

Universidad de Otavalo
Maestría en Contabilidad y Finanzas

Delgado (S), Tacuri (D)
Reconocimiento de Ingresos (2024)



UNIVERSIDAD DE OTAVALO

**PROGRAMA DE MAESTRÍA EN CONTABILIDAD Y FINANZAS CON MENCIÓN EN
GESTIÓN FISCAL, FINANCIERA Y TRIBUTARIA**

**ANÁLISIS DEL RECONOCIMIENTO DE LOS INGRESOS BAJO NIIF PARA PYMES
Y SU INCIDENCIA EN LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA**

**TRABAJO PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE MAGISTER EN
CONTABILIDAD Y FINANZAS CON MENCIÓN EN GESTIÓN FISCAL, FINANCIERA
Y TRIBUTARIA**

AUTORES:

**SANDRA ELIZABETH DELGADO QUIROGA
JOSÉ DANIEL TACURI VÉLEZ**

TUTOR: ING. CPA. CARLOS ALFONSO RAMÍREZ LAFUENTE MGTR.

Otavalo, 24 de febrero, 2023

DECLARACIÓN DE AUTORÍA Y CESIÓN DE DERECHOS

Nosotros, Sandra Elizabeth Delgado Quiroga y José Daniel Tacuri Vélez, declaramos que este trabajo de titulación: es de nuestra total autoría y que no ha sido previamente presentado para grado alguno o calificación profesional. Así mismo declaramos que dicho trabajo no infringe el derecho de autor de terceros, asumiendo como autores la responsabilidad ante las reclamaciones que pudieran presentarse por esta causa y liberando a la Universidad de cualquier responsabilidad al respecto.

Que de conformidad con el artículo 114 del Código Orgánico de la Economía Social, conocimientos, creatividad e innovación, concedo a favor de la Universidad de Otavalo licencia gratuita, intransferible y no exclusiva para el uso no comercial de la obra con fines académicos, conservando a mi/ nuestro favor los derechos de autoría según lo establece la normativa de referencia.

Se autoriza además a la Universidad de Otavalo para la digitalización de este trabajo y posterior publicación en el repositorio digital de la institución, de acuerdo a lo establecido en el artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior. Por lo anteriormente declarado, la Universidad de Otavalo puede hacer uso de los derechos correspondientes otorgados, por la Ley de Propiedad Intelectual, por su reglamento y por la normativa institucional vigente.

SANDRA ELIZABETH DELGADO QUIROGA
C.C. 0104662135

JOSÉ DANIEL TACURI VÉLEZ
C.C. 0104767819

Universidad de Otavalo
Maestría en Contabilidad y Finanzas

Delgado (S), Tacuri (D)
Reconocimiento de Ingresos (2024)

Certificado del Tutor

Certifico que el trabajo de investigación titulado “ANÁLISIS DEL RECONOCIMIENTO DE LOS INGRESOS BAJO NIIF PARA PYMES Y SU INCIDENCIA EN LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA”, bajo mi dirección y supervisión para aspirar al Título de Magister en Contabilidad y Finanzas con Mención en Gestión Fiscal, Financiera y Tributaria, de los estudiantes Sandra Elizabeth Delgado Quiroga y José Daniel Tacuri Vélez, cumple con las condiciones requeridas por la Universidad de Otavalo.

ING. CPA. CARLOS ALFONSO RAMÍREZ LAFUENTE MGTR.

C.C. 1707502660

Contenido

| | |
|--|------------|
| Resumen | iii |
| Abstract | v |
| Introducción | 1 |
| 1. Planteamiento de problema | 3 |
| 2. Objetivos | 7 |
| 2.1 Objetivo General | 7 |
| 2.2 Objetivos Específicos | 7 |
| 3. Justificación | 7 |
| 4. Metodología | 9 |
| 5. Resultados de la Investigación | 11 |
| 5.1 Capítulo I Marco Conceptual | 11 |
| 5.1.1 Marco Referencial | 11 |
| 5.1.2 Marco Teórico | 15 |
| 5.1.2.1 Descripción de Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) | 15 |
| 5.1.2.2 Ingresos | 16 |
| 5.1.2.2.1 Tipos de Ingresos | 16 |
| 5.1.2.2.2 Reconocimiento de Activos, Pasivos e Ingresos | 17 |
| 5.1.2.2.3 Base Contable de Acumulación (o Devengo) | 18 |
| Los estados financieros deben ser elaborados utilizando la base de acumulación, es así, que el párrafo 2.36 de la sección 1 de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades, señala: | 18 |
| 5.1.2.2.4 Reconocimiento en los Estados Financieros | 18 |
| 5.1.3 Aplicación de las NIIF en el Ecuador | 20 |
| 5.1.3.1 Enfoque de las NIIF | 20 |
| 5.1.3.2 Normativa Contable y Tributaria Aplicable en el Reconocimiento de Ingresos de las Pequeñas y Medianas Empresas PYMES. | 21 |
| 5.1.4 Aplicación de las NIIF en el Reconocimiento de Ingresos de Pequeñas y Medianas Empresas PYMES | 21 |
| 5.1.4.1 Sección 23: Ingresos de Actividad Ordinaria..... | 21 |
| 5.1.4.2 Medición de los Ingresos de Actividades Ordinarias..... | 22 |
| 5.1.4.3 Venta de Bienes..... | 22 |
| 5.1.4.4 Prestación de Servicios..... | 24 |
| Contratos de Construcción | 26 |
| Método del Porcentaje de Terminación | 26 |

| | |
|--|-----------|
| Intereses, Regalías y Dividendos | 27 |
| 5.1.5 Normativa Tributaria Aplicable en el Reconocimiento de los Ingresos del Ejercicio Fiscal 28 | |
| 5.1.5.1 Código Tributario | 28 |
| 5.1.5.2 Ley de Régimen Tributario Interno..... | 29 |
| 5.1.5.3 Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. | 31 |
| 5.1.5.4 Guía para Contribuyentes para la Elaboración y Envío de la Declaración del Impuesto a la Renta para Sociedades. | 34 |
| Los impuestos internos a cargo del Estado ecuatoriano se encuentran bajo la administración del Servicio de Rentas Internas (SRI) y parte de sus funciones está el brindar atención al contribuyente de tal manera de facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en virtud de lo cual, publicó guía para contribuyentes para elaboración de la..... | 34 |
| 5.1.5.5 Conciliación del Ingreso contable con Facturación emitida en el ejercicio fiscal 46 | |
| 5.2 Capítulo II Casos Prácticos del Reconocimiento de los ingresos | 49 |
| 5.2.1 Ingresos por Actividad Económica de Comercialización de Bienes..... | 49 |
| 5.2.2 Ingresos por Actividad Económica de Prestación de Servicios | 55 |
| 5.2.3 Ingresos por Comisiones | 58 |
| 5.2.4 Ingresos por Actividades de Construcción..... | 60 |
| 5.2.5 Ingresos por Intereses..... | 65 |
| 5.2.6 Ingresos por Dividendos..... | 67 |
| 5.3 Capítulo III Prácticas en el Reconocimiento de los Ingresos Aplicadas por los Profesionales Contables y su Incidencia en el Impuesto a la Renta | 68 |
| 5.3.1 Análisis de la Información Obtenida de la Encuesta..... | 69 |
| 5.3.2 Impacto Tributario en el Impuesto a la Renta Generado por los Errores Identificados en el Reconocimiento de los Ingresos. | 86 |
| 6. Conclusiones | 89 |
| 7. Recomendaciones | 91 |
| 8. Bibliografía | 93 |
| 9. Anexos | 95 |

Resumen

El presente trabajo de investigación, ante la problemática identificada concerniente a un inadecuado reconocimiento de ingresos, sobre todo en las pequeñas y medianas empresas PYMES, lo cual tiene implicaciones negativas para la compañía, sobre todo por la incidencia en la declaración del impuesto a la renta, se desarrolló un análisis que consta estructurado como se expone a continuación.

En el capítulo I se realizó una revisión de marco conceptual y se identificó la normativa contable y tributaria para el reconocimiento de los ingresos aplicable a las pequeñas y medianas empresas, siendo en el primer caso la sección 23 de la NIIF para PYMES y respecto a la normativa tributaria consta los artículos aplicables del Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento; complementariamente se podrá encontrar la revisión del instructivo para el llenado de la declaración del impuesto a la renta para sociedades, elaborado por el Servicios de Rentas Internas, con la finalidad de orientar a los contribuyentes a realizar una correcta declaración.

Con base en la normativa aplicable, en el capítulo II se desarrolló una guía práctica con ejemplos propuestos de las diferentes transacciones de negociación referente a ingresos que surgen en el desarrollo de las actividades económicas de las empresas, entre estas la ventas de bienes, servicios, rendimientos financieros, etc., en el que se podrá identificar los registros contables a realizar en cada una de las situaciones propuestas con la respectiva explicación de cada uno de los registros efectuados.

Finalmente, en el capítulo III, a través de una encuesta se recabó información respecto a las prácticas aplicadas por los contribuyentes para el reconocimiento de los ingresos. El resultado de la encuesta demuestra que existe un alto grado de desconocimiento de la norma contable y tributaria en los profesionales contables, lo que conlleva a que los estados financieros no reflejen la realidad económica de la entidad y por consiguiente una inadecuada liquidación y pago del impuesto a la renta, como se ha demostrado en esta investigación.

Abstract

The following research project explores an urgent issue concerning inadequate income recognition, especially in small and medium-sized SMEs. This problem has negative implications for the company due to the impact on the income tax declaration. For this reason, an analysis was carried out whose implications will be presented in this work.

First, Chapter I presents a review of the conceptual framework. Furthermore, this examination identified the accounting and tax regulations to acknowledge the income applicable to small and medium-sized companies. Section 23 is the first recognized case of the IFRS for SMEs. Concerning Tax regulations, the functional articles of the Tax Code, the Internal Tax Regime Law, and its restrictions are stated. Complementarily, this chapter examines the instructions for filling out the income tax return for corporations, prepared by the Internal Revenue Services company, to guide taxpayers to make a correct return.

Based on the applicable regulations, in Chapter II, a practical guide was developed with proposed examples of the different negotiation transactions regarding the income that arises in the development of the economic activities of companies. It includes the sales of goods, services, financial returns, etc. The guide will help identify the accounting records that have to be elaborated in each of the proposed situations identified with the respective explanation of each of the records made.

Finally, in Chapter III, a survey was used to collect information regarding the practices applied by taxpayers for income recognition. The result shows a high degree of unawareness of the accounting and tax regulations among accounting professionals. This research has

demonstrated that shared unfamiliarity about this topic leads to financial statements that improperly reflect the economic reality of the entity and, consequently, an inadequate settlement and payment of the tax.

Introducción

En Ecuador, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es la técnica contable de aplicación obligatoria para todas aquellas empresas reguladas por la Superintendencia de Compañías Valores y Seguros, haciendo una diferenciación para empresas de seguros y aquellas que cotizan en Bolsa de Valores, quienes deben aplicar obligatoriamente las NIIF completas; mientras que, las pequeñas y medianas empresas tienen como obligación la aplicación de NIIF para PYMES; sin embargo, a criterio de la entidad, de creerlo necesario podrán aplicar NIIF completas.

En la aplicación de las normas contables se han identificado errores, entre los cuales se denota un inadecuado reconocimiento de ingresos que no se enmarcan en los condicionamientos regulados en las NIIF, lo cual ocurre con mayor incidencia en las pequeñas y medianas empresas PYMES, es por ello que el objetivo de análisis del presente trabajo de investigación se enfoca en el reconocimiento de los ingresos conforme la sección 23 de las NIIF para PYMES.

Las causas principales que dan origen al mal reconocimiento de los ingresos se atribuye a que los profesionales a cargo de la contabilidad y administración de las compañías manejan una contabilidad tributarizada en la que relacionan los ingresos con la emisión de la factura de venta y con los cobros efectuados a los clientes con el afán de evitar diferencias en cruces de información que la Administración Tributaria puede identificar al validar los valores declarados con los datos de la facturación que se desprende de su base de datos, no siendo estas diferencias definitivas ya que son plenamente justificadas al demostrar que corresponden a la aplicación de la sección 23 de las NIIF para PYMES, norma que se encuentran aceptada por la Administración Tributaria, en

virtud de que existe conformidad entre la norma contable y tributaria; tanto es así, que el propio ente de control emitió el instructivo de llenado de la declaración de impuesto a la renta para sociedades, mismo que se encuentra elaborado de acuerdo con los principios contables establecidos en las Normas Internacionales de Información Financiera.

Así también, es importante mencionar que la problemática identificada ocasiona efectos negativos significativos, como es el pago indebido de impuesto, balances sesgados que no demuestran el verdadero desempeño de la compañía, lo que encamina a una mala toma de decisiones que pueden afectar la estabilidad financiera de la empresa.

Es así que, considerando los hechos antes expuestos, se realizó la recopilación de la norma contable del reconocimiento de los ingresos para las PYMES, específicamente la sección 23 en la que contempla los ingresos por transferencia de bienes, servicios, intereses, regalías, dividendos, contratos de construcción y la revisión de las normas tributarias; información con base a la cual se desarrollaron casos prácticos propuestos que ejemplifican el correcto reconocimiento de los ingresos considerando las características de cada situación planteada dentro del marco de lo dispuesto en las normas contables y tributaria, siendo esta una herramienta que le proporcionará al lector una guía de como efectuar los registros contables de forma correcta.

1. Planteamiento de problema

Las Normas de Información Financiera han sido sujetas a varias actualizaciones, entre estas se encuentra el reconocimiento de ingresos que se encuentra regulada a la presente fecha por la NIIF 15, norma que reemplazó a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 11, referida a los Contratos de construcción, y a la NIC 18, denominada Ingresos de actividades ordinarias, las cuales venían operando desde los años noventa del siglo pasado, mientras que, para las pequeñas y medianas empresas el reconocimiento de los ingresos se encuentra normado por la sección 23 de las NIIF para PYMES.

De la implementación y aplicación de las NIIF han surgido dificultades, sobre todo porque los profesionales contables no estaban acostumbrados a efectuar una contabilidad financiera sino que la aplicación de las normas contables se ajustaban a las disposiciones tributarias prevaleciendo la aplicación de estas últimas, dejando de lado las normas contables ya que han sido poco valoradas y sobre todo estáticas por varios años sin representar mayor relevancia hasta el año 2018 en el que se dispuso la obligatoriedad de aplicar las NIIF para la elaboración y presentación de los Estados Financieros de las compañías.

Entre las dificultades detectadas en la implementación de las NIIF se encuentra el incorrecto reconocimiento de los ingresos, en el que, las empresas lo relacionan con la aplicación de las normas tributarias, específicamente con la emisión de los comprobantes de venta; es decir la factura, sin considerar el momento en el que efectivamente se transfiere el dominio del bien o se presta el servicio, incumpliendo lo señalado en las normas internacionales de información financiera, lo que ocasiona que los estados financieros no reflejen la realidad económica y

financiera de la compañía en virtud de que la contabilidad se encuentra sesgada y en consecuencia no demuestra el verdadero desempeño obtenido en el ejercicio fiscal de la empresa.

Además, entre las causas del problema identificado se puede destacar que las empresas han priorizado desarrollar una contabilidad tributaria; esta situación surge por la visión errónea de los profesionales de evitar diferencias con el fisco al momento de comparar los valores declarados con información que dispone la Administración Tributaria, como en el caso de los ingresos es la información de la base de comprobantes de venta electrónicos emitidos por el sujeto pasivo o información del Anexo de ventas del propio contribuyente y los presentados por terceros en el que se detalla las facturas de venta emitidas; sin embargo, esta visión se encuentra alejada de la realidad, debido a que las normas tributarias no relacionan el reconocimiento de los ingresos con la emisión del comprobante de venta, de hecho con el pasar del tiempo en la legislación tributaria se ha incluido regulaciones respecto a las diferencias que puedan ocasionarse entre las normas contables y tributarias, tal es el caso de la inclusión de los impuestos diferidos, en los que a través de la generación de diferencias temporarias permite que el sujeto pasivo tribute en el ejercicio fiscal en el que efectivamente se realice el hecho generador de la renta.

Así también, otra de las causas que ocasionan el mal reconocimiento de los ingresos es la equivocada relación que establecen las empresas entre los ingresos y el efectivo percibido (flujo de efectivo) debido a que en sus registros contables reconocen los ingresos del ejercicio económico en función a los cobros efectuados a sus clientes con base a lo cual emiten las facturas de venta, generando que los anticipos de los clientes, los cuales no son de propiedad de la empresa en

virtud de que aún no se ha realizado la transferencia del bien o servicio objeto del contrato con el cliente sean reconocidos como parte de sus ingresos; mientras que, en el caso contrario de las ventas a crédito algunas empresas reconocen los ingresos según sus clientes van realizando los pagos a pesar de que la transferencia del bien o servicio ya fueron efectuados siendo esto un derecho de la empresa, por lo que, constituyen sus ingresos independientemente que se encuentren pendientes de pago.

Ante los inconvenientes descritos anteriormente, por lo general, las grandes empresas cuentan con la asesoría y apoyo de expertos contables y tributarios; por lo que, no es frecuente que se generen errores al momento de reconocer los ingresos, no siendo este el caso de las pequeñas y medianas empresas, que se encuentran obligadas a la aplicación de NIIF para PYMES, y que, por desconocimiento o no disponer de recursos para contar con un asesor continuamente, son más susceptibles a cometer errores al momento de reconocer sus ingresos, lo cual no solo repercute en los estados financieros que no reflejen la realidad económica y financiera de la empresa, sino en la toma de decisiones que pueden afectar negativamente en el futuro de la empresa; y, que además le va a generar glosas tributarias, afectando la estabilidad financiera del contribuyente.

A continuación, se presenta el árbol de problema identificado en el que se puede apreciar las causas y efectos anteriormente mencionados.

El árbol de problemas es una herramienta que permite visualizar de forma objetiva el contexto de la problemática identificada, las causas que lo originan y efectos que producen.

Árbol de problemas

Efectos:

| | | |
|--|--|---|
| Genera pagos indebidos y futuras glosas por impuestos no pagados, así como una inadecuada distribución de utilidades para trabajadores y los socios o accionistas de las compañías | Los estados financieros no reflejen la realidad económica y financiera de la empresa lo que genera una toma de decisiones que pueden afectar negativamente el futuro de la empresa, afectando la estabilidad financiera del contribuyente, debido a que la información no es fiable. | La contabilidad se encuentra sesgada y en consecuencia no demuestra el verdadero desempeño obtenido en el ejercicio fiscal de la empresa. |
|--|--|---|



| |
|---|
| <p>Problema central:</p> Inadecuado reconocimiento de ingresos vinculado con la emisión de los comprobantes de venta y los flujos de efectivo cobrados |
|---|



Causas:

| | | |
|---|---|--|
| Se reconocen los ingresos por la facturación. | El reconocimiento de los ingresos del ejercicio económico se efectúa en función a los cobros efectuados a sus clientes con base a lo cual emiten las facturas de venta. | Se realiza una contabilidad tributaria en función a la normativa tributaria. |
|---|---|--|

El árbol de problemas antes expuesto identifica como problemática el inadecuado reconocimiento de ingresos debido a que erróneamente se vincula el reconocimiento de los ingresos con la emisión de los comprobantes de venta y/o los flujos de efectivo cobrados.

2. Objetivos

2.1 Objetivo General

Analizar el reconocimiento de los ingresos bajo NIIF para PYMES y su incidencia en la liquidación del impuesto a la renta, en aplicación de la normativa vigente identificando las practicas aplicadas por los profesionales contables de tal manera de proporcionando una guía para el correcto tratamiento contable y tributario de los ingresos provenientes de la venta de bienes y la prestación de servicios conforme la sección 23 de las NIIF para PYMES y la legislación tributaria.

2.2 Objetivos Específicos

- Definir la normativa contable y tributaria aplicable para el reconocimiento de los ingresos en las pequeñas y medianas empresas.
- Desarrollar de forma ejemplificada una guía práctica para el tratamiento contable aplicada en el reconocimiento de ingresos en la venta de bienes y/o servicios para las PYMES.
- Identificar las prácticas aplicadas por los profesionales contables al momento de reconocer los ingresos del ejercicio económico y exponer su incidencia en la liquidación del impuesto a la renta.

3. Justificación

La innovación y crecimiento del comercio a nivel mundial ha creado la necesidad de implementar un lenguaje universal en el ámbito contable, para lo cual se han creado normas

contables que facilitan el registro de las transacciones y buscan que los estados financieros sean presentados razonablemente.

