

REPÚBLICA DEL ECUADOR



**INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES
UNIVERSIDAD DE POSTGRADO DEL ESTADO**

Trabajo de titulación para obtener la Maestría Profesional en
Administración Tributaria

ARTÍCULO CIENTÍFICO

**PRÁCTICAS CONTABLES TRIBUTARIAS SOBRE
INGRESOS DE LAS PERSONAS NATURALES
OBLIGADAS A LLEVAR CONTABILIDAD: UN
ESTUDIO EXPLORATORIO EN ECUADOR**

Autor: Ivonne Elizabeth Paredes Chévez

Director: Nicolás Oliva Pérez

Quito, septiembre 2018



No.101- 2018.

ACTA DE GRADO

En la ciudad de Quito, a los trece días del mes de septiembre del año dos mil dieciocho, **IVONNE ELIZABETH PAREDES CHÉVEZ**, portadora del número de cédula: 0925765570, EGRESADA DE LA MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (2017-2019), se presentó a la exposición y defensa oral de su Artículo Científico, con el tema: "PRÁCTICAS CONTABLES TRIBUTARIAS SOBRE INGRESOS DE LAS PERSONAS NATURALES OBLIGADAS A LLEVAR CONTABILIDAD: UN ESTUDIO EXPLORATORIO EN ECUADOR", dando así cumplimiento al requisito, previo a la obtención del título de **MAGÍSTER EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**.

Habiendo obtenido las siguientes notas:

Promedio Académico:	9.48
Artículo Científico Escrito:	8.75
Defensa Oral:	7.50

Nota Final Promedio: 8.80

En consecuencia, **IVONNE ELIZABETH PAREDES CHÉVEZ**, se ha hecho acreedora al título mencionado.

Para constancia firman:

Mgs. Tatiana Pérez.

PRESIDENTE Y MIEBRO DEL TRIBUNAL

Mgs. Marco Posligua.
MIEMBRO

Abg. Ximena Carvajal Chiriboga.
Directora de Secretaría General

De conformidad con la facultad prevista en el estatuto del IAEN CERTIFICO que la presente es fiel copia del original



Fojas 11

Fecha 03 OCT 2018

Secretaría General



AUTORÍA

Yo, IVONNE ELIZABETH PAREDES CHEVEZ, máster, con CC 0925765570, declaro que las ideas, juicios, valoraciones, interpretaciones, consultas bibliográficas, definiciones y conceptualizaciones expuestas en el presente trabajo, así como los procedimientos y herramientas utilizadas en la investigación, son de absoluta responsabilidad de la autora del trabajo de titulación. Asimismo, me acojo a los reglamentos internos de la universidad correspondientes a los temas de honestidad académica.

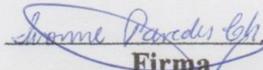

Firma
CC: 0925765570



AUTORIZACIÓN DE PUBLICACIÓN

“Yo, IVONNE ELIZABETH PAREDES CHEVEZ, máster, con CC 0925765570, autorizo al Instituto de Altos Estudios Nacionales (IAEN), los derechos de publicación de la presente obra por un plazo máximo de cinco años, sin que deba haber un reconocimiento económico por este concepto. Declaro además que el texto del presente trabajo de titulación no podrá ser cedido a ninguna empresa editorial para su publicación u otros fines, sin contar previamente con la autorización escrita de la universidad”

Quito, 30 de abril del 2018


Firma

IVONNE ELIZABETH PAREDES CHÉVEZ
CC: 0925765570

Prácticas contables tributarias sobre ingresos de las personas naturales obligadas a llevar contabilidad: Un estudio exploratorio en Ecuador

Autora: Ivonne Elizabeth Paredes Chévez

Abstract

The purpose of this study is to propose a methodology for the correct application of the IFRS on income, analyzing the most used tax accounting practices, which allows to resolve the financial and tax differences so that the risk of an inappropriate tax behavior with sanctioning effects is minimized for taxpayers obliged to keep accounts and optimize the review by the Tax Administration. The research has a qualitative approach, using the Delphi technique and online as instruments; using the questionnaires through interviews and surveys carried out by expert accountants, tax experts, auditors, private and public sector professors, the most important results were: taxpayers apply accounting rules based on tax regulations, the most common practice, the product of informality is to record the income when it is received, the commercial invoice is received and not when the service is given; and the main conclusions: the tax administrations of Peru and Chile took actions such as circulars, resolutions to align the tax aspect with the accounting. In Ecuador, the creation of a methodology that allows the correct interpretation of the IFRS is lacking, which serves the taxpayers and the public auditors to exercise an adequate, quicker revision, managing to resolve the existing divergences.

Resumen

El propósito de este estudio es proponer una metodología para la correcta aplicación de las NIIF sobre los ingresos, analizando las prácticas contables tributarias más utilizadas, que permita resolver las divergencias financieras y tributarias para que se minimice el riesgo de un comportamiento tributario inadecuado con efectos sancionatorios para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad y optimice la revisión por parte de la Administración Tributaria. La investigación tiene enfoque cualitativo, utilizando la técnica Delphi y en línea como instrumentos; usando los cuestionarios a través de las entrevistas y encuestas realizadas a expertos contadores, tributarios, auditores, catedráticos del sector privado y público, los resultados más importantes fueron: los contribuyentes aplican las normas contables en función de las normativas tributarias, la práctica más común, producto de la informalidad es registrar el ingreso cuando se percibe, se recibe la factura comercial y no cuando se da el servicio; y las conclusiones principales: las administraciones tributarias de Perú y Chile tomaron acciones como circulares, resoluciones para alinear el aspecto tributario con el contable. En Ecuador, falta la creación de una metodología que permita la interpretación correcta de las NIIF, que sirva a los contribuyentes y a los auditores públicos para ejercer una revisión adecuada, más rápida logrando resolver las divergencias existentes.

Palabras claves: prácticas contables tributarias, NIIF ingresos, NIC 18, NIIF15, divergencias tributarias financieras

Índice

1. Introducción	1
2. Desarrollo	3
2.1. NIF en Ecuador y sus reformas legales	3
2.2. Reconocimiento de ingresos en base a NEC, NIC o NIF	7
2.3. Prácticas contables tributarias sobre reconocimiento de ingresos según autores	9
3. Metodología	10
3.1. Técnicas cualitativas utilizadas en el mundo en el ámbito contable y tributario	11
3.2. Técnicas cualitativas en Ecuador en el ámbito contable y tributario	12
4. Resultados	14
5. Conclusiones	19
Fuentes Bibliográficas	20
Anexos	1

1. Introducción

La primera contabilidad apareció en el año de 1340 en Génova. Entre 1430 y 1494, el Fray Luca Bartolomeo Paccioli crea el principio de la partida doble, en la que no hay deudor sin acreedor y viceversa; además debe registrarse en dos libros: El libro diario y el mayor. (Esteban Hernández, 2005)

En las últimas décadas aparecieron estándares internacionales de técnicas contables conocidas por sus siglas en inglés IAS¹ y en español como NIC², que en su conjunto forman las IFRS³ por sus siglas en inglés y en español NIIF⁴. También conocidas en el mundo como las NIIF completas y un acápite específico llamado NIIF para Pymes, una norma independiente que mantiene los mismo principios que las NIIF completas pero son para pequeñas y medianas empresas o entidades.

Los contribuyentes son responsables legalmente por su declaración de acuerdo al “Art.101 de la LORTI^{5”6}, los contadores también tienen responsabilidad por la información consignada al SRI⁷. Sin embargo, a pesar de la responsabilidad mutua, los contribuyentes ignoran que la incorrecta aplicación de normas financieras y tributarias sobre los ingresos, tiene sanciones administrativas como de tipo penal de ser el caso.

Los contribuyentes al registrar en NIIF incurren en el error de confundir la contabilidad con fines tributarios de aquella con fines financieros. Es común que presenten a los organismos de control sólo la información con fines tributarios, manteniendo dos tipos de contabilidad: financiera y tributaria, cuando es sólo una y el efecto de las divergencias es únicamente conciliatorio CCT⁸.

¹ IAS: International Accounting Standards.

² NIC: Normas Internacionales de Contabilidad.

³ IFRS International Financial Reporting Standards.

⁴ NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera.

⁵ LORTI: Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

⁶ Art. 101 LORTI: Responsabilidad por declaración.- “La declaración hace responsable al declarante y, en su caso, al contador que firme la declaración, por la exactitud y veracidad de los datos que contenga”.

⁷ SRI: Servicio de Rentas Internas.

⁸ CCT: “Conciliación Contable Tributaria, es decir pasar de la utilidad contable a la utilidad tributaria usando partidas conciliatorias”. (Silva, 2015, p.1)

La adopción de las NIIF aplicadas a los estados financieros, se usan para tener una lectura de la situación financiera real del negocio y para la toma de decisiones como lenguaje universal. Con fines tributarios se utilizará el marco normativo legal de cada jurisdicción para declarar y pagar los impuestos.

Conocer las prácticas contables tributarias más comunes y en qué sectores principalmente se dan, es importante para que los contadores y auditores del sector público y privado comprendan la aplicación de NIIF sobre ingresos y que las divergencias que se dan con el aspecto tributario queden aclaradas y resueltas.

Existen dudas por desconocimiento de la forma de cómo y cuándo registrar los ingresos en base a NIIF y al aplicar las normas tributarias a la hora de declarar los impuestos, en consecuencia se utilizan prácticas incorrectas principalmente en actividades de prestación de servicios, proyectos de ingeniería y en contratos de construcción.

Estas prácticas continúan utilizándose ante la inexistencia de un manual que haga un inventario de las prácticas erróneas más frecuentes, que proporcione a los contribuyentes una guía práctica de la contabilización adecuada de los ingresos, para que se reduzca la brecha de conocimiento y la Administración Tributaria audite ágilmente.

La presente investigación científica busca proponer una metodología que permita la correcta aplicación de las NIIF completas (NIC⁹ 18 y NIIF15) y NIIF para Pymes¹⁰ sección 23, con el fin de lograr aclarar las divergencias financieras y tributarias que se generan al contabilizar los ingresos, analizando las prácticas más utilizadas desde el enfoque contable y tributario que permitan un buen comportamiento por parte de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad y una revisión más apropiada de la Administración Tributaria para la optimización de recursos estatales.

Para los auditores de la Administración Tributaria, podrían considerar muy compleja la interpretación de las NIC, NIIF completas y NIIF para Pymes. Resulta necesario e importante estructurar integralmente una sistematización de las prácticas más frecuentes y analizarlas; y a su vez diagnosticar la forma de aplicación e interpretación de NIC 18 y NIIF 15 que en adelante se llamarán “NIIF completas sobre ingresos” y NIIF para Pymes sección 23, que en lo posterior

⁹ NIC: Norma Internacional de Contabilidad.

¹⁰ Pymes: Pequeñas y medianas empresas.

se le denominará “NIIF para Pymes sobre ingresos” respecto a las personas naturales obligadas a llevar contabilidad.

En la actualidad no existe un estudio que sistematice las prácticas contables tributarias más comunes por parte de los contadores y auditores; esto impide que se pueda diagnosticar el grado de divergencia de esta aplicación respecto a la norma y si el profesional contable y de auditoría también está corriendo riesgos de multas y sanciones.

La presente investigación es un estudio exploratorio¹¹ en el país, al ser un tema nuevo de aplicación teórica y práctica en el aspecto contable y tributario. El artículo contribuye con un enfoque cualitativo, la descripción, explicación y análisis de la recopilación de las prácticas contables tributarias en los negocios de las personas naturales obligadas a llevar contabilidad que se utilizan en el entorno real; de cómo registran los contribuyentes obligados a llevar contabilidad sus ingresos y la interpretación que el SRI les da.

