

130 20/10/11



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS IMPUESTOS
DIFERIDOS Y SUS EFECTOS EN EL DICTAMEN
DEL CONTADOR PUBLICO

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

Que para obtener el Título de :
LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A N :

ROLANDO ANDRES ROMAN IBARRA

DAVID ZUÑIGA VELIS

DIRECTOR DE SEMINARIO.

C. P. BENITO YAMAZAKI ENDO



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

I N D I C E

TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS Y SUS EFECTOS EN EL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO

INTRODUCCION	5
<u>CAPITULO 1</u>	
GENERALIDADES	6
A) Antecedentes	6
B) Estructura de la Ley del Impuesto sobre la Renta	6
C) Importancia del Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores	16
D) Concepto de Impuestos Diferidos	19
E) Objetivo de la técnica de Impuestos Diferidos	21
<u>CAPITULO II</u>	
DIFERENCIAS ENTRE LA UTILIDAD CONTABLE Y LA UTILIDAD FISCAL	
A) Concepto de Utilidad Contable	24
B) Concepto de Utilidad Fiscal	25
C) Diferencias Permanentes	32
D) Diferencias Temporales	34
<u>CAPITULO III</u>	
METODOS DE REGISTRO	
A) Diferentes Métodos de Registro	38
B) Caso Práctico	46

CAPITULO IV

EFECTOS DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

A)	Presentación en los Estados Financieros	86
B)	Principios de Contabilidad Aplicables a los Impuestos Diferidos.	112
C)	Efectos de los Impuestos Diferidos en el - dictamen del Contador Público	116
	CONCLUSIONES	124
	BIBLIOGRAFIA	127

I N T R O D U C C I O N

Las diferencias que existen entre la utilidad contable antes de Impuesto sobre la Renta y la Utilidad Fiscal, son las que originan los Impuestos Diferidos.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., tiene en estudio el boletín D-4 "Tratamiento Contable del Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores, el cual se determinará cual será la posición que se tendrá que asumir con respecto a los impuestos diferidos, ya que no existe un procedimiento definido y aceptado en lo referente al registro o determinación de dichos impuestos, como es el caso en los Estados Unidos de Norteamérica donde se ha emitido el APB No. 11, el cual fija las normas de aplicación de los Impuestos Diferidos.

En el caso de que existan los impuestos diferidos en una empresa y no se consideren en la elaboración de los estados financieros puede provocar distorsión en la información contenida en dichos estados.

En este trabajo se explican la naturaleza de las diferencias que originan los impuestos diferidos, los métodos de registro que pueden ser utilizados para hacer frente a esta situación; además, se explica la forma de presentación en los estados financieros y la posición que debe tomar el auditor ante los impuestos diferidos.

C A P Í T U L O 1

GENERALIDADES

A) ANTECEDENTES

En México aún no existe un boletín aprobado que se avoque al estudio de los impuestos diferidos; sin embargo, los primeros pasos que se dieron para la elaboración de éste fue un anteproyecto de boletín sobre tratamiento contable del Impuesto Sobre la Renta y participación de Utilidades, que data de 1947 elaborado por la comisión de Principios de Contabilidad, y existe así mismo el más reciente proyecto de boletín intitulado "Tratamiento contable del Impuesto sobre la Renta y la participación del Personal en las Utilidades", de la misma Comisión de Principios de Contabilidad, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, con fecha de Septiembre de 1977.

El tema de este trabajo es el estudio de los efectos del Impuesto sobre la Renta y Participación a los Trabajadores en las Utilidades, de aquellas operaciones que existan discrepancias, en cuanto al momento de su realización, entre los pronunciamientos impositivos y la técnica contable.

B) ESTRUCTURA DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

La actual ley sobre el Impuesto Sobre la Renta consta de cinco títulos, doce capítulos y ciento sesenta y dos artículos, distribuidos de la siguiente manera.