En las PYMES de nuestro país se ha observado una deficiencia por parte de los profesionales de la rama en el momento de reconocer los ingresos y gastos en un determinado ejercicio económico, ya que hay un limitante o un concepto equívoco de relacionar estos reconocimientos con la emisión del comprobante de venta, así como el flujo de efectivo proveniente de sus clientes.

La presente investigación se enfocará en el correcto reconocimiento de los ingresos de acuerdo con los criterios establecidos en la sección 23 de la NIIF para PYMES; así como, dando total cumplimiento a lo dispuesto en la legislación tributaria, lo que resulta que los estados financieros de las empresas reflejen la realidad económica; es decir, esta información será fiable para los usuarios como son los accionistas, inversionistas, clientes, proveedores, y a la vez, el impuesto a la renta a pagar será el que debidamente le corresponde, evitando pagos indebidos y futuras glosas por impuestos no pagados, así también, evitar una inadecuada distribución de utilidades para los socios o accionistas de las compañías, no siendo estos los únicos efectos que ocasionan ya que al no constar con Estados Financieros que estén correctamente preparados no reflejan el real desempeño de la compañía lo que repercute en una mala toma de decisiones que incluso puede afectar la estabilidad financiera de la compañía.

Por lo tanto, al haber identificado el problema, las causas y efectos que traen consigo, el trabajo de investigación planteado busca desarrollar una guía enfocada al reconocimiento de ingresos en aplicación de las NIIF para las PYMES a través de ejemplos prácticos, tomando

como parte del análisis los errores más comunes que cometen los profesionales, encargados de la elaboración de sus Estados Financieros de las compañías, al momento de reconocer los ingresos provenientes de la venta de bienes y la prestación de servicios; por lo que, también se proporcionará como parte de la investigación el análisis que demuestre la incidencia que tiene el mal reconocimiento de los ingresos al momento de liquidar el impuesto a la renta, creando una herramienta de gran utilidad para las empresas, profesionales, estudiantes, quienes podrán aplicarla en los distintos campos en los que se desempeñen.

4. Metodología

El trabajo de investigación propuesto se basa en un enfoque cualitativo en el que como punto de partida se realizará una investigación documental para identificar la norma contable, así como la normativa tributaria que las PYMES deben considerar para el reconocimiento de los ingresos dependiente la actividad económica de la que se perciban los ingresos.

Con base a la información recabada se afectará una guía práctica con casos propuestos que den a conocer de forma ejemplificadas el correcto tratamiento contable y tributario de los ingresos provenientes de la venta de bienes y la prestación de servicios conforme la sección 23 de las NIIF para PYMES y la legislación tributaria, la cual permitirá a las pequeñas y medianas empresa disponer de una herramienta para solventar sus inquietudes al momento de la aplicación de las Normas Internacionales de Información financiera respecto al reconocimiento de sus ingresos, de tal manera de evitar futuras glosas por parte del fisco.

La guía práctica a ser desarrollada como parte del trabajo de investigación contendrá ejemplos prácticos con casos propuestos que se encuentren dentro de la normativa contable y en el marco de lo dispuesto en la normativa tributaria referente al impuesto a la renta.

Continuando con el análisis se llevará a cabo una investigación de campo con un enfoque cualitativo, con lo cual se complementará la guía a desarrollarse en el presente trabajo de investigación, para lo cual se ejecutarán encuestas dirigidas a los profesionales contables, siendo esta la población objeto, con la finalidad de identificar su nivel de conocimiento de la aplicación de las normas contables y tributarias respecto al reconocimiento de ingresos identificando las prácticas que se encuentran ejecutando; información que permitirá dentro del análisis identificar los principales errores cometidos en la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera específicamente en el reconocimiento de los ingresos en los Estados Financieros de la compañía, así como en la declaración del impuesto a la renta.

Una vez que se disponga de la información a ser analizada se procederá a identificar los principales errores en el reconocimientos de los ingresos del ejercicio fiscal, conforme el nivel de conocimiento proporcionado por profesionales de la rama (contadores, ingenieros en contabilidad, etc.), continuando así con una investigación explicativa en la que se identificará y detallará cuáles son los principales errores incurridos por estos profesionales, los cuales tienen un efecto directo en la liquidación del impuesto a la renta, generando diferencias determinadas por la Administración Tributaria en la liquidación del impuesto a la renta, por lo que, la información recabada será considerada en el desarrollo de los casos de aplicación a ser incluidos en la guía.

Finalmente, con base en la información y resultados obtenidos mediante la revisión documental y el procesamiento de datos para identificar los diferentes errores cometidos por los profesionales, se concluirá con la investigación efectuando un análisis explicativo del efecto en la liquidación del impuesto a la renta ante el incorrecto reconocimiento de los ingresos en las PYMES, para lo cual, se realizará una demostración ejemplificada con casos propuestos.

5. Resultados de la Investigación

5.1 Capítulo I Marco Conceptual

5.1.1 Marco Referencial

Estado del Arte

Como parte del trabajo de investigación se ha desarrollado el estado del arte, que constituye un resumen de la investigación documental que han realizado diferentes autores respecto a un tema específico, que en el presente caso corresponde al reconocimiento de los ingresos conforme la aplicación de la sección 23 de NIIF para PYMES.

Tabla 1 - Matriz del estado del arte

| Estudio | Datos del autor | Año | Título de la investigación | Objetivo general | Resultados | Conclusiones | URL |
|---------|--|------|---|---|---|---|---|
| 1 | Barco López, Michel Andrea | 2016 | Análisis y aplicación en las pequeñas y medianas empresas comerciales del municipio de Cartago de la Norma NIIF, sección 23: Ingresos de actividades ordinarias | Establecer las directrices con respecto a la aplicación de la Sección 23., Ingresos de Actividades Ordinarias, que deben adoptar las PYMES; del sector comercial en el municipio de Cartago, Departamento del Valle del Cauca | La sección 23 de las NIIF para PYMES permite obtener la pérdida o ganancia que tiene la empresa. | Los resultados que arrojó la encuesta las PYMES de Cartago dan a conocer que el 80% desconoce la diferencia entre el Decreto 2649 y la Sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias, NIIF para Pequeñas y Medianas Entidades | https://bibliotecadigital.univa.edu.co/entities/publication/493fcfd9-c96a-49d7-b3b9-8de6db65f0b8 |
| 2 | Cabeza Becerra, Ana Isabel; Cordero Salcedo, Lizeth Yurani | 2016 | Guía metodológica para la aplicación de las secciones 16,17,23 y 27 de NIIF para PYMES en terra de Santander Ltda | Diseñar una guía metodológica para la aplicación de las secciones 16,17,23 y 27 de NIIF para Pymes en Terra de Santander Ltda. | La implementación de las NIIF para Pymes buscó establecer la forma en que se deben reconocer, medir y presentar las partidas, entre estos los ingresos operacionales en los estados financieros de la compañía Santander Ltda.; por lo que, se realizó la guía metodológica sobre el tratamiento contable que la empresa debe aplicar en las partidas objeto de análisis. | La implementación de las NIIF trae no solamente un cambio de principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia (PCGA) sino que tiene un impacto patrimonio en todas las empresas debido a la nueva forma de medición presentación que trae consigo las NIIF, puesto que el objetivo de las NIIF es mejorar la productividad, laxº competitividad y el desarrollo de la actividad empresarial. | https://repositorio.ucc.edu.co/server/api/core/bitstreams/b81753f7-56d4-49f0-a574-dbfb7313c54/content |

| Estudio | Datos del autor | Año | Título de la investigación | Objetivo general | Resultados | Conclusiones | URL |
|---------|---|------|--|---|---|--|---|
| 3 | Figuerola Leguizamón, Ambar Yelin | 2016 | Análisis del Concepto de Ingreso desde la teoría contable y económica, que se encuentra presente en la regulación contable aplicada en Colombia en el año 2015 | Análisis del concepto y medición del ingreso que se ha construido a través de la teoría económica y contable, para poder contrastarlo con el que se encuentra presente en el marco regulatorio del IASB | De la discusión teórica sobre la medición del ingreso, como problema fundamental de la economía y la contabilidad, se plantea una definición del concepto y medición del ingreso; de esta manera se finaliza relacionando la financiación con las mediciones, en este caso enfocadas al mantenimiento del capital financiero. | De acuerdo a la información analizada se concluye que es necesario continuar avanzando con investigaciones Interdisciplinarias para valorar los resultados obtenidos con la implementación de las NIIF | https://repositorio.unal.edu.co/bitstream/handle/unal/57774/1032425815.2016.pdf?sequence=1&isAllowed=y |
| 4 | Salinas Palacios, Oscar William; Serrano Rincón, Johanna Cristina | 2021 | Análisis en el reconocimiento, medición y revelación de ingresos por servicios para las Pymes hoteleras del sector ecoturismo a partir de las NIIF para Pymes | Analizar la forma que emplean estas empresas para reconocer, medir y revelar los ingresos de actividades ordinarias por los servicios de alojamiento de huéspedes | Los servicios hoteleros son reconocidos cuando se pueden realizar una medición fiable y se traslada el control, los riesgos y las ventajas del bien o servicio al cliente. La aplicación de la sección 23 de las NIIF para pymes no ha afectado el rendimiento económico de las pymes del sector ecoturismo, por el contrario, ha generado mayor inversión extranjera y flujos de capital | Las empresas aplican NIIF para pymes, las cuales pueden incorporar la sección 23 a sus políticas individuales | https://repositorio.unillanos.edu.co/handle/001/1734?locale=attribute=es |
| 5 | Sarmiento Castañeda, Laura Estefany | 2023 | Aplicación de la sección 23: Ingresos de actividades ordinarias | Analizar la aplicación de la Sección 23 Ingresos de actividades ordinarias, de las Normas Internacionales de | Como resultado del trabajo de investigación se observa que los ejercicios de aplicación evidencian el correcto tratamiento de la | La correcta interpretación de la sección 23 ingresos de actividades ordinarias es esencial, ya que establece lineamientos de | https://repositorio.ucc.edu.co/entities/publication/2d |

| Estudio | Datos del autor | Año | Título de la investigación | Objetivo general | Resultados | Conclusiones | URL |
|---------|--------------------------------------|------|---|---|---|--|---|
| | | | | Información Financiera para Pymes, contenidas en el decreto 2483 de 2018, en empresas comerciales, industriales y de servicios | sección, lo cual implicó el desarrollo de diversos ejemplos de empresas comerciales, industriales y de servicios con el respectivo, reconocimiento, medición y revelación. | reconocimiento, medición y revelación de los ingresos. Al comprender y aplicar de forma adecuada y correcta la sección, las empresas pueden asegurarse de que los estados financieros reflejan de manera precisa y confiable la generación de ingresos de actividades ordinarias | 5de283-780d-4d50-b7da-dae0a40192da |
| 6 | Valarezo Valarezo, Beatriz Elizabeth | 2022 | Análisis de la aplicación de la sección 23 NIIF para pymes (ingresos de actividades ordinarias) en sus efectos tributarios y financieros en las empresas del sector de la construcción, ubicadas en la zona Eugenio Espejo del Distrito Metropolitano de Quito en los períodos 2019-2021. | Analizar la aplicación de la sección 23 NIIF, sus efectos tributarios y financieros en las empresas del área de la construcción | Determinar que el 77% de las empresas encuestadas, si manejan y revelan las diferentes políticas para el correcto análisis y registro de los ingresos, sin embargo, se identifica que aún existe constructoras que no cuentan con el conocimiento adecuado en el manejo de la norma | Se puede concluir que la norma está siendo aplicada de manera correcta, evitando riesgos que no solo afectan a la toma de decisiones sino para evitar riesgos con el organismo de control. | https://dspace.ups.edu.ec/bitstream/123456789/24078/1/MSQ505.pdf |

Nota: La tabla 1 muestra un resumen de las investigaciones que han realizado diferentes autores relacionadas con el reconocimiento de ingresos.

5.1.2 Marco Teórico

La NIIF para las PYMES fue diseñada para que sean utilizadas por las pequeñas y medianas entidades (PYMES). A continuación, se describe las características de las PYMES.

5.1.2.1 Descripción de Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES)

La Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) señala:

1.2 Las pequeñas y medianas entidades son entidades que:

- (a) no tienen obligación pública de rendir cuentas; y
- (b) publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos. Son ejemplos de usuarios externos los propietarios que no están implicados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales y las agencias de calificación crediticia.

1.3 Una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas cuando:

- a) sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público o están en proceso de emitir estos instrumentos para negociarse en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado fuera de la bolsa de valores, incluyendo mercados locales o regionales); o
- (b) una de sus principales actividades es mantener activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros (la mayoría de bancos, cooperativas de crédito, compañías de seguros, comisionistas e intermediarios de valores, fondos de inversión y bancos de

inversión cumplirían este segundo criterio) (Sección 1, Norma NIIF para las PYMES, 2015)

5.1.2.2 Ingresos

El párrafo 2.25 de la sección 1 de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades define los ingresos de la siguiente manera:

2.25 La definición de ingresos incluye tanto a los ingresos de actividades ordinarias como a las ganancias.

(a) Los ingresos de actividades ordinarias surgen en el curso de las actividades ordinarias de una entidad y adoptan una gran variedad de nombres, tales como ventas, comisiones, intereses, dividendos, regalías y alquileres.

(b) Ganancias son otras partidas que satisfacen la definición de ingresos pero que no son ingresos de actividades ordinarias. Cuando las ganancias se reconocen en el estado del resultado integral, es usual presentarlas por separado, puesto que el conocimiento de las mismas es útil para la toma de decisiones económicas. (Sección 1, Norma NIIF para las PYMES, 2015)

5.1.2.2.1 Tipos de Ingresos

Dentro de las actividades económicas desarrolladas por las PYMES existen diferentes tipos de ingresos que son propios del negocio, así como aquellos que provienen de actividades colaterales como son las inversiones. Entre los principales tipos ingresos podemos mencionar los ingresos por actividad económica de comercialización de bienes y/o servicios.

De acuerdo al numeral 4.68 del Marco Conceptual, “Ingresos son incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.” (Marco Conceptual de las NIIF, 2018)

5.1.2.2.2 Reconocimiento de Activos, Pasivos e Ingresos

De igual forma, en la sección 1 de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades se prescribe las definiciones aplicables para el reconocimiento de los activos, pasivo e ingresos:

2.27 Reconocimiento es el proceso de incorporación en los estados financieros de una partida que cumple la definición de un activo, pasivo, ingreso o gasto y que satisface los siguientes criterios: (a) es probable que cualquier beneficio económico futuro asociado con la partida llegue a, o salga de la entidad; y
(b) que la partida tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.

2.28 La falta de reconocimiento de una partida que satisface esos criterios no se rectifica mediante la revelación de las políticas contables seguidas, ni tampoco a través de notas u otro material explicativo.

2.31 Una partida que no cumple los criterios para su reconocimiento puede cumplir las condiciones para su reconocimiento en una fecha posterior como resultado de circunstancias o de sucesos posteriores.

2.32 Una partida que no cumple los criterios para su reconocimiento puede sin embargo ser revelada a través de notas, material informativo o cuadros

complementarios. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considere relevante por los usuarios de los estados financieros para la evaluación de la situación financiera, el rendimiento y los cambios en la situación financiera de una entidad. (Sección 1, Norma NIIF para las PYMES, 2015)

5.1.2.2.3 Base Contable de Acumulación (o Devengo)

Los estados financieros deben ser elaborados utilizando la base de acumulación, es así, que el párrafo 2.36 de la sección 1 de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades, señala:

2.36 Una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo). De acuerdo con la base contable de acumulación (o devengo), las partidas se reconocerán como activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento para esas partidas. (Sección 1, Norma NIIF para las PYMES, 2015)

5.1.2.2.4 Reconocimiento en los Estados Financieros

Asimismo, a continuación se describe la técnica contable establecida para el tratamiento contable para el reconocimiento en los estados financieros de los activos, pasivos e ingresos, misma que se encuentra en la sección 1 de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades:

Activos

2.37 Una entidad reconocerá un activo en el estado de situación financiera cuando sea probable que del mismo se obtengan beneficios económicos futuros para la entidad y, además, el activo tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad. Un activo no se reconocerá en el estado de situación financiera cuando no se considere probable que, del desembolso correspondiente, se vayan a obtener beneficios económicos en el futuro más allá del periodo actual sobre el que se informa. En lugar de ello, esta transacción dará lugar al reconocimiento de un gasto en el estado del resultado integral (o en el estado de resultados, si se presenta). (Norma NIIF para las PYMES, 2015)

Pasivos

2.39 Una entidad reconocerá un pasivo en el estado de situación financiera cuando:

- (a) la entidad tiene una obligación al final del periodo sobre el que se informa como resultado de un suceso pasado;
- (b) es probable que se requerirá a la entidad en la liquidación, la transferencia de recursos que incorporen beneficios económicos; y
- (c) el importe de la liquidación puede medirse de forma fiable.

Ingresos

2.41 El reconocimiento de los ingresos procede directamente del reconocimiento y la medición de activos y pasivos. Una entidad reconocerá un ingreso en el estado del resultado integral (o en el estado de resultados, si se presenta) cuando haya surgido un

incremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un incremento en un activo o un decremento en un pasivo, que pueda medirse con fiabilidad. (Norma NIIF para las PYMES, 2015)

5.1.3 Aplicación de las NIIF en el Ecuador

Las Normas Internacionales de Información Financiera es la normativa contable vigente en el Ecuador para el registro de las transacciones económicas de las empresas y con base a las cuales deben ser elaborados los Estados Financieros, estas normas pretenden reflejar la situación económica y financiera de las empresas considerando el factor financiero que implica el dinero en el tiempo.

5.1.3.1 Enfoque de las NIIF

La normativa contable NIIF se dividen en NIIF completas y NIIF para pequeñas y medianas empresas (PYMES), las primeras como su nombre lo indica son complejas por lo que presentan un mayor grado de dificultad ya que incluye más consideraciones a tomar en cuenta para el registro contable de las transacciones, siendo de obligatoria aplicación dentro del estado ecuatoriano para todas aquellas empresas inscritas en el Catastro Público de Mercado de Valores, compañías intermediarias de reaseguros, peritos de seguros, asesoras productoras de seguros y los constituyentes u originadores de fideicomiso mercantil, conforme la Resolución No. SCVS-INC-DNCDN-2019-0009 publicada en el Registro Oficial No. 39 del 13 de septiembre de 2019 sobre el “Instructivo para la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera “NIIF” completas y de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y

Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), en las compañías sujetas al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros.

Todas aquellas empresas que no se encuentren entre los sujetos descritos en el párrafo que antecede y que estén regulados por la Superintendencia de Compañías, están obligadas a la aplicación de las NIIF para PYMES

5.1.3.2 Normativa Contable y Tributaria Aplicable en el Reconocimiento de Ingresos de las Pequeñas y Medianas Empresas PYMES.

El presente trabajo de investigación dentro de su alcance contempla la aplicación de la norma contable, así como de la legislación tributaria interna del estado ecuatoriano, por lo que, en los siguientes numerales se cita la norma contable y tributaria aplicable en el reconocimiento de los ingresos obtenidos en la actividad económica.

5.1.4 *Aplicación de las NIIF en el Reconocimiento de Ingresos de Pequeñas y Medianas Empresas PYMES*

Cabe destacar que las Normas Internacionales de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades, está dirigido para aquellas compañías que no tienen obligación pública de rendir cuentas y publicar estados financieros con propósito de información general para usuarios externos. A continuación, se cita la normativa contable aplicada:

5.1.4.1 Sección 23: Ingresos de Actividad Ordinaria

En el párrafo 23.1 de la sección 23 de la NIIF para PYMES norma la contabilización de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de las siguientes transacciones y sucesos:

23.1 (...)

- (a) la venta de bienes (si los produce o no la entidad para su venta o los adquiere para su reventa);
- (b) la prestación de servicios;
- (c) los contratos de construcción en los que la entidad es el contratista; y
- (d) el uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías o dividendos. (Sección 23, Norma NIIF para las PYMES, 2015)

5.1.4.2 Medición de los Ingresos de Actividades Ordinarias

En el párrafo 23.3 de la sección 23 de la NIIF para PYMES referente a la medición de los ingresos de actividades ordinarias, establece:

23.3 Una entidad medirá los ingresos de actividades ordinarias al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. El valor razonable de la contraprestación, recibida o por recibir, tiene en cuenta el importe de cualesquiera descuentos comerciales, descuentos por pronto pago y rebajas por volumen de ventas que sean practicados por la entidad. (Sección 23, Norma NIIF para las PYMES, 2015)

5.1.4.3 Venta de Bienes

El tratamiento contable para el reconocimiento de los ingresos en la venta de bienes se encuentra establecido en los párrafos 23.10 al 23.13 de la sección 23 de la NIIF para PYMES:

23.10 Una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes cuando se satisfagan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- (a) la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;

- (b) la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;
- (c) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;
- (d) sea **probable** que la entidad obtenga los beneficios económicos asociados con la transacción; y
- (e) los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad. (Norma NIIF para las PYMES, 2015)

23.11 El proceso de evaluación de cuándo una entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas significativos que implica la propiedad, requiere un examen de las circunstancias de la transacción. En la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas de la propiedad coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador. Este es el caso en la mayor parte de las ventas al por menor. En otros casos, la transferencia de los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad tendrá lugar en un momento diferente del de la transferencia de la titularidad legal o del traspaso de la posesión de los bienes.

