requisitos, ya no se puede provisionar cualquier cosa. Dado esta situación, se podría pensar que las diferencias temporales por concepto de provisión debiesen haber disminuido, pero no se produjo tal efecto, al contrario se mantienen los mismos niveles de provisiones o incluso en algunos casos específicos aumentan.

Revelaciones de las Notas de los Estados Financieros

En ambas empresas tienen la opinión de que bajo IFRS se revela más información, apreciación que se sustenta en el volumen físico de las notas, y también en las exigencias que requieren una interrelación de los distintos departamentos de la empresa, transformando a los EEFF en una responsabilidad global de la organización, no como antes que se tenía la idea de que solo era una tarea de los contadores.

Chilquinta: *“Si es bastante más la información que tenemos que revelar hoy en día, si nos ponemos a mirar las notas es más del doble de lo que revelábamos antes, ahora eso ha ido desde la primera vez hasta hoy ha ido variando la SVS ha ido exigiendo más, que tiene que ver con el tema de la Polar, viendo cuáles son tus políticas de cobrabilidad y cartera de clientes”*

Normalmente bajo PCGA todo el tema caía bajo nosotros, ahora por procedimiento el área de fiscalía nos tiene que enviar al cierre de cada trimestre un informe con todos los juicios pendientes y la probabilidad de que tengamos que pagar, hay áreas que tuvieron que meterse en el tema, ese fue un cambio, el área de finanzas también se metió en el tema, la SVS cada vez está pidiendo más información respecto a los riesgos, o el área comercial respecto a otro tipo de riesgos, entonces otras áreas se han tenido que meter en la emisión de los EEFF, ha costado si, cambiar la mentalidad porque la empresa normalmente tiene la idea de que la contabilidad es responsabilidad del departamento de contabilidad y de nadie más, pero con esto no, a nosotros nos interesa tener la opinión del área operacional respecto a los activos, cada cierto tiempo tenemos que enviar un cuestionario respecto a algún activo que no esté funcionando, para ver si hay que hacer deterioro, ese tipo de cosas ha costado, nosotros tenemos que llegar a ellos de la manera más simple porque ellos no se van a meter en la materia.”

EsvaI: *“La normativa es igual bajo PCGA y IFRS, lo que se cambio fue la presentación, porque la mecánica siempre fue la misma, pero por la implementación de IFRS se dio más información más detalle respecto al impuesto diferido que afecta a la empresa”.*

De acuerdo con el análisis documental efectuado a las Notas de los Estados Financieros estos arrojan los siguientes resultados:

- En el período 2009 al utilizar como base contable los PCGA, los impuestos diferidos se presentaban en categorías de corto o largo plazo, de acuerdo con la naturaleza de las partidas que los originaban, y se presentaban las cuentas complementarias disminuyendo el valor de los activos y pasivos por impuestos diferidos. Esto bajo NIIF cambió, pues se eliminaron las cuentas complementarias y se presentan los activos y pasivos por impuestos diferidos en categorías globales, además de presentar mayor información.

C. Conciliación del Patrimonio entre PCGA y las NIIF.

En razón de la variación que pueda haber experimentado el patrimonio de las empresas objeto de estudio por aplicación de las nuevas normas relacionadas con los impuestos diferidos, se citan y analizan las siguientes opiniones de las personas entrevistadas de las empresas:

El cambio de normativa no tuvo un gran efecto en los impuestos diferidos, porque la norma contable chilena estaba inspirada en las normas internacionales, de acuerdo al BT 56, el mayor efecto fue la eliminación de las cuentas complementarias, que fueron reversadas contra patrimonio.

Chilquinta: *“La NIC 12 no tiene mucha diferencia es prácticamente lo mismo que veníamos aplicando, porque cuando salió el boletín de impuestos diferidos aquí en Chile por el año 2000, bueno el tema es que el colegio de contadores ya estaba mirando las normas internacionales en esa época, por lo tanto se acogieron a las NIC , con una sola diferencia sustancial, los impuestos diferidos de años anteriores ellos los llevaron a cuentas complementaras, amortizables en un tiempo promedio en base a los que se estimaba para reversar los activos(o pasivos) que generaron ese impuesto diferido, esas cuentas complementarias no estaban consideradas en NIC 12, por lo tanto ese fue el principal impacto en el periodo de convergencia por causa del impuesto diferido, porque tuvimos que reversar las cuentas complementarias y llevarlas a patrimonio, las cuales en el caso de*

Chilquinta si eran importantes, debido a que existían diferencias mayormente por el activo fijo, por la depreciación acelerada”

“Por lo tanto desde ese punto de vista el impacto inicial de convergencia a IFRS en impuesto diferido estuvo solo dado por que tuvimos que llevar a patrimonio las cuentas complementarias, eso principalmente, porque los intangibles que tenemos nosotros no le calculamos impuesto diferido, porque los consideramos diferencias permanentes, en el caso de Chilquinta, pero si nos afecto el resultado, porque tuvimos que reversar la amortización que traían, porque bajo IFRS no se amortizan son perpetuos y también reversar la corrección monetaria.”

De acuerdo con el análisis documental efectuado a las Notas de los Estados Financieros estos arrojan los siguientes resultados:

- En el caso de Esva el efecto de los impuestos diferidos en el patrimonio se explica por reverso de las cuentas complementarias, dicho efecto produjo una variación a la baja de un 3,9%. Por otro lado en el caso de los resultados, estos se vieron disminuidos en un 9,9% por efecto del ajuste. Ahora bien hay que tener presente que estos porcentajes son calculados en forma aislada, tanto en el caso de Esva como de Chilquinta, suponiendo que el ajuste por impuestos diferidos hubiese sido el único que cambiase el patrimonio y los resultados de las empresas por aplicación de las NIIF, ya que en forma global en conjunto con los demás ajustes Esva vio incrementado su patrimonio en un 13, 7% y los resultados aumentaron en un 17%.
- En el caso de Chilquinta el efecto de los impuestos diferidos se explica por la eliminación de los saldos de las cuentas complementarias que fueron reconocidas bajo BT 60 y que estaban pendientes de amortización (M\$ 664,870). Por otro lado la norma NIIF establece que los efectos de los impuestos diferidos deben ser reconocidos de inmediato (M\$ 570,486 y M\$ 985,052). Desde el punto de vista del patrimonio el efecto de los impuestos diferidos se ve compensado entre los ajustes y no alcanza el 1% de efecto. En cambio en los resultados este tiene un efecto que disminuye los mismos en un 4,2%. A nivel global considerando todos los ajustes Chilquinta incremento su patrimonio en un 11,7% y vio variar sus resultados al alza en un 48%.
- Las NIIF no contemplan la amortización lineal de intangibles con vida útil indefinida, en su reemplazo se debe aplicar el concepto de deterioro. En el caso de Chilquinta la amortización

de intangibles que poseían ya no figura como elemento generador de diferencias temporales esto porque para la empresa son considerados como diferencias permanentes por tener vida útiles indefinidas, de modo que se efectuó el reverso de las cuentas de amortización contra el patrimonio de la empresa en el momento de la conversión.

- De acuerdo con las NIIF los ajustes por inflación sólo son aceptados cuando la moneda funcional es la de un país hiperinflacionario, Chile no califica como tal, de acuerdo a los requerimientos establecidos en la NIC 29 “Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias”. Debido a este cambio para los efectos de la determinación del gasto por impuesto a la renta, la corrección monetaria pasa a ser considerada como diferencia permanente.

D. Variación de la Tasa Impositiva.

En razón de la variación que pueda haber experimentado los impuestos diferidos por cambios en la tasa impositiva se citan y analizan las siguientes opiniones de las personas entrevistadas de las empresas:

El cambio transitorio de la tasa de impuesto a la renta no tiene grandes efectos en los impuestos diferidos porque se les aplica la tasa esperada de reverso, muchas de las diferencia temporales reconocidas por las empresas se realizaban en el largo plazo, pero al producirse un cambio definitivo de la tasa (Reforma Tributaria 2012) si se vio afectada la situación de la empresa al tener que ajustar los impuestos diferidos a la nueva tasa que sería la de realización.

Chilquinta: “Nos afecta a nosotros en el tema de que tenemos pasivos por impuesto diferidos que estaban por la tasa del 17% que es la del largo plazo, durante un año fue el 20%, 18,5%, el tema es que cuando hicimos el análisis nosotros no cambiamos la tasa del activo fijo, porque el 20% y el 18,5% eran del corto plazo ósea un año, por lo tanto tu contabilizas tus impuestos diferidos a la tasa de reverso, los impuesto de corto plazo les cambiamos las tasas, pero el activo fijo no por como son del largo plazo no los iba a afectar, pero ahora la tasa cambio definitivo al 20% hay un 3% de efecto, aunque no fue muy alto, porque estaban compensados los activos y pasivos por activo fijo”.

CONCLUSIONES

Mediante la descripción del tratamiento, reconocimiento y revelación de los impuestos diferidos en las empresas objeto de estudio, se determinó que la aplicación de la nueva norma se aplicó en ambas empresas sin ningún problema relevante, no existiendo tratamientos alternativos que las empresas lleven a cabo respecto de los impuestos diferidos autorizados por la SVS, ambas empresas tratan de igual forma los impuestos diferidos, aplicando el mismo criterio para su reconocimiento y revelando en general la misma cantidad de información

Al comparar el B.T. N° 60 y la NIC N° 12 se observó que no hay grandes diferencias entre ellas, la razón principal es que el B.T. N° 60 está inspirado en la norma internacional de acuerdo a lo establecido por el BT 56, que dicta que al no regularse una materia en la norma nacional se debería recurrir a la norma internacional de contabilidad. Cabe mencionar que una diferencia significativa entre las normas es la existencia de las cuentas complementarias de los impuestos diferidos y que la NIC 12 no contempla, llevando su saldo directamente a patrimonio, efecto que fue mitigado en parte por la compensación entre las cuentas complementarias de activo y pasivo. Otro cambio relevante es que ciertas partidas que antes no generaban impuestos diferidos ahora si lo hacen, debido a que el criterio de diferencia temporal se amplió. Por aplicación de la NIC 12 no se produjeron grandes cambios, sin embargo por aplicación de las otras NIC si se vieron incrementadas las diferencias entre la base contable y la tributaria, debido a que los criterios contenidos en las IFRS son de mayor complejidad. Un cambio cualitativo producto del proceso de convergencia, es la información a revelar en las notas, IFRS presenta mayores exigencias respecto a cuanta información debe estar revelada en las notas, lo que tiene como consecuencia un trabajo adicional para las empresas, que deben interrelacionar los distintos departamentos, convirtiendo la correcta emisión de los estados financieros en una responsabilidad global de la organización.

Respecto de los efectos producidos por la aplicación de las NIIF en los impuestos diferidos, se pudo determinar que en relación a la cuantía del gasto por impuesto a la renta no hubo variación significativa en ambas empresas, en ninguno de los periodos analizados. Sin embargo es importante señalar que el ajuste por gasto o ingreso por impuestos diferidos si tiene variaciones considerables que pueden tener origen en reversas de diferencias temporales, nuevos reconocimientos o que las empresas han reconocido diferencias

asociadas a rubros como el activo fijo o los intangibles que experimentaron cambios sustanciales en sus valorizaciones y que se reversan en el largo plazo.