Indice

Título	1 -	Disposiciones generales
Art.	1 -	Sujetos
	2 -	Establecimiento
	3 -	Excepciones de establecimiento
	4 -	Ingresos atribuibles a un establecimiento
	5 -	Definición de actividades empresariales
	6 -	Crédito de impuesto pagado en el extranjero
	7 -	Ingreso en bienes
	8 -	Disposiciones para asociaciones en participación
	9 -	Disposiciones para fideicomisos
Título	11 -	De las sociedades mercantiles
		Disposiciones generales
Art.	10 -	Base del impuesto - Resultado fiscal
	11 -	Ejercicios
	12 -	Pagos provisionales
	13 -	Tarifa
	14 -	Cálculo del impuesto para ejercicios irregulares
Capítulo	1 -	De los ingresos
Art.	15 -	Ingresos que se acumulan
	16 -	Ventas en abonos
	17 -	Otros ingresos acumulados
	18 -	Ajuste al costo de inmuebles y acciones
	19 -	Ajuste al costo en controladoras e inmobiliarias
	20 -	Ingresos por ventas de activos despreciables no deducibles

- 21 - No acumulación del IVA
- Capítulo 11 - De las deducciones
 - Sec. 1 - De las deducciones en general
 - Art. 22 - Deducciones permitidas
 - 23 - Deducciones para sociedades residentes en el extranjero
 - 24 - Requisitos de las deducciones
 - 25 - No deducibles
 - 26 - Pérdida en cambios
 - 27 - Deducciones de aportaciones para fondos destinados a investigación y desarrollo
 - 28 - Reservas para fondos de pensiones
 - Sec. 11 - Del costo
 - Art. 29 - Sistema de valuación
 - 30 - Costo en ventas en abonos
 - 31 - Costo de ventas de residentes en el extranjero con Establecimiento en México
 - 32 - Sistema de control de inventarios - Comerciantes
 - 33 - Sistema de control de inventarios - Industrias, Agricultura y Pesca
 - Art. 34 - Costo de ventas - Minería extrancción
 - 35 - Costo de ventas - Extracción e industrialización
 - 36 - Costo de ventas - Cría de ganado
 - 37 - Costo de ventas - Cría y engorda de ganado

- 38 - Elementos del costo - Industria, agricultura y ganadería y pesca
- 39 - Exclusiones del costo - Industria, agricultura, ganadería y pesca
- 40 - Costeo directo para exportadores
- Sec. 111 - De las inversiones
- Art. 41 - Monto original de la inversión - Inicio de la depreciación baja de activo fijo
- 42 - Definición de activo fijo, gastos y cargos diferidos
- 43 - Porcientos amortización gastos y cargos diferidos y gastos preoperativos
- 44 - Porcientos depreciación activo fijo, excepto maquinaria
- 45 - Porcientos de depreciación de maquinaria industrial, agrícola ganadera
- 46 - Reglas para la deducción por depreciación
- 47 - Pérdida de bienes por caso fortuito o fuerza mayor
- 48 - Deducción inversiones adquiridas por arrendamiento financiero
- 49 - Deducción intereses inversiones adquiridas por arrendamiento financiero
- 50 - Reglas para las opciones al terminar el arrendamiento financiero
- 51 - Deducción adicional (antiguo 20A)

- Sec. IV - De las deducciones para instituciones de crédito, -
de seguros y fianzas

- Art. 52 - Deducciones de instituciones de crédito
- 53 - Deducciones de compañías de seguros
- 54 - Deducciones de compañías de fianzas

- Capítulo 111 - De las pérdidas

- Art. 55 - Ejercicios para deducir la pérdida
- 56 - Pérdidas no deducibles
- 57 - Pérdidas en sociedades fucionantes

- Capítulo IV - De las obligaciones de las sociedades mercantiles

- Art. 58 - Obligaciones de las sociedades mercantiles
- 59 - Obligaciones para residentes en el país con establecimientos en el extranjero
- 60 - Métodos de valuación de inventarios y cambios de mé
todo

- Capítulo V - De las facultades de las autoridades fiscales

- Art. 61 - Estimación de ingresos
- 62 - Determinación de ingresos estimados
- 63 - Omisión de registro de adquisiciones
- 64 - Operaciones a menos de valor de mercado, al costo -
o bajo ~~del~~ costo
- 65 - Determinación de precios presuntivos
- 66 - Intereses que se tratan como dividendos