23.12 Una entidad no reconocerá ingresos de actividades ordinarias si conserva riesgos y recompensas significativos inherentes a la propiedad. Ejemplos de situaciones en las que la entidad puede conservar riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, son:

- (a) cuando la entidad conserva una obligación por funcionamiento insatisfactorio, que no cubierta por las condiciones normales de garantía;

- (b) cuando el cobro de ingresos de actividades ordinarias procedentes de una determinada venta está condicionado a la venta por parte del comprador de los bienes;
- (c) cuando los bienes se venden sujetos a instalación y ésta es una parte sustancial del contrato que no se ha completado todavía; y
- (d) Cuando el comprador tiene el derecho de rescindir la compra por una razón especificada en el contrato de venta, o a discreción exclusiva del comprador sin ningún motivo, y la entidad tiene incertidumbre acerca de la probabilidad de devolución.

23.13 Si una entidad conserva solo una parte insignificante de la propiedad, la transacción es una venta y la entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias.

(...)¹ (Sección 23, Norma NIIF para las PYMES, 2015)

5.1.4.4 Prestación de Servicios

De igual forma, en los siguientes numerales se prescribe la sección 23, respecto del tratamiento contable para el reconocimiento de ingresos en los distintos tipos de servicios:

23.14 Cuando el resultado de una transacción que involucre la prestación de servicios pueda ser estimado con fiabilidad, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias asociados con la transacción, por referencia al grado de terminación de la transacción al final del periodo sobre el que se informa (a veces conocido como el método del porcentaje

¹ Por ejemplo, un vendedor reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando conserve la titularidad legal de los bienes con el único propósito de asegurar el cobro de la deuda. De forma similar, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando ofrezca una devolución si los bienes están defectuosos o si el cliente no está satisfecho por otros motivos, y la entidad pueda estimar con fiabilidad las devoluciones. En estos casos, la entidad reconocerá una provisión por devoluciones de acuerdo con la Sección 21 Provisiones y Contingencias.

de terminación). El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- (a) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;
- (b) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;
- (c) el grado de realización de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad; y
- (d) los costos incurridos en la transacción, y los costos para completarla, puedan medirse con fiabilidad.²

2.15 Cuando los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos a lo largo de un periodo especificado, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de forma lineal a lo largo del periodo especificado, a menos que haya evidencia de que otro método representa mejor el grado de terminación. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que el resto, la entidad pospondrá el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias hasta que el mismo se ejecute. (Sección 23, Norma NIIF para las PYMES, 2015)

² Los párrafos 23.21 a 23.27 proporcionan una guía para la aplicación del método del porcentaje de terminación.

Contratos de Construcción

23.17 Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda estimarse con fiabilidad, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias del contrato y los costos del contrato asociados con el contrato de construcción como ingresos de actividades ordinarias y gastos, respectivamente, por referencia al grado de terminación de la actividad del contrato al final del periodo sobre el que se informa (a veces conocido como el método del porcentaje de terminación). La estimación fiable del resultado requiere estimaciones fiables del grado de terminación, costos futuros y cobrabilidad de certificaciones.³ (Norma NIIF para las PYMES, 2015)

Método del Porcentaje de Terminación

23.21 Este método se utiliza para reconocer los ingresos de actividades ordinarias por prestación de servicios y por contratos de construcción. Una entidad examinará y, cuando sea necesario, revisará las estimaciones de ingresos de actividades ordinarias y los costos a medida que avance la transacción del servicio o el contrato de construcción.

23.22 Una entidad determinará el grado de terminación de una transacción o contrato utilizando el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado.

³ Los párrafos 23.21 a 23.27 proporcionan una guía para la aplicación del método del porcentaje de terminación.

Los métodos posibles incluyen:

- (a) la proporción de los costos incurridos por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados. Los costos incurridos por el trabajo ejecutado no incluyen los costos relacionados con actividades futuras, tales como materiales o pagos anticipados.
- (b) inspecciones del trabajo ejecutado.
- (c) la terminación de una proporción física de la transacción del servicio o del contrato de trabajo.

Los anticipos y los pagos recibidos del cliente no reflejan, necesariamente, la proporción del trabajo ejecutado. (Sección 23, Norma NIIF para las PYMES, 2015)

Intereses, Regalías y Dividendos

23.28 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias procedentes del uso por terceros de activos de la entidad que producen intereses, regalías y dividendos de acuerdo con las bases establecidas en el párrafo 23.29, cuando:

- (a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos asociados con la transacción; y (b) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda ser medido de forma fiable.

23.29 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con las siguientes bases:

- (a) los intereses se reconocerán utilizando el método del interés efectivo⁴.

⁴ En los párrafos 11.15 a 11.20 se describe el reconocimiento de los intereses por el método del interés efectivo

(b) las regalías se reconocerán utilizando la base de acumulación (o devengo), de acuerdo con la esencia del acuerdo correspondiente; y

(c) Los dividendos se reconocerán cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista. (Sección 23, Norma NIIF para las PYMES, 2015)

5.1.5 Normativa Tributaria Aplicable en el Reconocimiento de los Ingresos del Ejercicio

Fiscal

La legislación tributaria ecuatoriana ha sido sometida a cambios constantes con la finalidad de ajustarse a los principios tributarios y contables, en la actualidad se han alcanzado importantes cambios; en este apartado se cita la normativa tributaria vigente, mis que es aplicable al caso de estudio.

5.1.5.1 Código Tributario

El artículo 15 del Código Tributario (2005) define a la obligación tributaria como “el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.”

Por su parte, el hecho generador es el “presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.” (Art. 16, Código Tributario, 2005)

El mismo cuerpo legal, específicamente en el artículo 17 dispone como se califica el hecho generador:

Art. 17.- Calificación del hecho generador. - Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.

El nacimiento de la obligación tributaria se encuentra definido en el artículo 18 de Código Tributario:

“Art. 18.- Nacimiento. - La obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo.” (Art. 18, Código Tributario, 2005)

5.1.5.2 Ley de Régimen Tributario Interno

En la Ley de Régimen Tributario Interno existen definiciones relacionadas con el concepto de renta, sujeto activo, sujeto, base imponible, ingresos de fuente ecuatoriana, principios generales de contabilidad, todos ellos tendientes a establecer la cuantía del tributo, mismos que se presentan a continuación:

“Art. 1.- Objeto del impuesto. - Establécese el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley.” (Art. 1, Ley de Régimen Tributario Interno, 2004)

Art. 2.- Concepto de renta.- Para efectos de este impuesto se considera renta:

1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y,

2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley.

(Art. 2, Ley de Régimen Tributario Interno, 2004)

“Art. 3.- Sujeto activo.- El sujeto activo de este impuesto es el Estado. Lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas.” (Art. 3, Ley de Régimen Tributario Interno, 2004)

Art. 4.- Sujetos pasivos.- Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley.

Los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad, pagarán el impuesto a la renta en base de los resultados que arroje la misma. (Art. 4, Ley de Régimen Tributario Interno, 2004)

“Art. 16.- Base imponible.- En general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos.”

(Art. 16, Ley de Régimen Tributario Interno, 2004)

Art. 20.- Principios generales.- La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América,

tomando en consideración los principios contables de general aceptación, para registrar el movimiento económico y determinar el estado de situación financiera y los resultados imputables al respectivo ejercicio impositivo. (Art. 20, Ley de Régimen Tributario Interno, 2004)

Art. 21.- Estados financieros. - Los estados financieros servirán de base para la presentación de las declaraciones de impuestos, así como también para su presentación a la Superintendencia de Compañías y a la Superintendencia de Bancos y Seguros, según el caso. (Art. 21, Ley de Régimen Tributario Interno, 2004)

“Art. 28.- Ingresos por contratos de construcción. - Los contribuyentes que obtengan ingresos por contratos de construcción liquidarán el impuesto en base a los resultados que arroje su contabilidad en aplicación de las normas contables correspondientes.” (Art. 28, Ley de Régimen Tributario Interno, 2004)

Art. 29.- Ingresos de la actividad de urbanización, lotización, transferencia de inmuebles y otras similares. - Quienes obtuvieren ingresos gravados provenientes de las actividades de urbanización, lotización, transferencia de inmuebles y otras similares, determinarán el impuesto a base de los resultados que arroje la contabilidad. (Art. 29, Ley de Régimen Tributario Interno, 2004)

5.1.5.3 Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

De igual forma, el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, define ciertos conceptos, y establece los procesos a seguir para el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes:

Art. 1.- Cuantificación de los ingresos. - Para efectos de la aplicación de la ley, los ingresos obtenidos a título gratuito o a título oneroso, tanto de fuente ecuatoriana como los obtenidos en el exterior por personas naturales residentes en el país o por sociedades, se registrarán por el precio del bien transferido o del servicio prestado o por el valor bruto de los ingresos generados por rendimientos financieros o inversiones en sociedades. En el caso de ingresos en especie o servicios, su valor se determinará sobre la base del valor de mercado del bien o del servicio recibido. (Art. 1, Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, 2010)

Art. 39.- Principios generales.- Los estados financieros deben ser preparados de acuerdo a los principios del marco normativo exigido por el organismo de control pertinente y servirán de base para la elaboración de las declaraciones de obligaciones tributarias, así como también para su presentación ante los organismos de control correspondientes.

Para fines tributarios los contribuyentes cumplirán con las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno, este reglamento y demás normativa tributaria emitida por el Servicio de Rentas Internas.

La contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América.

Para las sociedades en las que su organismo de control pertinente no hubiere emitido disposiciones al respecto, la contabilidad se llevará con sujeción a las

disposiciones y condiciones que mediante resolución establezca el Servicio de Rentas Internas.

Las sociedades que tengan suscritos contratos para la exploración y explotación de hidrocarburos, se regirán por los reglamentos de contabilidad que determine su organismo de control, para cada caso; sin embargo, para fines tributarios, cumplirán las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno y este Reglamento y supletoriamente las disposiciones de los mencionados reglamentos de contabilidad. (...) (Art. 39, Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, 2010)

Art. 41.- Emisión de Comprobantes de Venta. - Los sujetos pasivos deberán emitir y entregar comprobantes de venta en todas las transferencias de bienes y en la prestación de servicios que efectúen, independientemente de su valor y de los contratos celebrados.

Dicha obligación nace con ocasión de la transferencia de bienes o de la prestación de servicios de cualquier naturaleza, aun cuando dichas transferencias o prestaciones se realicen a título gratuito, no se encuentren sujetas a tributos o estén sometidas a tarifa cero por ciento del IVA, independientemente de las condiciones de pago. (...) (Art. 41, Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, 2010)

5.1.5.4 Guía para Contribuyentes para la Elaboración y Envío de la Declaración del Impuesto a la Renta para Sociedades.

Los impuestos internos a cargo del Estado ecuatoriano se encuentran bajo la administración del Servicio de Rentas Internas (SRI) y parte de sus funciones está el brindar atención al contribuyente de tal manera de facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en virtud de lo cual, publicó guía para contribuyentes para elaboración de la declaración del Impuesto a la Renta para sociedades, misma que, respecto al reconocimiento de los ingresos, indica lo siguiente:

INGRESOS

Los ingresos son definidos como incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del período contable o periodo económico que va desde el 01 de enero hasta el 31 de diciembre de año declarado, siendo este rango de tiempo establecido en la norma tributaria, específicamente el artículo 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno; los ingresos se identifican en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como disminuciones de los pasivos, dando como resultado el incremento patrimonial, dejando especificado que estos incrementos no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de la entidad.

Las casillas del formulario 101 destinado a la declaración del impuesto a la renta de sociedades que forman parte del régimen general se encuentran signadas con el número 6001 a la 6018, comprendiendo los ingresos de las actividades ordinarias como las ganancias, siendo importante destacar que la Guía para Contribuyentes: Elaboración y envío de la Declaración del Impuesto a la Renta para Sociedades, 2023, detalla las instrucciones para el correcto llenado del

formulario 101, mismas que van de la mano con las normas contables NIIF completas y NIIF para PYMES, en virtud de que señala que el ingreso de actividades ordinarias es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad, además enfatiza que los ingresos comprenden: los ingresos por venta de bienes, por prestación de servicios, por prestación de servicios de construcción, los ingresos obtenidos bajo la modalidad de comisiones o similares (relaciones de agencia), y los procedentes de arrendamientos operativos. (Guía para Contribuyentes: Elaboración y envío de la Declaración del Impuesto a la Renta para Sociedades, 2023)

En la siguiente imagen de reflejan las casillas disponibles en el formulario 101 de la declaración de impuesto a la renta.

Extracto del Formulario 101 de la declaración de Impuesto a la renta para sociedades: Casilla 6001 a la 6018

| ESTADO DEL RESULTADO INTEGRAL | | | | | | |
|------------------------------------|--|---|-----------------------|--|---------------------------------|--|
| INGRESOS | | | | | | |
| INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS | | | | | | |
| | | VENTAS LOCALES DE BIENES | Total ingresos | | Valor exento / no objeto | |
| | | Gravadas con tarifa diferente de 0% de IVA | 6001 | | 6002 | |
| | | Gravadas con tarifa 0% de iva o exentas de IVA | 6003 | | 6004 | |
| | | PRESTACIONES LOCALES DE SERVICIOS | Total ingresos | | Valor exento / no objeto | |
| | | Gravadas con tarifa diferente de 0% de IVA | 6005 | | 6006 | |
| | | Gravadas con tarifa 0% de iva o exentas de IVA | 6007 | | 6008 | |
| | | EXPORTACIONES NETAS | Total ingresos | | Valor exento / no objeto | |
| | | De bienes | 6009 | | 6010 | |
| | | De servicios | 6011 | | 6012 | |
| | | Por prestación de servicios de construcción | 6013 | | 6014 | |
| | | Obtenidos bajo la modalidad de comisiones o similares (relaciones de agencia) | 6015 | | 6016 | |
| | | Obtenidos por arrendamientos operativos | 6017 | | 6018 | |
| | | TOTAL INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS | 1005 | | | |

La Guía para Contribuyentes: Elaboración y envío de la Declaración del Impuesto a la Renta para Sociedades, 2023, especifica a detalle las consideraciones a tomar en cuenta para asignar los valores de ingresos a cada casilla de la declaración correspondiente a la sección de ingresos, como se describe en los siguientes párrafos:

6001 al 6004 Ventas netas locales de bienes (aplica a Régimen General y Régimen

Simplificado-EPS, Juntas de Agua, Cajas de Ahorro): los ingresos de actividades

ordinarias procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

(a) La entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;

(b) La entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;

(c) El importe de los ingresos de actividades ordinarias puede medirse con fiabilidad;

(d) Es probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y

(e) Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

El proceso de evaluación de cuándo una entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas significativas que implica la propiedad requiere la revisión y análisis de las circunstancias de la transacción.

En la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas de la propiedad coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador, siendo este el caso en la mayor parte de las ventas al por menor. Por el contrario, en otros casos la transferencia de los riesgos y las ventajas de la

propiedad tendrá lugar en un momento diferente del correspondiente a la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión de los bienes. (Guía para Contribuyentes: Elaboración y envío de la Declaración del Impuesto a la Renta para Sociedades, 2023)

Con base a lo antes expuesto en el instructivo se concluye que el reconocimiento de ingresos por la venta de bienes no se condiciona, necesariamente, a la emisión de una factura de venta, ni a los pagos a cuenta, ni los anticipos recibidos de los clientes.

6005 al 6008 Prestaciones locales de servicios (aplica a Régimen General y Régimen Simplificado-EPS, Juntas de Agua, Cajas de Ahorro): cuando el resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos de actividades ordinarias asociados con la operación deben reconocerse, considerando el grado de terminación de la prestación al final del período sobre el que se informa. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- (a) El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;
- (b) Sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;
- (c) El grado de realización de la transacción, al final del período sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad; y
- (d) Los costos incurridos en la transacción, y los costos para completarla, puedan medirse con fiabilidad.

El reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias por referencia al grado de realización de una transacción se denomina habitualmente con el nombre de método del porcentaje de realización. Bajo este método, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen en los períodos contables en los cuales tiene lugar la prestación del servicio. El reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias con esta base suministrará información útil sobre la medida de la actividad de servicio y su ejecución en un determinado período.

Los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán sólo cuando sea probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la entidad. (...) Una entidad será, por lo general, capaz de hacer estimaciones fiables después de haber acordado, con las otras partes de la operación, los siguientes extremos:

- (a) Los derechos exigibles por cada uno de los implicados, acerca del servicio que las partes han de suministrar o recibir;
- (b) La contrapartida del intercambio; y
- (c) La forma y plazos de pago.

Normalmente, es también necesario para la entidad disponer de un sistema presupuestario financiero y un sistema de información que sean efectivos. La entidad revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso de actividades ordinarias por recibir a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace de la operación de prestación no pueda ser estimado con fiabilidad.

El grado de realización de una transacción puede determinarse mediante varios métodos. Cada entidad usa el método que mide con más fiabilidad los servicios ejecutados. Entre los métodos a emplear se encuentran, dependiendo de la naturaleza de la operación:

- a) La inspección de los trabajos ejecutados;
- b) La proporción que los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar; o
- c) La proporción que los costos incurridos hasta la fecha suponen sobre el costo total estimado de la operación, calculada de manera que sólo los costos que reflejen servicios ya ejecutados se incluyan entre los costos incurridos hasta la fecha, y sólo los costos que reflejan servicios ejecutados o por ejecutar se incluyan en la estimación de los costos totales de la operación.

De acuerdo con lo anterior, en consecuencia, el reconocimiento de ingresos por la prestación de servicios no se condiciona, necesariamente, a la emisión de una factura. Asimismo, ni los pagos a cuenta ni los anticipos recibidos de los clientes reflejan, forzosamente, el porcentaje del servicio prestado hasta la fecha.

A efectos prácticos, en el caso de que los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos, a lo largo de un período de tiempo especificado, los ingresos de actividades ordinarias se podrán reconocer de forma lineal a lo largo del intervalo de tiempo citado, a menos que haya evidencia de que otro método representa

mejor el porcentaje de realización en cada momento. (...) (Guía para Contribuyentes: Elaboración y envío de la Declaración del Impuesto a la Renta para Sociedades, 2023)

Los métodos descritos anteriormente, se encuentran establecidos en la norma contable correspondiente a la sección 23 de las NIIF para PYMES, párrafo 23.22, en el que además se indica que los anticipos y los pagos recibidos del cliente necesariamente no reflejan la proporción del trabajo ejecutado.

6009 al 6012 Exportaciones netas (aplica a Régimen General y Régimen

Simplificado-EPS, Juntas de Agua, Cajas de Ahorro): comprende las ventas de bienes y prestaciones de servicios a personas no residentes en Ecuador. Cabe destacar que el reconocimiento de ingresos en las exportaciones netas sigue los mismos principios brindados anteriormente para las ventas locales de bienes y prestaciones locales de servicios. (Guía para Contribuyentes: Elaboración y envío de la Declaración del Impuesto a la Renta para Sociedades, 2023)

6013 y 6014 Por prestación de servicios de construcción: cuando el resultado de un contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos de actividades ordinarias y los costos asociados con el mismo deben ser reconocidos como ingreso de actividades ordinarias y gastos respectivamente, con referencia al estado de realización de la actividad producida por el contrato al final del período sobre el que se informa.

Este método suministra información útil sobre la evolución de la actividad del contrato y el rendimiento derivado del mismo en cada período contable.

Bajo el método del porcentaje de realización, los ingresos de actividades ordinarias del contrato se reconocen como tales, en el resultado del período, a lo largo de los períodos contables en los que se lleve a cabo la ejecución del contrato. Los costos del contrato se reconocerán habitualmente como gastos en el resultado del período en el que se ejecute el trabajo con el que están relacionados.

El grado de realización de un contrato puede determinarse de muchas formas. La entidad utilizará el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado.

Dependiendo de la naturaleza del contrato, los métodos pueden incluir: la proporción de los costos del contrato incurridos en el trabajo ya realizado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados para el contrato; la inspección de los trabajos ejecutados; o la proporción física del contrato total ya ejecutada.