El método de la investigación es con diseño no experimental, con técnicas cualitativas de dinámicas de grupo: “Delphi y en línea” usando como instrumentos cuestionarios, con métodos de recolección de entrevistas y encuestas a 12 expertos profesionales en el área contable, tributaria, de auditoría y catedráticos del sector público y privado.

2. Desarrollo

2.1. NIIF en Ecuador y sus reformas legales

Las NIC aparecieron en Londres en 1973 dictadas por el IASC¹² hasta que el año 2001, las adoptó el IASB¹³, quien se encarga de aprobar las NIIF que desarrolla el CINIIF¹⁴ y el organismo que vigila al IASB que es el IASCF¹⁵. (Moncada, Palacio y Patiño, 2012)

¹¹ Estudio exploratorio: “Los estudios exploratorios se realizan cuando el objetivo es examinar un tema o problema de investigación poco estudiado, [...] o bien, si deseamos indagar sobre temas y áreas desde nuevas perspectivas”. (Hernández, Fernández y Baptista, 2010, p.79)

¹² IASC: The Internacional Accounting Standars Committee, en español el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad.

¹³ IASB (International Accounting Standards Board) en español Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

¹⁴ CINIIF: Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera.

¹⁵ IASCF: International Accounting Standards Committee Foundation, en español la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad.

Según Jiménez (2013), el IICE¹⁶ junto con su Comité de pronunciamiento integrado por Firmas Auditoras Internacionales y Organismos de Control, lograron que la Federación Nacional de Contadores del Ecuador emitiera en 1999 las NEC¹⁷, en base a la adaptación de las NIC¹⁸ para la presentación de Estados Financieros a nivel tributario, bancario y societario.

La crisis financiera que tuvo el Ecuador en 1999, permitió en base a NIC aplicar NEC como la corrección monetaria y la conversión de Estados Financieros por el cambio de moneda de sucre a dólares. El IICE mantuvo la actualización de NEC hasta el año 2000. (Jiménez, 2013). La Superintendencia de Compañías resuelve en el año 2006, mediante resolución No. 06.Q.ICI.004¹⁹ adoptar las NIIF en el país, a partir del año 2009 derogando las NEC.

En Ecuador la aplicación de NIIF se dio mediante resolución de la Superintendencia de Compañías No. 08.G. DSC.010²⁰ en el año 2008, con un calendario para el período de transición (2010-2012) incluyendo a las Pymes al año 2012. (Superintendencia de Compañías, 2008)

Para el año 2011, la Superintendencia de Compañías mediante Resolución No. SC.Q.ICI.CPAIFRS.11.01²¹ indicó que las Pymes aplicarán NIIF para Pymes, estableciendo parámetros y condiciones de las entidades sujetas a su control. (Ron Amores, 2015)

Durante el mismo año, expide mediante resolución No. SC.Q.ICI.CPAIFRS.11.010²² la Superintendencia de Compañías, el reglamento para la aplicación de NIIF completas y NIIF para Pymes.

En la mayoría de países principalmente los desarrollados, en relación al reconocimiento de ingresos, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad pueden aplicar las NIIF

¹⁶ IICE: Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador.

¹⁷ NEC: Normas Ecuatorianas de Contabilidad.

¹⁸ NIC: Normas Internacionales de Contabilidad.

¹⁹ Resolución No. 06.Q.ICI.004 de la Superintendencia de Compañías del 21 de agosto del 2006, mediante publicación en Registro Oficial 348 el 4 de septiembre del 2006.

²⁰ Resolución No. 08.G. DSC.010 de la Superintendencia de Compañías del 20 de noviembre del 2008, mediante publicación en Registro Oficial 498 del 31 de diciembre del 2008. (Adopción de NIIF y calendario de actividades)

²¹ Resolución No. SC.Q.ICI.CPAIFRS.11.01 de la Superintendencia de Compañías del 12 de enero del 2011, mediante publicación en el Registro Oficial 372 del 27 de enero del 2011 (NIIF para Pymes).

²² Resolución No. SC.Q.ICI.CPAIFRS.11.010 de la Superintendencia de Compañías del 11 de octubre del 2011, mediante publicación en el Registro Oficial 566 del 28 de octubre del 2011 (Reglamento para la aplicación de NIIF completas y NIIF para Pymes).

completas, depende de cada jurisdicción si le permiten utilizar la NIIF para sobre los ingresos, por ser una norma independiente, aunque goce de los mismos principios de las NIIF completas.

Las Pymes²³ pueden diferir en varias jurisdicciones a nivel mundial, debido a la economía y variables como: el número de empleados, el nivel de ventas establecidos como parámetros para considerar a la pequeña y mediana entidad o empresa. Se podría considerar a una persona natural como Pyme para algunos organismos de control, ocasionando incluso dentro de cada país disyuntivas a nivel contable-financiero y tributario.

En países desarrollados como Noruega la NIIF para Pymes no es permitida, sin embargo están considerando la posibilidad de desarrollar una norma nacional basada en NIIF para Pymes según página oficial de la IFRS. Mientras que en países de América Latina, por ejemplo en Argentina las NIIF para Pymes no son obligatorias pero son admitidas para su uso siempre que la entidad tenga el carácter de pyme. (Molina, Díaz, Vásquez y Casinelli, 2014)

Muchas pymes en Ecuador se mantienen de manera informal, por lo general conformada por personas naturales, debiendo registrarse como establece la legislación ecuatoriana para estos tipos de negocios. (Yance, Solís, Burgos, y Hermida, 2017)

En Ecuador los organismos de control, tenían sus propios rangos para clasificar a una pyme, según monto de ingresos, activos y número de empleados; la Superintendencia de Compañías sólo consideraba a las personas jurídicas, el Ministerio de Industrias y Productividad clasificaba en micro, pequeña, mediana y grande, sin embargo para la Administración Tributaria no hacía diferenciación entre personas naturales o jurídicas. (Cuadro 1 Anexo 1)

Según publicación SRI, 2009 como lo menciona Criollo:

“Para fines tributarios las PYMES de acuerdo al tipo de RUC que posean se las divide en personas naturales y sociedades”. (Criollo, 2012, p.58)

Por tanto, una persona natural, según su actividad en Ecuador podría ser pyme para la Superintendencia de Compañías o el Ministerio de Industrias y Productividad, pero si tributariamente tiene RUC como persona natural obligado a llevar contabilidad genera confusión si utilizó correctamente NEC 9, NIIF completas o NIIF para Pymes sobre ingresos.

²³ Pymes: “Las Pymes se caracterizan por ser administrada por una persona natural o jurídica y que realizan algún tipo de actividad dentro del sistema productivo del país, que comercialización bienes o servicios”. (Yance, Solís, Burgos y Hermida, 2017, p.3)

El conflicto generado por los organismos de control hizo que la Administración Tributaria se pronuncie a través de reformas legales sobre NIIF, entre ellos las normas contables y tributarias de las personas naturales obligadas a llevar contabilidad.

Cuadro 2

Reformas legales de la Administración Tributaria sobre NIIF en Ecuador

Base Legal	Aplica para:	Contabilidad según:	Aspecto tributario
1. Art. 39 del RLORTI (vigente al 2013) ²⁴			
	Personas naturales obligadas a llevar contabilidad	NEC y a las NIC (en aspectos no contemplados por las NEC)	Cumplir disposiciones de la ley y reglamento
	Sociedades bajo el control de la Superintendencia de Compañías	Normas contables que dicte su organismo de control	Cumplir disposiciones de la ley y este reglamento
2. Art. 39 del RLRTI (vigente al 2018) ²⁵			
	Se refiere a los estados financieros	Principios normativos exigido por el organismo de control, serán base para la elaboración de las declaraciones tributarias, y presentación ante esos organismos	Los contribuyentes cumplirán con las disposiciones de la LRTI, reglamento y normativa tributaria emitida por el Servicio de Rentas Internas
3. Resolución SRI No. NAC-DGERCGC16- 00000138 ²⁶			
	Personas naturales obligadas a llevar contabilidad en contabilización de contratos de construcción	NIIF para Pymes sección 23 párrafos 23.17 al 23.27 (a partir del ejercicio fiscal 2016)	
	Sujetos pasivos bajo el control de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros (contratos de construcción)	NEC o NIC para Contratos de construcción antes del ejercicio 2010 NIC para contratos de construcción desde el ejercicio fiscal 2010 en adelante	Conforme a lo establecido en el Art.19 de LRTI respecto a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad

Fuente: Servicio de Rentas Internas, marco legal

Elaborado por: Autora

El artículo 39 del RLORTI vigente al 2013, prestó a confusión, según Ron Amores (2015), si la Superintendencia de Compañías derogó las NEC y organismos contables indican que están desactualizadas, de acuerdo a este artículo se mantendrían aplicables para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad.

²⁴ Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Decreto Ejecutivo 374 publicado en Registro Oficial No. 209 del 8 de junio del 2010, vigente al 2013.

²⁵ Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Decreto Ejecutivo 580 publicado en Registro Oficial No. 448 del 28 de febrero del 2015, vigente al 2018.

²⁶ Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000138 del 28 de marzo del 2016, publicada mediante Tercer Suplemento en Registro Oficial No. 726 del 5 de abril del 2016.

Lo cual significa que en la práctica estos contribuyentes durante ese período, podrían haber contabilizado sus ingresos bajo NEC 9 o NIC 18 (NIIF completas). Sin embargo, también hace referencia a las que están bajo el control de la Superintendencia esto incluye a las Pymes, que bien pudieren haber aplicado NIIF para Pymes sección 23.

Para las actividades de construcción, SRI mediante resolución NAC-DGERCGC16-00000138, estableció métodos contables, para el reconocimiento de los ingresos de las personas naturales, que a partir de ejercicio fiscal 2016 pueden utilizar NIIF para Pymes, y para ejercicios anteriores pudieron haber utilizado NEC o NIC.

Las NIIF completas y NIIF para Pymes, ante el problema de contabilización y de interpretación por parte de los contribuyentes y la Administración Tributaria demandan un esfuerzo de armonización. Las diferencias tributarias y contables financieras que se dan en el país dan pauta para explorar a qué se debe la disyuntiva de valores financieros y tributarios declarados sobre el reconocimiento de ingresos.

La prácticas contabilizadas erróneamente permite en los contadores realizar para los contribuyentes con o sin intención, elusión, evasión e incluso llegar al fraude fiscal producto de las divergencias entre lo financiero y lo tributario pudiendo ser sancionado.

2.2. Reconocimiento de ingresos en base a NEC, NIC o NIIF

En el reconocimiento de ingresos resulta útil conocer las similitudes y diferencias de la aplicación de NEC 9; NIC 18, NIIF 15 (NIIF completas) y NIIF para Pymes sección 23. (Figura 1 Anexo 1)

La técnica contable de NEC, NIIF completas y NIIF para Pymes sobre ingresos, se aplican a las transacciones de venta de bienes, prestación de servicios, intereses, regalías y dividendos de las personas naturales obligadas a llevar contabilidad. Sin embargo, mantienen diferencias puntuales:

-Según Sisalima (2013), bajo NEC no aclara que deban cumplirse todos los requisitos para reconocer los ingresos y en contratos de construcción utiliza el método de contrato terminado.

-Para NIC 18/NIIF para Pymes sección 23, tiene diferentes modelos de reconocimiento de ingresos para cada actividad, toma en consideración la transferencia de riesgos, beneficios, medición con fiabilidad y en la actividad de construcción contabiliza bajo el método de avance de obra.

A partir de enero del 2018 entró en vigencia la NIIF 15 “Ingresos provenientes de contratos con clientes”, ya que los Consejos de Normas de Contabilidad: FASB²⁷ de Estados Unidos y el IASB²⁸ de Londres emitieron en conjunto una nueva norma de aplicación sobre el reconocimiento de ingresos, que incluye nuevas conceptualizaciones.