- 67 - Estimación de ingresos en el extranjero
- Título 111 - De las personas morales con fines no lucrativos y de las cooperativas
 - Art. 68 - Exención e ingresos acumulables
 - Art. 69 - Pagos provisionales
 - 70 - Sujetos con tratamiento especial
 - 71 - Ingresos de miembros de sociedades cooperativas
 - 72 - Obligaciones de personas morales con fines no lucrativos
 - 73 - Obligaciones de partidos y asociaciones políticas
- Título IV - De las personas físicas
 - Disposiciones generales
 - Art. 74 - Sujetos e ingresos gravables
 - 75 - Presunción de ingreso
 - 76 - Ingresos de bienes en copropiedad
 - 77 - Ingresos exentos
- Capítulo 1 - De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado
 - Art. 78 - Ingresos gravados
 - 79 - Cálculo impuesto sobre pagos por separación
 - 80 - Retención del impuesto - Base y Tarifa
 - 81 - Cálculo impuesto anual
 - 82 - Obligaciones de los causantes

- 83 - Obligaciones de los patronos
- Capítulo 11 - De los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente
 - Art. 84 - Ingresos gravados
 - 85 - Gastos deducibles
 - 86 - Pagos provisionales
 - 87 - Deducciones para artistas y deportistas
 - 88 - Obligaciones de las causantes
- Capítulo 111 - De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso agoce temporal de inmuebles
 - Art. 89 - Ingresos que se gravan
 - 90 - Deducciones
 - 91 - Deducción adicional por depreciación
 - 92 - Pagos provisionales
 - 93 - Causantes por operaciones de fideicomiso
 - 94 - Obligaciones de los causantes
- Capítulo IV - De los ingresos por enajenación de bienes
 - Art. 95 - Ingresos que se gravan
 - 96 - Cálculo del impuesto
 - 97 - Deducciones
 - 98 - Determinación costo de adquisición
 - 99 - Ajuste al costo
 - 100 - Costo y fecha de adquisición por herencia o donación

- 101 - Deducciones para inmuebles adquiridos antes de 1973
- 102 - Ingreso presuntivo para el adquirente
- 103 - Pagos provisionales
- Capítulo V - De los ingresos por adquisición de bienes
 - Art. 104 - Ingresos que gravan
 - 105 - Deducciones
 - 106 - Pago provisional
- Capítulo 107 - Ingresos que se consideran producto de actividades empresariales
 - 108 - Deducciones
 - 109 - Deducciones a la utilidad fiscal
 - 110 - Reglas para deducir la pérdida fiscal
 - 111 - Pagos provisionales
 - 112 - Obligaciones
 - 113 - Representante común de personas físicas que realicen actividades conjuntamente
 - 114 - Pago provisional por ingresos esporádicos
 - 115 - Contribuyentes menores
 - 116 - Estimación de ingresos para contribuyentes menores
 - 117 - Aumento de cuotas para contribuyentes menores
 - 118 - Ingresos por espectáculos públicos
 - 119 - Facultades de las autoridades
- Capítulo VII - De los ingresos por dividendos y en general por las

ganancias distribuidas por sociedades mercantiles

- Art. 120 - Ingresos que se gravan
- 121 - Transparencia fiscal
- 122 - Casos en los que no se puede ejercer la transparen
cia fiscal
- 123 - Obligaciones de quienes paguen dividendos
- 124 - Obligaciones de quienes ejerzan la transparencia -
fiscal
- Capítulo VIII- De los ingresos por intereses
- Art. 125 - Ingresos que se gravan
- 126 - Retención del impuesto
- 127 - Obligaciones de quienes paguen intereses
- 128 - Obligaciones de quienes opten por tasa baja
- Capítulo IX - De los ingresos por obtención de premios
- Art. 129 - Ingresos que se consideran por obtención de premios
- 130 - Tasa del impuesto y pago definitivo
- 131 - Obligaciones de quienes pagan los premios
- Capítulo X - De los demás ingresos que obtengan las personas
físicas
- Art. 132 - Monto del ingreso gravable
- 133 - Ingresos gravables
- 134 - Reglas para intereses
- 135 - Pagos provisionales

- Capítulo XI - De los requisitos de las deducciones
- Art. 136 - De las deducciones
 - 137 - De las no deducibles
 - 138 - Depreciación y amortización
- Capítulo XII - De la declaración anual
- Art. 139 - Epoca de su presentación
 - 140 - Deducciones personales
 - 141 - Tarifa para calcular el impuesto
 - 142 - Acreditamiento contra el impuesto
 - 143 - Reducciones para algunas actividades empresariales
- Título V - De los residentes en el extranjero con ingresos --
provinientes de fuente de riqueza ubicada en terri-
torio nacional
- Art. 144 - Residentes en el extranjero sujetos al impuesto
 - 145 - Ingresos por salarios y por honorarios a miembros
de consejo
 - 146 - Exención de impuestos a salarios
 - 147 - Ingresos por honorarios
 - 148 - Ingresos por arrendamiento de inmuebles
 - 149 - Ingresos por arrendamiento de muebles
 - 150 - Ingresos por enajenación de bienes inmuebles
 - 151 - Ingresos por enajenación de acciones
 - 152 - Ingresos por dividendos