En cuanto a la composición del rubro impuesto diferido, se observó, que para efectos de presentación los impuestos diferidos ya no se clasifican en largo y corto plazo, de acuerdo a las partidas que los originaban, si no que solamente como activos o pasivos por impuestos diferidos. Las principales diferencias temporales que se presentan en las empresas en estudio guardan relación con el activo fijo, que ha sido uno de los rubros más afectados por el cambio de la norma contable, mientras que el impuesto diferido originado por las provisiones no ha variado mucho, teniendo en consideración que los criterios para contabilizar una provisión han visto aumentada su rigurosidad.

El patrimonio de las empresas en estudio se modificó por la aplicación de las NIIF, en ambas empresas se vio incrementado a nivel global considerando todos los ajustes por conversión. Respecto de los impuestos diferidos este disminuyó y el patrimonio por eliminación de las cuentas complementarias. En el caso del resultado este a nivel global también aumentó en ambas empresas, pero respecto del ajuste concreto que generaron los impuestos diferidos este estuvo entre el 4% y 9% disminuyendo los resultados.

Las variaciones en la tasa del cálculo del impuesto a la renta, tiene diferentes efectos en los impuestos diferidos, cuando la variación es transitoria no se afecta la tasa de calculo de la mayoría de las diferencias temporales que generan los impuestos diferidos (activos o pasivos) pues se espera que se realicen en el largo plazo, mientras que para los cambios definitivos de tasas si se debe re expresar los impuestos, aumentándolos por la variación de la tasa del impuesto a la renta, porque se asume que la nueva tasa será la cual estará vigente al momento de la realización o liquidación de los impuestos diferidos.

En general la aplicación de la NIC 12 tuvo un mayor efecto en el corto plazo, cuando se produjo la primera aplicación por la eliminación de las cuentas complementarias que disminuyeron patrimonio y el reconocimiento de nuevas diferencias temporales por cambio en ciertos rubros del balance que introdujeron nuevos reglamentos respecto de la valorización de los mismos y que acrecentaron las diferencias entre lo contable y lo tributario.

BIBLIOGRAFÍA

ARTÍCULOS

- ✓ Díaz, J. Pacheco, L y Zúñiga, F (2009) Convergencia Contable: Cambios Profundos en la Contabilidad Chilena. Activo Fijo, un caso a considerar. Capic Review, Volumen 7
- ✓ Pinto, G. (2008) Diferencias entre el Tratamiento Contable y Tributario de los Instrumentos Financieros en Chile, y sus Efectos en el Impuesto Diferido. Capic Review, Volumen 6
- ✓ Silva, B. Garrido C, (2006), La Convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera en Chile. Capic Review, Volumen 4

LIBROS

- ✓ Cantillana, J. (2004). Impuestos Diferidos. Santiago. Editorial LexisNexis Chile.
- ✓ Contreras, E. (2009). Consultor Tributario. Santiago. Editorial PuntoLex S.A.
- ✓ Contreras, H. (2011). Curso Práctico de Impuesto a la Renta. Santiago. Editorial Cepet.
- ✓ García, M. (2004). Fundamentos y Normativa de la Contabilidad. Santiago. Editorial Legal Publishing Chile.
- ✓ López, G. Torres F. (2008). Manual de Consultas IFRS. Tratamiento Contable del Activo Fijo según NIIF/IFRS y su Implicancia Tributaria.

LEYES Y NORMATIVAS

- ✓ International Accounting Standards Board. 2008. Norma Internacional de Contabilidad 12° Impuesto a la Renta
- ✓ International Accounting Standards Board. 2008. Norma Internacional de Contabilidad 16° Activo Fijo
- ✓ International Accounting Standards Board. 2008. Norma Internacional de Contabilidad 17° Arrendamientos
- ✓ International Accounting Standards Board. 2008. Norma Internacional de Contabilidad 18° Ingresos Ordinarios
- ✓ International Accounting Standards Board. 2008. Norma Internacional de Contabilidad 2° Existencias
- ✓ International Accounting Standards Board. 2008. Norma Internacional de Contabilidad 36° Deterioro del valor de los activos.

- ✓ International Accounting Standards Board. 2008. Norma Internacional de Contabilidad 37° Provisiones, activos y pasivos contingentes.
- ✓ International Accounting Standards Board. 2008. Norma Internacional de Contabilidad 38° Activos intangibles.
- ✓ International Accounting Standards Board. 2008. Norma Internacional de Contabilidad 39° Instrumentos Financieros.
- ✓ Servicio de Impuestos Internos. 2006. Oficio Circular N° 23
- ✓ Superintendencia de Valores y Seguros. 2006. Oficio Circular N° 368

REVISTAS

- ✓ Departamento de Contabilidad y Auditoría. (2009). Guía de las IFRS “Alcances de un Cambio con Impacto en Cadena”. Facultad de Administración y Economía. Universidad de Santiago. Chile
- ✓ Bravo, M. (2008). Boletín Tributario “Impacto de las IFRS en Materia Tributaria”. Salcedo & Cía.

TESIS

- ✓ Rojas, K. (2012). Análisis de los Efectos Posteriores a la Primera Adopción de la Norma Internacional en Cuanto a la Moneda Funcional en Empresas que Presentan Estados Financieros Bajo Modalidad Full IFRS, Periodo 2010. Tesis para optar al Grado de Licenciado en Sistemas de Información Financiera y Control de Gestión. Escuela de Auditoría. Universidad de Valparaíso. Chile.

ANEXOS

ANEXO 1: DISEÑO CUADRO COMPARATIVO BOLETÍN TÉCNICO N°60 Y NORMA CONTABLE INTERNACIONAL N°12

A continuación se presenta un cuadro comparativo entre el BT 60 y la NIC 12, que tiene por objeto identificar las diferencias y similitudes que se producen en la preparación y presentación de los estados financieros por la aplicación de las distintas normativas contables. Los criterios utilizados para su comparación fueron obtenidos mediante una revisión de ambas normativas identificando los tópicos más relevantes contenidos en ellas.

CRITERIO DE COMPARACIÓN	BOLETÍN TÉCNICO N°60	NIC N°12
Método para el Cálculo de los Impuestos Diferidos		
Aplicación de la Norma a Impuestos Similares al de la Renta.		
Determinación de Diferencias Temporales		
Reconocimiento de Partidas por Impuesto Diferido		
Medición del Impuesto Diferido		
Inversiones Permanentes en Empresas		
Diferencia Temporal por Tipo de Cambio		
Créditos Fiscales por Inversiones		
Cuentas Complementarias		
Presentación y Clasificación de los Impuestos Diferidos		
Revelaciones Notas Estados Financieros		

ANEXO 2: DISEÑO DE LA ENTREVISTA



ENTREVISTA DIRIGIDA AL PERSONAL ENCARGADO DE LA PREPARACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LAS EMPRESAS OBJETO DE ESTUDIO

La presente entrevista forma parte principal de la Tesis de Titulación y Grado: **“Análisis de los efectos de la situación económico - financiera a partir de la aplicación de las NIIF, en las empresas de servicios básicos de la Quinta Región, en el periodo 2009-2011 y su implicancia en el impuesto diferido”** para optar al título de Contador Público- Auditor y al Grado Académico: Licenciado en Sistemas de Información y Control de Gestión.

El objetivo de la presente entrevista es obtener información respecto a:

- Describir la situación actual del tratamiento, reconocimiento y revelación de los impuestos diferidos.
- Identificar las diferencias y similitudes que se producen en la preparación y presentación de los estados financieros de las empresas de servicios básicos, al aplicar el Boletín Técnico 60 versus la NIC 12.
- Determinar los efectos y su caracterización, producidos por la aplicación de las IFRS y que guarden relación con los impuestos diferidos.

Se deja establecido que los antecedentes recopilados serán utilizados sólo para fines educacionales y la entrevista con sus resultados serán tratados confidencialmente.

A continuación se presentan preguntas generales y específicas referidas a los efectos económicos - financieros que genero la aplicación de las NIIF referidas al tratamiento, reconocimiento y revelación de los impuestos diferidos.

Preguntas generales respecto a la adopción de las NIIF

1. Desde la perspectiva del cambio en el lenguaje contable ¿Cuáles fueron las mayores dificultades al momento de aplicar las IFRS relacionadas con la preparación y presentación de los Estados Financieros?
2. ¿Cuál es el área de la empresa en que se han visto más cambios producto de la adopción de las NIIF?
3. La preparación y presentación en los Estados Financieros sufrió cambios importantes. ¿Considera usted que ahora existe una mayor revelación de información que anteriormente no se hacía? ¿Dónde se refleja este cambio?

Preguntas específicas respecto de los efectos en los impuestos diferidos

1. ¿Cuál es el tratamiento, reconocimiento, valorización y revelación que se le dan a los impuestos diferidos en su empresa? ¿Cuál es el enfoque utilizado para determinarlos?
2. ¿Existe una política especial para el tratamiento de los impuestos diferidos? ¿Está autorizada debidamente por la SVS?
3. Respecto del tratamiento del deterioro de los impuestos diferidos ¿Cómo conciliaron en la práctica las diferencias entre los PCGA y las NIIF respecto de su tratamiento?
4. ¿Existe alguna evidencia de los efectos significativos (si los hubo) de la aplicación de la NIC 12 en la empresa, es decir, en el aspecto financiero, resultados y/o flujos de la empresa?
5. ¿Qué nuevos ajustes por activos y pasivos tuvieron efecto en la Renta Líquida Imponible tras la implementación de las NIIF?

ANEXO 3: CUADRO COMPARATIVO BOLETÍN TÉCNICO 60 Y NORMA INTERNACIONAL CONTABILIDAD 12

CRITERIO DE COMPARACIÓN	BOLETÍN TÉCNICO N°60	NIC N°12
Método para el Cálculo de los Impuestos Diferidos	- Se establece el método del Balance General para efectos de determinar los impuestos diferidos cuando se generen diferencias entre la base contable y tributaria de activos y pasivos al cierre del ejercicio.	La normativa establecida en la NIC 12 está acorde con lo señalado por el Boletín Técnico N°60.
Aplicación de la Norma a Impuestos Similares al de la Renta.	- La normativa chilena no especifica el tratamiento contable de los impuestos similares a la renta, pero por inferencia el tratamiento debiera ser similar.	La NIC 12 se aplica a todos los tipos de impuestos que se basan en la renta.
Determinación de Diferencias Temporales	Para la determinación de las diferencias temporales la normativa chilena pone énfasis en las diferencias generadas por las transacciones que afectan el estado resultado del período.	<p>- La NIC 12 en su párrafo 5 define el concepto de diferencia temporaria como las diferencias que existen entre el valor de libros de un activo o pasivo en el balance general y su base tributaria. Por esto, es posible que aunque la transacción no tenga efecto en el estado de resultado, igual genere diferencias temporales.</p> <p>- La NIC 12 exige a la entidad contabilizar las consecuencias tributarias de transacciones y otros hechos en la misma forma que contabiliza esas mismas transacciones y otros hechos. En el caso de transacciones y otros hechos que se reconocen directamente en el patrimonio, también se reconocen los correspondientes efectos tributarios directamente en el patrimonio.</p>
Reconocimiento de Partidas por Impuesto Diferido	<p>- Se reconoce un pasivo o activo por impuestos, por la estimación de los impuestos a pagar o a recuperar por el año corriente.</p> <p>- Se reconoce un pasivo o activo por impuestos diferidos por la estimación futura de los efectos tributarios atribuibles a diferencias temporarias.</p> <p>- Se reconoce un activo por impuestos diferidos por el beneficio tributario presente o futuro de pérdidas tributarias o por otros hechos que crean diferencias entre la base tributaria de activos y pasivos y su base contable para su inclusión en los estados</p>	<p>- El impuesto corriente del período en curso y anteriores se reconocerá como pasivo, en la medida en que no haya sido pagado. Si el monto ya pagado respecto al período en curso o anteriores supera el monto adeudado por esos períodos, se reconocerá el excedente como un activo.</p> <p>- Se reconocerá como activo el beneficio relacionado con una pérdida tributaria que puede ser absorbida para recuperar un impuesto corriente de un período anterior.</p> <p>- Se reconocerá un pasivo por impuestos diferidos por todas las diferencias temporarias tributables, excepto cuando el pasivo por impuestos diferidos se origine por:</p>