La NIIF 15 reemplaza a la NIC 18 “Ingresos por actividades Ordinarias” y a la NIC 11 “Contratos de Construcción”, se valora el contrato con el cliente, independientemente del tipo de transacción o industria, tiene un único modelo de ingreso para obligación de desempeño y en la transferencia del control.

En la NIIF 15 se destaca el enfoque de los cinco pasos y se convierte en contabilización mucho más real incluso para la aplicación en actividades de construcción. La adopción de la NIIF 15 incluso puede ser anticipada, significa que ya queda a criterio de las entidades si para los períodos 2015-2016-2017 la utilizan o siguen aplicando la NIC 18, sin embargo la adopción a partir de enero del 2018 es obligatoria. La NIIF 15 impactará en varios sectores en el mundo, donde su operación principal sea en base a contratos con los clientes, como el sector de la construcción, inmobiliario, telecomunicaciones, servicios de ingeniería, diseño e implementación de software. (Delgado, 2017)

En cuanto al reconocimiento de gastos, el gasto por interés en NEC y NIIF se realiza en base al principio del devengado²⁹ tal como lo indica el marco conceptual. Incluso cuando existe deuda y el interés incluye un descuento, éste tiene un tratamiento contable y método como lo indica PWC³⁰.

²⁷ FASB (Financial Accounting Standards Board) en español Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (Estados Unidos).

²⁸ IASB (International Accounting Standards Board) en español Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Londres).

²⁹ El principio del devengado se refiere a reconocer la transacción cuando se realice el hecho independientemente de la fecha de cobro o pago. (Sánchez, 2010)

³⁰ PWC- PricewaterhouseCoopers: “Cuando el interés incluye un descuento o premio originado en la emisión de instrumento de deuda, el descuento o premio se amortiza usando el método de interés efectivo”. (PricewaterhouseCoopers-Ecuador, 2007, p.7)

Conocer la adecuada forma de registro de los ingresos, principalmente en la prestación de servicios, a través de los diferentes métodos de realización según contrato, tiempo, plazo; realizar correctamente las estimaciones, registro a valor razonable, tratamiento de los anticipos son algunos de los aspectos a considerar para la correcta aplicación de las normas.

2.3. Prácticas contables tributarias sobre reconocimiento de ingresos según autores

Cuadro 3

Prácticas contables tributarias en Ecuador sobre ingresos

Detalle de actividades y/o negocios	Práctica contable tributaria	Contablemente lo correcto	Efecto tributario
Actividad de construcción, persona natural aporta terreno para construir un inmueble	Constructora considera el terreno como activo fijo y procede a revalorizarlo	Terreno aportado forma parte del inventario y no está sujeto a revalorización	Revalorización puede presentar diferencias significativas en una revisión por parte de la Administración Tributaria
Prestación de servicios/proyectos de ingeniería, contratos de construcción, inmobiliarios	No mantener un adecuado control de ingresos y costos asociados con cada proyecto, si hay varios al mismo tiempo	Costos deben contabilizarse como parte del activo hasta que exista el registro del ingreso sobre método de avance de obra	En una determinación tributaria si establecen que hay costos que no tienen ingresos asociados, son gastos no deducibles y se debe pagar el IR ³¹
Facturación de anticipos ³² de clientes	Facturar o no el anticipo por el dinero que se recibe en un negocio contractual de servicios	Si existe la factura aplicando NIIF no se constituye un ingreso ya que el servicio aún no se ha dado	Para la Administración Tributaria si existe facturación debe ser declarada.
Persona obligada a llevar contabilidad tiene varias actividades económicas	Declarar parcialmente o no declarar todas sus actividades económicas	Declarar todas sus actividades económicas	Cruce de información entre Instituciones Financieras-SRI limitado por sigilo bancario
Persona natural aumenta sus registros de ingresos con fin específico	Con el fin de obtener un crédito o ganar una licitación como proveedor del Sector Público	El contribuyente debe registrar la realidad de sus ingresos de actividades económicas	Podría caer en la figura de fraude tributario

Fuente: (Vela y Bustos, 2013-2014) y varios

Elaborado por: Autora

Las prácticas contables tributarias expuestas anteriormente, han sido investigadas por otros autores y utilizadas principalmente por las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, por lo que ya existe una alerta para las entidades de control tributarias a nivel mundial.

³¹ IR: Impuesto a la Renta.

³² Anticipo: "Según la NIC 18 los anticipos recibidos de clientes no se registran como ingresos a pesar de haber sido facturados. El anticipo se factura antes de iniciar la prestación del servicio de manera que no se ha incurrido en ningún costo, al no haber un costo tampoco hay un ingreso relacionado". (Martínez, 2014, p.46)

Administraciones tributarias de diferentes países están tomando ciertas soluciones para resolver las divergencias financieras y tributarias sobre todo en el reconocimiento de los ingresos de los contribuyentes. En países desarrollados como España³³, mantiene un marco normativo propio en relación con los cambios a NIIF, aún mantiene ciertas diferencias.

En Chile producto de las divergencias financieras y tributarias al aplicar NIIF incluido el tema de ingresos, generó para el fisco diferencias al momento de revisión; se publicó la Declaración Jurada mediante Resolución exenta SII N15³⁴ como medida de control conciliatoria. Un anexo que establece forma y plazo de la declaración jurada anual mediante el formulario N. 1872. (Calderón, 2013)

En Perú, por resolución No. RTF 3557-2-2004 de la SUNAT³⁵ en el reconocimiento de ingresos deben ser registrados cuando se transfieran riesgos y beneficios de propiedad, bajo NIC 18, con la norma tributaria están alineados; si se reconoce un ingreso contablemente lo hará también tributariamente, descartando diferencias. (Castro, Melinc y Zegarra, 2016). En Ecuador aún no existe un pronunciamiento por parte del SRI, que resuelva las diferencias financieras y tributarias, por la aplicación incorrecta de las normas y la utilización de ciertas prácticas de las personas naturales obligadas a llevar contabilidad.

3. Metodología

El presente es un estudio exploratorio de las prácticas contables tributarias aplicadas a la realidad sobre los ingresos en el contexto ecuatoriano (Hernández, Fernández y Baptista Lucio, 2010). Busca determinar la manera en que realizan los contribuyentes su contabilización financiera aplicando NIIF completas y NIIF para Pymes sobre ingresos y el aspecto interpretativo tributario que considera la Administración Tributaria para su revisión.

Para ello el presente estudio utiliza un enfoque cualitativo con diseño descriptivo, explicativo, analítico y comparativo. El método de la investigación es con diseño no experimental de tipo transversal. El diseño no experimental implica observar los fenómenos tal como aparecen en su contexto natural para su análisis posterior y transversal porque la

³³España: "Ha optado por conservar su modelo normativo de regulación propia, en convergencia con las NIIF, pero ha mantenido ciertas diferencias que, [...] pueden considerarse relevantes". (Molina, Díaz, Vásquez y Casinelli, 2014, p.14)

³⁴Declaración Jurada sobre Diferencias de Valores Financieros y Tributarios. Resolución exenta SII N15 publicada el 4 de febrero del 2011, Chile.

³⁵SUNAT: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Perú).

recolección de datos se realiza en un único momento. (Hernández, Fernández y Baptista Lucio, 2010).

3.1. Técnicas cualitativas utilizadas en el mundo en el ámbito contable y tributario

Según Herrera y Gallardo (2012) de acuerdo al método y al objeto de estudio, se usarán técnicas cualitativas y/o cuantitativas para obtener la información. Las técnicas cuantitativas son muy generalizables, mientras que las cualitativas son puntuales y analizan determinados aspectos. (Hueso y Josep, 2012)

Las técnicas cualitativas más utilizadas son la observación participante, entrevista, dinámicas de grupo, historias de vida, cuestionario. (López y Sandoval, 2006). El investigador deberá seleccionar la más adecuada para su investigación.

La investigación cualitativa se aplica en estudios a nivel micro, focalizados, a pesar de que sus resultados no son generalizables permite señalar aspectos y discrepancias, con un análisis a detalle que permite resolver una problemática de la realidad social. (Posso, 2011)

La investigación cualitativa en temas contables, es un método usual de aproximación, conveniente para saber el nivel de conocimiento contable, utiliza como técnicas de recolección cuestionarios y entrevistas, presentar la información y se logre la comprensión de lo que sucede en la realidad. (Pérez, 2014)

En el ámbito contable y tributario, hay experiencias de estudios cualitativos, que utilizan técnicas cualitativas, como cuestionarios³⁶ y entrevistas, tales como:

Un estudio respecto a los métodos cualitativos más utilizados en temas contables, realizó un análisis de 235 publicaciones en tres revistas indexadas del período 2010-2014, 108 fueron de aspectos contables, de éstos, 56 correspondieron a un enfoque cualitativo. Siendo los más utilizados el descriptivo, explicativo y exploratorio. (Pérez, 2014)

³⁶ Cuestionario: Interrogación directa a los sujetos sobre los que se desea conocer el comportamiento. (Pérez, 2014)

Nueva Zelanda, en un estudio tributario utilizó entrevistas de contribuyentes individuales. De los 2267 invitados del registro electoral 2008, 92 indicaron su deseo de participar, pero finalmente sólo 30 participaron en entrevistas telefónicas por falta de tiempo. (Saad, 2012)

En España se realizó un estudio de caso de una entidad por la reestructuración contable entre matriz y planta operativa. Durante el período 1992-1998, se obtuvo información a través de entrevistas a personal del Departamento de Gestión y de Producción. (Gutierrez y Escobar, 2005)

En México se realizó un estudio exploratorio y descriptivo en una institución educativa sobre actualización contable, de enero a mayo 2013, utilizando cuestionarios y entrevistas semiestructuradas a estudiantes, de una población de 39, se encuestaron a 15 y se entrevistaron a 3. (Gómez, Rodríguez y Guzmán, 2013)

En Colombia para un estudio de caso empresarial, en aspectos contables, se utilizó como técnica la entrevista semiestructurada con cuestionarios, dirigida a actores estratégicos de la entidad y departamento de contabilidad, desarrollada durante 15 meses, 35 entrevistas. (Ospina y Villaquirán, 2010)

En Uruguay, respecto a un asunto contable, se realizó una investigación no experimental, utilizando metodología cualitativa y exploratoria, de un grupo de empresas, período 2008-2012. (Pontet, López y Volpi, 2013)

En Ecuador, utilizaron metodología descriptiva, con técnica de entrevista al personal y peritos, para conocer los diferentes escenarios contables y tributarios sobre el gasto de depreciación en una entidad camaronera. Llegando a la conclusión que la compañía debe usar el método contable independientemente de lo que diga la normativa tributaria. (Ochoa, Rivas y Loor, 2016)

En la investigación contable se debe contar con una base teórica que reaccione a aspectos cualitativos y cuantitativos y se adapte a los cambios que exige el entorno. (Saavedra y Saavedra, 2015)

3.2. Técnicas cualitativas en Ecuador en el ámbito contable y tributario

En esta investigación cualitativa, se utiliza la dinámica de grupo entre ellas la técnica

Delphi³⁷, puede ser en línea según (Campoy y Gomes, 2009), usando como instrumento los cuestionarios³⁸, cuyos métodos de recolección son encuestas y entrevistas. Es ventajoso en estudios exploratorios principalmente donde se necesita obtener información de expertos para el análisis de algún problema complejo.