- 153 - Ingresos de sociedades no lucrativas
- 154 - Ingresos por intereses
- 155 - Ingresos por arrendamiento financiero
- 156 - Ingresos por regalías
- 157 - Ingresos por servicios de construcción
- 158 - Ingresos por obtención de premios
- 159 - Ingresos por espectáculos públicos
- 160 - Representantes de extranjeros
- 161 - Personas físicas que adquieren residencia en el país
- 162 - Definición de conceptos

C) IMPORTANCIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y LA PARTICIPACION DE UTILIDADES A LOS TRABAJADORES.

Impuesto sobre la Renta.

En la actualidad, la participación por concepto de Impuesto sobre la Renta viene a ser el renglón más importante de la recaudación - de las partidas que integran los ingresos fiscales.

La importancia del Impuesto sobre la Renta se debe a la preocupación que tiene el estado por determinar que tipo de impuesto es - el más adecuado. Así el buscar un perfeccionamiento en la base impositiva, se llega a la conclusión de gravar la renta. Tomando en cuenta que un impuesto que la grava nunca agotará la fuente que la

produce, lo cual permite un mejor desarrollo económico del país y facilita su progreso.

Se ha argumentado que la imposición progresiva de esta gravamen a las empresas, puede acarrear efectos económicos negativos al reducir tanto los medios, como los incentivos para la inversión.

Sin embargo nadie soslaya la importancia que tiene en México el Impuesto sobre la Renta como desembolso que afecta el patrimonio de los causantes, ya que en ocasiones, este impuesto es tan considerable que incide materialmente en la posición y los resultados que se muestran a través de los estados financieros de la empresa.

Su causación inevitable, en términos generales, afecta en forma financiera de una entidad, gravándose ocasionalmente hasta en un 42% de la utilidad fiscal, porcentaje que al relacionarse con los resultados financieros antes del Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores, puede llegar a ser superior.

C2) PARTICIPACION DE UTILIDADES A LOS TRABAJADORES

Hemos incluido, en el presente trabajo, la Participación de Utilidades a los Trabajadores, debido a que la base para el cálculo de la participación es parecida a la del Impuesto sobre la Renta; esto es, se calcula en un 8% sobre la utilidad fiscal y la base para el cálculo del mencionado impuesto es el resultado fiscal; por

esto existen algunos conceptos tales como, pérdidas de operación, dividendos, certificados de devolución de impuestos (CEDIS), etc. que reciben un tratamiento especial y en consecuencia, tienen diferentes efectos. La agrupación de ambos conceptos bajo un solo rubro, atiende exclusivamente a fines prácticos.

A continuación se presenta un cuadro donde se establecen las diferencias existentes entre la utilidad fiscal base para el reparto de utilidades y el resultados fiscal base para el cálculo del impuesto, de acuerdo al Artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Utilidad Fiscal

Base para P.T.U.

Menos:

Deducción adicional Art. 51 LISR
Ingresos provenientes del extranjero por exportación de tecnología o de asistencia técnica.

Los dividendos o utilidades pagados por toda clase de sociedades mercantiles residentes en México.

El importe de los estímulos fiscales otorgados por el ejecutivo federal.

Utilidad Fiscal Ajustada

Menos:

Amortización de pérdidas fiscales ajustadas de otros ejercicios

Resultado Fiscal

Base para I.S.R.

La participación de utilidades al personal, se trata de una contra prestación a favor de los trabajadores que se generó desde 1964 y está estipulada en la Ley Federal del Trabajo del 12 de Diciembre de 1963.

Este reparto de la utilidad se basa en que la utilidad fue generada por los factores de la producción (capital, materiales y fuerza de trabajo), en este caso la fuerza de trabajo juega un papel importante en la generación de dichas utilidades, por lo que le corresponde una parte de la misma.