Cabe indicar que la facturación, los anticipos y los pagos recibidos del cliente, no reflejan, necesariamente, la proporción del trabajo ejecutado.

Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda ser estimado con suficiente fiabilidad:

- (a) Los ingresos de actividades ordinarias deben ser reconocidos sólo en la medida en que sea probable recuperar los costos incurridos por causa del contrato; y
- (b) Los costos del contrato deben reconocerse como gastos del período en que se incurren.

Cualquier pérdida esperada por causa del contrato de construcción debe ser reconocida inmediatamente como un gasto.

El desenlace de un contrato de construcción podrá únicamente estimarse con fiabilidad si es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos asociados con el mismo. (Guía para Contribuyentes: Elaboración y envío de la Declaración del Impuesto a la Renta para Sociedades, 2023)

6015 y 6016 Obtenidos bajo la modalidad de comisiones o similares (relaciones de agencia): una entidad incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir por parte de la entidad, por su cuenta propia.

Una entidad excluirá de los ingresos de actividades ordinarias todos los importes recibidos por cuenta de terceras partes tales como impuestos sobre las ventas, impuestos sobre productos o servicios o impuestos sobre el valor añadido. En una relación de agencia (es decir, de comisionista o similar), una entidad incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solo el importe de su comisión. Los importes recibidos por cuenta del principal no son ingresos de actividades ordinarias de la entidad.

En una relación de agencia, las entradas brutas de beneficios económicos incluyen los importes recibidos por cuenta del principal. Sin embargo, sólo la parte de la entrada bruta que representa la comisión para el agente se incluye en los ingresos de actividades ordinarias del agente.

Determinar si una entidad actúa como principal o como agente (comisionista o similar) depende de distintos hechos y circunstancias y requiere de juicio profesional. Una entidad actúa como principal cuando está expuesta a los riesgos y ventajas significativas

asociadas con la venta de bienes o la prestación de servicios. (Guía para Contribuyentes: Elaboración y envío de la Declaración del Impuesto a la Renta para Sociedades, 2023)

Casillas de la declaración de Impuesto a la Renta correspondientes al Balance General que se encuentran relacionadas con los ingresos

Como se puede apreciar el instructivo para el llenado del formulario 101 de la declaración del impuesto a la renta, para el reconocimiento de los ingresos toma en cuenta en primera instancia las normas contables NIIF y NIIF para PYMES, es por ello que como se mencionó en reiteradas ocasiones los cobros y la facturación no condicionan el reconocimiento de ingresos, es así que al recibir cobros por parte del cliente, antes de que se realice la transferencia del bien o la prestación del servicio conforme las condiciones especificadas en los párrafos 23.10 y 23.14 de la sección 23 de las NIIF para PYMES, se debe registrar estos valores como un pasivo por ingresos diferidos, en virtud de que los recursos recibido no son de propiedad de la compañía hasta que se concrete la transacción cumpliendo cada una de las condiciones especificadas en los párrafos antes citados; situación que también es considerada por el Servicio de Rentas Internas puesto que, como parte de las casillas del Balance General, específicamente en el pasivo, que constan en el formulario 101 de la declaración del impuesto a la renta se dispone de casillas para el pasivo por ingresos diferidos corrientes y no corrientes.

545 al 547 Pasivos por ingresos diferidos: se registra este pasivo cuando el cobro por los bienes se ha realizado antes de que se ceda el derecho de acceso a esos bienes. De forma similar, se reconoce el cobro anticipado como un pasivo, cuando dicho cobro por

servicios se ha realizado antes de que se presten esos servicios. En ambos casos, se espera entregar o prestar los bienes o servicios dentro de doce meses.

La entidad deberá registrar en la casilla correspondiente cada uno de los siguientes pasivos por ingresos diferidos corrientes:

- (a) Anticipos de clientes⁵
- (b) Subvenciones del Gobierno.
- (c) Otros.

Las subvenciones del gobierno son ayuda gubernamental en forma de transferencias de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la entidad.

- (a) la entidad cumplirá con las condiciones ligadas a ellas; y
- (b) se recibirán las subvenciones.

Las subvenciones del gobierno se reconocerán en resultados sobre una base sistemática a lo largo de los períodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar. (Guía para Contribuyentes: Elaboración y envío de la Declaración del Impuesto a la Renta para Sociedades, 2023)

584 al 586 Pasivos por ingresos diferidos: se registra este pasivo cuando el cobro por los bienes se ha realizado antes de que se ceda el derecho de acceso a esos bienes. De

⁵ De acuerdo con el Ejemplo 51 del Material de Formación sobre la NIIF para las PYMES – Módulo 29 Impuesto a las Ganancias, elaborado por el personal de educación de la Fundación IFRS, los ‘anticipos de clientes’ se consideran un pasivo por ingresos diferidos (Link para libre descarga del Módulo 29). (http://www.ifrs.org/Documents/29_ImpuestoalasGanancias.pdf)

forma similar, se reconoce el cobro anticipado como un pasivo, cuando dicho cobro por servicios se ha realizado antes de que se presten esos servicios. En ambos casos, se espera entregar o prestar los bienes o servicios luego de doce meses. (Guía para Contribuyentes: Elaboración y envío de la Declaración del Impuesto a la Renta para Sociedades, 2023)

6019 al 6026 Por regalías y otras cesiones de derechos, y por Dividendos: en el caso de las regalías y los dividendos, siempre que se cumplan los principios generales para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias, los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán de la siguiente manera:

- **Regalías:** según una base de acumulación de acuerdo con la esencia del acuerdo correspondiente.

- **Dividendos:** cuando se establezca el derecho del accionista a recibir el pago.

Es preciso destacar que las casillas de ingresos de la declaración de impuesto a la renta de sociedades analizadas incluyen aquellas casillas en las que se coloca de manera informativa los valores de ingresos declarados que son exentos o no objetos de renta, de acuerdo a lo dispuesto en las normas tributarias, principalmente en el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributaria interno en el que se establecen los ingresos exentos de impuesto a la renta, valores que son excluidos de la base imponible del impuesto en la sección de la conciliación tributaria, específicamente en las casillas 804 y 805 .

**Extracto del Formulario 101 de la declaración de Impuesto a la renta para
sociedades: Conciliación Tributaria**

| CONCILIACIÓN TRIBUTARIA | | | | | | |
|--|--|--|------------|--|------------|--|
| UTILIDAD DEL EJERCICIO | | | | | 801 | |
| PÉRDIDA DEL EJERCICIO | | | | | 802 | |
| CÁLCULO DE BASE PARTICIPACIÓN A TRABAJADORES | | | Generación | | Reversión | |
| | | Ingresos por mediciones de activos biológicos al valor razonable menos costos de venta | 094 | | 095 | |
| | | Pérdidas, costos y gastos por mediciones de activos biológicos al valor razonable menos costos de venta | 096 | | 097 | |
| | | Base de cálculo de participación a trabajadores | | | 098 | |
| DIFERENCIAS PERMANENTES | | | | | | |
| | | (-) Participación a trabajadores | | | 803 | |
| | | (-) Dividendos exentos y efectos por método de participación (valor patrimonial proporcional) campos (6024+6026+6132) | | | 804 | |
| | | (-) Otras rentas exentas e ingresos no objeto de Impuesto a la Renta (no relacionadas a actividades con Impuesto a la Renta Único) | | | 805 | |
| | | (+) Gastos no deducibles locales | | | 806 | |
| | | (+) Gastos no deducibles del exterior | | | 807 | |
| | | (+) Gastos incurridos para generar ingresos exentos y gastos atribuidos a ingresos no objeto de Impuesto a la Renta | | | 808 | |
| | | (+) Participación trabajadores atribuible a ingresos exentos y no objeto de impuesto a la renta -Fórmula $\{(804*15\%)+[(805-808)*15\%]\}$ | | | 809 | |
| | | (-) Deducciones adicionales | | | 810 | |
| | | (+) Ajuste por precios de transferencia | | | 811 | |
| | | (-) Ingresos sujetos a Impuesto a la Renta Único | | | 812 | |
| | | (+) Costos y gastos incurridos para generar ingresos sujetos a Impuesto a la Renta Único | | | 813 | |

5.1.5.5 Conciliación del Ingreso contable con Facturación emitida en el ejercicio fiscal

Mediante el Informe de Cumplimiento Tributario (ICT), que corresponde a un documento que contiene la opinión del auditor externo, que cuenta con la respectiva calificación otorgada por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros; Superintendencia de Bancos; y la Superintendencia de Economía Popular y Solidaria, respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias vigentes en un período fiscal específico por parte del contribuyente, conforme lo dispuesto en el artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que dispone: “*Los auditores externos están obligados, bajo juramento, a incluir en los dictámenes que emitan sobre los estados financieros de las sociedades que auditan, una opinión respecto del cumplimiento por éstas de sus obligaciones como sujetos pasivos de obligaciones tributarias(...)*”, en concordancia

con el artículo 279 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno que establece: *“Los auditores están obligados, bajo juramento, a emitir una opinión sobre el cumplimiento de las normas legales y reglamentarias tributarias así como de las resoluciones de carácter general y obligatorio emitidas por el Director General del Servicio de Rentas Internas vigentes para el ejercicio fiscal auditado, ya sea como contribuyentes o en su calidad de agentes de retención o percepción de los tributos.(...)”*

El ICT es un informe en el que se elaboran un conjunto de anexos establecidos por la Administración Tributara, entre los cuales consta el Anexo “A6” en el que se realiza la “CONCILIACIÓN DEL INGRESO CONTABLE CON LA FACTURACIÓN EMITIDA EN EL EJERCICIO FISCAL”, en la siguiente imagen se muestra la estructura del anexo.

Extracto del Anexo 6 del Informe de Cumplimiento Tributario: Conciliación del Ingreso Contable

CONCILIACIÓN DEL INGRESO CONTABLE CON LA FACTURACIÓN EMITIDA EN EL EJERCICIO FISCAL

H. Devengo contable en resultados de ingresos diferidos que corresponden a años anteriores; e ingresos diferidos no devengados contablemente que se registrarán en resultados en ejercicios fiscales subsiguientes.

| No. Cuenta Contable | Nombre de la Cuenta Contable | Saldo del pasivo por ingreso diferido registrado en libros al 31 de diciembre del ejercicio fiscal anterior al auditado (n) | Porción del pasivo por ingreso diferido registrado al 31 de diciembre del ejercicio fiscal anterior y devengado como ingreso contable durante el año auditado (o) | Monto de todas las facturas emitidas en el ejercicio fiscal auditado (p) | Porción de todas las facturas emitidas en el ejercicio fiscal auditado y devengadas como ingreso contable en el mismo año (q) | Monto de ingresos devengados directamente en el ejercicio fiscal auditado en los que no se haya emitido la factura al cierre del ejercicio fiscal (r) | Saldo del pasivo por ingreso diferido registrado en libros al 31 de diciembre del ejercicio fiscal auditado (s) | Ingreso contable del ejercicio fiscal auditado (t) |
|---------------------|------------------------------|---|---|--|---|---|---|--|
| | | {1} | {2} | {3} | {4} | {5} | {6} = {1-2+3-4} | {7} = {1+3+5-6} |
| | | | | | | | 0,00 | 0,00 |
| | | | | | | | 0,00 | 0,00 |
| | | | | | | | 0,00 | 0,00 |
| | Total | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |

| NOTAS : |
|---|
| (...) |
| n. Corresponde al saldo de ingresos diferidos procedentes de periodos anteriores al año auditado (que no fueron devengados en dichos años), y que se espera devengar como ingreso contable en el ejercicio fiscal auditado y siguientes. |
| o. Corresponde a la porción del pasivo por ingresos diferidos registrado al cierre del ejercicio fiscal anterior al auditado que se devenga como ingreso contable en el año auditado. En ocasiones, podría ocurrir que todo el saldo del pasivo por ingreso diferido (el 100%) registrado al cierre del ejercicio fiscal anterior al auditado se devenga como ingreso contable durante el año auditado. |
| p. Corresponde a todo el valor facturado en el año auditado. |
| q. Corresponde a la porción del monto facturado en el año auditado que se devenga como ingreso contable en ese mismo año. En ocasiones, podría ocurrir que todo el monto facturado en un año por una entidad se devenga como ingreso en ese mismo año de acuerdo con la técnica contable. |
| r. Corresponde al monto de ingresos que se devenga en el año auditado de acuerdo con la técnica contable, pero por los cuales aún no se ha emitido una factura al cierre del ejercicio fiscal. Cuando se devengan ingresos contablemente por conceptos por los cuales no se han hecho cobros o recibido anticipos (y, en consecuencia, no se han emitido facturas), generará a nivel contable el reconocimiento de una cuenta por cobrar correspondiente. |
| s. Corresponde al saldo del pasivo por ingreso diferido registrado al cierre del año auditado. Para propósitos de este anexo, lo registrado en libros contables como pasivo por ingreso diferido debe cruzar con las sumas y restas de los siguientes conceptos: (1) - (2) + (3) - (4), mencionados anteriormente. |
| t. Corresponde al ingreso contable del año auditado, devengado según la técnica contable. Para propósitos de este anexo, lo registrado en libros contables como pasivo por ingreso diferido debe cruzar con las sumas y restas de los siguientes conceptos: (1) + (3) + (5) - (6), mencionados anteriormente. |

Se puede apreciar en la información citada que los auditores externos como parte de sus funciones, para emitir su opinión respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, realizan una validación entre los saldos del ingreso por pasivo diferido, el ingreso contable del ejercicio auditado, el monto total de las facturas emitidas en el ejercicio fiscal auditado y el monto del ingreso devengado; es decir, con las validaciones realizadas se está considerando el devengado de los ingresos, debido a que, los valores facturados no siempre representan ingresos del ejercicio económico, ya que, como se ha revisado a detalle en el presente documento para reconocer los ingresos se debe aplicar lo señalado en la sección 23 de las NIIF para PYMES, siendo este proceder concordante con las indicaciones señaladas por la Administración Tributaria en el instructivo de llenado del formulario de declaración del impuesto a la renta para sociedades; y que, además, de la revisión del Anexo 6 del ICT también se evidencia la concordancia con las validaciones que debe realizar el auditor externo; en

consecuencia se demuestra la estrecha relación que existe entre las normas contables y tributarias al momento de reconocer los ingresos en el Estado de Resultados de la compañía.

5.2 Capítulo II Casos Prácticos del Reconocimiento de los ingresos

En el capítulo desarrollado a continuación se darán a conocer diferentes situaciones que surgen en la actividad propia de los negocios, al momento de realizar una negociación con la finalidad de transferir un bien o prestar un servicios, lo cual deriva de un sin número de condiciones contractuales que dependerán de las necesidades y acuerdos que lleguen las partes involucradas, teniendo estas particularidades incidencia en el reconocimiento de los ingresos de la compañía, como se expone a continuación:

5.2.1 Ingresos por Actividad Económica de Comercialización de Bienes

a) La factura de venta emitida conjuntamente con el pago recibido y sin que se haya realizado la entrega del bien comercializado

Entre las situaciones más comunes que suelen ocurrir en las negociaciones mediante las cuales se comercializa un bien, es que la factura se emita con antelación a la entrega del bien objeto de venta, en algunos casos para no perder la oportunidad de la venta e incluso suelen darse situaciones en que el producto aún no es despachado por el proveedor mayorista; sin embargo, la empresa factura la venta al cliente de tal manera de concretar la venta, situación que genera confusión al momento de registrar los ingresos de la compañía lo cual tiene repercusiones a futuro como es el pago de utilidades a los trabajadores y pago de impuestos; ante esta situación a continuación se presenta un caso propuesto en el que se desarrolla el correcto registro contable y reconocimiento de los ingresos.

Caso 1: La compañía “Prospera S.A.” factura y cobra por transferencia bancaria un equipo tecnológico en USD 19.990 incluido el IVA el 15 de diciembre de 2023, sin embargo, el equipo es entregado el 5 de enero de 2024, siendo el costo de transporte y trámites de nacionalización USD 10.000,00.

Resolución

Tratamiento contable en aplicación de las NIIF para PYMES:

| | | | | Explicación del asiento |
|--------|--------------------------------------|-----------|-----------|--|
| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | |
| dic-23 | Bancos | 19.990,00 | | En el mes de diciembre se factura sin embargo no se ha realizado la transferencia de dominio del bien por lo únicamente se realiza el registro del IVA cobrado y el ingreso del cobro creando un pasivo para la compañía |
| | Pasivo por Ingreso Diferido (pasivo) | | 17.848,21 | |
| | Iva Ventas | | 2.141,79 | |
| | Ref.: Facturación y cobro | | | |

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | |
|--------|--|-----------|-----------|--|
| ene-24 | Pasivo por Ingreso Diferido (pasivo) | 17.848,21 | | En el año 2024 al realizarse la transferencia de bien, la compañía reconoce el ingreso (venta) utilizando la contrapartida del pasivo que fue registrado en el año 2023 por el cobro efectuado; de igual manera una vez reconocido el ingreso se procede al reconocimiento del costo de ventas, respetando así la correlación entre ingresos y costos. |
| | Ventas de bienes | | 17.848,21 | |
| | Ref.: Cierre del pasivo y generación del ingreso al efectuarse la entrega del bien | | | |
| | Costo de Ventas | 10.000,00 | | |
| | Inventario | | 10.000,00 | |
| | Ref.: Costo de ventas del producto entregado | | | |

b) Entrega y cobro del bien comercializado y emisión de la factura de venta de manera posterior

Otra de las situaciones que por lo general se dan en el día a día de la actividad comercial es que el bien negociado es entregado al cliente e incluso el pago también es efectuado pero el proveedor emite la factura de venta de manera posterior, esto por lo general suele darse en las pequeñas empresas. A continuación, se presenta el correcto tratamiento de la contabilización a realizarse en estos casos:

Caso 3: En el mes de diciembre de 2023 la empresa recibo el pago por transferencia por la venta de mercadería, por lo que le realizan una transferencia de USD 1.120 (incluido el valor de \$1.000 más IVA) pero aún no se factura; la factura se emite en enero del año 2024, pero la entrega del producto es en diciembre, siendo el costo del producto USD 750.

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del asiento |
|--------|--|----------|----------|---|
| dic-23 | Bancos | 1.120,00 | | Debido a que el producto es entregado en diciembre ya se configuró la percepción del ingreso y a su vez se registra el costo de ventas por la salida del bien |
| | Anticipo recibido de clientes (pasivo) | | 120,00 | |
| | Ventas | | 1.000,00 | |
| | Ref.: En diciembre cuando entrego la mercadería, sin factura | | | |
| | Costo de ventas | 750,00 | | |
| | Inventarios | | 750,00 | |

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del asiento |
|--------|-------------------------------------|----------|----------|---|
| ene-24 | En Enero, cuando se factura. | | | En el año 2024 se emite la factura por lo que se procede a registrar el IVA en ventas, para lo cual se procede a cerrar la cuenta de anticipo recibido de clientes por el valor de IVA contabilizado en el año 2023 |
| | Cuentas por cobrar | 1.120,00 | | |
| | Ventas | | 1.000,00 | |
| | Iva en ventas | | 120,00 | |
| | Ventas | 1.000,00 | | |

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del asiento |
|-------|---|------|----------|--|
| | Anticipo recibido de clientes (pasivo) | 120 | | puesto que el pago ya se recibió el año anterior |
| | Cuentas por cobrar | | 1.120,00 | |
| | Ref. Cierre de la cuenta por cobrar y la venta que ya fue contabilizada el año anterior y cierre del anticipo | | | |

c) Anticipo recibido sobre el total del valor acordado mientras que la facturación y entrega del bien se realiza de manera posterior.

Otra de las situaciones que suelen darse como parte de las negociaciones del comercio, es el pago de anticipos para asegurar la negociación lo cual por lo general ocurre en trabajos específicos que son elaborados bajo las condiciones solicitadas por el cliente. En el siguiente cuadro se detalla la contabilización a ser aplicada de acuerdo con la norma contable.

Caso 2: En el mes de diciembre recibo el pago por transferencia por la venta de mercadería que será entregada en enero, realizan una transferencia de USD 1.120 (incluido el valor de USD 1.000 más IVA) pero aún no se factura, debido a que la factura se emite en enero con la entrega del producto, el costo del producto es USD 750,00.