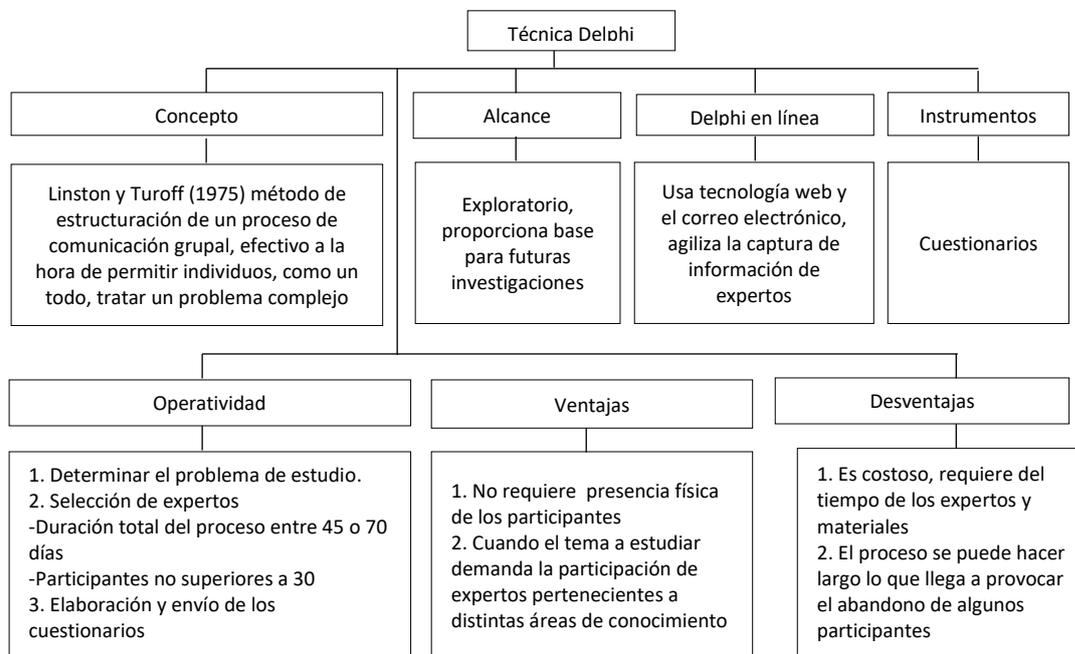


Figura 2: Técnica Delphi

Fuente: Campoy y Gomes, 2009, p.284-288

Elaborado por: Autora

Las encuestas y entrevistas permiten levantar información para el análisis respectivo. Los actores partícipes encuestados y entrevistados para explorar su opinión son 12 expertos profesionales contables, tributarios, auditores, catedráticos del sector público y privado.

La encuesta fue estructurada con 10 preguntas de tipo abiertas, cerradas y de selección múltiple para conocer el rol laboral de los expertos profesionales, a qué sector pertenecen público, privado o mixto³⁹, si conocen el cambio de la normativa de NIC 18 a NIIF15, obtener lista de prácticas contables tributarias más comunes, conocer las principales diferencias de contabilización NIIF con el aspecto tributario, consultar si los formularios de IVA o Renta tienen impactos al aplicar NIIF 15, qué recomendaciones deben hacerse para resolver las divergencias financieras y tributarias sobre los ingresos, qué mecanismos podría utilizar la

³⁷ "La técnica Delphi fue desarrollada en 1950 por Dalkey y tiene por objetivo conocer la opinión de un grupo de personas en relación a un problema, sin que los integrantes se reúnan físicamente". (Campoy y Gomes, 2009, p.284)

³⁸ Cuestionarios en técnica Delphi: El objetivo de la técnica es lograr un consenso fiable entre las opiniones de un grupo de expertos, a través de una serie de cuestionarios". (Campoy y Gomes, 2009, p.284)

³⁹ Mixto: labora en el sector privado y público.

Administración Tributaria para su revisión e interpretación de NIIF, qué sector se beneficiaría con el método que resuelva las divergencias financieras y tributarias respecto a los contribuyentes incluidos los obligados a llevar contabilidad: (Anexo 2)

Para la encuesta y entrevista se ha seleccionado a 12 expertos en el área de contabilidad, tributación, auditoría, que aplican estos temas en su vida laboral, profesional y catedrática: El 50% son auditores del sector público, del departamento de auditoría de la Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas. El 42% corresponde al sector privado; 8% auditor que labora de manera mixta. (Tabla 1 Anexo 4)

4. Resultados

El diseño no experimental, se complementa a través de las encuestas realizadas, a 12 expertos profesionales contables, tributarios, auditores, catedráticos del sector público, privado y mixto, utilizando la técnica Delphi y en línea. Los principales resultados fueron: (Anexo 3 y 4)

La mitad de los expertos profesionales del sector público no tienen conocimiento del cambio de la normativa contable. El 75% sí conoce. (Tabla 2 Anexo 4)

Se obtuvo información de las prácticas contables tributarias más comunes que aplican las personas naturales obligadas a llevar contabilidad a la hora de reconocer sus ingresos. (Cuadro 4). La práctica contable tributaria más común que coinciden los expertos es que los contribuyentes reconocen el ingreso cuando los perciben, generalmente es cuando reciben las facturas comerciales, contabilizan la venta y no necesariamente al momento de prestar el servicio.

Las personas realizan la contabilidad en función de las normativas tributarias, lo aplican en el caso de los anticipos, honorarios profesionales o tienen una contabilidad informal principalmente en la actividad de construcción.

A modo de ejemplo, para explicar lo que dijeron los expertos, se presenta la contabilización y el tratamiento tributario adecuado para la prestación de servicios profesionales entre dos contribuyentes, considerando quien realiza el servicio “Contribuyente A” es una persona natural obligada a llevar contabilidad y quien solicita el servicio es no obligada a llevar contabilidad “Contribuyente B”.

Prestación de servicios profesionales por un valor de \$1.000 más 12% de IVA⁴⁰. Con fecha 30 de diciembre del 2017 el “Contribuyente A” recibe \$500 por concepto de anticipo, el 15 de enero del 2018 se entrega la factura por los servicios realizados, el 30 de enero del 2018 se recibe el pago de la factura por los servicios prestados.

“Contribuyente A”

Comprobante de Diario # 360			
# Mensual: 0			
Periodo: DICIEMBRE / 2017			
Fecha Mov: 30/dic./2017		Ref.:	
CUENTA	DESCRIPCION	DEBITO	CREDITO
10 10102001	Bancos Locales P/r anticipo recibido de clientes	500.00	
10 10403001	Anticipos a Proveedores P/r anticipo recibido de clientes		500.00
Totales>		500.00	500.00

GERENTE GENERAL

CONTADOR

Fuente: Software contable AdapTech

El anticipo de clientes que recibe el “Contribuyente A” si no existe soporte de facturación y como aún el servicio no se ha realizado, para el período 2017 tributariamente lo declarará como un Ingreso No Gravado.

“Contribuyente A”

Comprobante de Diario # 361			
# Mensual: 0			
Periodo: ENERO / 2018			
Fecha Mov: 15/ene./2018		Ref.:	
CUENTA	DESCRIPCION	DEBITO	CREDITO
10 10205001	Cuentas Por Cobrar Clientes P/r factura #5100 por el servicio realizado	620.00	
10 10403001	Anticipos a Proveedores P/r factura #5100 por el servicio realizado	500.00	
40 102001	Ingresos por servicios prestados P/r factura #5100 por el servicio realizado		1,000.00
20 10701001	12% IVA Cobrado en Ventas P/r factura #5100 por el servicio realizado		120.00
Totales>		1,120.00	1,120.00

GERENTE GENERAL

CONTADOR

Fuente: Software contable AdapTech

Para el período de enero del 2018, el “Contribuyente A” podrá considerar tributariamente un Ingreso Gravado por concepto de los servicios prestados profesionales, siendo que realizó el servicio el 15 de enero del 2018 y cobró el 30 de enero del 2018, como es dentro del mismo

⁴⁰ IVA: Impuesto al Valor Agregado.

mes no genera mayores brechas de tiempo. Sin embargo en la práctica contable tributaria, los contribuyentes no registran o esperan a la fecha del cobro de la factura para contabilizar el ingreso y si se generan en distintos períodos, con cantidades materialmente significativas, en servicios a largo plazo, tendrían un mayor impacto tributario.

El sector privado y el mixto concuerdan que la diferencia principal se da porque de acuerdo a NIIF no se necesita de una factura para poder reconocer el ingreso; se analizan otras variables como los riesgos y beneficios descritos en las NIIF. (Cuadro 5)

El sector público considera que las diferencias se dan porque los contribuyentes llevan su contabilidad en cuanto a las formalidades que exige la ley tributaria (la facturación) y no en cuanto al principio del devengado que es lo que establecen las normas contables.

“Contribuyente A”

Comprobante de Diario # 362

Mensual: 0

Periodo: ENERO / 2018

Fecha Mov: 30/ene./2018

Ref.:

CUENTA	DESCRIPCION	DEBITO	CREDITO
1010102001	Bancos Locales P/r cobro de factura #5100 por servicios prestados	620.00	
1010205001	Cuentas Por Cobrar Clientes P/r cobro de factura #5100 por servicios prestados		620.00
Totales>		620.00	620.00

GERENTE GENERAL

CONTADOR

En casos de contratos a largo plazo, la práctica hace que al final se reconozcan los ingresos lo cual es incorrecto, el servicio se debe reconocer según el avance del mismo y no esperar presentar facturaciones que posiblemente correspondan a períodos anteriores. Lo que indican los expertos es realizar una adecuada contabilización y declaración conforme al tiempo y hacer ajustes conciliatorios para resolver las diferencias.

El cambio de la normativa contable de NIC18 a NIIF 15 no tiene impacto significativo en el formulario del IVA según indicaron el 67% de los expertos. Por otra parte, lo que sí consideran que incrementará es la base imponible del Impuesto a la Renta según el 58% de los encuestados. (Tabla 4 Anexo 4)

Para resolver las divergencias en el reconocimiento de los ingresos de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad. El 92% está de acuerdo en una metodología de aplicación e interpretación de la norma. (Tabla 5 Anexo 4). De hecho, todos los expertos coinciden en que el mecanismo adecuado que podría utilizar el SRI para su revisión es el anexo de cuadros conciliatorios de las divergencias financieras y tributarias; mientras que la modificación a las leyes y reglamentos, la mitad de los encuestados están de acuerdo, de los cuales el 42% lo solicita el sector privado y 8% del mixto. (Tabla 6 Anexo 4)

Los auditores públicos y privados coincidieron que el sector que más se beneficiaría con un método que resuelva las divergencias financieras y tributarias de los ingresos es el de la construcción, sector automotriz y otros servicios, debido a que prestan servicios por un largo período hasta su ejecución o realización. Otros sectores beneficiados serían los que facturan por honorarios, los médicos, entidades que venden intangibles, petroleras según expertos públicos. (Cuadro 6 Anexo 4)

De los 12 participantes entrevistados, la mitad fueron del sector público y la otra mitad del sector privado y mixto:

La técnica Delphi y en línea, empleada en el estudio cualitativo de los 6 expertos profesionales entre ellos contadores, auditores del sector privado y catedráticos, de Quito y Guayaquil, se obtuvieron los siguientes resultados: (Anexo 5)

Experto A, opinó: “Una de las prácticas más comunes es que los contribuyentes sólo reconocen el ingreso con la emisión de la factura. No existen riesgos con una adecuada conciliación tributaria”. Mientras que para el experto B, expresó: “El principal riesgo es que los ingresos no se facturen y no se declaren, se oculten o no se registren contablemente”.

Experto C, indicó: “Facturación no es igual a reconocimiento de ingresos, en una auditoría tributaria podría generarse el riesgo de glosas. El SRI debe evaluar aspectos financieros en la autodeterminación de impuesto a la renta y tener personal experto de NIIF”.

Experto D, considera que hay que reconocer el ingreso contablemente refiriéndose a los ingresos por servicios realizados y no facturados. Enfatizó: “Se debe llevar un registro de ingresos por servicios prestados no facturados, sustentar adecuadamente. Sugiero que la

Administración Tributaria implemente controles y realice un seguimiento de los ingresos no facturados con pruebas posteriores”.

Experto E, explicó a detalle: “Contabilizar la venta cuando se factura sin considerar otros factores es la práctica más común, los principales riesgos son el tiempo y la detección. La autoridad tributaria debe comprender los distintos escenarios para reconocer los ingresos de un contribuyente”.