La base para el cálculo del reparto ha sufrido diversas modificaciones, determinándose actualmente, como lo mencionamos en párrafos anteriores, en un 8% sobre la utilidad fiscal en muchas ocasiones también base del Impuesto sobre la Renta.

D) CONCEPTO DE IMPUESTOS DIFERIDOS

El Impuesto sobre la Renta y la Participación de Utilidades a los Trabajadores, es un costo que está fuera del ámbito de la influencia administrativa, ya que no puede evitarlo. Consecuentemente, al ser presentado el impuesto dentro del estado de resultados, deberá ajustarse lo máximo a la realidad, pues hay ocasiones en que las discrepancias que resultan entre la utilidad fiscal y la utilidad contable producen un impuesto que no corresponde a la utilidad contable que lo ha generado. Por lo anterior, existe la necesidad de implan

tar la técnica de los impuestos diferidos en la elaboración de los estados financieros.

En la terminología incluida en el APB No. 11, se define como impuestos diferidos:

"Los efectos sobre el impuesto que se difieren para aplicarse al gasto por Impuesto sobre la Renta en ejercicios futuros"

La terminología del contador de Mancera Hermanos y colaboradores -- los define de la siguiente manera:

"Impuestos diferidos término que se usa en contabilidad para indicar las discrepancias que pueden resultar en el cálculo anual del Impuesto sobre la Renta, en virtud de las partidas de conciliación, entre la utilidad contable y la utilidad gravable".

En efecto, el registro de la provisión del Impuesto sobre la Renta -- sobre la utilidad propia de ejercicio generalmente origina remanes, deudores y acreedores, por aplicar en años subsecuentes con relación al impuesto declarado sobre la utilidad gravable.

La técnica de los impuestos diferidos, o bien "aplicación del Impuesto sobre la Renta al período contable correspondiente" puede justificarse como el medio de aplicar el gasto por concepto de Impuesto sobre la Renta a la utilidad que realmente lo haya generado.

Lo que debe reflejarse bajo el rubro de "Impuesto sobre la Renta en-

el Estado de pérdidas y ganancias", en el gasto apropiadamente - aplicable a la utilidad incluida dentro de el. El Impuesto sobre la Renta diferido, proviene de las diferencias de partidas de ingresos y los gastos que son reconocidos contablemente en un pe--ríodo y reportados para propósitos fiscales en otro.

E) OBJETIVO DE LA TECNICA DE IMPUESTOS DIFERIDOS.

En virtud de que el fin de la contabilidad es el de informar so--bre la posición financiera y los resultados de la empresa a través de los estados financieros, se han ido creando nuevos procedimien--tos, técnicas y métodos para lograr en el tema del presente traba--jo.

La técnica de los Impuestos Diferidos tiende a determinar la cantidad de impuesto aplicable a las diferencias entre la utilidad con--table y la utilidad fiscal, siempre que éstas sean consecuciaa - del tiempo, pues para efectos fiscales se reconoce un ingreso o un gasto en un ejercicio diferente del contable, o viceversa.

Al hablar de diferido debe entenderse como una partida que se con--vertirá en cargos o créditos aplicables a resultados de ejercicios futuros.

La idea esencial de las partidas a diferir es no afectar los resultados de un período por concepto de ingresos o gastos, que de antemano se sabe van a ser aplicados en varios ejercicios futuros, cc-

sa que no sucedería si se afectaran a un solo ejercicio, pues ello daría como resultado que ni el período actual ni los venideros fueren correctos.

Es necesario llevar a cabo la aplicación de esta técnica para evitar la distorsión de la utilidad neta de cierto período ya que el adoptar la trae como consecuencia una mejor comparación entre gastos e ingresos, que la que se obtendría de aplicar al estado de resultados el mismo impuesto determinado en la declaración anual del Impuesto sobre la Renta .

La no aplicación de la técnica del Impuesto sobre la Renta diferido, puede traer como consecuencia fluctuaciones dentro de la utilidad neta.

Por consiguiente la técnica de la Aplicación del Impuesto sobre la Renta al Período Contable Correspondiente, faculta al Contador Público a reportar dentro de utilidad neta cantidades de impuesto que están directamente relacionadas con la utilidad antes del Impuesto sobre la Renta, con lo cual se llega a una mejor equiparación entre ingresos y gastos.

La técnica del Impuesto sobre la Renta diferido debe ser reconocida y aplicada a la utilidad siempre y cuando su consecuencia sea sustancialmente importante, como es el caso de otras partidas cuentas similares que son aplicadas al período que les corresponde.