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del asiento |
|--------|---|----------|----------|---|
| dic-23 | Bancos | 1.120,00 | | El pago recibido del cliente se contabiliza como un anticipo, debido a que aún no se entrega el bien por lo que no se reconoce el ingreso |
| | Anticipo recibido de clientes (pasivo) | | 1.120,00 | |
| | Ref.: En diciembre cuando recibo la transferencia | | | |

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del asiento |
|--------|--|----------|----------|---|
| ene-24 | Anticipo recibido de clientes (pasivo) | 1.120,00 | | Una vez que se realiza la entrega del bien al cliente en el que se transfiere el control al cliente se procede a reconocer el ingreso y como se realizó la facturación de la venta también se |
| | Venta | | 1.000,00 | |
| | IVA en ventas | | 120,00 | |

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del asiento |
|-------|--|--------|--------|--|
| | Ref.: Se factura y entrega la mercadería Costo de ventas Inventarios | 750,00 | 750,00 | reconoce la generación del IVA, estas transacciones se realizan debitando el anticipo. Finalmente conjuntamente con el reconocimiento del ingreso se registra el costo del ventas puesto que estos se encuentran correlacionados ingreso-costo |

Descripción de la resolución del caso: En el caso expuesto se debe tener en cuenta que cuando se factura y no se reconoce el ingreso, la cuenta se denomina INGRESO DIFERIDO (pasivo), mientras que, cuando no se factura y no se reconoce el ingreso, la cuenta se denomina ANTICIPO DE CLIENTES (pasivo).

d) Anticipo parcial recibido sin emitir la factura y la entrega del bien se realiza posteriormente.

Caso 4: En el mes de diciembre de 2023 la empresa recibió el pago por transferencia bancaria por la venta de mercadería que será entregada en enero del año 2024, el valor de la venta es de USD 1.000 más IVA; sin embargo, el producto será entregado en enero porque al momento el vendedor no lo tiene. El cliente entrega USD 500 de anticipo y el saldo se pagará cuando se entregue el producto. La factura se emite en enero con la entrega, siendo el costo del producto de USD 750.

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del asiento |
|--------|--|--------|--------|---|
| dic-23 | Bancos Anticipo recibido de clientes Ref.: En diciembre cuando recibo la transferencia | 500,00 | 500,00 | Se reconoce el anticipo recibido del cliente por el monto abonado |

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del asiento |
|--------|---|--------|----------|---|
| ene-24 | Anticipo recibido de clientes | 500,00 | | Al realizarse la entrega del producto y la facturación de la transacción se procede a reconocer el ingreso en su totalidad y el registro del IVA en venta, siendo importante que se debe compensar el anticipo recibido el año pasado y que fue registrado como un pasivo en "Anticipo recibido de los clientes" Así también, se reconoce el costo de ventas a la vez que se reconoce el ingreso |
| | Bancos | 620,00 | | |
| | Ventas | | 1.000,00 | |
| | IVA en Ventas | | 120,00 | |
| | Ref.: Se reconoce el ingreso y el IVA en ventas facturado | | | |
| | Costo de ventas | 750,00 | | |
| | Inventarios de mercaderías | | 750,00 | |
| | Ref.: En enero cuando se factura y se entrega | | | |

e) Anticipo parcial facturado

Caso 5: En el mes de diciembre 2023 la compañía recibió el pago por transferencia bancaria por la venta de mercadería que será entregada en enero del año 2024, el valor de la venta es de USD 1.000 más IVA; sin embargo, el producto será entregado en enero porque al momento el vendedor no dispone de la mercadería. El cliente entrega USD 448 de anticipo con factura y el saldo se pagará cuando se entregue el producto, La factura por el saldo restante se emite en enero con la entrega. El costo del producto es de USD 750.

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| dic-23 | Bancos | 448,00 | |
| | Ventas | | 400,00 |
| | IVA ventas | | 48,00 |
| | Costo de Ventas | 750,00 | |
| | Inventarios | | 750,00 |
| | Ref.: Se factura el pago recibido y el costo de ventas | | |
| | Ventas | 400,00 | |
| | Pasivo por Ingreso Diferido | | 400,00 |
| Fecha | Cuentas | Debe | Haber |

| | | | |
|--------|---|--------|-----------------|
| | Inventarios Costo de Ventas Ref.: Se reclasifica el ingreso al pasivo debido a que aún no se entrega la mercadería | 750,00 | 750,00 |
| ene-24 | Bancos Venta IVA en ventas Ref.: En enero cuando se factura el saldo y se reconoce el ingreso | 672,00 | 600,00 72,00 |
| | Pasivo por Ingreso Diferido Ventas Ref.: El pasivo registrado en el año 2023 se reconoce como ingresos ante la entrega de la mercadería | 400,00 | 400,00 |
| | Costo de ventas Inventarios Ref.: Se registra el costo de ventas una vez efectuada la entrega de la mercadería | 750,00 | 750,00 |

5.2.2 Ingresos por Actividad Económica de Prestación de Servicios

a) Ingreso devengado sin factura

Caso 1: En el mes de diciembre del año 2023 un abogado termina el juicio que llevaba a cabo por recuperación de cartera de su cliente, los honorarios fueron de USD 5.000 más IVA, de los cuales cobró USD 3.000 como anticipo. La factura y el saldo se presentan el 10 de enero de 2024.

ABOGADO

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del asiento |
|--------|---|----------|----------|--|
| dic-23 | Bancos Anticipo recibido de clientes | 3.000,00 | 3.000,00 | Se contabiliza el anticipo recibido, así también una vez que se devenga el servicio prestado se reconoce el ingreso por el servicio prestado |
| | Cuenta por cobrar clientes | 5.000,00 | | |
| | Ingreso por servicios Ref.: Se registra el ingreso y el anticipo | | 5.000,00 | |

Al momento de emitir la factura en enero 2024

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del asiento |
|---|----------------------------|----------|----------|--|
| ene-24 | Bancos | 2.600,00 | | El año siguiente cuando se emite la factura de venta se debe registrar el IVA en ventas generado y se contabiliza el pago del saldo pendiente y se debita el anticipo de cliente contabilizado el año anterior |
| | Anticipo de clientes | 3.000,00 | | |
| | Ingreso por servicios | | 5.000,00 | |
| | IVA en ventas | | 600,00 | |
| | Ingreso por servicios | 5.000,00 | | |
| | Cuenta por cobrar clientes | | 5.000,00 | |
| Ref.: Se registra la factura para reportar el IVA en ventas | | | | |

CLIENTE

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del asiento |
|--------|--|----------|----------|---|
| dic-23 | Anticipo entregado a proveedores | 3.000,00 | | Por parte del cliente contabilizado el anticipo entregado al proveedor y al haber recibido el servicio se debe reconocer el gasto, dejando sentado que, así como el proveedor reconoció el ingreso en cliente también reconoce el gasto |
| | Bancos | | 3.000,00 | |
| | Gasto honorarios | 5.000,00 | | |
| | Honorarios por pagar | | 5.000,00 | |
| | Ref.: Se registra el anticipo y el gasto | | | |

Al momento de recibir la factura en enero 2024

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del asiento |
|--|----------------------------------|----------|----------|---|
| ene-24 | Gasto honorarios | 5.000,00 | | Con la factura emitida por el proveedor el cliente debe reconocer el IVA en compras y se contabiliza el pago del saldo pendiente y se debita el anticipo de proveedor contabilizado el año anterior |
| | IVA compras | 600 | | |
| | Anticipo entregado a proveedores | | 3.000,00 | |
| | Bancos | | 2.600,00 | |
| | Honorarios por pagar | 5.000,00 | | |
| | Gasto honorarios | | 5.000,00 | |
| Ref.: Se registra la factura para reportar el IVA en compras | | | | |

Caso 2: Facturación emitida sin prestación de servicios

En el mes de diciembre inicia un juicio por recuperación de cartera de un cliente, los honorarios son de USD 5.000 más IVA, el cliente pide la factura por adelantado y entrega un abono del 40%, pero durante el mes diciembre no se ha iniciado ningún proceso judicial.

Registro del Vendedor:

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del asiento |
|--------|--|----------|----------|---|
| dic-23 | Bancos | 2.240,00 | | Se registra el IVA en ventas de la factura emitida y como el vendedor tiene sistemas de contabilización automáticos, la factura se registró reconociendo el ingreso, sin embargo como el servicio aún no está devengado en un siguiente asiento se reversa el ingreso contra una cuenta de pasivo "Ingresos Diferidos" el cual es el resultado de restar al anticipo el valor del IVA que ya se encuentra facturado |
| | Cuentas por cobrar | 3.360,00 | | |
| | Servicios prestados | | 5.000,00 | |
| | IVA Ventas | | 600,00 | |
| | Servicios prestados | 5.000,00 | | |
| | Cuentas por cobrar | | 3.360,00 | |
| | Ingreso Diferido (pasivo) | | 1.640,00 | |
| | Ref.: Se registra la factura por el IVA en ventas y el pasivo por ingresos | | | |

Marzo termina el juicio

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del asiento |
|--------|---|----------|----------|--|
| mar-24 | Bancos | 3.360,00 | | Una vez que el servicio es devengado, se reconoce el ingreso y para ello se cierra la cuenta de Ingresos diferidos contabilizado en el año anterior y se registra el cobro del saldo pendiente |
| | Ingreso Diferido (pasivo) | 1.640,00 | | |
| | Ingresos servicios prestados | | 5.000,00 | |
| | Ref.: Se registra el ingreso una vez prestado el servicio | | | |

Registros del cliente

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del asiento |
|--|----------------------------------|----------|----------|---|
| dic-23 | Gasto Honorarios Profesionales | 5.000,00 | | Por parte del vendedor el sistema automáticamente contabiliza el IVA en compras reconociendo el gasto, sin embargo, debido a que este aún no está devengado en un siguiente asiento contable se reversa el gasto dejando los valores pagados como un anticipo a proveedores |
| | IVA Compras | 600,00 | | |
| | Bancos | | 2.240,00 | |
| | Cuenta por pagar | | 3.360,00 | |
| | Cuenta por pagar | 3.360,00 | | |
| | Anticipo entregado a proveedores | 1.640,00 | | |
| | Gasto Honorarios Profesionales | | 5.000,00 | |
| Ref.: Se registra la factura por el IVA en compras y el anticipo | | | | |

Marzo termina el juicio

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del asiento |
|--|----------------------------------|----------|----------|--|
| mar-24 | Gasto Honorarios Profesionales | 5.000,00 | | Cuando el servicio se devenga el cliente procede a contabilizar el gasto cerrando la cuenta del anticipo a proveedores y cancelando el saldo pendiente |
| | Bancos | | 3.360,00 | |
| | Anticipo entregado a proveedores | | 1.640,00 | |
| Ref.: Se registra el gasto una vez percibido el servicio | | | | |

5.2.3 Ingresos por Comisiones

Caso 1: A finales de diciembre de 2023 se calculan las comisiones de los vendedores con corte hasta el 32 de diciembre de 2023, los vendedores facturan el 05 de enero de 2024 por las comisiones de diciembre el valor de USD 2.000, 00 más IVA, estas comisiones se pagan el 06 de febrero de 2024.

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del asiento |
|--------|---|----------|----------|--|
| dic-23 | Gastos de comisiones Comisiones por Pagar Ref.: Se registra el gasto al estar devengadas las comisiones | 2.000,00 | 2.000,00 | Se contabiliza el gasto por comisiones una vez que están devengas contabilizando la obligación del pago; hay que tener presente que de tratarse de un comisionista de libre ejercicio por su parte de igual manera debe reconocer el devengo de las comisiones como ingresos en virtud de que se trata de un servicio ya efectuado |

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del asiento |
|--------|--|--------------------|----------|--|
| ene-24 | Cuentas por Pagar IVA en compras Cuentas por Pagar Ref.: Se registra la factura y el IVA en compras | 2.000,00 240,00 | 2.240,00 | Una vez que el comisionista emite la factura el cliente en su contabilidad reconoce el IVA en compras generado en la transacción y también realiza el pago de la obligación. En el caso del comisionista con la emisión de la factura debe reconocer el IVA en ventas de la transacción, puesto que el ingreso ya fue reconocido en año anterior (devengo) |
| feb-24 | Comisiones por Pagar Bancos Ref.: Registro del pago de la obligación | 2.400,00 | 2.400,00 | |

Caso 2: Ingresos por comisiones desde la perspectiva del operador y del comisionista

En la venta de tiempo aire, la Operadora celular paga un porcentaje de comisión por las recargas, mientras que, quien vende las recargas factura con el IVA incluido. La Operadora Movistar factura USD 50.000 de tiempo aire al mes a Fybeca (comisionista) y paga el 2.5% de comisión.

OPERADORA

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del asiento |
|-------|---|-----------|-----------------------|--|
| | Cuentas por cobrar Fybeca Ventas Tiempo aire IVA en Ventas Ref.: Entrega del tiempo aire al comisionista | 50.000,00 | 44.642,86 5.357,14 | Registra la venta de tiempo aire que se realiza a través de comisionista, con la facturación se contabiliza el IVA en ventas |

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del asiento |
|-------|---|--------------------|----------|--|
| | Gasto Comisión IVA Compras Cuenta por pagar Fybeca Ref.: Registro del gasto por la comisión del servicio de venta recibido | 1.250,00 150,00 | 1.400,00 | Reconocida la venta también se contabiliza la comisión que se debe pagar al comisionista y sobre lo cual este debe emitir la respectiva factura por el servicio prestado |

COMISIONISTA (Fybeca)

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del asiento |
|-------|---|--|---|--|
| | Costo Tiempo aire IVA compras Cuenta por pagar Movistar Ref.: Recepción del tiempo aire de la operadora Caja Venta de tiempo aire IVA en ventas Ref.: Venta del tiempo aire al consumidor final Cuenta por pagar a la Operadora Caja Ref.: Pago de la obligación a la operadora | 44.642,86 5.357,14 50.000,00 44.642,86 5.357,14 50.000,00 | 50.000,00 44.642,86 5.357,14 50.000,00 | Por parte del comisionista se registra el costo del tiempo aire que le entregó y facturó la operadora, así también contabiliza el ingreso por las ventas de tiempo aire facturado a los consumidores finales, en este punto es preciso destacar que el costo del tiempo aire con las ventas de tiempo aire se compensan siendo el efecto neto 0,00; como prueba de ello se realiza el pago a la operadora del tiempo aire vendido. |

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del asiento |
|-------|--|----------|--------------------|---|
| | Cuentas por cobrar Movistar Comisiones ganadas venta de tiempo aire IVA ventas Ref.: Registro del ingreso por la comisión del servicio de venta efectuado | 1.400,00 | 1.250,00 150,00 | Por último, el comisionista registra la comisión de las ventas de tiempo aire efectuada, la cual también se encuentra facturada por lo que se reconoce la generación de IVA cobrado; es preciso resaltar que el valor de la comisión es el ingreso reconocido por el comisionista |

5.2.4 Ingresos por Actividades de Construcción

a) Proporción del costo incurrido sobre el estimado

Ejemplo planteado: El valor de una obra de construcción contratada asciende a USD

980.000,00, los costos estimados de toda la obra totalizan USD 440.000,00, la fecha de inicio es el 01 de diciembre de 2023, siendo el plazo del contrato de 2 meses. Los costos incurridos al 31 de diciembre de 2023 son USD 200.000

Resolución: De acuerdo a la proporción de los costos incurridos estimados se procede a calcular el porcentaje que representan sobre el total de costos estimados del proyecto:

| | | | | |
|----------------------------------|---|---------------------------------|---|--------|
| Porcentaje del costo incurrido = | $\frac{\text{Costo incurrido}}{\text{Costo total}}$ | $\frac{200.000,00}{440.000,00}$ | = | 45,45% |
|----------------------------------|---|---------------------------------|---|--------|

De acuerdo al porcentaje obtenido se procede a calcular los ingresos del periodo en la misma proporción, según se detalla a continuación:

| | | | | | |
|------------------------------|---------------|---|-------------------|---|------------|
| Reconocimiento de ingresos = | Ingreso Total | x | % costo incurrido | | |
| | 980.000,00 | x | 45,45% | = | 445.454,55 |

Posteriormente, se procede a calcular los ingresos y gastos a ser asignados en todos los periodos del proyecto.

| Descripción | Periodo 1 | Periodo 2 | Total |
|-----------------------|--------------|--------------|--------------|
| | a (45,45%) | b (54,55%) | c=a+b (100%) |
| Servicios Prestados | 445.454,55 | 534.545,45 | 980.000,00 |
| Costos del proyecto | (200.000,00) | (240.000,00) | (440.000,00) |
| Utilidad del Proyecto | 245.454,55 | 294.545,45 | 540.000,00 |

Contabilización de los ingresos: El registro de las transacciones depende de las condiciones de la realidad económica, como son la facturación y los cobros, por ello a continuación se presenta las situaciones que pueden ocurrir con base a lo cual se efectúan los registros contables.

Situación 1: La compañía factura y cobra el total de proyecto en el día 1 de diciembre de 2023.

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del registro |
|------------|---|--------------|--------------------------|--|
| 01/12/2020 | Bancos Servicios prestados IVA ventas Ref.: Se registra la factura de venta emitida | 1.097.600,00 | 980.000,00 117.600,00 | Se procede a contabilizar la factura emitida a diciembre de 2020 para registrar el IVA en ventas que se debe declarar en diciembre; así también, para registrar el cobro que ingresa en Bancos |
| 01/12/2020 | Servicios prestados Pasivo por Ingreso Diferido Ref.: Se reclasifica el ingreso al pasivo | 980.000,00 | 980.000,00 | Se procede a reversar los ingresos contabilizados en el registro contable anterior, debido a que estos no se encuentran devengados. |
| 31/12/2020 | Costos del proyecto Bancos Ref.: Registro de los costos incurridos en el 1er periodo | 200.000,00 | 200.000,00 | Al 31 de diciembre de 2020 se incurrido en costos del proyecto los cuales son contabilizados como costo de ventas |
| 31/12/2020 | Pasivo por Ingreso Diferido Servicios prestados Ref.: Registro de los ingresos reconocidos por el 1er periodo | 445.454,55 | 445.454,55 | De acuerdo a la proporción de costos incurridos se tiene un avance del 45,45% al 31 de diciembre de 2020 por lo que se procede al reconocimiento de los ingresos en ese porcentaje |
| 31/01/2021 | Costos del proyecto Bancos Ref.: Registro de los costos incurridos en el 2do periodo | 240.000,00 | 240.000,00 | En el segundo periodo del proyecto desde el 01 de enero al 31 de enero de 2021 se ha incurrido en costos por lo que se procede a registrar el costo de ventas |
| 31/01/2021 | Pasivo por Ingreso Diferido Servicios prestados Ref.: Registro de los ingresos reconocidos por el 2do periodo | 534.545,45 | 534.545,45 | Conjuntamente con el reconocimiento del costo de ventas se reconocen los ingresos del segundo periodo del proyecto, con lo cual se concluye la obra, la cuenta utilizada como contrapartida es el pasivo por ingreso diferido, con lo que se cierra esta cuenta. |

Situación No. 2: La compañía factura y cobra al final del proyecto

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del registro |
|------------|---|------------|------------|--|
| 31/12/2020 | Costos del proyecto Bancos Ref.: Se registra el costo de ventas del 1er periodo | 200.000,00 | 200.000,00 | En el transcurso del periodo 1 se contabilizan los costos incurridos y al final del periodo se registra al costo de ventas |

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del registro |
|------------|--|--------------|--------------------------|---|
| 31/12/2020 | Cuentas por cobrar clientes Servicios prestados Ref.: Se reconoce el ingreso atribuible al 1er periodo | 445.454,55 | 445.454,55 | De igual manera que se contabiliza los costos se procede a contabilizar el ingreso atribuible al primer periodo contra una cuenta por cobrar debido a que aún no se recibe el pago. |
| 31/01/2021 | Costos del proyecto Bancos Ref.: Se reconoce el ingreso atribuible al 1er periodo | 240.000,00 | 240.000,00 | En el transcurso del periodo 2 se contabilizan los costos incurridos y al final del periodo se registra al costo de ventas |
| 31/01/2021 | Bancos Servicios prestados IVA ventas Ref.: Se registra el cobro, el IVA en ventas | 1.097.600,00 | 980.000,00 117.600,00 | Al final del segundo periodo se registra el cobro del total del proyecto, se reconoce el IVA en ventas y se utiliza como contrapartida la cuenta de ingresos |
| 31/01/2021 | Servicios prestados Cuentas por cobrar clientes Ref.: Se reversa el ingreso que va e encuentra reconocido en el 1er periodo. | 445.454,55 | 445.454,55 | Debido a que los ingresos del primer periodo ya fueron reconocidos en el año 2020, en este registro se procede a reversar el ingreso por el valor ya reconocido en el año 2020 |

Situación 3: La compañía factura y cobra al 1 de diciembre un anticipo de \$300.000 más IVA; la diferencia es cancelada al final del proyecto.