Experto F dijo: “En una auditoría tributaria el riesgo principal es la determinación de glosas por la forma cómo los contribuyentes reconocen los ingresos, costos y gastos. Para resolver divergencias se necesitan reformas reglamentarias y operativas”.

Se realizaron entrevistas exclusivas en base a la experiencia y conocimiento de 6 expertos auditores tributarios en el departamento de auditoría de la Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, con el fin de obtener sus puntos de vista (Anexo 6). Entre los resultados tenemos:

Funcionario A, mencionó: “Se ha detectado falencias con los anticipos de profesionales, es imprescindible regular el sector. Una de las prácticas tributarias más comunes en actividades de construcción”.

Funcionario B, indicó: “No hay límite en la normativa tributaria que diga cuándo una persona natural debe hacerse sociedad”. Reconoce que existen más controles cuando el contribuyente es sociedad que en personas naturales principalmente las obligadas a llevar contabilidad.

Funcionario C, dijo: “Las personas naturales obligadas a llevar contabilidad deberían llevar sus registros contables bajo NIIF y no lo hacen por la informalidad”. De hecho, para el funcionario D, comentó: Que de los 150 casos que ha tenido durante su larga experiencia, sólo un contribuyente lleva adecuadamente sus registros bajo NIIF. Expresó: “Existe mucha informalidad en el aspecto contable principalmente en el sector de la construcción y servicios por honorarios profesionales”.

Funcionario E, afirmó: “La informalidad de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, les falta hasta registros de ingresos y egresos o contar con una contabilidad formal bajo NEC o NIIF”. Espera que la Administración Tributaria se pronuncie con una circular para las actividades de construcción con los nuevos cambios contables.

Funcionario F, opinó: “Las personas naturales obligadas a llevar contabilidad tienen aplicación de las normas contables en función de las normativas tributarias. Uno de los riesgos observados es el reconocimiento indebido del ingreso fuera del período fiscal en el que se devengó. El control por parte del SRI para mitigar esos riesgos es el cruce de información con terceros. Resulta necesario capacitar a los servidores públicos para que conozcan el alcance de los cambios propuestos por la nueva normativa contable”.

5. Conclusiones

Los países desarrollados y en vía de desarrollo han optado por la adopción de las NIIF en respuesta a la internacionalización de los negocios. Sin embargo, en Ecuador existen divergencias financieras y tributarias producto de la incorrecta aplicación e interpretación de las NIIF.

Los auditores de la Administración Tributaria cuando realizan las glosas a los contribuyentes por la aplicación incorrecta de las normas tributarias, generan ingresos para el Estado; sin embargo este servicio de control genera un costo. Es por eso que el auditor del sector público debe aplicar principios de las NIA⁴¹, respetando procedimientos y tipos de auditoría. (Julve, 1994).

La práctica contable tributaria más común es cuando orientan el registro de ingresos tomando en cuenta únicamente la factura comercial y se olvidan de otros factores como el riesgo, el tiempo, el principio del devengado; ocurre principalmente en la actividad por servicios realizados y no facturados, que se dan en actividades de construcción, honorarios profesionales, anticipos y proyectos de ingeniería; los contribuyentes prefieren no registrar o registrar todo al final, que ir sustentando adecuadamente y declararlas paulatinamente conforme al tiempo, sobre todo si son de largo período hasta su ejecución o realización.

Las personas naturales obligadas a llevar contabilidad deben dejar la informalidad de sus registros contables y contabilizar sus ingresos bajo NIIF. En el reconocimiento de ingresos deben aplicar el principio del devengado y para el ente de control tributario, declararlos como ingresos no gravados del período.

⁴¹ NIA: Normas Internacionales de Auditoría.

El anexo conciliatorio que resuelva las divergencias financieras y tributarias, seguido de cambios en la normativa tributaria son las soluciones que han impartido entes de control tributarios a nivel mundial y coincide con la sugerencia de los expertos encuestados.

De hecho administraciones tributarias como España lo hicieron a través de la normativa, minimizando las diferencias. Por otra parte, Perú y Chile tomaron acciones como circulares, resoluciones solicitando anexos que incluyen el reconocimiento de ingresos, para alinear el aspecto tributario con el contable logrando resolver las divergencias.

En Ecuador de acuerdo a la actividad económica de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, existen diferentes criterios de registro contables y tributarios sobre los ingresos; con la propuesta de una metodología que ayude a saber qué contabilizar y qué declarar, con cuadros conciliatorios, sería útil para evitar confusiones de las prácticas que realizan los contribuyentes y facilitaría el control por parte de la Administración Tributaria minimizando riesgos y logrando el buen comportamiento tributario.

El establecimiento de una metodología contable con enfoque de ingreso verdadero/deductivo⁴², permitiría una mejor aplicación de la norma e interpretación para una adecuada revisión desde los puntos de vista privados y públicos.

Los expertos esperan un pronunciamiento por parte de la Administración Tributaria sobre todo para regular el sector de las actividades de construcción y servicios por honorarios profesionales por parte de las personas naturales obligadas a llevar contabilidad en cuanto al reconocimiento de los ingresos y regular ciertas prácticas que generan las diferencias contables y tributarias.

Fuentes Bibliográficas

Calderón, P. (2013). Ingresos: una mirada financiera y tributaria. *Revista de Estudios Tributarios*(8), 173. Obtenido de <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41090/42635>

⁴² Enfoque de ingreso verdadero/deductivo: “Emplean el razonamiento analítico para [...] fundamentar los beneficios de emplear un modelo particular de valuación de activos y determinación de ingresos distinto del postulado por la contabilidad del costo histórico. En general, parten de objetivos y postulados sobre el contexto y de allí derivan métodos específicos”. (Rodríguez, 1997, p.42)

- Campoy , T., y Gomes, E. (2009). Técnicas e instrumentos cualitativos de recogida de datos. *Manual básico para la realización de tesinas, tesis y trabajos de investigación*, 275-302.
- Castro Barreda, G., Melinc Montesinos, L., y Zegarra Cuchurumi, M. (2016). Evaluación del efecto de transición de la NIC 18 a la NIIF 15 en el reconocimiento de ingresos por contrato de venta en el sector minería. *Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC)*. Lima.
- Criollo, S. (2012). "Implementación de una consultoría tributaria contable con servicio personalizado en la ciudad de Otavalo Provincia de Imbabura. *Universidad Técnica del Norte*. Ibarra.
- Delgado Loor, F. (2017). Análisis de la NIIF 15 Ingresos provenientes de contratos con clientes. *SMS ECUADOR, Boletín de Noticias*. Ecuador. Obtenido de <http://www.smsecuador.ec/niif-15-ingresos-de-contratos-con-los-clientes/>
- Dirección Nacional Jurídica-Departamento de Normativa. (2016). Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno: Art.39.
- Esteban Hernández, E. (2005). Reflexiones sobre la naturaleza y los orígenes de la contabilidad por partida doble. *Pecunia*, 93-124.
- Gómez, M., Rodríguez, J., y Guzmán, S. (2013). Estudio exploratorio-descriptivo: "Curso Híbrido: Contabilidad V". *Revista de Investigación Educativa de la Escuela de Graduados en Educación*, 4(7), 70-79.
- Gutierrez, F., y Escobar, T. (2005). El papel proactivo de la contabilidad en la configuración organizativa: El estudio de un caso. *Observatorio Iberoamericano de contabilidad de gestión*(6), 117-138.
- Hernández, R., Fernández, C., y Baptista Lucio, M. d. (2010). Metodología de la Investigación. D.F., México: McGRAW-HILL/INTERAMERICANA EDITORES S.A.
- Herrera Torres, L., y Gallardo Vigil, M. (2012). Métodos y técnicas cuantitativas de análisis en la investigación educativa. *Facultad de Educación y Humanidades de Melilla*, 72-76.
- Hueso González, A., y Josep, M. (2012). Metodología y técnicas cuantitativas de investigación. *Universitat Politècnica de Valencia*, 8.
- Jiménez, P. (2013). Informe NIC vs NEC. *Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador*. Obtenido de <https://pjimenez.wikispaces.com/file/view/InformeNICvs.NEC.pdf>
- Julve, V. (1994). La normalización en la auditoría del sector público. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 23(79), 433-462. Obtenido de <http://www.jstor.org/stable/42781075>
- López, N., y Sandoval, I. (2006). Métodos y técnicas de investigación cuantitativa y cualitativa. *Capítulo de libro. Universidad de Guadalajara*. Obtenido de <http://mail.udgvirtual.udg.mx/biblioteca/handle/20050101/1103>

- Martínez Almeida, M. A. (2014). Aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 18 en una empresa de consultoría. *PUCE*. Quito.
- Molina Llopis, R., Díaz Becerra, O. A., Vásquez, J., y Casinelli, H. (2014). El proceso de convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera en España, Perú y Argentina. *Contabilidad y Negocios. Departamento Académico de Ciencias Administrativas*, 9(18), 5-26. Lima, Perú.
- Moncada Garzón, S., Palacio, C. M., y Patiño Bustamante, L. (2012). Ámbitos Jurídicos de las NIIF. Obtenido de <http://bibliotecadigital.usbcali.edu.co:8080/handle/10819/1311>
- Ochoa, V., Rivas, G., y Loor, C. (2016). Dilema contable y tributario del gasto de depreciación en compañías empacadoras de camarón. *III Reunión Científica INPIN Investigación para la Innovación 2016: "Fomentando la transferencia de conocimiento" y V Seminario Latinoamericano de Posgrado e Investigación*. Guayaquil: Universidad Laica Vicente Rocafuerte.
- Ospina, E., y Villaquirán, C. (2010). La utilidad de la información contable en el proceso de cambio organizacional. Un estudio de caso. *Contaduría Universidad de Antioquía*, 56, 105-136. Colombia.
- Pérez, V. (2014). La investigación cualitativa en Contabilidad. Un análisis a partir de revistas indexadas. *CAPIC REVIEW*, 12(2), 147-158.
- Pontet, N., López, C., & Volpi, L. (2013). El tratamiento contable de los intangibles: estudio exploratorio en el sector de tecnologías de la información. *Contabilidad y Negocios*, 8(16), 5-20. Perú.
- Posso, M. (2011). Proyectos, tesis y marco lógico. *Cámara Ecuatoriana del Libro- Núcleo de Pichincha. Real Academia Española*. Ibarra, Ecuador.
- PricewaterhouseCoopers-Ecuador. (2007). Diferencias y similitudes entre las NEC e IFRS. *Comité Técnico*.
- PricewaterhouseCoopers-Ecuador. (2014). NIIF 15: Ingresos provenientes de contratos con clientes, Alerta Técnica No 8.
- Rodríguez de Ramírez, M. (mayo de 1997). La metodología en Contabilidad: ¿Uniformidad o Diversidad? *Contabilidad y auditoría*(5). Buenos Aires.
- Ron Amores, R. E. (febrero de 2015). Utilización de normas de contabilidad en el Ecuador. *Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana*. Ecuador. Obtenido de <http://www.eumed.net/coursecon/ecolat/ec/2015/contabilidad.html>
- Saad, N. (2012). Comportamiento de incumplimiento de impuestos: Opinión de contribuyentes- Nueva Zelanda. *Procedia- Ciencias Sociales y del Comportamiento*(65), 344-351.
- Saavedra, M., y Saavedra, M. (2015). La investigación contable en Latinoamérica. *Actualidad Contable Faces*, 18(31), 99-121. Venezuela.
- Sánchez, M.(2010). *Enfoque comparativo a los postulados básicos de la contabilidad*. 1-132. México. Obtenido de www.eumed.net/libros/2010f/858/

