

Regularización de Participaciones de los Trabajadores Diferidas

Ficha Técnica

Autor : C.P.C. Alejandro Ferrer Quea*
Título : Regularización de Participaciones de los Trabajadores Diferidas
Fuente : Actualidad Empresarial, N° 223 - Segunda Quincena de Enero 2011

1. Introducción

Transcurrido el primer mes del año 2011, es probable que las empresas han culminado, o están próximas a lograrlo, el cierre contable del ejercicio económico correspondiente al año 2010 empleando por última vez el Plan Contable General Revisado-PCGR.

Por consiguiente, el 1 de enero del 2011, han efectuado, o están por hacer, la apertura contable del citado año empleando el nuevo Plan Contable General Empresarial-PCGE aprobado por la **Resolución N°043-2010-EF/94** del Consejo Normativo de Contabilidad. Plan de Cuentas cuya estructura y aplicación está armonizada con el modelo contable de las Normas Internacionales de Información Financieras - NIIF.

Es de entrever, que la migración contable del PCGR/2010 hacia el PCGE/2011 supone elaborar hojas de trabajo para los propósitos de las equivalencias de cuentas; así como, tener familiaridad con la doctrina contable emanada de las NIIF, que se encuentran referidas en las cuentas del PCGE, a los efectos de garantizar una apropiada transición del PCGR al PCGE.

Lo anterior, significará que para el desplazamiento de saldos, es necesario identificar cuentas semejantes, reubicar cuentas y/o eliminar cuentas al 31 de diciembre de 2010 con el PCGR, como una labor previa a la apertura de 2011 con el PCGE tomando como sustento los criterios del Marco Conceptual y las especificaciones de las propias NIIF.

Una de esas tareas, entre otras, es aquella referida a la regularización de los saldos existentes en el activo diferido y/o en el pasivo diferido por concepto de la denominada **participaciones de los trabajadores diferidas**, en razón de ser incompatibles con las NIIF.

2. Participaciones de los trabajadores y las NIIF

En principio, la legislación local pertinente estipula que la empresa habrá de reconocer una porción de los resultados a favor

de los trabajadores en un porcentaje que varía según la actividad económica que desarrolla la entidad. Participación que será determinada tomando como base de cálculo la utilidad tributaria antes de deducir lo referente al impuesto a la renta del ejercicio gravable respectivo.

2.1. NIC 12 Impuesto a las Ganancias

En particular, esta norma contable tiene como objetivo general evitar distorsiones en los resultados contables por la aplicación de las normas tributarias que regulan el Impuesto a la Renta por la presencia de las diferencias permanentes y temporales en la determinación de la renta neta.

Asimismo, tiene como objetivos específicos:

- Reconocimiento de las consecuencias tributarias presentes y futuras;
- Presentación del Impuesto a la Renta diferido; y
- Revelación sobre el Impuesto a la Renta diferido.

Cabe anotar, que la referida NIC 12 no hace alusión a las participaciones de utilidades que por mandato legal les corresponde a los trabajadores.

2.2. NIC 19 Beneficios a los Empleados (Trabajadores)

Al respecto, la citada norma contable –entre otros aspectos– estipula los criterios para el reconocimiento de todas las retribuciones a favor de los trabajadores que han de ser atendidas en el corto plazo, esto es, dentro de los doce (12) meses siguientes al cierre del ejercicio económico en que los trabajadores han prestado sus servicios.

Es de entrever, que las participaciones de los trabajadores que anualmente se reconocen a su favor, aún calculadas sobre una base tributaria, deben ser tratadas de acuerdo a lo estipulado por la norma contable 19 mencionada.

3. Consideraciones en el nuevo PCGE

Sobre el tema que nos ocupa, las participaciones de los trabajadores diferidas, en el anterior PCGR, de manera no oficial, eran contabilizadas en subcuenta específica de la cuenta principal **38 Cargas Diferidas** de ser deudora, originada en diferencias temporales deducibles, o la subcuenta de la cuenta principal **49 Ganancias Diferidas** de ser acreedora originada en diferencias temporales gravables.