CRITERIO DE COMPARACIÓN	BOLETÍN TÉCNICO N° 60	NIC N° 12
	<p>financieros.</p> <p>- Se deberá contabilizar el correspondiente impuesto diferido originado por la valorización de activos a su valor de mercado, cuyo ajuste respecto de su valor de libros es registrado en patrimonio.</p>	<p>(a) el reconocimiento inicial del “goodwill”; o (b) el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que: ✓ no es una combinación de negocios; y ✓ al momento de la transacción, no afectó las utilidades contables ni la renta líquida imponible (pérdida tributaria).</p> <p>- Se reconocerá un activo por impuestos diferidos por todas las diferencias temporarias deducibles en la medida que sea probable disponer de renta líquida imponible contra la cual se pueda utilizar la diferencia temporaria deducible, a menos que se origine el activo por impuestos diferidos del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que: (a) no sea una combinación de negocios; y (b) al momento de la transacción, no se afecten las utilidades contables ni la renta líquida imponible (pérdida tributaria).</p>
Medición del Impuesto Diferido	<p>- Se efectúa en base a la tasa de impuesto que de acuerdo a la legislación tributaria vigente se deba aplicar en el año en que los activos y pasivos por impuestos diferidos sean realizados o liquidados.</p> <p>- La valorización de los activos y pasivos por impuestos diferidos para su contabilización, se determina a su valor de libros a la fecha de medición de los impuestos diferidos. Dicho valor de libros no debe ser descontado al valor presente.</p>	<p>- Los activos y pasivos por impuestos diferidos se valorizarán a las tasas de impuesto que se espera sean de aplicación en el período en el que el activo se realice o el pasivo se liquide, basándose en las tasas (y leyes) tributarias que hayan sido aprobadas o prácticamente aprobadas a la fecha del balance general.</p>
Inversiones Permanentes en Empresas	<p>- No se deberá contabilizar un activo o pasivo por impuesto diferido por diferencias relativas a la valoración de inversiones permanentes en otras empresas. Cualquier diferencia entre el valor registrado de dicha inversión y el valor tributario de las mismas debe considerarse como una diferencia permanente, a no ser que sea predecible que las diferencias reversarán en el futuro con un efecto tributario, en cuyo caso deberán ser consideradas diferencias temporarias.</p>	<p>- Se reconocerá un pasivo por impuestos diferidos por las diferencias temporarias tributables relacionadas con inversiones en afiliadas, sucursales, coligadas y participaciones en negocios conjuntos, siempre que pueda controlar la oportunidad del reverso de la diferencia temporaria y es probable que la diferencia temporaria no se revierta en el futuro previsible.</p> <p>- Se reconocerá un activo por impuestos diferidos por las diferencias temporarias deducibles relacionadas con inversiones en afiliadas, sucursales, coligadas y participaciones</p>

CRITERIO DE COMPARACIÓN	BOLETÍN TÉCNICO N° 60	NIC N° 12
		en negocios conjuntos, siempre que las diferencias temporarias se reviertan en un futuro previsible y se disponga de renta líquida imponible contra la cual puedan utilizarse las diferencias temporarias.
Diferencia Temporal por Tipo de Cambio	- No se debe contabilizar un activo o pasivo por impuesto diferido por diferencias relativas a los activos y pasivos de inversiones en empresas relacionadas en el exterior, cuyos estados financieros, deban ser traducidos a pesos chilenos, cuando las diferencias sean originadas por cambios en la tasa de conversión o de indexación para fines tributarios de esos países.	Bajo IFRS esta diferencia tiene que ser registrada como una diferencia temporal.
Créditos Fiscales por Inversiones	La práctica contable chilena considera los créditos fiscales como diferencias permanentes.	La NIC 12 menciona que se reconocerá un activo por impuestos diferidos los créditos tributarios acumulados no utilizados, hasta la medida que sea probable que haya renta líquida imponible disponible contra la cual se puedan utilizar créditos tributarios no utilizados.
Cuentas Complementarias	Debido a la aplicación por primera vez del Boletín Técnico N° 60 con carácter prospectivo, se deberá para estos efectos: - Determinar al inicio del ejercicio todos los activos y pasivos por impuestos diferidos. - Comparar los importes de dichos impuestos diferidos con el saldo registrado al inicio del ejercicio y determinar las diferencias entre ambos. - Contabilizar las diferencias de impuestos diferidos determinadas como sigue: 1. Cuando las diferencias determinadas representen activos por impuestos diferidos, dichos activos serán contabilizados con abono a una cuenta de pasivo complementaria. 2. Cuando las diferencias determinadas representen pasivos por impuestos diferidos, dichos pasivos serán contabilizados con cargo a una cuenta de activo complementaria. 3. Las cuentas de activo y pasivo complementarias, serán amortizadas con cargo o abono,	Bajo normativa IFRS no existen cuentas complementarias.

CRITERIO DE COMPARACIÓN	BOLETÍN TÉCNICO N° 60	NIC N° 12
	<p>respectivamente, al gasto por impuesto a la renta del año, en un plazo promedio ponderado de reverso.</p> <p>4. Las cuentas de activo o pasivo complementarias asociadas al pasivo o activo por impuestos diferidos, originados por la valorización de activos a valor de mercado cuyo ajuste respecto de su valor de libros es registrado en patrimonio, serán amortizadas con cargo al pasivo por impuesto diferido o abono al activo por impuesto diferido, sin afectar el gasto por impuesto a la renta del año.</p>	
Presentación y Clasificación de los Impuestos Diferidos	Los activos y pasivos por impuestos diferidos deben ser clasificados en el balance general en circulantes y a largo plazo, basados en la clasificación en el balance general del correspondiente activo o pasivo que dio origen a la diferencia temporaria.	Los activos y pasivos por impuestos diferidos deberán ser presentados por separado de otros activos y pasivos en el Balance.
Revelaciones Notas Estados Financieros	<p>1. Los activos y pasivos por impuestos diferidos contabilizados</p> <p>2. Las cuentas de activo y pasivo complementarias contabilizadas, y el plazo promedio ponderado utilizado para su reverso.</p> <p>3. El total de la provisión de valuación contabilizada por los activos por impuestos diferidos.</p> <p>4. El monto de cualquier activo o pasivo por impuesto diferido que no deba ser reconocido bajo las normas del Boletín.</p> <p>5. La composición del gasto por impuesto a la renta segregando:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Gasto o ingreso tributario corriente (provisión del año y la eventual diferencia entre el monto declarado y la provisión de impuesto de años anteriores) - Efecto por activos o pasivos por impuestos diferidos y por la amortización de las cuentas de activo y pasivo complementarias - Beneficio tributario por pérdidas tributarias 	<p>1. Los componentes principales del gasto (ingreso) por el impuesto a la renta, deben ser revelados por separado.</p> <p>2. El monto total de los impuestos, corrientes o diferidos, relativos a partidas cargadas o abonadas directamente a patrimonio.</p> <p>3. El monto (y la fecha de vencimiento, si hubiese), de diferencias temporarias deducibles, pérdidas tributarias o créditos tributarios para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos en el balance general.</p> <p>4. El monto total de diferencias temporarias relacionadas con inversiones en afiliadas, sucursales y coligadas, o con participaciones en negocios conjuntos, para los cuales no se han reconocido pasivos por impuestos diferidos.</p> <p>5. Con respecto a cada tipo de diferencia temporaria, y con respecto a cada tipo de pérdida o crédito tributario no utilizado:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ el monto de los activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos en el balance general, para cada uno de los períodos sobre los que se informa; ✓ el monto de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en el estado de resultados, si éste no resulta

CRITERIO DE COMPARACIÓN	BOLETÍN TÉCNICO N° 60	NIC N° 12
	<p>- Efectos en los activos o pasivos por impuestos diferidos por cambios en la provisión de valuación.</p>	<p>evidente de los cambios reconocidos en el balance general</p> <p>6. Una entidad revelará el monto de un activo por impuestos diferidos, así como la naturaleza de la evidencia que respalda su reconocimiento, cuando:</p> <p>(a) la utilización del activo por impuestos diferidos dependa de las rentas imponibles futuras, por encima de las utilidades que surgen del reverso de las diferencias temporarias imponibles existentes; y</p> <p>(b) la entidad haya experimentado una pérdida, ya sea en el presente período o en el anterior, en la jurisdicción a la cual se relaciona el activo por impuestos diferidos.</p>

Fuente: Elaboración Propia, 2012

ANEXO 4: ANALISIS DOCUMENTAL

A continuación se presenta un análisis documental de las Notas de los Estados Financieros de las empresas objeto de investigación, utilizando los siguientes criterios de categorización como base para el análisis, los cuales fueron seleccionados en razón de los conceptos comunes encontrados en las Notas. Los valores que se encuentran detallados en las tablas están en miles de pesos (M\$).

1. Gasto por Impuesto Renta

El gasto por Impuesto Renta bajo PCGA en el año 2009 se revela en la Notas como sigue:

ITEM	ESVAL	CHILQUINTA
Gasto Tributario Corriente		
- Impuesto Renta Primera Categoría	-784,953	-2,266,194
- Impuesto Artículo 21 LIR	-26,198	-27,908
Beneficio Tributario por Pérdidas Tributarias	-	-
Efectos por Activos y Pasivos por Impuestos Diferidos	-2,996,966	-3,972,432
Efecto por Amortización de las Cuentas Complementarias	-101,658	17,451
TOTALES	3,909,775	6,249,083

En cuanto a la revelación del Gasto por Impuesto Renta este se presenta de acuerdo con las normas establecidas en la Circular 1501 de la SVS y con el párrafo 31 del BT 60, esto es reconociendo el impuesto renta de acuerdo con las normas vigentes, activos y pasivos por impuesto diferidos, amortización de las cuentas complementarias, beneficio originado por la aplicación de las pérdidas tributarias y ajustes de la provisión de valuación.