- Silva, P. (2015). Pérez Bustamante y Ponce PBP. *La importancia de una correcta conciliación contable tributaria*. Obtenido de <http://www.pbplaw.com/importancia-conciliacion-contable-tributaria/>
- Sisalima, F. (2013). Aplicación de la NIC 18 "Ingresos por actividades ordinarias" en la empresa SIMASIHU CIA. LTDA. de la ciudad de Loja en el año 2013 (tesis de pregrado). *Universidad Técnica Particular de Loja*. Loja, Ecuador.
- Superintendencia de Compañías. (21 de 08 de 2006). Adopción de las NIIF y derogación de las NEC. *Resolución No. 06.Q.ICI.004-Registro Oficial 348*.
- Superintendencia de Compañías. (20 de 11 de 2008). Resolución N 08.G. DSC.010-Registro Oficial 498.
- Vela, C., y Bustos, A. (diciembre-enero de 2013-2014). Buenas prácticas contables en el Sector Inmobiliario. *Bienes Raíces Clave!* Quito. Obtenido de <https://www.clave.com.ec/2014/12/03/buenas-practicas-contables-en-el-sector-inmobiliario/>
- Yance Carvajal, C., Solís, G. L., Burgos Villamar, I., y Hermida Hermida, L. (junio de 2017). La importancia de las PYMES en el Ecuador. *Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana*. Ecuador. Obtenido de <http://www.eumed.net/coursecon/ecolat/ec/2017/pymes-ecuador.html>

Anexos

Anexo 1

Cuadro 1

Consideración de Pyme según Organismos de Control en Ecuador

Ente de control	Aplica para	Activos	Valor de ventas	# de trabajadores (personal ocupado)
Superintendencia de Compañías	Pyme (Personas jurídicas)	Activos totales inferiores a 4 millones de dólares	De hasta 5 millones de dólares	Menos de 200 trabajadores
Ministerio de Industrias y Productividad *Clasificación emitida por la CAN ⁴³	Micro	Hasta 100.000 dólares	Hasta 100.000 dólares	De 1 a 9
	Pequeña	Desde 100.001 a 750.000 dólares	Desde 100.001 hasta 1'000.000 de dólares	De 10 a 49
	Mediana	Desde 750.001 hasta 3'999.999 dólares	Desde 1'000.001 hasta 5'000.000 de dólares	De 50 a 199
	Grande	Desde 4 millones en adelante	Mayor a 5'000.000 de dólares	De 200 en adelante
Administración Tributaria	Pueden ser personas naturales o jurídicas	N/A	N/A	N/A

Fuente: Superintendencia de Compañías, Ministerio de Industrias y Productividad
Elaborado por: Autora

⁴³ CAN: Comunidad Andina de Naciones mediante Decisión 488 "Programa Estadístico Comunitario de la CAN"

Anexo 1

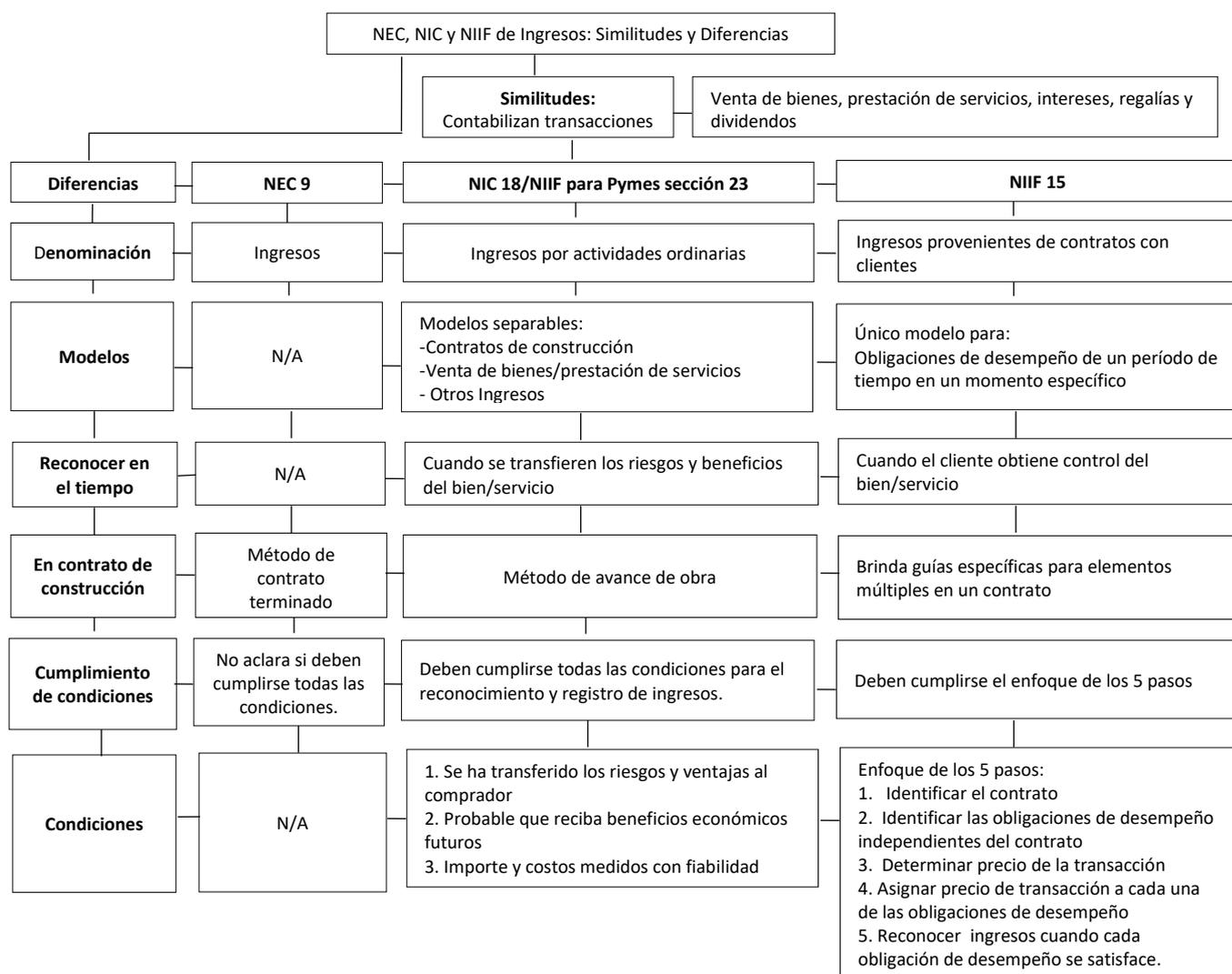


Figura 1: NEC, NIC y NIF: Similitudes y Diferencias

Autores: (Castro, Melinc y Zegarra, 2016), (Sisalima, 2013), (Jiménez, 2013), (PricewaterhouseCoopers-Ecuador, 2014)

Elaborado por: Autora

Anexo 2

Cuestionario de la encuesta dirigida a profesionales Contables, Auditores y Catedráticos

1. Respecto a su rol laboral actualmente desempeña funciones de:

Contador	<input type="checkbox"/>
Auditor	<input type="checkbox"/>
Catedrático	<input type="checkbox"/>

2. Pertenece al sector:

Público	<input type="checkbox"/>
Privado	<input type="checkbox"/>
Mixto	<input type="checkbox"/>

3. ¿Conoce usted el cambio de la aplicación de la NIC 18 Norma Internacional Contable sobre los ingresos a la NIIF 15 Ingresos provenientes de contratos con clientes, a partir del 1 de enero del 2018?

SI	<input type="checkbox"/>
NO	<input type="checkbox"/>

4. ¿Cuáles son las prácticas tributarias contables más comunes que aplican las personas naturales obligadas a llevar contabilidad a la hora de reconocer sus ingresos?

5. ¿Cuáles son las diferencias más comunes al aplicar NIIF en la contabilidad vs la contabilidad tributaria en el reconocimiento de ingresos?

6. ¿Considera Ud. que los formularios del IVA suben los impactos al aplicar NIIF 15?

SI	<input type="checkbox"/>
NO	<input type="checkbox"/>

7. ¿Considera Ud. que la base imponible de Impuesto a la Renta incrementará como resultado del cambio de NIC 18 a NIIF 15?

SI	<input type="checkbox"/>
NO	<input type="checkbox"/>

8. ¿Qué recomendación debería hacerse para resolver las divergencias financieras vs tributarias por el reconocimiento de ingresos de los contribuyentes incluidos los obligados a llevar contabilidad?

Metodología contable de aplicación e interpretación de la norma	<input type="checkbox"/>
Modificación a los formularios del IVA y Renta	<input type="checkbox"/>
Otros	<input type="checkbox"/>

Si son Otros indicar:

9. ¿Qué mecanismos podría utilizar la Administración Tributaria para su revisión de aplicación e interpretación de NIIF a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad?

Anexo de cuadros conciliatorios de las divergencias financieras y tributarias	<input type="checkbox"/>
Modificación a las leyes y reglamentos	<input type="checkbox"/>
Otros	<input type="checkbox"/>

Si son Otros indicar:

10. ¿Qué sectores considera usted que se beneficiarían con un método que resuelva las divergencias financieras y tributarias respecto de los contribuyentes incluidos los obligados a llevar contabilidad?

Anexo 3

Tabla de respuestas de la encuesta dirigida a profesionales Contables, Auditores y Catedráticos