A su turno, en el nuevo PCGE –vigente desde el 1 de enero del 2011– se puede apreciar las cuentas siguientes:

Cuentas de Situación Financiera

37 Activo Diferido

- 372 Participaciones de los Trabajadores Diferidas.
- 3721 Participaciones de los Trabajadores Diferidas- Patrimonio
- 3722 Participaciones de los Trabajadores Diferidas- Resultados

49 Pasivo Diferido

- 492 Participaciones de los Trabajadores Diferidas
- 4921 Participaciones de los Trabajadores Diferidas- Patrimonio
- 4922 Participaciones de los Trabajadores Diferidas- Resultados

Cuentas de Resultado del Ejercicio

87 Participaciones de los Trabajadores

- 871 Participac. de los Trabajadores - Corriente
- 872 Participac. de los Trabajadores - Diferida

4. Incidencia del cambio en el tratamiento contable

Es menester señalar, que en reunión del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRIC)¹ efectuada el 4 de noviembre del 2010, entre los acuerdos tomados, concluyen que la participaciones de los trabajadores debe ser registrado de acuerdo con lo estipulado por la **NIC 19 Beneficios a los Empleados** y NO POR ANALOGÍA con la **NIC 12 Impuesto a las Ganancias** o la **NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes**.

Del acuerdo anterior, debemos deducir; primero, que las participaciones de los trabajadores en atención a su naturaleza califica como gastos de personal y su consiguiente distribución a los costos de producción, gastos de venta y de administración, según corresponda su destino; y segundo, las participaciones de los trabajadores no generan un activo diferido o un pasivo diferido.

De lo expuesto se concluye lo siguiente:

- Los importes existente en las cuentas utilizadas en el PCGR para el registro de las participaciones de los trabajadores diferidas tendrán que ser saldadas o regularizadas empleando como contrapartida la cuenta específica de la cuenta principal 59 Resultados Acumulados.
- Habrà de revisar el saldo de las cuentas empleadas en el registro del Impuesto a la Renta diferido para su consiguiente recálculo y ajuste contra la cuenta específica de la cuenta principal 59 Resultados Acumulados.
- El reconocimiento de las participaciones de los trabajadores como gasto de personal (cuenta 62) debe ser tratado como un **cambio de política conta-**

* Miembro del Comité de Asesores del Consejo Normativo de Contabilidad. Maestría en Finanzas. Posgrado en Banca y Finanzas. Expositor del Colegio de Contadores Públicos de Lima. Docente en la Universidad de San Martín de Porres.

¹ En inglés: International Financial Reporting Interpretations Committee

ble; por lo que habrá de reestructurar los Estados Financieros para fines comparativos según la **NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores; y**

- d) No serán de aplicación -a partir del 1 de enero del 2011- en el Plan Contable General Empresarial - PCGE, las cuentas referidas a las participaciones de los trabajadores, tanto las cuentas de situación financiera (372 y 492) como las cuentas de resultados del ejercicio (871 y 872). Eliminaciones que habrá de tener en consideración, es uso de sus atribuciones, la Dirección Nacional de Contabilidad Pública.

Es preciso señalar, que la Comisión Nacional Supervisora de Empresas y Valores - CONASEV, mediante oficio circular de fecha 25 de noviembre de 2010 comunicó el acuerdo del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF), a las empresas que están bajo la supervisión y control del citado ente regulador, preferentemente a las que listan en la Bolsa de Valores.

La **CONASEV** indica que el acuerdo **CINIIF** debe ser aplicado obligatoriamente en la información financiera del ejercicio 2011. Asimismo, es opcional la aplicación del citado tratamiento contable en la preparación de la información financiera del ejercicio 2010, con la consiguiente reestructuración de los Estados Financieros con fines comparativos.

5. Casuística aplicada

A continuación se desarrolla un caso práctico referido al cálculo y registro de las deducciones de Ley por concepto de participaciones de los trabajadores e Impuesto a la Renta del ejercicio económico 2010 con aplicación de las cuentas del Plan Contable General Revisado - PCGR, vigente hasta el 31 de diciembre del 2010. Así tenemos:



Caso Práctico

Nuevo Tratamiento Contable de la Participación de los Trabajadores

La empresa **Comercial Tradición**, al 31 de diciembre del 2010, efectuado el cierre contable respectivo procedió con la formulación de sus Estados Financieros que se aprecian en los cuadros N° 1 y N° 2.

Para determinar la utilidad imponible del ejercicio 2010 se ha tenido en consideración una multa de S/.5,000; y la desvalorización de mercaderías por S/.30,000, gastos que no son aceptados por la administración tributaria.

Asimismo, por deducciones de Ley se aplicó 8% para la participación de los trabajadores; y 30% para el Impuesto a la Renta.