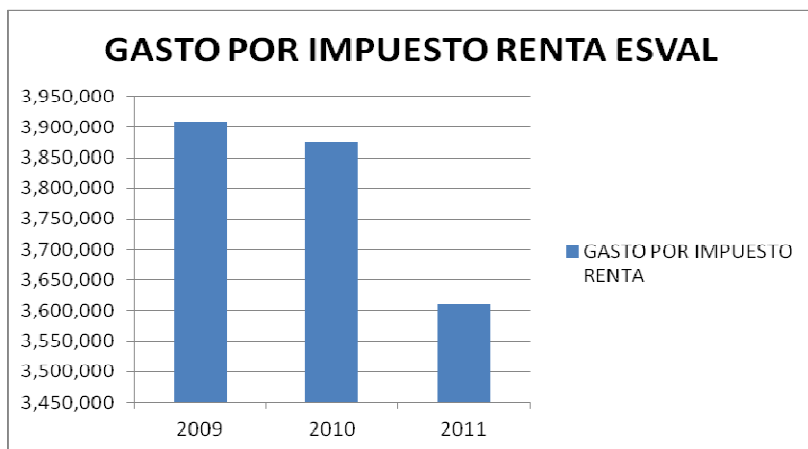
De acuerdo con el párrafo 30 del BT 60 los efectos acumulados por impuestos diferidos de los años anteriores a la primera aplicación de dicho boletín se debían reconocer como abono o cargo a una cuenta de pasivo o de activo complementaria respectivamente, y ser amortizada al gasto por impuesto renta, en el plazo en que se estimaren los reversos. Dichas cuentas fueron utilizadas hasta el año 2009 bajo PCGA, si se observan las notas bajo norma NIIF, estas ya no existen pues fueron eliminadas.

El gasto por Impuesto Renta bajo NIIF en el año 2010 se revela en la Notas como sigue:

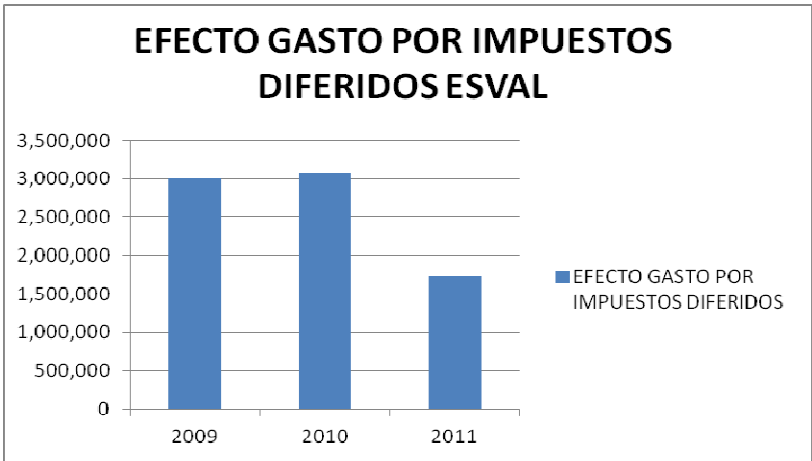
ITEM	ESVAL		CHILQUINTA	
	2010	2011	2010	2011
Gasto por Impuestos Corrientes a las Ganancias	746,205	1,829,529	3,405,775	7,617,404
Gastos por Impuestos sobre Gastos Rechazados	42,009	44,150	87,875	92,758
Gasto (Ingreso) por Impuestos Diferidos	3,087,143	1,736,561	1,894,818	-9,975
TOTAL GASTO POR IMPUESTO	3,875,357	3,610,240	5,388,468	7,700,187

De acuerdo con lo señalado en el párrafo 12 de la NIC 12, el impuesto corriente del período en curso y anteriores se reconocerá como pasivo, en la medida en que no haya sido pagado. Si el monto ya pagado respecto al período en curso o anteriores supera el monto adeudado por esos períodos, se reconocerá el excedente como un activo. Es importante señalar que los montos detallados bajo NIIF son los consolidados, la matriz tiene que consolidar los resultados de sus filiales y éste será el resultado oficial. Para efectos tributarios se debe hacer un esfuerzo adicional y tener el balance y resultado individual por compañía.

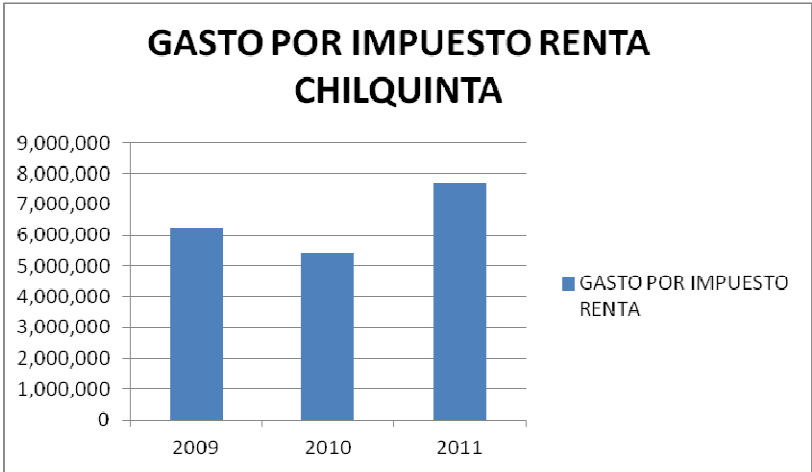
Gráficos. Como parte del análisis se confeccionaron gráficos, con el objeto de reflejar de manera más dinámica las variaciones que presentó el gasto por impuesto a la renta de las empresas en estudio.



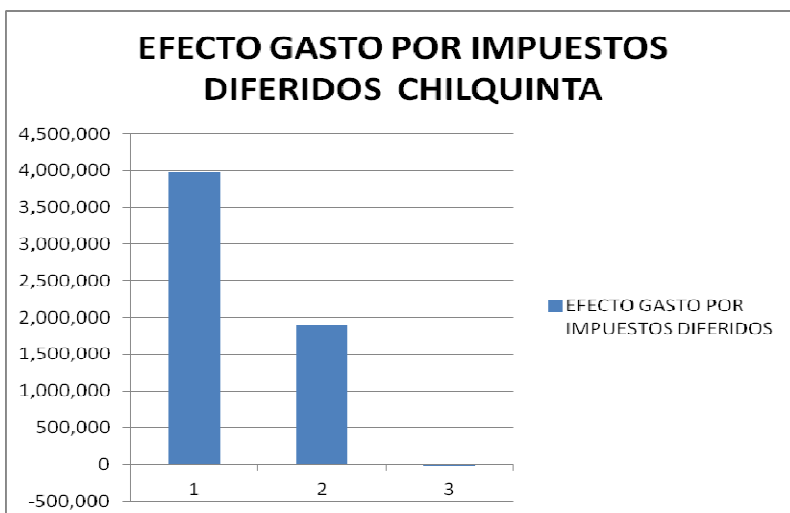
El gasto por impuesto a la renta en Esval ha ido a la baja en los últimos 3 años, si se observa el periodo comparativo de la convergencia en el año 2010 a las NIIF, la diferencia entre ellos no es de gran cuantía, hecho que también se explica porque el ajuste por impuestos diferidos tampoco vario en montos significativos.



El ajuste por impuestos diferidos sufrió una baja importante durante el año 2011, esto puede tener origen en que muchas de las diferencias por impuestos diferidos provienen de la propiedad, plata y equipos y de los intangibles, elementos que reversan sus efectos en el largo plazo. No obstante Esval vio incrementado el reconocimiento tanto sus activos como pasivos por impuestos diferidos entre el periodo 2010 – 2011 generándose un efecto compensatorio entre las partidas.



El gasto por impuesto a la renta de Chilquinta en el período 2011 se vio incrementado, este tuvo su origen en un mayor Impuesto Corriente el cual se relaciona con un aumento de la Ganancia antes de impuestos y además por un ajuste que generó un Ingreso por impuestos diferidos que fue por un monto poco significativo. En los años anteriores, el efecto fue a la inversa. Dicho ajuste consistió en un aumento de Gasto por impuesto diferido que incrementaba el Impuesto Corriente.



La evidente tendencia del gasto por impuesto diferido durante el período analizado ha sido ir a la baja, disminuyendo a la mitad en el periodo 2010, y transformándose en ingreso por impuesto diferido en el periodo 2011, esto se puede justificar por una compensación entre los reconocimientos y las reversas que han experimentado los activos y pasivos por impuestos diferidos.

De los cuadros revelados sobre el gasto por impuesto a la renta, se observa que por el cambio de la norma contable no se produjo un gran efecto en la cuantía del mismo en las empresas en estudio, se mantuvo dentro de los márgenes generales. Sin embargo, Chilquinta aumento su gasto por impuesto a la renta durante el periodo 2011 como consecuencia de una variación considerable del ajuste por impuestos diferidos.

2. Composición de los Impuestos Diferidos.

Saldos de activos y pasivos no corrientes por impuestos de Chilquinta periodo 2009 bajo norma PCGA y del periodo 2010 – 2011 bajo norma IFRS.

Conceptos diferencias temporales Chilquinta	2009			
	Impuesto Diferido Activo		Impuesto Diferido Pasivo	
	Corto Plazo	Largo Plazo	Corto Plazo	Largo Plazo
Provisión cuentas incobrables	539.796	-	-	-
Activo fijo	-	18.843.875	-	-
Depreciación activo fijo	-	-	-	13.106.231
Intangibles	-	-	-	16.462

Conceptos diferencias temporales Chilquinta	2009			
	Impuesto Diferido Activo		Impuesto Diferido Pasivo	
	Corto Plazo	Largo Plazo	Corto Plazo	Largo Plazo
Provisiones de vacaciones	157.359	-	-	-
Ingresos anticipados	590.597	39.321	-	-
Indemnización años de servicio	-	-	-	179.009
Provisión pensionados	-	1.077.754	-	-
Provisión obsolescencia	28.021	-	-	-
Utilidad no realizada	-	442.894	-	-
Otros eventos	654.568	18.306	216.501	1.443
Diferencias temporarias	1.970.341	20.422.150	216.501	13.303.145
Cuentas complementarias	-	-929.958	-	-285.765
Reclasificaciones	-216.501	-13.017.380	-216.501	-13.017.380
Totales	1.753.840	6.474.812	0	0

En el período 2009 al utilizar como base contable los PCGA, los impuestos diferidos se presentaban en categorías de corto o largo plazo, de acuerdo con la naturaleza de las partidas que los originaban, y se presentaban las cuentas complementarias disminuyendo el valor de los activos y pasivos por impuestos diferidos. Esto esta señalado en el párrafo 28 del BT 60 el cual establece que *“los activos y pasivos por impuestos diferidos deben ser clasificados en el balance general en circulantes y a largo plazo, basados en la clasificación en el balance general del correspondiente activo o pasivo que dio origen a la diferencia temporaria”*.

Conceptos diferencias temporales Chilquinta	Impuesto diferido activo		Impuesto diferido pasivo	
	31.12.2010	31.12.2011	31.12.2010	31.12.2011
Estimación cuentas incobrables	639.896	676.729	-	-
Propiedades, planta y equipos neto	4.621.378	4.085.576	1.131.735	1.091.619
Pérdida tributaria	128	2.389	-	-
Estimación de vacaciones	190.896	217.713	-	-
Ingresos anticipados	203.855	274.250	-	-
Beneficios post retiro	1.060.211	961.955	-	-

Conceptos diferencias temporales Chilquinta	Impuesto diferido activo		Impuesto diferido pasivo	
	31.12.2010	31.12.2011	31.12.2010	31.12.2011
Indemnización años de servicio	-	-	217.912	96.115
Estimación obsolescencia	21.211	5.480	-	-
Utilidad no realizada	8.338	8.029	-	-
Otros eventos	23.770	370.408	203.221	-
Totales	6.769.683	6.602.529	1.552.868	1.187.734

Saldos de activos y pasivos no corrientes por impuestos de Esval periodo 2009 bajo norma PCGA y del periodo 2010 – 2011 bajo norma IFRS.