id	P1: Rol laboral	P2: Sector empresa	P3: Conocimiento del cambio de NIC18 a NIIF15	P4: Prácticas tributarias más comunes en ingresos	P5: Diferencias en contabilidad NIIF vs contabilidad tributaria	P6: Formularios IVA impactan al aplicar NIIF 15	P7: Base imponible IR incrementa por cambio NIC18 a NIIF15	P8: Recomendación para resolver divergencias financieras vs tributarias	P9: Mecanismos que podría utilizar el SRI para su revisión e interpretación de NIIF	P10: Sectores que se beneficiarían con método que resuelva divergencias financieras y tributarias
1	Auditor	Público	SI	Reconocer sus ingresos cuando facturan	Principio del devengado	NO	NO	Metodología contable de aplicación e interpretación de la norma	Modificación a las leyes y reglamentos	Sector de construcción
2	Auditor	Público	NO	Anticipo, honorarios profesionales	Aplicación de ajustes que pueden afectar a la base tributaria y desconocer ciertos gastos	NO	SI	Metodología contable de aplicación e interpretación de la norma	Anexo de cuadros conciliatorios de las divergencias financieras y tributarias	Sector de construcción, petroleras
3	Auditor	Público	NO	Contabilidad informal, falta de interés al momento de afiliar al personal, no existe una cultura tributaria establecida, no existe normativa que regule la actividad de construcción tributariamente	La actividad de construcción al tener una contabilidad informal no tienen un manejo adecuado de la facturación, en muchos casos reciben facturas de honorarios al finalizar a liquidar los proyectos de construcción	NO	SI	Metodología contable de aplicación e interpretación de la norma	Anexo de cuadros conciliatorios de las divergencias financieras y tributarias	Sector de la construcción de personas naturales
4	Auditor	Público	NO	No considerar todos sus ingresos	En renta se debe reconocer cuando realizan el servicio y le hacen cuando facturan o reciben el pago	SI	SI	Metodología contable de aplicación e interpretación de la norma	Anexo de cuadros conciliatorios de las divergencias financieras y tributarias	Constructores, facturan por honorarios, médicos
5	Auditor	Público	SI	Que no registran sus ingresos al momento de generarlos o prestar el servicio	Principio del devengado	NO	NO	Metodología contable de aplicación e interpretación de la norma	Anexo de cuadros conciliatorios de las divergencias financieras y tributarias	Actividades de construcción
6	Contador	Privado	SI	La más común una vez entregada la factura, registran el ingreso	El método de reconocimiento, puesto que de acuerdo a las NIIF no necesitamos una factura para poder reconocer el ingreso, se analizan otras variables, como riesgos y beneficios de acuerdo a la NIC 18 las entidades que aplican las IFR's completas, y la sección 23 PYMES. Actualmente con la NIIF 15 ver sin son a lo largo del tiempo o en un tiempo determinado mientras que en la LRTI y RLRTI exige la factura	SI	SI	Modificación a los formularios del IVA y Renta	Anexo de cuadros conciliatorios de las divergencias financieras y tributarias y modificación a las leyes y reglamentos	Considero, la mayoría de los negocios, puesto que las discrepancias contables y tributarias generan diferencias impositivas y temporarias que en muchas ocasiones al no estar tipificadas ni en la LRTI, ni el RLRTI, generan mayor base imponible y por ende un mayor valor de impuesto a pagar al Estado.
7	Auditor	Privado	SI	Reconocer sus ingresos a la fecha de facturación	Al aplicar NIIF los ingresos lo reconocen en base a su facturación, esto es, actualmente la transferencia de riesgos y beneficios, la contabilidad tributaria solicita la existencia de esencia económica de una transacción	SI	SI	Metodología contable de aplicación e interpretación de la norma; modificación a los formularios del IVA y Renta	Anexo de cuadros conciliatorios de las divergencias financieras y tributarias y modificación a las leyes y reglamentos	Constructor, automotriz y de servicios
8	Auditor	Mixto	SI	No reconocen los ingresos mientras no tengan las facturas comerciales, las entidades que manejan un anticipo no manejan el ingreso diferido	Facturación no es igual al reconocimiento de ingresos; descomposición en servicios NIIF no es igual al cobro total factura	NO	NO	Metodología contable de aplicación e interpretación de la norma; modificación a los formularios del IVA y Renta	Anexo de cuadros conciliatorios de las divergencias financieras y tributarias	Los sectores más afectados son los automovilísticos, venta al detalle y otros, esto implica cargo operativo al contador para poder estar alineados con aspectos tributarios
9	Contador	Privado	SI	No llevar un registro de facturación en orden secuencial, cuadros de reportes de facturación con declaraciones mensuales	NIIF se basa en la esencia de la transacción, en el ingreso la transferencia del riesgo y beneficio esencia sobre la forma; tributariamente se encamina a lo físico, documento o comprobantes autorizados	NO	NO	Metodología contable de aplicación e interpretación de la norma; modificación a los formularios del IVA y Renta	Anexo de cuadros conciliatorios de las divergencias financieras y tributarias y modificación a las leyes y reglamentos	Los sectores que la prestación del servicio tiene, un período largo hasta su ejecución o realización, como proyectos de ingeniería
10	Auditor	Público	SI	La práctica tributaria más común es la aplicación de las normas contables en función de las normativas tributarias.	La contabilidad se lleve en cuanto a las formalidades que exige la ley tributaria (como la facturación) y no en cuanto al principio del devengado que es lo que establecen las normas contables.	SI	SI	Metodología contable de aplicación e interpretación de la norma	Anexo de cuadros conciliatorios de las divergencias financieras y tributarias	Entidades que venden intangibles.
11	Auditor	Privado	SI	Contabilizar la venta cuando se factura, sin considerar los demás factores que se plantean en estas normas.	La principal es el momento del reconocimiento del ingreso, no debería ser cuando se facture, sino cuando exista evidencia objetiva de que este debe ser reconocido.	NO	NO	Metodología contable de aplicación e interpretación de la norma; modificación a los formularios del IVA y Renta	Anexo de cuadros conciliatorios de las divergencias financieras y tributarias y modificación a las leyes y reglamentos	Muchos
12	Contador, catedrático	Privado	SI	Reconocen los ingresos cuando los perciben	Las diferencias se presentan cuando existen diferencias en el tiempo	NO	SI	Metodología contable de aplicación e interpretación de la norma; modificación a los formularios del IVA y Renta	Anexo de cuadros conciliatorios de las divergencias financieras y tributarias y modificación a las leyes y reglamentos	La mayoría

Fuente: Profesionales expertos del SRI, del sector privado y mixto

Elaborado por: Autora

Anexo 4

Procesamiento de datos de las encuestas

Los actores partícipes encuestados fueron 12 expertos profesionales contables, tributarios, auditores, catedráticos del sector público y privado.

Pregunta 1 (Tabla1), fue diseñada para conocer el rol laboral de los expertos profesionales como contadores, auditores y/o catedráticos; y la pregunta 2 (Tabla 1) para conocer a qué sector pertenecen si al público, privado o mixto. Se obtuvo lo siguiente:

El 50% son auditores del sector público, del departamento de auditoría de la Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas. El 42% corresponde al sector privado, de las cuales el 17% son auditores, 17% contadores, 8% contador catedrático, 8% auditor que labora de manera mixta en el sector público y privado.

Tabla 1

Roles de los profesionales según el sector donde laboran

Roles de los profesionales	%
Público	50%
Auditor	50%
Privado	42%
Auditor	17%
Contador	17%
Contador, catedrático	8%
Mixto¹	8%
Auditor	8%
Total	100%

¹ Mixto: Labora en el sector privado y público

Fuente: Profesionales expertos del SRI, del sector privado y mixto

Elaborado por: Autora

La pregunta 3 (Tabla 2), estuvo orientada a saber si los expertos profesionales conocen el cambio de la aplicación de la NIC 18 Normas Internacional Contable sobre los ingresos a la NIIF 15 Ingresos provenientes de contratos con clientes, a partir del 1 de enero del 2018. Se obtuvo lo siguiente:

El 25% de expertos profesionales del sector público no tienen conocimiento del cambio de la normativa contable. El 75% sí conoce, que corresponden al 8% sector mixto, 42% del privado y el 25% del sector público. Lo cual implica que la mitad de los expertos profesionales del SRI encuestados no están actualizados en la normativa contable del cambio de NIC 18 a NIIF 15.

Tabla 2

Conocimiento del cambio de NIC 18 a NIIF 15

Conocimiento	%
NO	25%
Público	25%
SI	75%
Público	25%
Privado	42%
Mixto ¹	8%
Total general	100%

¹ Mixto: Labora en el sector privado y público

Fuente: Profesionales expertos del SRI, del sector privado y mixto

Elaborado por: Autora

La pregunta 4 (Cuadro 4), se realizó para obtener una lista de las prácticas contables tributarias más comunes que aplican las personas naturales obligadas a llevar contabilidad a la hora de reconocer sus ingresos. Cada experto colaboró con una práctica, se obtuvo lo siguiente:

Cuadro 4

Prácticas contables tributarias más comunes sobre ingresos de las personas naturales obligadas a llevar contabilidad

Prácticas contables tributarias más comunes sobre ingresos según expertos				
Sector Público	Sector Privado		Sector Mixto¹	
Auditor	Auditor	Contador	Contador, catedrático	Auditor
1. "Anticipo, honorarios profesionales"	7. "Contabilizar la venta cuando se factura, sin considerar los demás factores"	9. "Una vez entregada la factura, registran el ingreso"	11. "Reconocen los ingresos cuando los perciben"	12. "No reconocen los ingresos mientras no tengan las facturas comerciales, en anticipo no manejan el ingreso diferido"
2. "Contabilidad informal, no existe normativa que regule la actividad de construcción tributariamente"	8. "Reconocer ingresos a la fecha de facturación"	10. " No llevar un registro de facturación en orden secuencial, cuadros de reportes de facturación con declaraciones mensuales"		
3. "La práctica tributaria más común es la aplicación de las normas contables en función de las normativas tributarias"				
4. "No considerar todos sus ingresos"				
5. "No registran sus ingresos al momento de generarlos o prestar el servicio"				
6. "Reconocer sus ingresos cuando facturan"				

¹ Sector Mixto: Labora en el sector privado y público

Fuente: Profesionales expertos del SRI, del sector privado y mixto

Elaborado por: Autora

La práctica contable tributaria más común que coinciden los expertos encuestados es que las personas naturales obligadas a llevar contabilidad reconocen el ingreso cuando los perciben, que generalmente es cuando reciben las facturas comerciales, contabilizan la venta y no necesariamente al momento de prestar el servicio.

Los contribuyentes están aplicando la contabilidad en función de las normativas tributarias, lo hacen en los casos de los anticipos, honorarios profesionales o tienen una contabilidad informal principalmente en la actividad de construcción.

La pregunta 5 (Cuadro 5), indagó las diferencias más comunes al aplicar contabilidad NIIF vs la contabilidad tributaria en el reconocimiento de ingresos.

Cuadro 5

Diferencias más comunes al aplicar contabilidad NIIF vs contabilidad tributaria sobre los ingresos

Diferencias más comunes al aplicar contabilidad NIIF vs contabilidad tributaria sobre los ingresos		
Sector Público	Sector Privado	Sector Mixto¹
a. “Aplicación de ajustes que pueden afectar a la base tributaria y desconocer ciertos gastos”	f. “Al aplicar NIIF los ingresos lo reconocen en base a su facturación, esto es, actualmente la transferencia de riesgos y beneficios, la contabilidad tributaria solicita la existencia de esencia económica de una transacción”	k. “Facturación no es igual al reconocimiento de ingresos; descomposición en servicios NIIF no es igual al cobro total factura”
b. “En renta se debe reconocer cuando realizan el servicio y lo hacen cuando facturan o reciben el pago”	g. “La principal es el momento del reconocimiento del ingreso, no debería ser cuando se facture, sino cuando exista evidencia objetiva de que este debe ser reconocido”	
c. “La actividad de construcción al tener una contabilidad informal no tienen un manejo adecuado de la facturación, en muchos casos reciben facturas de honorarios al finalizar a liquidar los proyectos de construcción”	h. “NIIF se basa en la esencia de la transacción, en el ingreso la transferencia del riesgo y beneficio esencia sobre la forma; tributariamente se encamina a lo físico, documento o comprobantes autorizados”	
d. “La contabilidad se lleve en cuanto a las formalidades que exige la ley tributaria (como la facturación) y no en cuanto al principio del devengado que es lo que establecen las normas contables”	i. “El método de reconocimiento, puesto que de acuerdo a las NIIF no necesitamos una factura para poder reconocer el ingreso, se analizan otras variables, como riesgos y beneficios de acuerdo a la NIC 18 las entidades que aplican las IFR’s completas, y la sección 23 Pymes. Actualmente con la NIIF 15 ver sin son a lo largo del tiempo o en un tiempo determinado mientras que en la LRTI y RLRTI exige la factura”	
e. “Principio del devengado”	j. “Las diferencias se presentan cuando existen diferencias en el tiempo”	

¹ Sector Mixto: Labora en el sector privado y público

Fuente: Profesionales expertos del SRI, del sector privado y mixto

Elaborado por: Autora

El sector privado y el mixto concuerdan que la diferencia se da porque de acuerdo a NIIF no se necesita de una factura para poder reconocer el ingreso; se analizan otras variables como los riesgos y beneficios descritos en la NIC 18 y la sección 23 Pymes; con la NIIF 15 la variable es el tiempo, mientras que las normas tributarias se encaminan a lo físico, los documentos o comprobantes autorizados principalmente la exigencia de factura.

El sector público considera que las diferencias se dan porque los contribuyentes llevan su contabilidad en cuanto a las formalidades que exige la ley tributaria (como la facturación), y no en cuanto al principio del devengado que es lo que establecen las normas contables; la aplicación de ajustes pueden afectar a la base tributaria y desconocer ciertos gastos, en declaraciones de renta deben reconocer cuando realizan el servicio y lo hacen cuando facturan o reciben el pago.

La Administración Tributaria reconoce que para la actividad de construcción como llevan una contabilidad informal los contribuyentes, no manejan adecuadamente la facturación, en muchos casos reciben facturas de honorarios al finalizar a liquidar cuando liquidan los proyectos de construcción.