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del registro |
|------------|--|------------|-------------------------|--|
| 01/12/2020 | Bancos Servicios prestados IVA ventas Ref.: Se registra el valor facturado IVA en ventas | 336.000,00 | 300.000,00 36.000,00 | Se registra el anticipo recibido, así como el IVA generado ya que se encuentra facturado |
| 01/12/2020 | Servicios prestados Ingreso Diferido (pasivo) Ref.: Se reversa el ingreso colocando como un pasivo el valor recibido como anticipo | 300.000,00 | 300.000,00 | Se reversa el ingreso contra ingresos diferidos, es decir el valor recibido como anticipo, en virtud de que al inicio del periodo los ingresos no se han devengado |
| 31/12/2020 | Costos del proyecto Bancos | 200.000,00 | 200.000,00 | Al final del periodo 1 se contabiliza el costo de |

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del registro |
|------------|---|--------------------------|-------------------------|--|
| 31/12/2020 | Ref.: Registro del costo de ventas por el periodo 1 | | | ventas del proyecto incurrido |
| | Ingreso Diferido (pasivo) Cuenta por cobrar Proyecto 1 Servicios prestados | 300.000,00 145.454,55 | 445.454,55 | Se reconoce el ingreso del periodo 1 contra el pasivo creado por el anticipo y el saldo pendiente se registra como una cuenta por cobrar |
| 31/01/2021 | Ref.: Reconocimiento del ingreso del 1er periodo Costos del proyecto Bancos | 240.000,00 | 240.000,00 | Al final del 2do periodo se registra el costo de ventas incurrido |
| 31/01/2021 | Ref.: Registro del costo de ventas por el periodo 2 Bancos | 761.600,00 | | Al final del periodo 2 se registra el cobro del saldo pendiente registrando así el ingreso a Bancos, así como el IVA en ventas generado |
| | Servicios prestados IVA ventas | | 680.000,00 81.600,00 | |
| 31/01/2021 | Ref.: Registro del cobro final y facturación Servicios prestados Cuenta por cobrar Proyecto 1 | 145.454,55 | 145.454,55 | Se procede a registrar el cierre de la cuenta por cobrar disminuyendo el ingreso registrado en el asiento contable anterior. |

Situación 4: La compañía cobra al 1 de diciembre un anticipo de USD 300.000. La diferencia al final del proyecto, de igual manera, la factura se emite por la totalidad al final.

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del registro |
|------------|---|------------|------------|---|
| 01/12/2020 | Bancos Anticipo recibido de clientes Ref.: Registro del anticipo recibido | 300.000,00 | 300.000,00 | Se registra el ingreso de recursos en el Banco por el anticipo recibido |
| 31/12/2020 | Costos del proyecto Bancos Ref.: Registro del costo de ventas por el periodo 1 | 200.000,00 | 200.000,00 | Al final del 1do periodo se registra el costo de ventas incurrido |
| 31/12/2020 | Cuenta por cobrar Proyecto 1 Servicios prestados Ref.: Reconocimiento del ingreso del 1er periodo | 445.454,55 | 445.454,55 | Se reconoce el ingreso del periodo 1 en correlación con el costo de ventas registrado |
| 31/01/2021 | Costos del proyecto Bancos | 245.000,00 | 245.000,00 | Al final del 2do periodo se registra el |

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del registro |
|-----------------------------------|---|------------|------------|---|
| 31/01/2021 | Ref.: Registro del costo de ventas por el periodo 2 | | | costo de ventas incurrido |
| | Anticipo recibido de clientes | 300.000,00 | | Se contabiliza la factura sobre el total del proyecto, reconociendo los ingresos, el IVA en ventas generado y compensando con el anticipo recibido al inicio del proyecto |
| | Bancos | 797.600,00 | 980.000,00 | |
| Servicios prestados IVA ventas | | 117.600,00 | | |
| 31/01/2021 | Ref.: Registro de la factura de venta | | | Se reversa los ingresos atribuibles al primer periodo debido a que ya fueron reconocidos en el periodo 1 |
| | Servicios prestados | 445.454,55 | | |
| | Cuenta por cobrar Proyecto 1 | | 445.454,55 | |
| | Ref.: Se reversa el ingreso ya reconocido en el 1er periodo | | | |

5.2.5 Ingresos por Intereses

Los ingresos por intereses financieros pueden provenir de pólizas de acumulación, bonos del estado, obligaciones y cuentas por cobrar.

Ejemplo planteado: Una compañía dispone de una póliza de acumulación cuya inversión es de USD 50.000,00 a 4 meses plazo y una tasa pasiva del 6% anual.

Cálculo de la tasa efectiva

De acuerdo con la aplicación de las normas contables el reconocimiento de los ingresos financieros se efectúa a la tasa efectiva, por lo que se procede al cálculo de esta.

$$\# \text{ periodos} \sqrt[\# \text{ periodos}]{\frac{\text{Valor Final}}{\text{Valor inicial}} - 1}$$

$$\sqrt[4]{\frac{51.000}{50.000}} - 1$$

Tasa efectiva = 0,4963% Tasa mensual

Tabla de amortización

Al disponer de la tasa efectiva se realiza la tabla de amortización con base a la cual se irán identificando los ingresos por intereses a ser reconocidos. El cálculo del interés correspondiente a cada periodo se realiza multiplicando el capital por la tasa efectiva y por el periodo, siendo el capital actualizado cada periodo por los intereses que se capitalizan.

| Mes | Periodo | Interés | Capital |
|-------------------------------------|---------|-----------------|-----------|
| | | | 50.000,00 |
| Octubre | 1 | 248,15 | 50.248,15 |
| Noviembre | 2 | 249,38 | 50.497,52 |
| Diciembre | 3 | 250,62 | 50.748,14 |
| Enero | 4 | 251,86 | 51.000,00 |
| Total interés al vencimiento | | 1.000,00 | |

Con los valores del interés atribuibles a cada periodo se procede a efectuar los registros contables:

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del registro |
|------------|--|-----------|-----------|--|
| 01/10/2023 | Inversión Financiera al vencimiento Bancos | 50.000,00 | 50.000,00 | Registro de la inversión efectuada en la póliza de acumulación |
| | Ref. Inversión en una póliza de acumulación | | | |
| 31/10/2023 | Inversión Financiera al vencimiento Ingreso por interés | 248,15 | 248,15 | Se reconoce el ingreso atribuible al primer mes por interés |
| | Ref. Reconocimiento del ingreso del mes 1 | | | |
| 31/11/2023 | Inversión Financiera al vencimiento Ingreso por interés | 249,38 | 249,38 | Se reconoce el ingreso atribuible al segundo mes por interés |
| | Ref. Reconocimiento del ingreso del mes 2 | | | |
| 31/12/2023 | Inversión Financiera al vencimiento Ingreso por interés | 250,62 | 250,62 | Se reconoce el ingreso atribuible al tercer mes por interés |
| | Ref. Reconocimiento del ingreso del mes 3 | | | |
| 31/01/2024 | Inversión Financiera al vencimiento Ingreso por interés | 251,86 | 251,86 | Se reconoce el ingreso atribuible al cuarto mes por interés |
| | Ref. Reconocimiento del ingreso del mes 4 | | | |
| 31/01/2024 | Bancos | 51.000,00 | | |

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del registro |
|-------|---|------|-----------|--|
| | Inversión Financiera al vencimiento Ref. Pago de la póliza al vencimiento, capital más intereses | | 51.000,00 | Registro del cobro de la póliza de inversión con los intereses generados, debido a que el pago es al vencimiento |

5.2.6 Ingresos por Dividendos

La sección 23 de las NIIF para PYMES en el literal c del párrafo 23.29 indica que los dividendos se deben reconocer como ingresos cuando se decide efectuar su distribución. A continuación, se presenta un caso propuesto con sus respectivos registros contables.

Caso 1: En el mes de marzo de 2023 la junta general de accionistas decide distribuir los dividendos correspondientes al ejercicio económico 2022, valores que por disponibilidad de liquidez de la compañía son cancelados a los accionistas en febrero del año 2024, por 14.000,00 considerando que son 2 accionistas que disponen del 50% del capital accionario cada uno.

Empresa accionista:

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del asiento |
|--------|--|----------|----------|--|
| mar-23 | Cuentas por cobrar Ingresos por dividendos del año 2022 | 7.000,00 | 7.000,00 | A la fecha de decisión de la distribución de dividendos según consta en el acta de junta general de accionistas el accionista reconoce el ingreso en sus Estados Financieros, en aplicación de la norma contable |
| | Ref.: Se registra el ingreso por ingresos de dividendos | | | |

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del asiento |
|--------|---|----------|----------|---|
| feb-24 | Bancos Cuentas por cobrar Ref.: Se contabiliza el cobro de los dividendos correspondiente al ejercicio económico 2022 | 7.000,00 | 7.000,00 | Una vez que se recibe el cobro de los dividendos se registra el ingreso de los recursos al Banco y se anula el activo por cobrar registrado al momento del reconocimiento del ingreso |

Empresa que reparte utilidades:

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del asiento |
|--------|---|-----------|-----------|--|
| mar-23 | Utilidades acumuladas disponibles Dividendos por Pagar Ref.: Se registra la obligación del pago de los dividendos | 14.000,00 | 14.000,00 | A la fecha de decisión de la distribución de dividendos según consta en el acta de junta general de accionistas la empresa registra la obligación del pago a los accionistas disminuyendo de las utilidades acumuladas |

| Fecha | Cuentas | Debe | Haber | Explicación del asiento |
|--------|--|-----------|-----------|---|
| feb-24 | Dividendos por Pagar Bancos Ref.: Se contabiliza el pago de los dividendos correspondiente al ejercicio económico 2022 | 14.000,00 | 14.000,00 | Una vez que se efectúa el pago de los dividendos se registra la erogación del dinero y se anula del pasivo la obligación por pagar de los dividendos 2022 |

5.3 Capítulo III Prácticas en el Reconocimiento de los Ingresos Aplicadas por los Profesionales Contables y su Incidencia en el Impuesto a la Renta

En el presente capítulo se exponen los resultados obtenidos respecto al conocimiento que disponen los profesionales contables al momento de reconocer los ingresos de una compañía dentro del marco de lo dispuesto en la normativa contable y tributaria, con base a lo cual se identificó errores que cometen al momento de aplicar la técnica contable en el reconocimiento de los ingresos de las PYMES, para lo cual se ha identificado como población objetivo a los profesionales contables en virtud de que se encuentran encargados de realizar los registros contables que conforman los Estados Financieros.

Para recabar información se realizó una encuesta a 41 profesionales contables con preguntas objetivas de verdadero y falso, así como preguntas de opción múltiple en las que se planteó casuísticas que permitan apreciar el criterio del profesional contable.

Considerando el objetivo de la encuesta no se estableció estadísticamente un número de encuestados que conformen la muestra en virtud de que no se pretende establecer el comportamiento de la población sino evaluar el conocimiento con lo cual se identificó las falencias en la aplicación de la norma contable al momento de reconocer los ingresos de la compañía, la información recabada sirvió de referencia para plantear los ejercicios prácticos incluidos en la guía desarrollada en el presente documento, así también, es preciso destacar que los encuestados fueron seleccionados de forma aleatoria.

5.3.1 *Análisis de la Información Obtenida de la Encuesta*

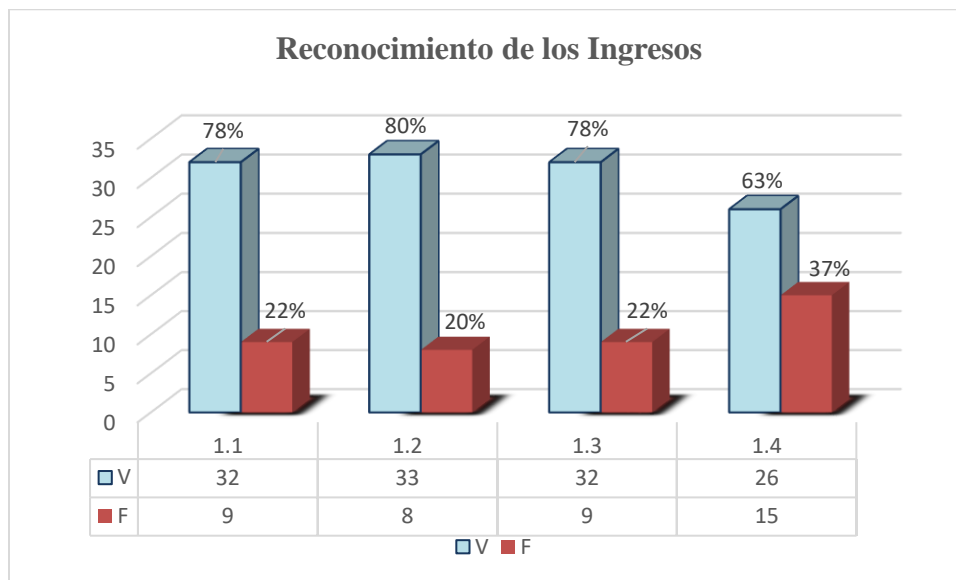
Preguntas de verdadero o falso

1. Conteste verdadero o falso a las siguientes afirmaciones:

| No. | Pregunta | Verdadero | Falso |
|-----|--|-----------|-------|
| 1.1 | Los valores facturados durante el ejercicio fiscal deben ser igual a las ventas informadas en la declaración del Impuesto a la Renta. | 32 | 9 |
| | Objetivo: Valorar la percepción respecto a la vinculación de la factura sobre las ventas declaradas por impuesto a la renta | | |
| 1.2 | Un servicio efectuado, pero no facturado no debe constar en las ventas declaradas en el formulario 101 de Impuesto a la Renta. | 33 | 8 |
| | Objetivo: Valorar los conocimientos respecto a la relación del devengo con el reconocimiento de los ingresos | | |
| 1.3 | Los ingresos deben ser reconocidos en el momento del cobro y emisión de la factura. | 32 | 9 |
| | Objetivo: Valorar el conocimiento sobre la relación del reconocimiento del ingreso con el cobro y la emisión de la factura | | |
| 1.4 | En Ecuador, la legislación tributaria no permite aplicar en su totalidad las Normas Internacionales de Información Financiera, y es por ello, que en ocasiones las | 26 | 15 |

| No. | Pregunta | Verdadero | Falso |
|-----|---|-----------|-------|
| | empresas se ven obligadas a preparar estados financieros acorde a los principios tributarios (Contabilidad Tributaria). Objetivo: Valorar el conocimiento respecto a la aplicación conjunta de las normas contables y la normativa tributable vigente en Ecuador. | | |

Tabulación de datos:



Interpretación: Los resultados obtenidos en las preguntas del numeral 1, se describen a continuación:

Conforme los objetivos de las preguntas del numeral 1, se buscó valorar el conocimiento de los profesionales encuestados al realizar el reconocimiento de ingresos, para identificar en qué medida relacionan los ingresos con la emisión de la factura de venta y/o los cobros recibidos de sus clientes, así como la valoración del devengo, para concluir con la valoración del conocimiento respecto a la aplicación conjunta de las normas contables y la normativa tributable vigente en Ecuador. En el resultado obtenido se observa que en su mayoría los encuestados relacionan el

reconocimiento de los ingresos con la emisión de la factura de venta, puesto que se tiene la errónea apreciación de que los valores facturados durante el ejercicio fiscal deben ser igual a las ventas informadas en la declaración del Impuesto a la Renta, llegando incluso a realizar una diferenciación entre las normas contables NIIF y la normativa tributaria, como si fueron totalmente aisladas a la hora de reconocer los ingresos, cuando en la realidad estas normas tienen concordancia como se explicó ampliamente en el capítulo anterior. En conclusión, se evidencia una tendencia del desconocimiento respecto al reconocimiento del ingreso en los Estados Financieros de la compañía conforme las normas contables y consecuentemente la norma tributaria, tal es así que en los datos tabulados del 63% al 80% han respondido de manera errónea y tan solo un porcentaje entre el 20% y 37% demuestran conocimientos sobre los temas planteados.

Casuística

2. Seleccione una respuesta acorde a los enunciados expuestos en cada pregunta:

Pregunta 2.1

Objetivo: Evaluar el conocimiento respecto a las normas contables aplicables en el Ecuador

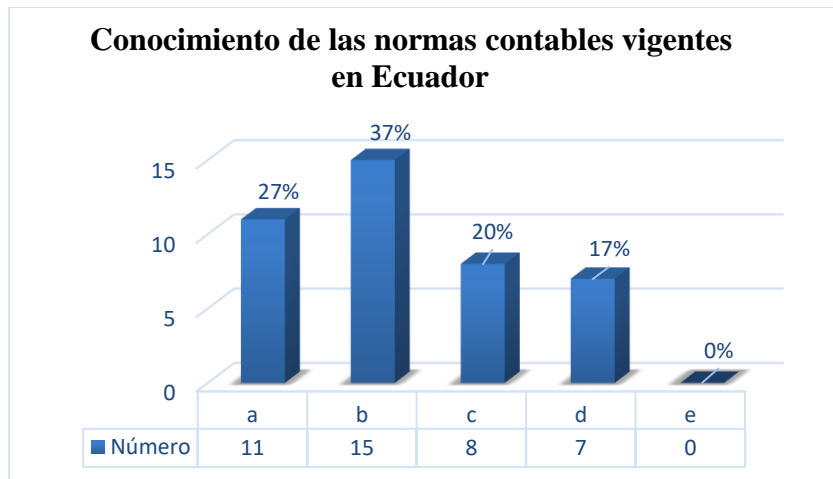
2.1 Una sociedad de hecho y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad por la Ley Tributaria deben aplicar:

- a) NIIF para Pymes_____
- b) NIIF completas_____
- c) NIC_____

d) NEC _____

e) Otra técnica (norma) contable (especifique)_____

Tabulación de datos:



Interpretación: De los resultados observados el porcentaje más representativo de los encuestados demuestran conocimiento de la existencia de las NIIF completas, como las normas contables vigentes; sin embargo, se puede apreciar que no tienen conocimiento de su aplicación debido a que estas normas son obligatorias para compañías que cumplen ciertas condiciones como se expuso en el capítulo dos; siendo las normas contables de aplicación obligatoria para el resto de compañías las NIIF para PYMES e incluso para personas naturales obligadas a llevar contabilidad; por lo que, acorde a la casuística planteada estas últimas deben ser aplicadas por las sociedades de hecho y personas naturales obligadas a llevar contabilidad. Por otra parte, pero no menos importante, es preciso resaltar que las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) quedaron derogadas ante la implementación de las NIIF; sin embargo, en los resultados obtenidos

en la encuesta resalta el desconocimiento del 17% de los encuestados que aún consideran como vigentes las NEC, por lo tanto, los profesionales que no disponen de conocimientos sólidos de las normas contables vigentes en el territorio ecuatoriano, generan un mayor riesgo de que los registros que efectúen en la contabilidad se encuentren sesgados.

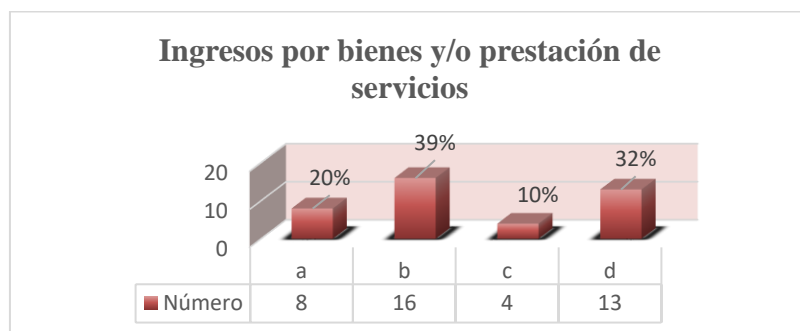
Pregunta 2.2

Objetivo: Valorar el conocimiento respecto a la identificación del momento en el que se debe reconocer los ingresos

2.2 Los ingresos por venta de bienes o prestación de servicios se reconocen:

- a) Cuando se realiza la entrega del bien o se presta el servicio, independientemente de su facturación o cobro.
- b) En el momento en el que se factura, independientemente de su entrega o prestación.
- c) En el momento en el que se realiza el cobro, independientemente de su entrega o prestación.
- d) En el momento en el que se factura y se cobra, independientemente de su entrega o prestación.