La omisión del reconocimiento apropiado de un pasivo, por concepto de Impuesto sobre la Renta Diferido, produce una utilidad que encausa al lector a sobreestimar el valor de las ganancias futuras.

Contrariamente, la omisión del reconocimiento de activos por concepto de Impuesto sobre la Renta Diferido, dirige al lector a subestimar el valor de futuras utilidades.

Por último, mencionemos que la adopción de esta técnica no significa que el pago del impuesto ha de diferirse sino que por el contrario, el desembolso ya sea llevado a cabo, pero la aplicación del impuesto no pertenece totalmente al período en que el pago se efectúa pues el importe total de la erogación puede abarcar más períodos contables.

C A P I T U L O I I

DIFERENCIAS ENTRE LA UTILIDAD CONTABLE Y LA UTILIDAD FISCAL.

A) CONCEPTO DE UTILIDAD CONTABLE

Según el diccionario para contadores Kohler, nos define a la utilidad como:

"Utilidad.- término genérico aplicado al excedente de ingresos, productos, o precio de venta, sobre los costos correspondientes; cualquier beneficio pecunario - procedente de una operación, comercial de la práctica de una profesión, o de una o más transacciones individuales llevadas a cabo por cualquier personal; la -- usualmente precedida de una palabra o frase que la califica y que significa la inclusión de gastos o cos--tos correlativos; como por ejemplo: "bruta" o "neta", de acuerdo con y después de una indicación de la procedencia y del tiempo que abarca, como "de las operaciones del año".

El término puede usarse tanto en singular como en plural, cuando dos o más transacciones relacionadas se - consideran conjuntamente. Hoy día se prefiere el tér--mino ingreso (s) (o resultados) neto (s) para desig--nar la cifra anual en un estado de ingreso(s) (o ressultados)".

Otra definición más el la que nos da Montgomery en su libro Auditing Theory and Practice y dice:

"La expresión rendiemento neto, significa el saldo remanente de los ingresos, después de deducir de éstos todos los costos, gravámenes y gastos, incluyendo las partidas resultantes de la venta de partidas del activo"

Por lo tanto la utilidad contable es la diferencia que existe entre la totalidad de los ingresos obtenidos por un ente económico, - menos la totalidad de los costos y gastos necesarios en que haya incurrido la unidad económica, para obtener dichos ingresos en un determinado período.

Dentro del estado de pérdidas y ganancias, el rubro de utilidad, - es considerado como el monto más importante mostrado en dichos estados.

B) CONCEPTO DE UTILIDAD FISCAL

Del diccionario para contadores de Kohler, obtenemos la siguiente definición:

"Utilidad gravable.- Monto de las utilidades, calculado de acuerdo con las provisiones de una Ley particular fiscal, o ley sobre ingresos, sobre la que se causa Impuesto sobre la Renta: un término que se

aplica algunas veces a la utilidad neta de una com
pañía en contraste con el término ingreso (o uti-
lidad) gravable (de individuos o personas físicas)".

Para determinar la utilidad fiscal, es necesario recurrir al estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la cual nos marca todos los requisitos necesarios para determinar dicha utilidad.

En ocasiones la Ley del Impuesto sobre la Renta no sigue sin embargo, los lineamientos de la Técnica contable, desatendiendo las situaciones reales que ocurren en las operaciones de las empresas y trata con demasiado rigidez, ciertos de sus aspectos. Impone a su vez determinadas limitaciones y disposiciones legales de carácter protectorio para las utilidades fiscales y hace algunas modificaciones a las utilidades presentadas por la contabilidad, a fin de establecer la utilidad fiscal afecto al impuesto, que según el Artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta conceptúa como sigue:

"Las sociedades mercantiles y los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, calcularán el Impuesto sobre la Renta aplicando la tarifa contenida en el Artículo 13 de esta Ley al resultados fiscal obtenido en el ejercicio".

El resultado fiscal se determinará como sigue:

1. Se obtendrá la utilidad fiscal ajustada restándole a la

utilidad fiscal en el ejercicio la deducción adi-
cional a que se refiere el Artículo 51 de esta -
Ley y los siguientes ingresos.