Conceptos diferencias temporales Esval	2009			
	Impuesto Diferido Activo		Impuesto Diferido Pasivo	
	Corto Plazo	Largo Plazo	Corto Plazo	Largo Plazo
Provisión cuentas incobrables	1.201.899	30.150	-	-
Provisiones de vacaciones	198.571	-	-	-
Amortización intangibles	-	-	-	186.617
Depreciación activo fijo	-	-	-	23.838.101
Indemnización años de servicio	-	-	-	-
Otros eventos	478.914	-	45.015	37.174
Costo financiamiento activo fijo	-	-	-	3.513.879
Pérdida Tributaria	-	674.079	-	-
Provisión materiales activo fijo	-	23.916	-	-
Provisión obsolescencia activo fijo	-	5.225	-	-
Provisión existencia	173	-	-	-
Provisión bonos personal	39.886	-	-	-
Valor concesión	-	-	-	8.095.825
Amortización costos asociados a créditos	-	119.769	-	-
Cuentas complementarias	-	-	-	2.049.267
Totales	1.919.443	853.139	45.015	33.662.329

Conceptos diferencias temporales Esval	Impuesto diferido activo		Impuesto diferido pasivo	
	31.12.2010	31.12.2011	31.12.2010	31.12.2011
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	1.268.064	1.477.955	-	-
Inventarios	265	1.140	-	-
Activos intangibles, neto	-	-	8.239.524	8.954.938
Revaluación intangibles	-	-	3.568.884	3.568.884
Depreciación propiedad, planta y equipo	-	-	29.552.348	33.100.442
Intereses capitalizados	-	-	3.352.777	3.384.628
Reevaluaciones de planta y equipos	-	-	3.924.360	3.924.360
Otros activos, corriente	-	-	2.301.001	2.461.746
Efectos diferidos por emisión de bonos y diferencias de tasa efectiva	-	-	525.980	83.089
Deudores incobrables no corrientes	35.471	32.812	-	-
Provisión feriado legal	203.975	239.966	-	-
Provisión de cuentas por pagar	187.686	515.800	-	-
Otras provisiones, corriente	293.288	333.303	-	-
Otros pasivos no corrientes	2.609.329	4.337.482	-	-
Subtotales	4.598.078	6.938.458	51.464.874	55.478.087
Neteo de saldos	4.598.078	6.938.458	4.598.078	6.938.458
Totales netos	-	-	46.866.796	48.539.629

Propiedad, planta y equipo: El incremento de las diferencias temporales generadas por el tratamiento de activo fijo son más evidentes en el caso de Esval, esto se produce por el cambio en la valorización de los activos fijos, porque puede hacerse a valor justo o según costo histórico, éste último es el exigido tributariamente. Tampoco es aplicable para fines impositivos la depreciación por componentes, la consideración de valor residual al depreciar los activos ni la revaluación periódica de las vidas útiles.

Provisiones: Las exigencias establecidas en las NIIF respecto del reconocimiento de provisiones establece mas requisitos, ya no se puede provisionar cualquier cosa. Dado esta situación, se podría pensar que las diferencias temporales por concepto de provisión

debiesen haber disminuido, pero no se produjo tal efecto, al contrario se mantienen los mismos niveles de provisiones o incluso en algunos casos específicos aumentan.

Pérdida Tributaria: De acuerdo con lo señalado en el párrafo 8b del BT 60 se debe reconocer un activo por impuesto diferido por el beneficio tributario presente o futuro de pérdidas tributarias. Ahora bien, una diferencia entre la revelación de los impuestos diferidos entre PCGA y las NIIF es la clasificación de corto y largo plazo de sus partidas, sin embargo, en el cuadro de impuestos diferidos del año 2009 informan que los efectos de la pérdida tributaria se realizaran en el largo plazo, efecto que no se ve reflejado en las notas de los años posteriores. En el presente análisis no se incluyeron los cuadros de movimientos de los impuestos, sin embargo, Esva no presenta en sus notas dichas exigencias.

Por su parte la NIC 12 en el párrafo 13 señala que deben reconocerse como activo el beneficio relacionado con una pérdida tributaria que puede ser absorbida para recuperar un impuesto corriente de un período anterior.

Perdidas por deterioro Dado que el valor justo no es el costo considerado para fines impositivos y las pruebas de deterioro que son su complemento siguen la misma suerte estas presentan diferencias entre bases contables y tributarias, en este caso no se reconocen activos por impuestos diferidos en las empresas, pues ninguna de ellas presenta deterioro de sus activos.

Provisión de Valuación: De acuerdo con el párrafo 23e del BT 60 para poder determinar los impuestos diferidos se deberá ajustar los activos por impuestos diferidos mediante una cuenta de provisión de valuación si, en base a la evidencia disponible, es probable que en parte o todo el activo impuesto diferido no sea realizado. De las empresas analizadas, ninguna de ellas presenta deterioro de sus cuentas. Las notas de ambas empresas mencionan que las proyecciones de utilidades futuras cubren lo necesario para recuperar estos activos.

3. Conciliación del Patrimonio entre PCGA y las NIIF.

CHILQUINTA. Las conciliaciones que se presentan a continuación muestran la cuantificación del impacto de la transición a las NIIF en Chilquinta Energía S.A.

Conciliación del Patrimonio Chilquinta	31.12.2009
Patrimonio en base PCGA	219,781,893
Ajuste a NIIF	
Participaciones no controladoras	13,664,722
Activos y pasivos complementarios por impuestos diferidos	664,870
Mayor valor inversiones	223,994
Amortización servidumbres	1,485,644
Utilidad no realizada	254,707
Intangibles	-386,198
Impuestos diferidos	-570,486
Beneficios al personal	938,806
Primera adopción filiales	22,820
Eliminación reserva de revalorización patrimonio	4,662,077
Provisión dividendo legal	-6,523,533
Subtotal Ajustes NIIF	772,701
Ajuste resultados NIIF	
Reverso registros PCGA e incorporación registros aplicación normas IFRS del año	11,189,846
Subtotal Ajustes NIIF	25,627,269
Patrimonio en base NIIF	245,409,162

Conciliación del Resultado	31.12.2009
Resultado PCGA	21,745,103
Participaciones no controladoras	1,533,408
Resultado en base PCGA	23,278,511
Corrección monetaria	2,156,345
Retiros propiedad planta y equipos	-52,940
Depreciación y amortizaciones	-42,922
Amortización plusvalía	9,947,963
Impuestos diferidos	-985,052
Otros	166,452
Total ajuste a NIIF	11,189,846
Resultado en base NIIF	34,468,357

Impuestos Diferidos: Los efectos que generaron los impuestos diferidos como consecuencia de la adopción de las NIIF, no son los más relevantes en comparación con otros rubros, pero aun así su cuantía en forma independiente es relevante.

El efecto de los impuestos diferidos se explica por la eliminación de los saldos de las cuentas complementarias que fueron reconocidas bajo BT 60 y que estaban pendientes de amortización (M\$ 664,870). Por otro lado la norma NIIF establece que los efectos de los impuestos diferidos deben ser reconocidos de inmediato (M\$ 570,486 y M\$ 985,052). Desde el punto de vista del patrimonio el efecto de los impuestos diferidos se ve compensado entre los ajustes y no alcanza el 1% de efecto. En cambio en los resultados este tiene un efecto que disminuye los mismos en un 4,2%.

Intangibles: Las NIIF no contemplan la amortización lineal de intangibles con vida útil indefinida, en su reemplazo se debe aplicar el concepto de deterioro. Esto implica que en la medida que no exista deterioro del intangible, no se reconocerán gastos por amortizaciones, sin embargo, ante eventuales deterioros, se deberán reconocer pérdidas por la totalidad de este efecto. En el caso de Chilquinta la amortización de intangibles que poseen ya no figura como elemento generador de diferencias temporales esto porque para la empresa son considerados como diferencias permanentes por tener vida útiles indefinidas, de modo que se efectuó el reverso de las cuentas de amortización contra el patrimonio de la empresa en el momento de la conversión.

Corrección Monetaria: De acuerdo con las NIIF los ajustes por inflación sólo son aceptados cuando la moneda funcional es la de un país hiperinflacionario, Chile no califica como tal, de acuerdo a los requerimientos establecidos en la NIC 29 “Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias”. Debido a este cambio para los efectos de la determinación del gasto por impuesto a la renta, la corrección monetaria pasa a ser considerada como diferencia permanente.

ESVAL. Las conciliaciones que se presentan a continuación muestran la cuantificación del impacto de la transición a las NIIF en Esvál

Conciliación del Patrimonio	31.12.2009
Patrimonio neto según normativa PCGA	272,732,344
Ajustes iniciales aplicación IFRS	
Revalorización de terrenos	23,084,472

Revalorización de derechos de agua	20,993,433
Valores activos fijos e intangibles	308,044
Aplicación tasa efectiva a las obligaciones por bonos	-775,680
Impuestos Diferidos	-10,663,498
Deflactación término de contrato litoral sur	-5,494,166
Depreciación del activo fijo	-378,532
Corrección monetaria de activos y pasivos	6,391,259
Diferencia resultados PCGA-IFRS	3,856,381
Patrimonio neto según normativa IFRS	310,054,057

Conciliación del Resultado	31.12.2009
Monto en PCGA	22,476,545
Ajustes por conversión a las NIIF	
Corrección monetaria	6,667,102
Impuesto diferido	-2,221,394
Depreciación y amortización	-342,349
Cambio a tasa efectiva bonos y gastos asociados	-503,791
Menor amortización término contrato aguas quinta	256,810
Total ajustes	3,856,378
Monto en NIIF	26,332,923

Impuestos Diferidos: En el caso de Esva el efecto de los impuestos diferidos en el patrimonio se explica por reverso de las cuentas complementarias, dicho efecto produjo una variación a la baja de un 3,9%. Por otro lado en el caso de los resultados, estos se vieron disminuidos en un 9,9% por efecto del ajuste. Ahora bien hay que tener presente que estos porcentajes son calculados en forma aislada, tanto en el caso de Esva como de Chilquinta, suponiendo que el ajuste por impuestos diferidos hubiese sido el único que cambiase el patrimonio y los resultados de las empresas por aplicación de las NIIF, ya que en forma global en conjunto con los demás ajustes Esva vio incrementado su patrimonio en un 13,7% y los resultados aumentaron en un 17%. Por otra parte Chilquinta incremento su patrimonio en un 11,7% y vio variar sus resultados al alza en un 48%.

Adopción por primera vez de las normas: Todos los ajustes iniciales de IFRS van contra los resultados acumulados. Aquí el impacto financiero es por la incidencia en el recalcu de los impuestos diferidos. Tributariamente estos ajustes no tienen incidencia, salvo en el caso de empresas que estén evaluando una disminución de capital o repartiendo utilidades financieras por sobre lo tributario.

Balances de apertura: Hay que tener en consideración que respecto del balance a la fecha de transición a NIIF, las empresas utilizaron las IFRS vigentes a la fecha de entrega. La regla general es que se aplicaran de forma retroactiva estas normas, tal como si la compañía siempre hubiera aplicado IFRS. Sin embargo, existen excepciones y exenciones a esta regla general explícitamente establecidas en IFRS 1, permitiendo en algunos casos, como el de activo fijo, no tener que reconstruir información del pasado que pudiera no estar disponible o que sería muy costoso hacerlo. De esta forma IFRS 1 ofrece múltiples opciones para sus saldos de apertura, todas válidas, pero que pueden hacer variar de forma importante el patrimonio y los resultados futuros.