Tabulación de datos:



Interpretación: En su mayoría los encuestados (39%) respondió, respecto a la situación planteada, que los ingresos se reconocen en el momento en el que se factura, de igual forma el 32% de los profesionales indican que el reconocimiento de los ingresos se efectúa en el momento en el que se factura y se cobra, seguido del 10% que considera que el ingreso está vinculado con el cobro; todas estas respuestas totalizan el 80% de los encuestados, que se encuentran equivocados en sus conocimientos; puesto que, vinculan el reconocimiento de los ingresos a la emisión de la factura y los cobros efectuados, dejando de lado las condiciones que se deben considerar para el reconocimiento de los ingresos por venta de bienes o prestación de servicios que señalan el párrafo 23.10 y 23.14 de la sección 23 de la NIIF para PYMES, respectivamente; por lo que, se incumple tanto las normas contables como tributarias que fueron ampliamente descritas en el capítulo II, debido a que la configuración del ingreso por transferencia de bienes o prestación de servicios se encuentra plenamente normado contable como tributariamente, siendo estas normas concordantes conforme se expuso en el capítulo que antecede. Del total de los datos recabados únicamente el 20% de las respuestas se enmarcan en las normas contables y consecuentemente tributarias, por lo que, es preciso que los contadores actualicen sus conocimientos.

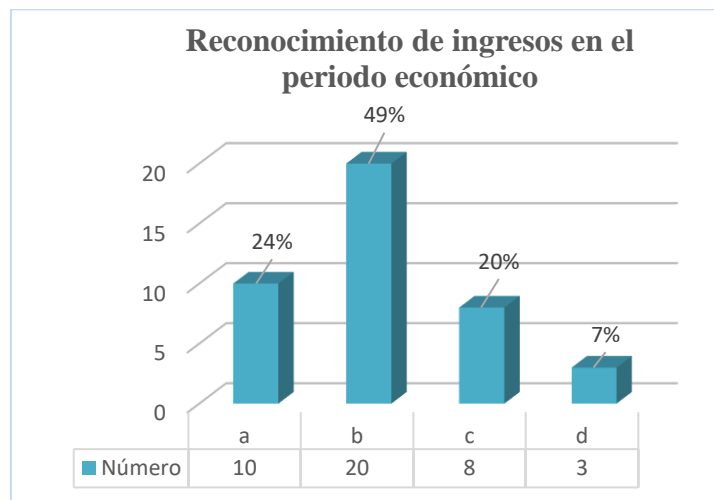
Pregunta 2.3

Objetivo: Evaluar el conocimiento respecto a la identificación del periodo económico en el que corresponde reconocer los ingresos de acuerdo con las condiciones de la transacción propuesta

2.3 En enero de 2024 se emite una factura con el concepto de un servicio prestado y cobrado en el mes de diciembre de 2023, seleccione la mejor respuesta que aplicaría a su criterio:

- a) Se debe reconocer el ingreso en el ejercicio 2023 y declarar el IVA en el año 2024.
- b) Se debe reconocer el ingreso y el IVA conforme la fecha de emisión de la factura, es decir en el año 2024.
- c) Se registra el cobro como un pasivo en el año 2023 y en el año 2024 se debe reconocer el ingreso y declarar el IVA.
- d) Ninguna de las anteriores

Tabulación de datos:



Interpretación: Como se puede observar en el cuadro y gráfico estadísticos el porcentaje mayoritario de los encuestados (49%) respondieron que, con base a su conocimiento, se debe reconocer el ingreso y el IVA conforme la fecha de emisión de la factura, es decir en el año 2024, sin tomar en cuenta el momento en el que se prestó el servicio; por lo que, esta opción incumple

las normas contables y tributarias vigentes, debido a que los ingresos deben ser registrados como tal en su contabilidad y consecuentemente declarados en el impuesto a la renta una vez que se cumpla cada una de las condiciones señaladas en el párrafo 23.14 de la sección 23 de la NIIF para PYMES en el caso de servicios y para los bienes el párrafo 23.10 de la misma. La opción que se ajusta a las normas mencionadas es la opción a, que tuvo una aceptación en los encuestados del 24%, siendo este un porcentaje bajo frente al 76% de los encuestados que demostraron deficiencia en sus conocimientos.

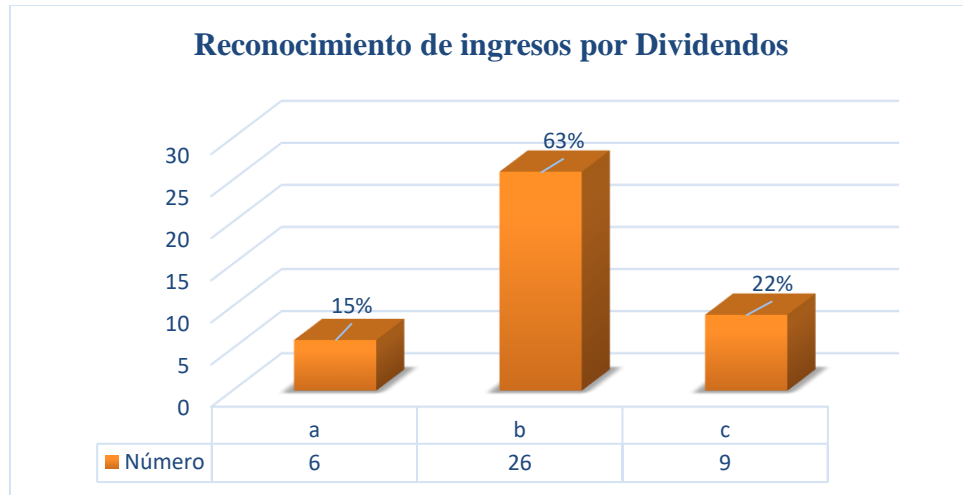
Pregunta 2.4

Objetivo: Valorar el conocimiento conforme a las normas contables del reconocimiento de ingresos por dividendos

2.4 Una empresa asociada decide repartir sus dividendos generados en el ejercicio fiscal 2023 en la sesión de la Junta celebrada en el 2024. Los dividendos serán cancelados en el 2025, seleccione una respuesta:

- a) Los dividendos deben ser ingresos gravados en el momento en el que se acordó en la junta que serán repartidos; es decir en el año 2024.
- b) Los dividendos deben ser ingresos gravados cuando sean cancelados; es decir, en el año 2025.
- c) Se debe reconocer un ingreso diferido en el 2024 y liquidarlo cuando los dividendos sean cancelados en el 2025.

Tabulación de datos:



Interpretación: Como dato introductorio se indica que las NIIF para PYMES en el literal c del párrafo 23.29 de la sección 23 señala: “Los dividendos se reconocerán cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista” es decir los ingresos por dividendos se deben reconocer cuando se formalice la decisión de repartir dividendos por parte de los accionistas o socios mediante acta de junta general; sin embargo, el resultado de la encuesta refleja que de acuerdo al conocimiento que disponen los profesionales encuestados el 63% respondió que los ingresos deben reconocerse al momento de recibir el pago, lo cual es incorrecto debido a que el derecho a recibir los dividendos se configuró ante la decisión de la junta de accionistas; así también, la respuesta de la opción que se encuentra en el literal c (22%) demuestra una falta de conocimiento ya que la norma contable no contempla el reconocimiento de un ingreso diferido por este concepto; finalmente se destaca que del total de encuestados el 15% de los participantes cuentan con el conocimiento acorde a lo señalado en las NIIF. Así mismo, es relevante destacar que, en la casuística planteada, debido a que los hechos se ejecutan en más de un periodo

económico, el reconocer de forma errónea los ingresos por dividendos genera repercusiones en la liquidación y pago del impuesto a la renta del sujeto pasivo generando pagos indebidos que incluso pueden afectar la situación financiera de la compañía.

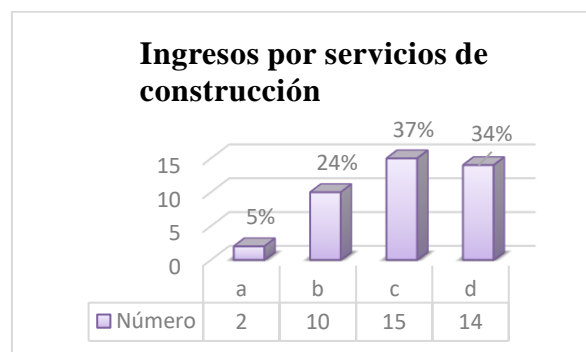
Pregunta 2.5

Objetivo: Valorar el conocimiento conforme a las normas contables respecto al reconocimiento de los ingresos por servicios de construcción.

2.5 Una empresa se dedica a la construcción de obra civil conforme a los requerimientos del cliente, la cual está sujeta a fiscalización periódica, en este caso conforme la NIIF para PYMES, se debe reconocer el ingreso:

- a) Cuando se realiza el contrato con el cliente
- b) Cuando se recibe el o los pagos, siendo estos facturados
- c) Cuando se concluye con la obra objeto del contrato
- d) De acuerdo al avance de la obra de construcción.

Tabulación de datos:



Interpretación: Respecto al reconocimiento de los ingresos por servicios de construcción que se encuentran sujetos a fiscalización, en el que la obra es realizada de acuerdo a peticiones

específicas de los clientes, se observa que el 37% de los encuestados responden que los ingresos se reconocen una vez que se concluye la obra no siendo este el proceder a ser aplicado según señalan las normas contables; en la que, los ingresos deben ser reconocidos según el avance de la obra que se define con la fiscalización ejecutada, siendo esta la segunda opción más seleccionadas con el 34%, mientras que, los encuestados restantes han seleccionado que los ingresos son reconocidos cuando se reciben los pagos y se facturan 24%; por lo que, se concluye que los profesionales contables no disponen de un conocimiento sólido respecto a la valoración del reconocimiento de los ingresos en servicios de construcción con fiscalización ocasionando que los ingresos sean registrados en la contabilidad en los periodos que no corresponden y por tanto alterando el rendimiento económico que se refleja en los Estados Financieros elaborados.

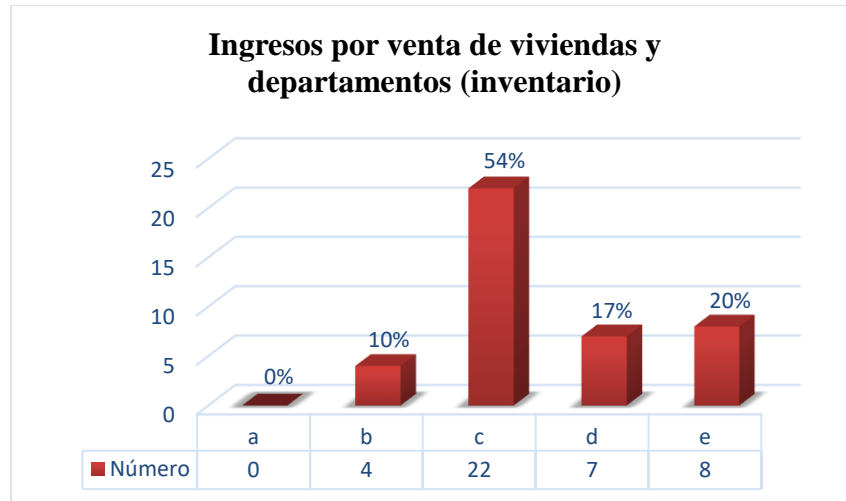
Pregunta 2.6

Objetivo: Valorar el conocimiento conforme a las normas contables respecto al reconocimiento de los ingresos en la venta de viviendas y departamentos.

2.6 Una empresa se dedica a la construcción de viviendas y departamentos para la venta, en este caso conforme la NIIF para PYMES, cuando se reconoce el ingreso:

- a) Cuando se realiza la promesa de compra con el cliente
- b) Cuando se recibe el o los pagos
- c) Cuando se emite la factura
- d) Cuando se realice legalmente la transferencia del bien mediante la escritura de compra-venta inscrita en el registro de la propiedad.
- e) De acuerdo al avance de la obra de construcción.

Tabulación de datos:



Interpretación: En la situación planteada, es necesario recalcar que no se trata de un servicio de construcción, sino de la comercialización de un inventario, porque las viviendas y departamentos son construidos conforme el proyecto que desarrolla la empresa y puestas a disposición de los compradores interesados a diferencia de un servicio de construcción en la que el cliente contrata la construcción de un bien específico con las características que requiere, tal es el caso de la construcción de parques, puentes, carreteras, etc. Los resultados obtenidos siguen el mismo patrón identificado en las preguntas antes detalladas, en las que se valora el reconocimiento de los ingresos en la transferencia de bienes y prestación de servicios, puesto que, como se puede apreciar los profesionales contestan en su mayoría que los ingresos por la venta de viviendas y departamentos se realiza cuando se emite la factura (54%), siendo la respuesta correcta en el marco de lo dispuesto en la sección 23 de las NIIF para PYMES cuando se realiza legalmente la transferencia del bien mediante la escritura de compraventa inscrita en el registro de la propiedad, acto mediante el cual se transfiere el dominio de propiedad del bien, no obstante del total de

encuestados tan solo el 17% seleccionaron esta opción, en consecuencia esta deficiencia en el reconocimiento de los ingresos, sobre todo en el sector de la construcción de conjuntos habitacionales para la venta, han sido observados por la Administración Tributaria, lo cual representa costos adicionales que impactan en la situación financiera de las compañías.

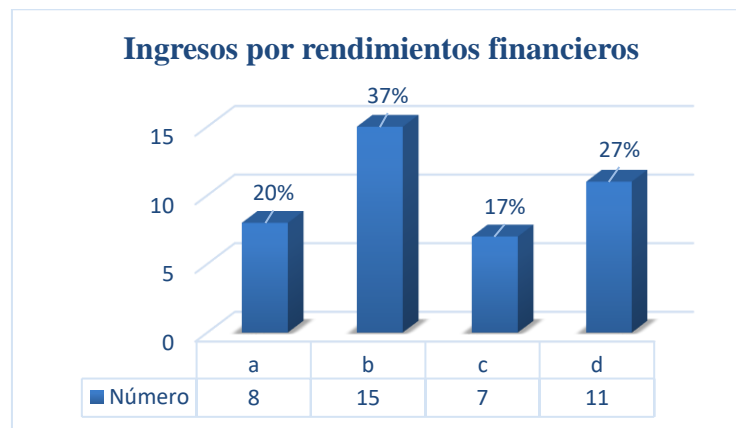
Pregunta 2.7

Objetivo: Valorar el conocimiento conforme a las normas contables respecto al reconocimiento de los ingresos por rendimientos financieros

2.7 Una empresa dispone de depósitos a plazo fijo por pólizas de inversión, por lo que el reconocimiento de los ingresos por los intereses se realiza:

- a) Al vencimiento de la póliza
- b) A la fecha de cobro de los intereses
- c) De manera mensual conforme se van devengando los intereses de la póliza siempre que se reciba el respectivo pago
- d) De acuerdo al devengo indistintamente que se reciba el pago.

Tabulación de datos:



Interpretación: De los datos recabados en la encuesta se observa que en su mayoría (37%) los contadores señalan que el reconocimiento de ingresos por intereses financieros se efectúa en el momento del cobro, seguido del 27% que indican que los ingresos del caso planteado deben ser reconocidos conforme el devengo, estando esta opción acorde a lo dispuesto en el literal a del párrafo 23.29 de la sección 23 de las NIIF para PYMES; por lo que, el 73% de los encuestados se encuentran errados en su criterio profesional a la hora de registrar los ingresos por rendimientos financieros, situación que también afecta la información a ser reflejada en los Estados Financieros de la compañía, sesgando los datos presentados como resultado del rendimiento económico obtenido en el periodo.

Escala de Likert

A continuación, se presenta el resultado de las preguntas planteadas en la encuesta utilizando la escala de Likert.

- Escoja las opciones de acuerdo a la escala de Likert



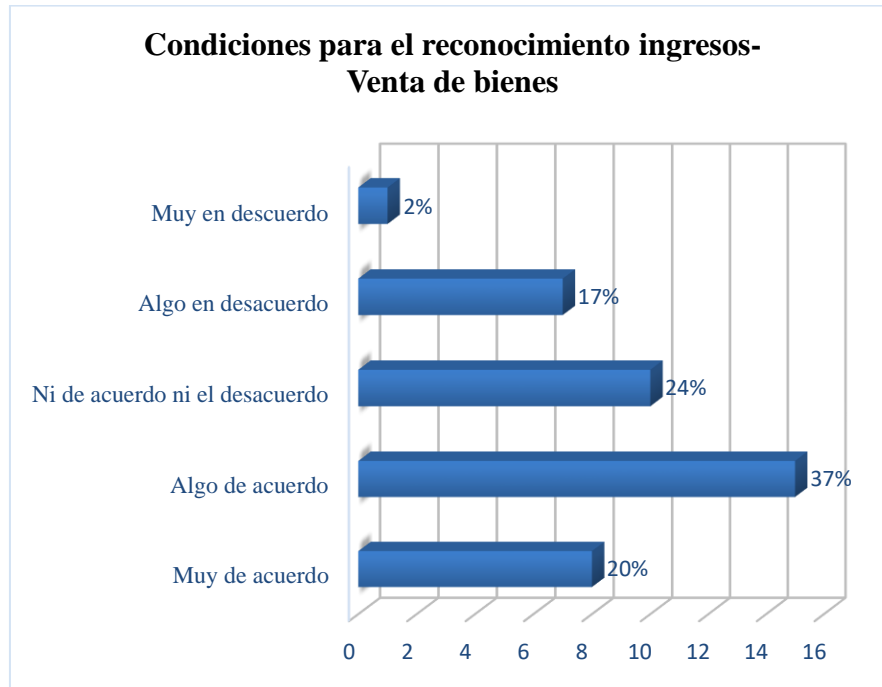
Pregunta 3.1

Objetivo: Evaluar el conocimiento de las condiciones señaladas en el párrafo 23.10 de la sección 23 de las NIIF para PYMES para el reconocimiento de los ingresos en la venta de bienes.

3.1 En la venta de bienes para el reconocimiento de los ingresos se deben cumplir cada una de las siguientes condiciones:

- a) La entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes.
- b) La entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos.
- c) El importe de los ingresos puede medirse con fiabilidad.
- d) Es probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción.
- e) Los costos incurridos o por incurrir en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad. (Sección 23, Norma NIIF para las PYMES, 2015)
 - Muy de acuerdo
 - Algo de acuerdo
 - Ni de acuerdo ni en desacuerdo
 - Algo en desacuerdo
 - Muy en desacuerdo

Tabulación



Interpretación: De los resultados obtenidos se confirma las deficiencias que tienen los profesionales contables en la aplicación de la sección 23 de las NIIF para PYMES, como se puede percibir no disponen de un conocimiento fuerte de las condiciones a evaluar para calificar el momento en el cual se debe reconocer el ingreso en la transferencia de bienes, según consta en el párrafo 23.10; esta situación puede atribuirse a que se utiliza como factor determinante para registrar un ingreso el momento de la emisión de la factura con la concepción equivocada de evitar diferencias con la Administración Tributaria, lo cual es totalmente alejado de la realidad, ya que en el presente trabajo investigativo se demostró que las normas tributaria y contables están estrechamente relacionadas.

Pregunta 3.2

Objetivo: Evaluar el conocimiento de las condiciones señaladas en el párrafo 23.14 de la sección 23 de las NIIF para PYMES para el reconocimiento de los ingresos en la prestación de servicios.

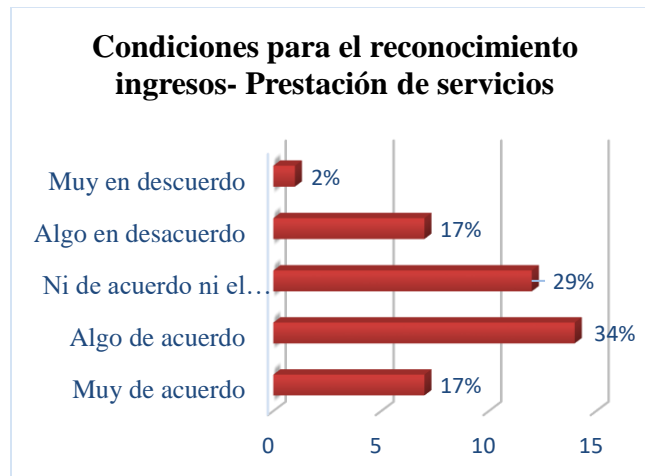
3.2 En la prestación de servicios para el reconocimiento de los ingresos se deben cumplir

cada una de las siguientes condiciones:

- a) El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad.
- b) Sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción.
- c) El grado de realización de la transacción, al final del período sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad.
- d) Los costos incurridos en la transacción y los costos para completarla puedan medirse con fiabilidad. (Sección 23, Norma NIIF para las PYMES, 2015)

- Muy de acuerdo
- Algo de acuerdo
- Ni de acuerdo ni en desacuerdo
- Algo en desacuerdo
- Muy en desacuerdo

Tabulación



Interpretación: De igual manera que en el numeral 3.1 que antecede, en esa pregunta también se evidencia en los resultados obtenidos que los profesionales contables tienen deficiencias en la aplicación de la sección 23 de las NIIF para PYMES, es decir los datos revelan que no disponen de un conocimiento sólido de las condiciones a evaluar para calificar el momento en el cual se debe reconocer el ingreso en la prestación de servicios, según consta en el párrafo 23.14 de la sección 23 de las NIIF para PYMES; lo que se atribuye a las mismas causas descritas en la interpretación de los resultados de la pregunta 3.1.