1. Estados Financieros (según la NIC 12)

Cuadro 1 Comercial Tradición Balance General Al 31 de diciembre del 2010 (Según NIC 12)			
ACTIVO		PASIVO	
Activo Corriente		Pasivo Corriente	
Varios activos	185,120	Varios Pasivos	36,220
Existencias, neto	170,000	Impto. a la Renta p. Pagar	230,460
		Participaciones p. Pagar	66,800
Activo No Corriente		Patrimonio Neto	
Varios activos	834,200	Varias partidas	353,100
Impto. Renta Diferido	8,280	Resultados Acumulados	513,420
Partcp. Trabaj. Diferida	2,400		
	1,200,000		1,200,000

Cuadro 2 Comercial Tradición Estado de Ganancias y Pérdidas Del 1 de enero al 31 de diciembre del 2010 (Según NIC 12)		
Ventas		1,800,000
Costo de ventas		(845,000)
		955,000
Gastos de Ventas		(60,000)
Gastos de Administración		(90,000)
Otros gastos		(5,000)
Utilidad antes de Deducciones		800,000
Participación de Trabajadores		
• Corriente	(66,800)	
• Diferido	2,400	(64,400)
Impuesto a la Renta		
• Corriente	(230,460)	
• Diferido	8,280	(222,180)
Utilidad Neta		513,420

2. Aplicación de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias

Concepto	Base Financiera	Base Tributaria	Diferencia Temporal
Utilidad Contable	800,000	800,000	
Diferencia Permanente			
Más Multa	5,000	5,000	-.-
Diferencia Temporal			
Más Desvalz. Existencias	-.-	30,000	30,000
Utilidad Tributaria	805,000	835,000	30,000
Menos			
Partc. Trabajadores, 8%	(64,400)	(66,800)	2,400
	740,600	768,200	
Impto. a la Renta, 30%	(222,180)	(230,460)	8,280
		Activo Diferido:	10,680

3. Determinación del Activo Diferido (Según la NIC 12)

Existencias	Base Financiera	Base Tributaria	Diferencia Temporal
Mercaderías	200,000	200,000	
Desvlz. Existencias	(30,000)	-.-	30,000
	170,000	200,000	30,000
Activo Diferido			
Participación de trabajadores diferida, 8%			(2,400)
			27,600
Impuesto a la Renta Diferido, 30%			(8,280)

4. Contabilización según la NIC 12 Impuesto a las Ganancias (empleando el PCGR al 31 dic. 2010)

1	DEBE	HABER
86 DISTRIBUCIÓN LEGAL DE LA RENTA NETA		
861 Participación de los Trabajadores		64,400
88 IMPUESTO A LA RENTA		
881 Impuesto a la Renta		222,180
38 CARGAS DIFERIDAS		
386 Participación Trabajadores Diferida		2,400
387 Impuesto a la Renta Diferido		8,280
40 TRIBUTOS POR PAGAR		
4017 Impuesto a la Renta p. Pagar		230,460
41 REMUNER. Y PARTICIPACIONES POR PAGAR		
413 Participaciones por Pagar		66,800
	297,260	297,260

¿Cómo regularizar la participación de los trabajadores?

Solución:

1. Aplicación de la NIC 19 Beneficios a los Empleados y de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias

	Base Financiera	Base Tributaria	Diferencia Temporal
Utilidad Contable:	800,000	800,000	
Diferencia Permanente			
Más: Multa	5,000	5,000	-.-
Diferencia Temporal			

	Base Financiera	Base Tributaria	Diferencia Temporal
Más: Desvaloriz. Existencias	-.-	30,000	30,000
Utilidad Tributaria:	805,000	835,000	30,000
Menos:			
Participación Trabajadores, 8%	(66,800)	(66,800)	-.-
	738,200	768,200	
Impuesto a la Renta, 30%	(221,460)	(230,460)	9,000
Activo Diferido			9,000

2. Aplicación de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias (con referencia de la NIC 19 Beneficios a los Empleados)

Existencias	Base Financiera	Base Tributaria	Diferencia Temporal
Mercaderías	200,000	200,000	
Desvlz. Existencias	(30,000)	-.-	30,000
	170,000	200,000	30,000
Activo Diferido			
Impuesto a la Renta diferido, 30%			(9,000)

3. Incidencia por el Cambio de Procedimiento Contable (al 31 de diciembre del 2010)

PCGR (cuenta)	Balance General	Según NIC 12	Según NIC 19	Diferencia por Ajustar
	Activo Diferido			
386	Participación Trabajadores Diferida	2,400	-.-	(2,400)
387	Impuesto a la Renta Diferido	8,280	9,000	720
	Diferencia:	10,680	9,000	(1,680)