Es importante tener presente que las empresas informan en las Notas de los Estados Financieros que las principales exenciones que aplicaron están relacionadas con la valorización de Propiedad, planta y equipo, los intangibles y los beneficios al personal, todos ellos conceptos que generan el reconocimiento de impuestos diferidos en los años 2010 – 2011 cuando se aplican las NIIF.

4. Variación de la Tasa Impositiva.

ESVAL	31.12.2010	31.12.2011
Gastos por impuestos utilizando la tasa legal	3,598,654	3,792,915
Ajustes gastos por impuestos utilizando legal, total	276,703	-182,675
Gasto por impuestos utilizando tasa efectiva	3,875,357	3,610,240
Tasa impositiva legal	17.0%	20.0%
Otros incrementos (decrementos) en tasa legal	1,3%	-1.0%
Tasa impositiva efectiva	18,3%	19.0%

CHILQUINTA	2010	2011
Resultado antes de impuesto	35,590,348	44,048,988
Gasto por impuesto utilizando la tasa legal (17%)	6,050,359	8,809,707

Ajustes por diferencias permanentes:		
Efecto impositivo de gastos no deducibles	96,255	113,794
Efecto impositivo por cambio de tasa	-113,300	-110,146
Corrección monetaria tributaria	-31,331	-509,948
Otros incrementos (decrementos) en cargo por impuestos legales	-613,515	-603,310
Total ajustes al gasto por impuestos utilizando la tasa legal	-661,891	-1,109,610
Gasto por impuestos utilizando la tasa efectiva	5,388,468	7,700,097
Tasa impositiva efectiva	15,14%	17,48%

Con fecha 31.07.2010 se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 20.455 sobre “Ley de Reconstrucción”, y que contempla entre otros aspectos, un aumento transitorio de la tasa de impuesto a la renta para los años comerciales 2011 y 2012 (a un 20% y 18,5%, respectivamente). Ello se refleja en los cuadros que anteceden, Chilquinta debió reconocer un mayor gasto por impuesto diferido, en el caso de Esva el efecto fue el contrario.

Si bien estos cambios ocurrieron cuando ya se aplicaba IFRS en las empresas, no es menor mencionar que el BT 60 señalaba en su párrafo 8c que los efectos futuros de cambios en la en las tasas de impuesto deberán ser reconocidos en los impuestos diferidos a partir de la fecha en que la Ley que aprueba dichos cambios sea publicada y que su efecto debía ser registrado en los resultados ordinarios de la empresa bajo el rubro impuesto a la renta.

Corrección Monetaria: En el caso de Esva la corrección monetaria tiene un efecto en resultados importante para los efectos de determinar el gasto por impuesto a la renta, ya que esta financia sus activos fijos con deudas reajustables en UF. Como consecuencia de la aplicación de las NIIF esta sufre un efecto en resultados, debido a que como ya no se corrige monetariamente las partidas del activo, no se genera un efecto compensatorio entre el reajuste de la UF y el reajuste por concepto de corrección monetaria. Por lo tanto, el activo fijo se mantiene estático ya que no reconoce reajuste por IPC y las deudas se siguen reajustando por la variación de la UF. En el caso de Chilquinta esto no ocurre así ya que no poseen deuda en UF, sin embargo reflejan ajustes (extracontables) por las diferencias entre el valor libros de activos fijos, intangibles y patrimonio en comparación con sus valores tributarios.

ANEXO 5: ANALISIS COMPARATIVO ENTRE LAS NORMAS INTERNACIONALES Y LAS NORMAS CONTABLES NACIONALES.

Para los efectos de complementar el estudio y análisis del cambio de las normas contables, a continuación se presentan una serie de cuadros comparativos, relacionados con aquellos elementos por los cuales se reconocen impuestos diferidos.

1. Normas derivadas de los criterios de reconocimiento y medición

La normativa que se puntualiza a continuación, se refiere a la aplicación de los criterios de reconocimiento y medición, tanto para los elementos patrimoniales, como para aquellos que afectan a los elementos de resultados.

1.1 Normas aplicables a Activos

a) Inventarios: Las siguientes normas son las que prescriben o señalan el tratamiento contable que debe darse a los inventarios de la empresa.

- ✓ Norma Internacional de Contabilidad N°2: Existencias
- ✓ Boletín Técnico N° 1: Teoría de la Contabilidad

Cuadro N° 1: Análisis Comparativo del Tratamiento de las Existencias

Norma Internacional	Boletín Técnico
Valorización de las existencias: Se valorizan al menor valor, entre el costo y el valor neto realizable.	Valorización de las existencias: Costo histórico actualizado o valor de mercado si es menor.
Costos de las existencias: El costo de las existencias comprenderá todos los costos de adquisición, costos de transformación y otros costos incurridos para darle a las existencias su ubicación y condición actual. En el caso que un prestador de servicios tenga existencias, se valorizan a los costos de su producción. Estos costos se componen primordialmente de mano de obra y otros costos del personal contratado	Costos de las existencias: El costo comprende los costos directos, más los costos indirectos de fabricación; y la base de valorización debe ser indicada en las notas de los estados financieros.

Norma Internacional	Boletín Técnico
directamente para proporcionar el servicio, incluyendo personal supervisor, y los gastos generales atribuibles.	
<p>Fórmulas de costo: El costo de las existencias de partidas que no son normalmente intercambiables y bienes o servicios producidos y separados para proyectos específicos, podrán ser asignados usando identificación específica de sus costos individuales. El costo de los otros inventarios debe ser asignado mediante las fórmulas:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ FIFO ✓ Promedio ponderado. 	<p>Fórmulas de costo: Su base de determinación debe ser asignada mediante las formulas:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ FIFO. ✓ Promedio ponderado. ✓ LIFO (no es aceptado tributariamente).
<p>Reconocimiento como gasto: Cuando las existencias son vendidas, el valor de libros de esas existencias será reconocido como un gasto del período en el cual el ingreso relacionado es reconocido.</p>	<p>Reconocimiento como gasto: Costos de ventas y gastos deben ser adecuadamente imputados a las ventas y otros ingresos que éstos produzcan.</p>

Fuente: García Castañeda, María (2004) “Fundamentos y Normativa de la Contabilidad”

b) Activo Fijo: Las siguientes normas son las que prescriben o señalan el tratamiento contable que debe darse al activo fijo de la empresa.

- ✓ Norma Internacional de Contabilidad N° 16: Propiedad, planta y equipo.
- ✓ Boletín Técnico N° 33: Tratamiento contable del activo fijo
- ✓ Boletín Técnico N° 54: Retasación del Activo Fijo.

Cuadro N° 2: Análisis Comparativo del Tratamiento del Activo Fijo

Norma Internacional	Boletín Técnico
<p>Reconocimiento y medición: El costo de una partida del activo fijo se reconocerá</p>	<p>Reconocimiento y medición: Los activos fijos se valorizan, en principio, al costo, de</p>

Norma Internacional	Boletín Técnico
<p>como activo si, y sólo si sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y el costo del activo para la entidad pueda ser valorizado con fiabilidad.</p> <p>El costo de los bienes de activo fijo comprende:</p> <p>(a) su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que graven la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio;</p> <p>(b) todos los costos directamente relacionados con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la Administración</p>	<p>adquisición o construcción de los respectivos bienes. Dicho costo debe actualizarse posteriormente para reflejar los efectos de la inflación.</p> <p>Los valores a que se registren los activos fijos deben incluir todos los costos que se relacionan directamente con su adquisición o construcción, incluso aquellos necesarios para que los bienes queden en condiciones de ser utilizados por el Comprador.</p>
<p>Método de depreciación: El método de depreciación utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo. Entre los mismos se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción.</p>	<p>Método de depreciación: Cualquiera que sea el método elegido es necesario que su uso sea constante, independiente del nivel de rentabilidad de la empresa y de consideraciones tributarias. Los métodos habituales de depreciación son: método directo o de línea recta y el método de unidades de producción. En caso que se mantengan activos inactivos por un tiempo indefinido deberá suspenderse su depreciación.</p>
<p>Retasación de activos: Se podrán contabilizar los activos a un monto reevaluado, siendo este su valor justo, en el momento de la revalorización, menos cualquier depreciación acumulada posterior y de pérdidas acumuladas por deterioro de</p>	<p>Retasación de activos: En atención a los diversos pronunciamientos internacionales en relación a esta materia y la existencia en Chile de un mecanismo de corrección monetaria integral que ajusta la valorización de los bienes del activo fijo, no se permitirá registrar en estados</p>

Norma Internacional	Boletín Técnico
valor posteriores.	financieros preparados de conformidad con los PCGA, el mayor valor que se derive de nuevas retasaciones técnicas de activos fijos.
<p>Eliminación de las cuentas: El valor de libros de una partida de activo fijo se eliminará de las cuentas cuando se enajene; o cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.</p> <p>La ganancia o pérdida surgida al eliminar de las cuentas una partida de activo fijo se incluirá en utilidad o pérdida del período cuando la partida sea eliminada de las cuentas. Las ganancias no se clasificarán como ingresos ordinarios.</p>	<p>Recuperación del valor libros: Cuando hay evidencia que, en forma permanente, las operaciones de una empresa no producirán ingresos suficientes para cubrir todos los costos, incluso la depreciación de los bienes del activo fijo, y cuando el valor en libros sea superior a su valor de realización, estos valores deberán rebajarse hasta los montos recuperables, con cargo a resultados ajenos a la explotación.</p>

Fuente: García Castañeda, María (2004) “Fundamentos y Normativa de la Contabilidad”

c) Activos Intangibles: Las siguientes normas son las que prescriben o señalan el tratamiento contable que debe darse al activo intangible de la empresa.