La pregunta 6 (Tabla 3), consultó si los formularios del IVA tienen impactos al aplicar NIIF 15. El 67% de los expertos indicó que no, desglosados en un 8% mixto, 25% del privado y el 33% de los profesionales públicos. Sin embargo, el 33% indica que sí.

Tabla 3

Formularios de IVA tienen impactos al aplicar NIIF 15

Respuestas por sector	%
NO	67%
Público	33%
Privado	25%
Mixto ¹	8%
SI	33%
Público	17%
Privado	17%
Total general	100%

¹ Mixto: Labora en el sector privado y público

Fuente: Profesionales expertos del SRI, del sector privado y mixto

Elaborado por: Autora

La pregunta 7 (Tabla 4), investigó si los expertos consideran que la base imponible de Impuesto a la Renta incrementará como resultado del cambio de NIC 18 a NIIF 15. Se obtuvo la siguiente información:

El 58% considera que sí se incrementará la base imponible del impuesto a la renta, producto del cambio de NIC 18 a NIIF 15, mientras que el 42% opina que no.

Tabla 4

Base imponible de Impuesto a la Renta incrementará por cambio de NIC 18 a NIIF15

Respuestas por sector	%
SI	58%
Público	33%
Privado	25%
NO	42%
Público	17%
Privado	17%
Mixto ¹	8%
Total general	100%

¹ Mixto: Labora en el sector privado y público

Fuente: Profesionales expertos del SRI, del sector privado y mixto

Elaborado por: Autora

La pregunta 8 (Tabla 5), investigó qué recomendaciones debería hacerse para resolver las divergencias financieras y tributarias en el reconocimiento de los ingresos de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad utilizando preguntas de opción múltiple. Se obtuvieron los siguientes resultados:

El 92% de los expertos encuestados está de acuerdo en una metodología de aplicación e interpretación de la norma de los cuales el 50% pertenece al sector público, 34% al privado y 8% al mixto. En cuanto a la modificación de los formularios de IVA y Renta la mitad de los encuestados están de acuerdo, siendo el 42% del sector privado y 8% del mixto.

Tabla 5

Recomendaciones de los expertos para resolver divergencias financieras y tributarias en reconocimiento de ingresos de las personas naturales obligadas a llevar contabilidad

Recomendaciones de los expertos según el sector que laboran	%
Sector Público	50%
- metodología contable de aplicación e interpretación de la norma	50%
Sector Privado	42%
- metodología contable de aplicación e interpretación de la norma y modificación a los formularios del IVA y Renta	33%
- modificación a los formularios del IVA y Renta	8%
Sector Mixto¹	8%
- metodología contable de aplicación e interpretación de la norma; y modificación a los formularios del IVA y Renta	8%
Total general	100%

¹ Mixto: Labora en el sector privado y público

Fuente: Profesionales expertos del SRI, del sector privado y mixto

Elaborado por: Autora

Respecto a la pregunta 9 (Tabla 6), se aplicaron preguntas de opción múltiple en cuanto a los mecanismos que podría utilizar la Administración Tributaria para su revisión de aplicación e interpretación de NIIF a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, se obtuvo como resultado:

Todos los expertos coinciden en que el mecanismo adecuado es el anexo de cuadros conciliatorios de las divergencias financieras y tributarias, mientras que la modificación a las leyes y reglamentos la mitad de los encuestados están de acuerdo, de los cuales el 42% lo solicita el sector privado y 8% del mixto.

Tabla 6

Mecanismos que la Administración Tributaria podría utilizar para aplicación e interpretación de NIIF

Mecanismos que consideran los expertos según sector donde laboran	%
Sector Público	50%
- anexo de cuadros conciliatorios de las divergencias financieras y tributarias	42%
- modificación a las leyes y reglamentos	8%
Sector Privado	42%
- anexo de cuadros conciliatorios de las divergencias financieras y tributarias; y modificación a las leyes y reglamentos	42%
Sector Mixto¹	8%
- anexo de cuadros conciliatorios de las divergencias financieras y tributarias	8%
Total general	100%

¹ Mixto: Labora en el sector privado y público

Fuente: Profesionales expertos del SRI, del sector privado y mixto

Elaborado por: Autora

La pregunta 10 (Cuadro 6), de tipo abierta, explora qué sectores son los que se beneficiarían con un método que resuelva las divergencias financieras y tributarias respecto a los contribuyentes incluidos los obligados a llevar contabilidad. Se obtuvo la siguiente información:

Los auditores tributarios indicaron: las actividades del sector de la construcción de personas naturales, los que facturan por honorarios, los médicos, entidades que venden intangibles, petroleras.

El sector privado considera que son la mayoría de los negocios, concuerdan con los sectores que prestan servicios por un largo período hasta su ejecución o realización como el sector constructor, automotriz y otros servicios. El sector mixto se inclina más por el sector automovilístico.

Cuadro 6

Sectores que se beneficiarían con método que resuelva divergencias financieras y tributarias

Sectores que se beneficiarían con método que resuelva divergencias financieras y tributarias		
Sector Público	Sector Privado	Sector Mixto¹
a. Actividades en sector de construcción de personas naturales	e. Constructor, automotriz y de servicios	h. Sector automovilístico, venta al detalle y otros
b. Facturación por honorarios profesionales, médicos	f. Los sectores que la prestación del servicio tiene, un período largo hasta su ejecución o realización, como proyectos de ingeniería	
c. Entidades que venden intangibles.	g. La mayoría de los negocios	
d. Sector petrolero		

¹ Mixto: Labora en el sector privado y público

Fuente: Profesionales expertos del SRI, del sector privado y mixto

Elaborado por: Autora

Anexo 5

Extracto de la entrevista realizada a contadores, auditores del sector privado, mixto y catedráticos

Utilizando la técnica Delphi y en línea, durante el trimestre de noviembre 2017- enero 2018, se pudo obtener información en base a la experiencia y conocimiento de 6 expertos profesionales entre ellos contadores, auditores del sector privado y catedráticos, de Quito y Guayaquil, con los siguientes puntos de vista:

Experto A, opinó: “Una de las prácticas más comunes es que los contribuyentes sólo reconocen el ingreso con la emisión de la factura. No existen riesgos con una adecuada conciliación tributaria pues se calcula cuál es el impuesto definitivo a pagar. Se debe crear o actualizar la política contable de reconocimiento de ingresos y adicionalmente generar parches en los módulos del sistema de contabilidad. Para resolver las divergencias deberían crearse bases legales que permitan hacer deducibles aquellos activos por impuesto diferido generado por las diferencias contables y tributarias. La Administración debe recibir actualizaciones de las NIIF, que entiendan que el marco de referencia a nivel mundial son las NIIF y que ellos como ente recaudador de impuestos deben acoplarse a los cambios en la normativa contable no al revés”.

Experto B, concuerda que las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, reconocen sus ingresos únicamente de acuerdo a la fecha de facturación del bien entregado o servicio prestado. Expresó: “El principal riesgo es que los ingresos no se facturen y no se declaren, se oculten o no se registren contablemente. La solución para resolver las divergencias es la capacitación de los funcionarios de control que establezcan a su vez un cronograma de aplicación y capacitación a los usuarios, modificar anexos. Deben conocer bien el negocio del contribuyente y orientar su análisis en función de eso”.

Experto C, indicó: “Facturación no es igual a reconocimiento de ingresos, en una auditoría tributaria podría generarse el riesgo de glosas, porque para el SRI lo facturado constituye ingreso gravado para impuesto a la renta y valor agregado. Para resolver divergencias es necesaria una conciliación base contable y tributaria. Con respecto al SRI debe evaluar aspectos financieros en la autodeterminación de impuesto a la renta y tener personal experto que conozca de NIIF”.

Experto D, enfatizó: “Declarar ingresos por servicios realizados y no facturados, podría generar un riesgo para el siguiente período o declararlo en el período como no gravable. Hay que reconocer el ingreso contablemente aunque no sea aceptado por el ente de control. Se debe

llevar un registro de ingresos por servicios prestados no facturados, sustentar adecuadamente los servicios y transferencia del riesgo. Sugiero que la Administración Tributaria implemente controles, realizar un seguimiento de los ingresos no facturados con pruebas posteriores”.

Experto E, explicó a detalle: “Contabilizar la venta cuando se factura sin considerar otros factores es la práctica más común, los principales riesgos son el tiempo y la detección, la autoridad tributaria debe comprender que la emisión de factura es una formalidad, no satisface lo que adquiere un cliente, deben comprender los distintos escenarios para reconocer los ingresos de un contribuyente. Las divergencias se resuelven con asesoría de buen nivel por la informalidad. Recomiendo que se estudie la norma y que haga un acercamiento a los cuerpos colegiados en búsqueda de asesoría. Estas reuniones derivaran en mecanismos para entender cómo mejorar las leyes y procurar un ambiente de mayor equidad”.

Experto F, dijo: “La práctica más común es registrar el ingreso cuando se lo percibe, en una auditoría tributaria el riesgo principal es la determinación de glosas por la forma cómo los contribuyentes reconocen los ingresos, costos y gastos. Para resolver divergencias se necesitan reformas reglamentarias y operativas. Como es un tema nuevo sugiere a la Administración Tributaria establezca normativa que regule estos casos”.

Anexo 6

Extracto de la entrevista realizada a servidores públicos en calidad de auditores tributarios del departamento de auditoría de la Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas

El día 10 de abril del 2018 se procedió a la entrevista en el departamento de auditoría de la Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, solicitada con 6 meses de anticipación y en conversaciones exclusivas en base a la experiencia y conocimiento de los 6 expertos tributarios entrevistados, se obtuvo la siguiente información, respecto al reconocimiento de ingresos de las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las prácticas contables tributarias más comunes:

Funcionario A, mencionó: “Se ha detectado falencias con los anticipos de profesionales, es imprescindible regular el sector. Una de las prácticas tributarias más comunes en actividades de construcción, es justamente la facturación porque un maestro factura por el resto de personas que tiene a su cargo, es difícil el control; se necesita una reforma sobre todo para los costos asociados en función de los ingresos que reciben las personas naturales en ese sector”.

Funcionario B, indicó: “No hay límite en la normativa tributaria que diga cuándo una persona natural debe hacerse sociedad”. De hecho sugiere que otro organismo de control debería generarles la alerta porque reconoce que existen más controles cuando el contribuyente es sociedad que en personas naturales principalmente las obligadas a llevar contabilidad.

Funcionario C, dijo: “Las personas naturales obligadas a llevar contabilidad deberían llevar sus registros contables bajo NIIF y no lo hacen por la informalidad”.

Funcionario D, comentó: De los 150 casos que ha tenido durante su larga experiencia, 1 de los contribuyentes lleva adecuadamente sus registros bajo NIIF. Expresó: “Existe mucha informalidad en el aspecto contable principalmente en el sector de la construcción, servicios por honorarios profesionales; la facturación es afectada por las divergencias en el tiempo, porque hay servicios que se dieron en el 2015 y el contribuyente quiere reconocer la factura en el 2018 cuando recibe el pago, explicó a modo de ejemplo de uno de sus casos”.

Funcionario E, afirmó: “La informalidad existe en las personas naturales obligadas a llevar contabilidad en cuanto a sus registros contables, a algunos contribuyentes les falta hasta registros de ingresos y egresos o que cuenten con una contabilidad formal bajo NEC o NIIF”. Espera que la Administración Tributaria se pronuncie con una circular para las actividades de construcción con los nuevos cambios contables.

Funcionario F, opinó: “Las personas naturales obligadas a llevar contabilidad tienen aplicación de las normas contables en función de las normativas tributarias. Uno de los riesgos observados es el reconocimiento indebido del ingreso fuera del período fiscal en el que se devengó. O el no reconocimiento del ingreso en ningún período. El control por parte del SRI para mitigar esos riesgos es el cruce de información con terceros. Resulta necesario capacitar a los servidores públicos para que conozcan el alcance de los cambios propuestos por la nueva normativa contable”.