Proceso de Regularización

Para regularizar la participación de los trabajadores por cambio del tratamiento contable señalado por el CINIIF, opcional en el 2010, partiremos de los escenarios siguientes:

1.º Los Estados Financieros están aprobados por el Directorio

X	DEBE	HABER
38 CARGAS DIFERIDAS		
386 Participación Trabajadores Diferida		2,400
387 Impuesto a la Renta Diferido	720	
59 RESULTADOS ACUMULADOS		
591 Utilidades no Distribuidas	1,680	
	2,400	2,400

Además, se tendrá que reestructurar los Estados Financieros al 31 de diciembre del 2010.

2.º Se contabilizó las deducciones de Ley según la NIC 12 Impuesto a las Ganancias sin la emisión de los Estados Financieros (Ver enunciado)

X	DEBE	HABER
38 CARGAS DIFERIDAS		
386 Participación Trabajadores Diferida		2,400
387 Impuesto a la Renta Diferido	720	
62 GASTOS DE PERSONAL		
625 Otras Remuneraciones	66,800	
86 DISTRIBUCIÓN LEGAL DE LA RENTA NETA		
861 Participación de los Trabajadores		64,400
88 IMPUESTO A LA RENTA		
881 Impuesto a la Renta		720
	67,520	67,520

3.º Se elaboró Balance de Comprobación sin las de deducciones de Ley (no se aplicó aún las NIC 19 y NIC 12)

a) Participaciones de los Trabajadores

1	DEBE	HABER
62 GASTOS DE PERSONAL		
625 Otras Remuneraciones	66,800	
		...van

vienen... 1	DEBE	HABER
41 REMUNERACIÓN Y PARTICIPACIONES		
POR PAGAR		
413 Participaciones por Pagar		66,800
2		
91 GASTOS DE VENTAS		
912 Participaciones de los Trabajadores	26,720	
92 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN		
922 Participaciones de los Trabajadores	40,080	
79 CARGAS IMPUTABLES A CTAS. DE COSTOS		
791 Cargas Imputables a Cuentas de Costos		66,800
	66,800	66,800

b) Impuesto a la Renta

3	DEBE	HABER
38 CARGAS DIFERIDAS		
387 Impuesto a la Renta Diferido	9,000	
88 IMPUESTO A LA RENTA		
881 Impuesto a la Renta	221,460	
40 TRIBUTOS POR PAGAR		
4017 Impuesto a la Renta por Pagar		230,460
	230,460	230,460

Estados Financieros Reestructurados	Comercial Tradición Balance General		(Según NIC 19)
	Al 31 de diciembre de 2010		
ACTIVO		PASIVO	
Activo Corriente		Pasivo Corriente	
Varios activos	185,120	Varios Pasivos	36,220
Existencias, neto	170,000	Impto. a la Renta p. Pagar	230,460
		Participaciones p. Pagar	66,800
Activo No Corriente		Patrimonio Neto	
Varios activos	834,200	Varias partidas	353,100
Impto. Renta Diferido	<u>9,000</u>	Resultados Acumulados	<u>511,740</u>
	1,198,320		1,198,320

Comercial Tradición Estado de Ganancias y Pérdidas Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2010	(Según NIC 19)
Ventas	1,800,000
Costo de ventas	(845,000)
	955,000
Gastos de Ventas	(86,720)
Gastos de Administración	(130,080)
Otros gastos	(5,000)
Utilidad antes de Impuestos	733,200
Impuesto a la Renta	
• Corriente	(230,460)
• Diferido	9,000
Utilidad Neta	511,740

Comentarios

- La participación a favor de los trabajadores considerada como gasto de personal, en armonía con la **NIC 19 Beneficios a los Trabajadores** ha sido distribuida proporcionalmente a gastos de ventas y de administración.
- El cambio de procedimiento contable tiene incidencia en los resultados del ejercicio 2010 por variación en el activo diferido representado por el Impuesto a la Renta en concordancia con la **NIC 12 Impuesto a las Ganancias**, reflejado en una disminución neta de S/1,680.
- El cambio de procedimiento contable no modifica el monto de la obligación a pagar tanto al trabajador como al Estado por concepto de participaciones e Impuesto a la Renta, respectivamente.
- De ser la decisión, aplicar el nuevo procedimiento contable recién en el ejercicio económico 2011, habrá que reestructurar los Estados Financieros del 2010 con fines comparativos, en concordancia con lo estipulado por la **NIC 8 Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores**.