- ✓ Norma Internacional de Contabilidad N°38: Activos Intangibles
- ✓ Boletín Técnico N° 28: Gastos de Investigación y Desarrollo
- ✓ Boletín Técnico N° 55: Contabilización de activos intangibles

Cuadro N°3: Análisis Comparativo del Tratamiento de Activos Intangibles

Norma Internacional	Boletín Técnico
<p>Reconocimiento de un intangible como activo: Un activo intangible se debe reconocer inicialmente, al costo en los estados financieros si:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Cumple con la definición de activo intangible, 	<p>Reconocimiento de un intangible como activo: El valor inicial de un activo intangible equivale a su costo de adquisición, incluyendo los costos asociados a ella. La capitalización de los activos intangibles debe hacerse sólo cuando hayan sido comprados o adquiridos</p>

Norma Internacional	Boletín Técnico
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad ✓ El costo del activo puede ser valorizado de forma fiable. Este requisito se aplica tanto si un activo intangible fue adquirido externamente o generado internamente, debiendo en este caso incluir los criterios adicionales de reconocimiento antes indicados. 	<p>de otra forma. El requisito que debe cumplir un activo intangible para ser reconocido como activo y no como gasto, es que exista una razonable certeza que sería capaz de generar beneficios futuros para la empresa; ya sea incrementando los ingresos o reduciendo los costos en un monto suficiente que permita sean absorbidos a través de su amortización. Los gastos de mantener activos intangibles deben registrarse como gastos del período en que se incurren. Los costos por renovación de licencias y otras franquicias deberán activarse, si se espera que generen beneficios futuros a la empresa.</p>
<p>Reconocimiento de un intangible como gasto: Si el intangible se refiere a desembolsos para investigación, gastos de iniciación, actividades de entrenamiento, publicidad y actividades promocionales, se debe reconocer como gasto cuando se incurre en él.</p>	<p>Reconocimiento de un intangible como gasto: Los gastos de investigación y desarrollo deben imputarse a los resultados de operación del período en que se incurren, debiendo revelarse en nota explicativa o en el cuerpo de los estados financieros, el total de gastos de esta naturaleza cargados a resultados.</p> <p>Las mejoras normales de los productos u operaciones ya existentes, las investigaciones de mercado, las pruebas de mercado y los costos generales y de administración que no estén directamente relacionados con las actividades de investigación y desarrollo deben cargarse a gastos a medida que se incurren, al igual que aquellos gastos necesarios para mantener en la empresa la capacidad de operar en forma competitiva.</p>
<p>Valorización: Con posterioridad a su reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará a su costo menos cualquier</p>	<p>Valorización: Después de su reconocimiento inicial, los activos intangibles deben mantenerse a su costo</p>

Norma Internacional	Boletín Técnico
<p>amortización acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada.</p> <p>Como tratamiento alternativo se permite usar el monto revaluado, a valor justo, menos cualquier pérdida por amortización o deterioro. La revaluación sólo se permite si el valor justo puede ser determinado en referencia a un valor de mercado activo.</p> <p>La contabilización de un activo intangible se basa en su vida útil. Un activo intangible con una vida útil finita se amortiza, mientras que un activo intangible con una vida útil indefinida no se amortiza.</p>	<p>histórico corregido o actualizado.</p> <p>Cuando se determina que el intangible ha perdido significativamente su valor, su importe no amortizado deberá cargarse a resultados del período en que eso ocurra. Cuando se determina que la vida útil del activo ha disminuido, su valor no amortizado deberá amortizarse durante el nuevo período de vida útil restante.</p> <p>Los activos intangibles deben ser amortizados linealmente, durante el plazo que se espera generarán beneficios. Este plazo puede encontrarse estipulado en el contrato, en caso contrario se puede estimar hasta 20 años. En cualquier caso el plazo no puede exceder de 40 años, aun cuando el plazo del contrato exceda dicho período.</p>

Fuente: García Castañeda, María (2004) “Fundamentos y Normativa de la Contabilidad”

1.2. Normas aplicables a Pasivos

a) **Provisiones:** Las siguientes normas son las que prescriben o señalan el tratamiento contable que debe darse a las provisiones de la empresa.

- ✓ Norma Internacional de Contabilidad N° 19: Beneficios a los empleados.
- ✓ Norma Internacional de Contabilidad N° 37: Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes
- ✓ Boletín Técnico N° 8: Contabilización de la Indemnización
- ✓ Boletín Técnico N° 1: Teoría Contable.

Cuadro N° 4: Análisis Comparativo del Tratamiento de las Provisiones

Norma Internacional	Boletín Técnico
---------------------	-----------------

Norma Internacional	Boletín Técnico
<p>Provisiones: Una provisión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su monto o vencimiento. Debe reconocerse una provisión cuando:</p> <p>(a) la entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un hecho pasado;</p> <p>(b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que impliquen beneficios económicos para liquidar tal obligación; y</p> <p>(c) puede hacerse una estimación fiable del monto de la obligación.</p> <p>De no cumplirse las tres condiciones indicadas, la entidad no reconocerá la provisión.</p> <p>El monto reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, al cierre del período sobre el cual se informa, del desembolso necesario para liquidar la obligación presente. Para realizar la mejor estimación de la provisión, deben tenerse en cuenta los riesgos e incertidumbres que, inevitablemente, rodean a la mayoría de los hechos y las circunstancias concurrentes a la valorización de la misma.</p> <p>Para reconocer una provisión ésta debe cumplir los siguientes requisitos generales:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. No deben reconocerse provisiones por pérdidas futuras derivadas de las operaciones. 2. Si la entidad tiene un contrato de carácter oneroso, la obligación presente que se derive del mismo debe ser 	<p>Las provisiones son aquellos cargos o resultados del ejercicio, que representan estimaciones, de obligaciones imputables a dicho ejercicio, como asimismo el reconocimiento de la eventual pérdida en el valor, según libros, de ciertos activos realizables.</p> <p>Los riesgos de negocios, generales o no especificados, no reúnen las condiciones para ser provisionados y no debe hacerse ninguna provisión para pérdida. Las provisiones no deben ser utilizadas con el propósito de disminuir arbitrariamente la utilidad o trasladar la utilidad de un período a otro.</p>

Norma Internacional	Boletín Técnico
<p>valorizada y reconocida como una provisión.</p> <p>Cuando se trate de reestructurar costos, la provisión sólo debe ser reconocida si la empresa tiene un plan formal detallado para la reestructuración y ha creado expectativas válidas, al anunciar sus principales características.</p>	
<p>Beneficios de Términos de Contrato: Beneficios pagaderos como consecuencia ya sea de:</p> <p>(a) la decisión de la entidad de rescindir el contrato del empleado antes de la edad normal de retiro; o bien</p> <p>(b) la decisión del empleado de aceptar voluntariamente la conclusión de la relación de trabajo a cambio de tales beneficios.</p> <p>Cuando un empleado ha prestado servicios a una empresa durante un ejercicio contable, la empresa deberá reconocer el monto de los beneficios a corto plazo y que se espera sean pagados a los empleados a cambio de ese servicio.</p> <p>El reconocimiento debe ser:</p> <p>a. Como un pasivo (gasto acumulado), después de deducir cualquier cantidad ya pagada.</p> <p>b. Como un gasto.</p>	<p>Beneficios de Términos de Contrato: Respecto de las indemnizaciones por años de servicio deberá provisionarse el monto total de la obligación sobre base devengada, no siendo aceptable contabilizar el gasto sólo en el momento del pago, ni efectuar provisiones parciales.</p> <p>El importe total del beneficio a ser pagado en definitiva debe ser cargado a resultados desde la fecha en que fue establecido o modificado el convenio, y que ninguna proporción debe ser aplicada con cargo a reservas de utilidades o resultados de ejercicios anteriores.</p> <p>La obligación que nace para la empresa por concepto de indemnizaciones por años de servicio al personal constituye prácticamente en su totalidad un pasivo a largo plazo, procediendo clasificar una porción en el pasivo circulante sólo cuando se tuvieren elementos de juicio que indiquen que una parte se pagará dentro del año siguiente.</p>

Fuente: García Castañeda, María (2004) "Fundamentos y Normativa de la Contabilidad"

1.3 Normas aplicables a Gastos

a) Costos de las vacaciones y otros beneficios al personal: Las siguientes normas son las que prescriben o señalan el tratamiento contable que debe darse a las vacaciones en la empresa.

- ✓ Boletín Técnico N° 47: Costos de las vacaciones y otros beneficios al personal

Contabilización:

Las empresas deberán contabilizar el costo de las mismas en el período en que se devengan. No será aceptable contabilizar como gasto la remuneración y otros beneficios por vacaciones en el mes en el cual los trabajadores hacen uso de este derecho.

El costo total de vacaciones y otros beneficios conexos devengados durante el ejercicio, deberán registrarse con abono a una cuenta de provisión del pasivo circulante, con cargo a los centros de costo que reflejan las remuneraciones del personal. Las remuneraciones que se paguen a los trabajadores durante el período en que se encuentran de vacaciones deberán registrarse con cargo a la provisión constituida al efecto.

1.4. Normas aplicables a Ingresos

a) Ingresos: Las siguientes normas son las que prescriben o señalan el tratamiento contable que debe darse a los ingresos en la empresa.

- ✓ Norma Internacional de Contabilidad N° 18: Ingresos Ordinarios
- ✓ Boletín Técnico N° 70: Reconocimiento de los Ingresos

Cuadro N°5: Análisis Comparativo del Tratamiento de los Ingresos

Normativa Internacional	Boletín Técnico
<p>Ventas de mercaderías: Los ingresos ordinarios deberán ser valorizados al valor justo de los bienes y/o servicios recibidos o por recibir.</p> <p>Los ingresos ordinarios por ventas se reconocerán cuando la totalidad de las siguientes condiciones han sido satisfechas:</p> <p>1. la entidad ha transferido al comprador</p>	<p>Ventas de mercaderías: Los ingresos deben ser cuantificados y reconocidos tomando en consideración el efecto económico de la transacción que los origina, es decir, cuando ésta produce un efectivo incremento patrimonial.</p> <p>El ingreso debe ser reconocido por su valor justo, en el momento que se produzca, siempre que se cumplan los siguientes</p>

Normativa Internacional	Boletín Técnico
<p>los riesgos y beneficios significativos de la propiedad de los bienes;</p> <ol style="list-style-type: none"> 2. la entidad no mantiene una relación de control administrativo posterior normalmente asociado con la propiedad sobre los mismos, ni un control efectivo sobre los bienes vendidos; 3. el monto de los ingresos ordinarios puede ser valorizados con fiabilidad; 4. es probable que los beneficios económicos asociados con la transacción, fluirán a la entidad; y 5. los costos incurridos o por incurrir relacionados con la transacción pueden ser valorizados con fiabilidad. 	<p>requisitos copulativos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. La empresa ha transferido al comprador, los riesgos y beneficios de la propiedad de los bienes. 2. La empresa no mantiene involucramiento administrativo, ni control sobre los viene vendidos. 3. El monto del ingreso y los costos pueden ser medidos confiablemente. 4. Existe la certeza, que beneficios económicos fluirán hacia la empresa. <p>Las ventas y otros ingresos no deben ser contabilizados anticipadamente en el estado de resultados o registrados por montos significativamente inferiores o superiores a las cifras reales.</p>
<p>Prestación de servicios: Cuando pueda ser estimado con fiabilidad el resultado de una prestación de servicios, los ingresos ordinarios asociados con la transacción deben reconocerse considerando el grado de avance de la prestación al cierre del período sobre el cual se informa. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas las condiciones siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. el monto del ingreso puede ser valorizado con fiabilidad; 2. es probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluirán hacia la entidad; 3. el grado de avance de la transacción al cierre del período sobre el cual se 	<p>Prestación de servicios: Cuando el resultado asociado a la transacción puede ser estimado confiablemente, el ingreso debe ser reconocido. Para ello se requiere que:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. La cantidad de ingreso y los costos incurridos se puedan medir confiablemente. 2. Exista un grado de certeza que fluirán beneficios económicos asociados a la transacción. 3. El grado de avance de ésta se puede medir confiablemente.