5.3.2 Impacto Tributario en el Impuesto a la Renta Generado por los Errores Identificados en el Reconocimiento de los Ingresos.

De la revisión y análisis de los datos obtenidos durante el desarrollo de la investigación, en el que se incluye información recopilada en la encuesta realizada a profesionales contables, se confirma que al momento de efectuar el registro del reconocimiento de los ingresos lo realizan en el momento de emitir la factura y/o al recibir el pago por la transacción, dejando de lado la

aplicación de la sección 23 de las NIIF para PYMES, lo cual genera algunos efectos conforme se describió en el árbol de problemas desarrollado en el planteamiento del problema, entre estos se resalta el impacto que ocasiona en la liquidación y pago del impuesto a la renta.

Al ser el impuesto a la renta un tributo con periodicidad anual, los casos que ocasionan un impacto en el pago del impuesto a la renta son aquellos en los que existen cambios de periodo, es decir que el reconocimiento del ingreso se realice en el periodo 1 cuando el ingreso corresponde al siguiente ejercicio fiscal o viceversa, generando una diferencia en los ingresos consignados en la declaración del impuesto a la renta, consecuentemente repercute en el impuesto a la renta causado en el ejercicio económico; dejando sentado que si bien los errores de reconocimiento de ingresos dentro de un mismo periodo no dejan de estar incorrecto repercutiendo en los balances periódicos que elabora la empresa y con base a los cuales toman decisiones, los efectos en el pago del impuesto a la renta se desvanecen toda vez que el pago del impuesto a la renta es anual.

A continuación, de manera ejemplificada con el caso propuesto en la pregunta de la encuesta 2.3, se demuestra la afección de un incorrecto reconocimiento de los ingresos en la liquidación y pago del impuesto a la renta, considerando que el 49% de los encuestados señaló que se debe reconocer el ingreso a la fecha de emisión de la factura, es decir en el año 2024.

Datos del caso:

En enero de 2024 se emite una factura con el concepto de un servicio prestado y cobrado en el mes de diciembre de 2023 por un monto total de USD 25.000,00. Adicionalmente, en el año 2023 y 2024 obtuvo ingresos por USD 100.000,00 cada año y gastos de USD 72.000,00 en el año 2023 y USD 80.000,00 en el año 2024.

Valores declarados por el sujeto pasivo:

| | | Declaración realizada por el sujeto pasivo | |
|-------------------------|---------------|--|------------------|
| Ejercicio | | 2023 | 2024 |
| Ingreso | a | 100.000,00 | 125.000,00 |
| Gastos | b | 72.000,00 | 80.000,00 |
| Utilidad | c=a-b | 28.000,00 | 45.000,00 |
| Impuesto causado | c*0,25 | 7.000,00 | 11.250,00 |

Valores determinación por parte de la Administración Tributaria en el año 2023:

| | | Determinado |
|-------------------------|---------------|------------------|
| Ejercicio | | 2023 |
| Ingreso | a | 125.000,00 |
| Gastos | b | 72.000,00 |
| Utilidad | c=a-b | 53.000,00 |
| Impuesto causado | c*0,25 | 13.250,00 |

En el caso planteado se aprecia la diferencia que la Administración Tributaria determina al realizar la verificación y valoración de los valores declarados por ingresos en el año 2023, obteniendo una diferencia a favor del fisco de USD 6.250,00; siendo preciso destacar que esto implica para el sujeto pasivo otros valores accesorios, como es el pago de intereses, gastos administrativos para gestionar una solicitud por pago indebido por impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2024, toda vez que los ingresos observados por el sujeto activo se encuentran consignados en el año 2024; las gestiones para subsanar el error genera más costos para la compañía e incluso un impacto financiero ya que debe disponer de recursos adicionales para

cancelar los valores determinados por la Administración Tributaria, puesto que, en el supuesto caso de no presentarse inconveniente en la solicitud de devolución por pago indebido el reembolso de estos valores se realiza a futuro, generando el costo financiero del dinero en el tiempo.

Por último, es pertinente mencionar que en el caso propuesto el sujeto pasivo tiene la opción de presentar la solicitud de devolución por pago indebido de impuesto a la renta al tratarse del ejercicio fiscal 2024; sin embargo, en una situación contraria en la que los ingresos fueron declarados en años anteriores al analizados, también se debe evaluar si se encuentra dentro del plazo legalmente para solicitar la devolución de pago indebido o en exceso según el caso.

6. Conclusiones

1. De análisis y revisión al marco teórico presentado en el capítulo I, se concluye que la norma contable a aplicarse en el reconocimiento de los ingresos es la sección 23 de la NIIF para las Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES), siendo de aplicación obligatoria para todas las compañías, a excepción de las empresas de seguros y de aquellas que cotizan en la Bolsa de Valores; por otra parte, es importante mencionar que las normas tributarias están diseñadas de tal forma que facilitan a las entidades la correcta aplicación de la técnica contable en el momento de reconocer los ingresos en el ejercicio económico que corresponde para cada tipo de transacción. Asimismo, la Administración Tributaria emitió la guía para contribuyentes para la elaboración de la declaración del impuesto a la renta para sociedades, la cual fue diseñada en estricto cumplimiento de la norma contable y tributaria. Finalmente, el Anexo 6 del Informe de Cumplimiento Tributario (ICT), revela la existencia pasivos por ingresos diferidos e ingresos

devengados del ejercicio; los cuales son originados por el reconocimiento técnico de los ingresos por parte de los contribuyente; así, con base a lo mencionado, queda evidenciado que los ingresos no se encuentra ligados a la emisión de la factura o al cobro, sino al cumplimiento de los condicionamientos señalados en la sección 23 de la NIIF para PYMES, siendo esto concordante con el hecho generador de la renta y demás normas tributarias.

2. Con base a la normativa descrita en el capítulo I, específicamente en la sección 23 de la NIIF para PYMES, se desarrolló una guía práctica con casos propuestos que contienen diferentes escenarios que se dan comúnmente en el desarrollo de las actividades económicas de las entidades. Los casos propuestos se encuentran resueltos apegados a la técnica contable, en este contexto, la contabilización efectuada cuenta con las explicaciones que indican la razón de cada uno de los movimientos registrados. Los casos planteados se enfocan en la transferencia de bienes, prestación de servicios, rendimientos financieros, servicios de construcción y dividendos; de los que se concluye que los valores facturados antes de que se configure el reconocimiento de los ingresos deben ser registrados como un pasivo por impuestos diferidos, cuenta contable que se liquida una vez que se devenga el ingreso, procedimiento que garantiza el correcto reconocimiento de los ingresos, cumpliendo a cabalidad con los establecido en la normativa contable y tributaria.

3. Como parte del trabajo de investigación se realizó una encuesta dirigida a profesionales contables con la finalidad de valorar el conocimiento que poseen respecto al reconocimiento de los ingresos, información que fue tabulada e interpretada en el capítulo III; de los resultados obtenidos se concluye que la mayoría de los profesionales encuestados presentan deficiencia de

conocimiento de la norma contable que deben aplicar para reconocer los ingresos; así como, mantienen una equivocada percepción de que la normativa tributaria no se ajusta a los principios contables, toda vez que en las respuestas obtenidas se destaca una tendencia marcada que condiciona el reconocimiento de los ingresos a la fecha de emisión de la factura y/o del cobro recibido, dejando en segunda instancia la aplicación de la norma contable, sección 23 de las NIIF para PYMES, lo cual ocasiona incidencia en la liquidación del impuesto a la renta debido a que los ingresos son registrados en la contabilidad en un periodo diferente al que corresponde; consecuentemente, pasan a formar parte de los ingresos de la liquidación y pago del impuesto a la renta generándose pagos indebidos que afectan la situación financiera de la compañía; resaltando además que estas prácticas que son inadecuadas, generan glosas que son establecidas por la Administración Tributaria en el ejercicio de su facultad determinadora.

7. Recomendaciones

1. Se recomienda que la Administración Tributaria, diseñe y ejecute estrategias de capacitación de calidad con la finalidad de dar a conocer a los sujetos pasivos que tanto la norma contable; así como la tributaria, son totalmente aplicables a cualquier realidad de negocio que se desarrolle en el país, de tal manera que los profesionales contables obtengan insumos suficientes con miras a mejorar su conocimiento para preparar los estados financieros apegados a lo establecido en la técnica contable y cumpliendo a cabalidad con los preceptos dispuestos en la legislación tributaria ecuatoriana, para lograr cumplir con las obligaciones tributarias de los contribuyentes de manera óptima, evitando y/o disminuyendo los errores que actualmente se están incurriendo en el momento del reconocimiento de los ingresos declarados.

2. Al contar con una guía práctica que ejemplifica de forma detallada y explicada casos propuestos del tratamiento contable concerniente al reconocimiento de ingresos, conforme lo señalado en la sección 23 de la NIIF para PYMES, incluyendo además la aplicación de las normas tributarias, se recomienda su aplicación como un instrumento de apoyo dirigido a los contadores, para el registro de las transacciones económicas que implique el reconocimiento de ingresos; de igual manera, se recomienda su utilización en capacitaciones, debido a que servirá como elemento esencial de apoyo para que los participantes comprendan con facilidad la esencia de los registros contables, los cuales se ajustan a todos los condicionamientos especificados en las normas según la naturaleza y características de cada transacción planteada.

3. Conforme los resultados obtenidos en los que se confirmó que persiste el desconocimiento técnico para la aplicación de la sección 23 de la NIIF para PYMES, se recomienda que los gremios de contadores realicen cursos permanentes que sean accesibles en horario y costo para los profesionales contables, con la finalidad de que refuercen sus conocimientos técnicos, siendo importante destacar que en los cursos sugeridos se debe realizar una capacitación que vaya de la mano la normas contables y tributarias, de tal manera de ir mitigando la errónea concepción de que el reconocimiento de los ingresos se encuentran condicionados a la emisión de la factura o al pago.

8. Bibliografía

Barco López, Michel Andrea (2016) *Análisis y aplicación en las pequeñas y medianas empresas comerciales del municipio de Cartago de la Norma NIIF, sección 23: Ingresos de actividades ordinarias*. [Tesis de Pregrado, Universidad del Valle]

<https://bibliotecadigital.univalle.edu.co/entities/publication/493fcfd9-c96a-49d7-b3b9-8de6db65f0b8>

Cabeza Becerra, A. y Cordero Salcedo L. (2016) *Guía metodológica para la aplicación de las secciones 16,17,23 y 27 de NIIF para PYMES en terra de Santander Ltda.*

<https://repoitory.ucc.edu.co/server/api/core/bitstreams/b81753f7-56d4-49f0-a574-dbfbd7313c54/content>

Figueroa Leguizamón, Ambar Yelin (2016) *Análisis del Concepto de Ingreso desde la teoría contable y económica, que se encuentra presente en la regulación contable aplicada en Colombia en el año 2015*. [Tesis de Maestría, Universidad Nacional de Colombia]

<https://repositorio.unal.edu.co/bitstream/handle/unal/57774/1032425815.2016.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Salinas Palacios, O, Serrano Rincón, J (2021) *Análisis en el reconocimiento, medición y revelación de ingresos por servicios para las Pymes hoteleras del sector ecoturismo a partir de las NIFF para Pymes*.

<https://repositorio.unillanos.edu.co/handle/001/1734?locale-attribute=es>

Sarmiento Castañeda, Laura Estefany (2023) *Aplicación de la sección 23: Ingresos de actividades ordinarias* [Tesis de Pregrado, Universidad Cooperativa de Colombia]
<https://repository.ucc.edu.co/entities/publication/2d5de283-780d-4d50-b7da-dae0a40192da>

Valarezo Valarezo, Beatriz Elizabeth (2022) *Análisis de la aplicación de la sección 23 NIIF para pymes (ingresos de actividades ordinarias) en sus efectos tributarios y financieros en las empresas del sector de la construcción, ubicadas en la zona Eugenio Espejo del Distrito Metropolitano de Quito en los períodos 2019-2021.* . [Tesis de Maestría, Universidad Politécnica Salesiana]
<https://dspace.ups.edu.ec/bitstream/123456789/24078/1/MSQ505.pdf>

Código Tributario (2005). (Última Reforma: Suplemento del Registro Oficial 461, 20-XII-2023).

Ley de Régimen Tributario Interno (2004). (Última Reforma: Tercer Suplemento del Registro Oficial 496, 9-II-2024).

Reglamento para la aplicación de Ley de Régimen Tributario Interno (2010). (Última Reforma: Tercer Suplemento del Registro Oficial 488, 30-I-2024).

Servicio de Rentas Internas. (2023). Guía para Contribuyentes: Elaboración y envío de la Declaración del Impuesto a la Renta para Sociedades.

International Accounting Standards Board IASB. (2018). Marco Conceptual de las NIIF.

International Accounting Standards Boards IASB. (2015). Norma NIIF para las PYMES. *Norma NIIF para las PYMES.*

9. Anexos

VALIDACION DE LA ENCUESTA

Objetivo: Validar el conocimiento de los profesionales contables respecto a la norma contable relacionada con el reconocimiento de los ingresos para pequeñas y medianas empresas PYMES.

Instrucciones: El presente cuestionario busca reflejar el nivel de expertiz de la aplicación de la técnica contable al momento de reconocer los ingresos de las empresas. La información obtenida a través de la encuesta servirá para identificar los errores en que se incurren en determinadas transacciones que se exponen en cada pregunta.

Las interrogantes deben ser contestadas de acuerdo a la opinión y conocimiento profesional, conforme las indicaciones de cada pregunta.

Las respuestas obtenidas serán de uso exclusivo para fines de la presente investigación, tomando la información de forma confidencial.

El cuestionario está elaborado para responder en tiempo 30 minutos.

Preguntas de verdadero o falso

1. Conteste verdadero o falso a las siguientes afirmaciones:

| No. | Pregunta | Verdadero | Falso |
|-----|---|-----------|-------|
| 1.1 | Los valores facturados durante el ejercicio fiscal deben ser igual a las ventas informadas en la declaración del Impuesto a la Renta. | 32 | 9 |
| | Objetivo: Valorar la percepción respecto a la vinculación de la factura sobre las ventas declaradas por impuesto a la renta | | |
| 1.2 | Un servicio efectuado, pero no facturado no debe constar en las ventas declaradas en el formulario 101 de Impuesto a la Renta. | 33 | 8 |
| | Objetivo: Valorar los conocimientos respecto a la relación del devengo con el reconocimiento de los ingresos | | |
| 1.3 | Los ingresos deben ser reconocidos en el momento del cobro y emisión de la factura. | 32 | 9 |

| No. | Pregunta | Verdadero | Falso |
|-----|--|-----------|-------|
| | Objetivo: Valorar el conocimiento sobre la relación del reconocimiento del ingreso con el cobro y la emisión de la factura | | |
| 1.4 | En Ecuador, la legislación tributaria no permite aplicar en su totalidad las Normas Internacionales de Información Financiera, y es por ello, que en ocasiones las empresas se ven obligadas a preparar estados financieros acorde a los principios tributarios (Contabilidad Tributaria). Objetivo: Valorar el conocimiento respecto a la aplicación conjunta de las normas contables y la normativa tributaria vigente en Ecuador. | 26 | 15 |

Casuística

2. Seleccione una respuesta acorde a los enunciados expuestos en cada pregunta:

Objetivo: Evaluar el conocimiento respecto a las normas contables aplicables en el Ecuador

2.1 Una sociedad de hecho y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad por la Ley Tributaria deben aplicar:

- a) NIIF para Pymes_____
- b) NIIF completas_____
- c) NIC_____
- d) NEC _____
- e) Otra técnica (norma) contable (especifique)_____

Objetivo: Valorar el conocimiento respecto a la identificación del momento en el que se debe reconocer los ingresos

2.2 Los ingresos por venta de bienes o prestación de servicios se reconocen:

- a) Cuando se realiza la entrega del bien o se presta el servicio, independientemente de su facturación o cobro.
- b) En el momento en el que se factura, independientemente de su entrega o prestación.
- c) En el momento en el que se realiza el cobro, independientemente de su entrega o prestación.

- d) En el momento en el que se factura y se cobra, independientemente de su entrega o prestación.

Objetivo: Evaluar el conocimiento respecto a la identificación del periodo económico en el que corresponde reconocer los ingresos de acuerdo con las condiciones de la transacción propuesta

2.3 En enero de 2024 se emite una factura con el concepto de un servicio prestado y cobrado en el mes de diciembre de 2023, seleccione la mejor respuesta que aplicaría a su criterio:

- a) Se debe reconocer el ingreso en el ejercicio 2023 y declarar el IVA en el año 2024.
- b) Se debe reconocer el ingreso y el IVA conforme la fecha de emisión de la factura, es decir en el año 2024.
- c) Se registra el cobro como un pasivo en el año 2023 y en el año 2024 se debe reconocer el ingreso y declarar el IVA.
- d) Ninguna de las anteriores

Objetivo: Valorar el conocimiento conforme a las normas contables del reconocimiento de ingresos por dividendos

2.4 Una empresa asociada decide repartir sus dividendos generados en el ejercicio fiscal 2023 en la sesión de la Junta celebrada en el 2024. Los dividendos serán cancelados en el 2025, seleccione una respuesta:

- a) Los dividendos deben ser ingresos gravados en el momento en el que se acordó en la junta que serán repartidos; es decir en el año 2024.
- b) Los dividendos deben ser ingresos gravados cuando sean cancelados; es decir, en el año 2025.
- c) Se debe reconocer un ingreso diferido en el 2024 y liquidarlo cuando los dividendos sean cancelados en el 2025.

Objetivo: Valorar el conocimiento conforme a las normas contables respecto al reconocimiento de los ingresos por servicios de construcción.

2.5 Una empresa se dedica a la construcción de obra civil conforme a los requerimientos del cliente, la cual está sujeta a fiscalización periódica, en este caso conforme la NIIF para PYMES, se debe reconocer el ingreso:

- a) Cuando se realiza el contrato con el cliente
- b) Cuando se recibe el o los pagos, siendo estos facturados
- c) Cuando se concluye con la obra objeto del contrato
- d) De acuerdo al avance de la obra de construcción.

Objetivo: Valorar el conocimiento conforme a las normas contables respecto al reconocimiento de los ingresos en la venta de viviendas y departamentos.

2.6 Una empresa se dedica a la construcción de viviendas y departamentos para la venta, en este caso conforme la NIIF para PYMES, cuando se reconoce el ingreso:

- a) Cuando se realiza la promesa de compra con el cliente
- b) Cuando se recibe el o los pagos
- c) Cuando se emite la factura
- d) Cuando se realice legalmente la transferencia del bien mediante la escritura de compra-venta inscrita en el registro de la propiedad.
- e) De acuerdo al avance de la obra de construcción.

Objetivo: Valorar el conocimiento conforme a las normas contables respecto al reconocimiento de los ingresos por rendimientos financieros

2.7 Una empresa dispone de depósitos a plazo fijo por pólizas de inversión, por lo que el reconocimiento de los ingresos por los intereses se realiza:

- a) Al vencimiento de la póliza
- b) A la fecha de cobro de los intereses

- c) De manera mensual conforme se van devengando los intereses de la póliza siempre que se reciba el respectivo pago
- d) De acuerdo al devengo indistintamente que se reciba el pago.

Escala de Likert

3. Escoja las opciones de acuerdo a la escala de Likert



Objetivo: Evaluar el conocimiento de las condiciones señaladas en el párrafo 23.10 de la sección 23 de las NIIF para PYMES para el reconocimiento de los ingresos en la venta de bienes.

3.1 En la venta de bienes para el reconocimiento de los ingresos se deben cumplir cada una de las siguientes condiciones:

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

- Muy de acuerdo
- Algo de acuerdo
- Ni de acuerdo ni en desacuerdo
- Algo en desacuerdo
- Muy en desacuerdo

Objetivo: Evaluar el conocimiento de las condiciones señaladas en el párrafo 23.14 de la sección 23 de las NIIF para PYMES para el reconocimiento de los ingresos en la prestación de servicios.

3.2 En la prestación de servicios para el reconocimiento de los ingresos se deben cumplir cada una de las siguientes condiciones:

- a) El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad.
 - b) Sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción.
 - c) El grado de realización de la transacción, al final del período sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad.
 - d) Los costos incurridos en la transacción y los costos para completarla puedan medirse con fiabilidad.
- Muy de acuerdo
 - Algo de acuerdo
 - Ni de acuerdo ni en desacuerdo
 - Algo en desacuerdo
 - Muy en desacuerdo