Normativa Internacional	Boletín Técnico
<p>informa puede ser valorizado con fiabilidad; y</p> <p>4. los costos incurridos por la transacción y los costos para completarla, pueden ser valorizados con fiabilidad.</p> <p>Cuando el resultado de una transacción, que implica prestación de servicios, no puede ser estimado confiablemente, los ingresos deben ser reconocidos únicamente en la medida que los gastos reconocidos sean recuperables.</p>	
<p>Intereses, regalías y dividendos: Los ingresos provenientes del uso por terceros de los activos de la empresa, que rindan intereses, regalías y dividendos, deberán reconocerse cuando el monto de los ingresos pueda ser estimado confiablemente y sea probable que beneficios económicos, relacionados con la operación, fluirán hacia la empresa.</p> <p>Los ingresos deben ser reconocidos sobre las siguientes bases:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Los intereses deben ser reconocidos sobre la base de un tiempo proporcional que tome en consideración el rendimiento efectivo del activo. • Las regalías deben ser reconocidas sobre una base de acumulación, en concordancia con la esencia del acuerdo o convenio. • Los dividendos deben ser reconocidos cuando se establece el derecho del accionista a recibir el pago. 	<p>Intereses, regalías y dividendos: No está contemplado este tema en el boletín, por eso debe regirse por la norma general de reconocimiento y por la NIC N° 18.</p>

Fuente: García Castañeda, María (2004) “Fundamentos y Normativa de la Contabilidad”

1.5. Normas relativas a situaciones específicas

a) **Contabilización de los arrendamientos en Leasing:** Las siguientes normas son las que prescriben o señalan el tratamiento contable que debe darse al leasing en la empresa.

- ✓ Norma Internacional de Contabilidad N° 17: Arrendamientos
- ✓ Boletín Técnico N° 22: Contabilización de las operaciones de leasing

Cuadro N°5: Análisis Comparativo del Tratamiento del Leasing

Normativa Internacional contable	Boletín Técnico
<p>Los contratos de arrendamiento pueden clasificarse en:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Arrendamiento Financiero es un tipo de arrendamiento en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo. La propiedad del mismo, en su caso, puede o no ser transferida. ✓ Arrendamiento Operativo es cualquier acuerdo de arrendamiento distinto al arrendamiento financiero. 	<p>Los contratos de leasing pueden clasificarse en:</p> <p>1. Leasing financiero, cuando el contrato establece una o más de las siguientes condiciones: se transfiere la propiedad del bien al arrendatario al término del contrato; el monto de la opción de compra es significativamente inferior al valor de mercado del bien; El valor actual de las cuotas de arrendamiento corresponde a una porción significativa del valor de mercado del bien, al inicio del contrato (90% o más); El contrato cubre una parte significativa de la vida útil del bien (75% o más). Si ninguna de estas condiciones se cumple, entonces se trata de un leasing operativo.</p>
<p>Estados Financieros del arrendatario: Los arrendatarios deben reconocer los arrendamientos financieros como un activo y un pasivo por el mismo monto, igual al valor justo del bien arrendado, o bien, si éste fuera menor, al valor actual de los pagos mínimos por el arrendamiento. Al calcular el valor actual de los pagos mínimos por el arrendamiento, se tomará como factor de descuento la tasa de interés</p>	<p>Estados Financieros del arrendatario: El arrendatario contabilizará el valor actual del contrato en una cuenta de activo fijo bajo la denominación de activos en leasing, añadiendo una nota explicativa a los estados financieros en la cual indicará las características y condiciones relevantes del contrato en referencia. El valor nominal del contrato deberá contabilizarse como pasivo exigible, este pasivo deberá presentarse</p>

Normativa Internacional contable	Boletín Técnico
<p>implícita en el arrendamiento, siempre que sea factible determinarla; de lo contrario se usará la tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario.</p> <p>Los pagos por arrendamiento deben prorratearse entre el cargo financiero y la reducción de la obligación. El cargo financiero se asignará a los períodos, de modo que se obtenga una tasa de interés constante, sobre el saldo de la obligación.</p> <p>El arrendamiento financiero dará lugar, en cada período contable, tanto a un cargo por depreciación por los activos depreciables, como a un gasto financiero. Si no existiese certeza razonable que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se depreciará totalmente a lo largo de su vida útil o en el plazo del arrendamiento, según cuál sea menor.</p>	<p>como de corto o largo plazo y La diferencia entre el valor nominal del contrato y el valor actual del mismo debe contabilizarse con cargo a una cuenta del activo denominada "Intereses diferidos por leasing", la cual deberá presentarse como una deducción del pasivo exigible.</p> <p>Al vencimiento de cada cuota el arrendatario deberá traspasar a resultados la proporción de "Intereses diferidos por leasing" devengados a esa fecha.</p>
<p>Estados Financieros del arrendador: Los arrendadores reconocerán en sus estados de situación financiera los activos que mantengan en arrendamientos financieros y los presentarán como una cuenta por cobrar, por un monto igual a la inversión neta en el arrendamiento.</p> <p>Los arrendadores que son también fabricantes o distribuidores reconocerán las utilidades o pérdidas por ventas en el período, de acuerdo con la política contable utilizada por la entidad para sus ventas directas.</p> <p>Arrendamientos operativos: Los arrendadores presentarán en sus estados de situación financiera, los activos sujetos</p>	<p>Estados Financieros del arrendador: El arrendador que no sea fabricante ni distribuidor deberá contabilizar el valor nominal del contrato en una cuenta de activo denominada deudores por leasing, abonando en la cuenta de activo correspondiente al bien entregado en leasing, por el valor que tenga el mismo en libros y el saldo a una cuenta del pasivo transitorio denominada "Intereses diferidos por percibir".</p> <p>El arrendador determinará el valor actual del contrato, descontando el valor de las cuotas periódicas y de la opción de compra, a la tasa de interés que se considere adecuada a las circunstancias.</p>

Normativa Internacional contable	Boletín Técnico
<p>a arrendamientos operativos de acuerdo con la naturaleza del activo.</p> <p>Los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos se reconocerán como ingresos de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, a menos que, otra base sistemática de asignación permita reflejar más adecuadamente el patrón temporal de consumo de los beneficios derivados del uso del activo arrendado.</p>	<p>El arrendatario contabilizará los arriendos devengados en una cuenta de resultados operacionales.</p> <p>Al vencimiento de cada cuota, el arrendador deberá traspasar a resultados la proporción de "Intereses diferidos por percibir" devengados a esa fecha, determinados a base del saldo insoluto.</p>

Fuente: García Castañeda, María (2004) "Fundamentos y Normativa de la Contabilidad"

b) **Contabilización de los instrumentos Financieros:** Las siguientes normas son las que prescriben o señalan el tratamiento contable que debe darse a los instrumentos financieros en la empresa.

- ✓ Norma Internacional de Contabilidad N° 39: Instrumentos Financieros
- ✓ Boletín Técnico N° 57: Contabilización de Contratos Derivados.

Normativa Internacional contable	Boletín Técnico
<p>Reconocimiento y Clasificación:</p> <p>En su reconocimiento inicial el emisor de un instrumento financiero deberá clasificar el instrumento o sus partes componentes, como un pasivo o como capital, de acuerdo a la sustancia del convenio contractual y a las definiciones de un pasivo financiero y de un instrumento de capital.</p> <p>El emisor de un instrumento financiero, que contiene tanto un elemento de pasivo como de capital, deberá clasificar las partes componentes del instrumento separadamente.</p> <p>El interés, los dividendos, las pérdidas y ganancias relativas a un instrumento financiero o a una parte componente,</p>	<p>Reconocimiento y Clasificación:</p> <p>Con respecto a su clasificación, sólo deberán clasificarse bajo activo circulante aquellas inversiones que, por sus características y/o destino, tengan la posibilidad cierta de convertirse en dinero en el corto plazo.</p> <p>Los instrumentos financieros, ya sean títulos de deuda o de capital clasificados como negociables o disponibles para la venta deben medirse a su valor justo.</p> <p>Los instrumentos financieros que correspondan a títulos de deuda mantenidos hasta el vencimiento y que tengan un vencimiento fijo predeterminado, deben ser valorizados al costo amortizado,</p>

<p>clasificados como un pasivo financiero, deberán ser informados en el estado de resultados como gastos o ingresos. Las distribuciones a poseedores de un instrumento de capital, deberán ser cargadas por el emisor directamente al capital contable.</p> <p>Un activo y un pasivo financiero deberán ser compensados y el monto neto presentado en el balance, cuando la empresa tiene un derecho exigible, legalmente, a compensar las cantidades reconocidas; y tiene la intención de liquidar sobre una base neta, o realizar el activo y el pasivo simultáneamente.</p>	<p>utilizando la tasa de interés efectiva. Los títulos de deuda mantenidos hasta el vencimiento, que no tengan un vencimiento fijo predeterminado se valorizan al costo corregido.</p>
<p>Contratos de cobertura (NIC 39):</p> <p>Después del reconocimiento inicial, los activos financieros deben ser recalculados a su valor justo, con excepción de:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Los créditos y cuentas por cobrar. • Las inversiones de vencimiento fijo que la empresa proyecta mantener hasta el vencimiento. • Los activos cuyo valor justo no puede medirse confiablemente. Los créditos y valores por cobrar deben ser valorizados a su costo amortizado, menos las provisiones para morosos e incobrables. Los pasivos financieros deben ser valorizados a su monto original, deducidos los reembolsos principales y amortizaciones. <p>En la remedición de activos financieros al valor justo, la empresa podrá optar por:</p> <ol style="list-style-type: none"> A. Reconocer el ajuste total en resultados del período, o B. Reconocer en resultados sólo los cambios en el valor justo relacionados a los activos y pasivos que se mantienen para su comercio, y 	<p>Contratos de cobertura (BT N° 57):</p> <p>En los estados financieros la partida protegida y el instrumento de derivados, deberán presentarse a su valor justo. Los cambios en éste deberán ser reconocidos como resultado del período en que se originó dicho cambio. Periódicamente deberán reconocerse contablemente las diferencias que surjan al efectuar la valuación, producto de los cambios que experimente el valor justo de la partida protegida y el instrumento derivado como sigue:</p> <ol style="list-style-type: none"> A. Si el resultado neto implica una pérdida, ésta deberá ser debitada a los resultados del período. B. Si el resultado neto es utilidad, ésta sólo se reconocerá a la liquidación de la operación; en el momento que se produzca se considerará resultado diferido. C. No obstante lo anterior, si el resultado es una utilidad y se han reconocido pérdidas netas en períodos anteriores, se abonará s resultados del período

<p>mantener en el patrimonio los cambios de valor no comerciales, hasta que el activo se venda; momento en que la ganancia o pérdida realizada se registre en el resultado neto.</p> <p>Las pérdidas por deterioro de un activo financiero cuyo monto recuperable sea menor que su valor libros deben ser reconocidas. La cobertura para un riesgo de cambio puede ser contabilizada, siempre que la relación de cobertura sea claramente definida, medible y actualmente efectiva, y solamente cuando la empresa designa un instrumento específico para cubrir el riesgo de cambio de valor o de flujo de caja de un ítem específico y no como un seguro para la posición general de la empresa.</p>	<p>hasta el monto de las pérdidas reconocidas anteriormente.</p> <p>D. Cuando el resultado neto sea pérdida; pero exista una utilidad diferida, previo al reconocimiento de la pérdida deberá saldarse la utilidad no realizada.</p> <p>En las coberturas de transacciones esperadas, el instrumento de cobertura deberá ser presentado a su valor justo y los cambios en dicho valor deberán ser reconocidos, como resultados no realizados, hasta el término del contrato en que se reflejará como resultado realizado. Independientemente de los criterios de valorización deberán constituirse las provisiones necesarias para cubrir aquellas pérdidas permanentes de valor que puedan afectar a determinadas inversiones.</p> <p>Para que una partida pueda ser clasificada como cobertura, se requiere que: la partida o transacción a proteger exponga a la empresa a un riesgo, por la variación de precios, tipos de cambio, etc. Y que la cobertura reduzca efectivamente el riesgo a cubrir.</p>
---	--