- a) Los provenientes del extranjero, por expor-
tación de tecnología o de asistencia técni-
ca, cuando se opte por pagar el impuesto -
a la tasa proporcional que señala el últi-
mo párrafo del Artículo 13 de esta Ley, el
cual dice lo siguiente:

Tratándose de ingresos provenientes del ex-
tranjero por exportación de tecnología ó de
asistencia técnica, cuando el contribuyente
opte por pagar el impuesto a la tasa del --
10% sobre el importe de dichos ingresos, no
se aplicará la tarifa contenida en este ar-
tículo.

- b) Los dividendos o utilidades pagadas por to-
da clase de sociedades mercantiles residen-
tes en México siempre que corresponda al --
contribuyente en su carácter de accionista
o socio-
- c) El importe de las estímulos fiscales otorgaa
dos por el ejecutivo federal. A la utili-

dad fiscal ajustada se le disminuirá en su caso las pérdidas fiscales ajustadas de -- otros ejercicios.

"La utilidad fiscal del ejercicio se determina disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el mismo las deducciones autorizadas -- por este título salvo la señalada en el Artículo 51 de esta Ley. La pérdida fiscal ajustada es la que resulta de restar la utilidad fiscal, la deducción adicional establecida en el Artículo 51 de esta Ley, y los ingresos a que se refiere la fracción I de este Artículo cuando estos son mayores que aquella. También se considera pérdida fiscal ajustada la que deriva de sumar a la pérdida fiscal la deducción a que se refiere el citado Artículo 51 y los ingresos señalados en la fracción I del presente Artículo"

Por lo que respecta a las deducciones autorizadas por la Ley, tenemos las que nos señala el Artículo 22 y que dice:

"Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

- I.- Las devoluciones, descuentos o bonificaciones
- II.- El costo
- III.- Los gastos

- IV.- Las inversiones
- V.- La diferencia entre los inventarios inicial y final de un ejercicio, cuando el inventario inicial fuere el mayor, tratándose de contribuyentes dedicados a la ganadería.
- VI.- Las pérdidas de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, así como las derivadas de operaciones en moneda extranjera y los créditos incobrables.
- VII.- Las oportunidades para fondos destinados a investigación y desarrollo de tecnología en los términos del Artículo 27 de esta Ley.
- VIII.- La creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones y de primas de antigüedad del personal, complementarios a las que establece la Ley del Seguro Social y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley".

Posteriormente, el Artículo 24 establece los registros para deducción de los conceptos señalados en el Artículo 22, los cuales son los siguientes:

- I.- Que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad empresarial, salvo que se trate de donativos otorgados para obras o servicios públicos

a instituciones, asistenciales o de beneficiencia autorizados conforme a las leyes de la materia e instituciones de investigación científica y tecnológica inscritos en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas y - que satisfagan los requisitos de control fiscal que para el efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Tratándose de donativos otorgados a instituciones que proporcionan el servicio público de enseñanza, siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación y se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas, conforme a las Reglas generales que al efecto determine la Secretaría de Educación Pública.

II.- Depreciación de Inversiones

Que cuando esta ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos de la Sección - II de este capítulo (capítulo II).

III.- Documentación con Requisitos Fiscales

- IV.- Que esten debidamente registrados en la contabilidad
- V.- Que se cumplan las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros.
- VI.- Que los pagos se hagan a contribuyentes obligados a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- VII.- Que los pagos se hagan a contribuyentes obligados a trasladar el impuesto al valor agregado.
- VIII.- Los intereses sobre préstamos
- IX.- Pagos a personas físicas y donativos
- X.- Honorarios a miembros del consejo y otros
- XI.- Asistencia técnica y regalías
- XII.- Gastos de previsión social.
- XIII.- Primas por seguros o fianzas
- XIV.- Uso ó goce de inmuebles
- XV.- Costos a valor de mercado
- XVI.- Compras de importación
- XVII.- Pérdidas por créditos incobrables
- XVIII. Inventarios inservibles
- XIX.- Comisiones por ventas en abonos o arrendamientos financieros
- XX.- Uso de automóviles
- XXI.- Intereses a extranjeros

XXII.- Plazo para reunir requisitos

Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración, se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta Ley.

XXIII.- Comisiones y mediaciones al extranjero.

De acuerdo a lo anterior, se origina frecuentemente una divergencia entre la utilidad contable antes de impuestos y la utilidad fiscal. La utilidad a declarar para propósitos fiscales, es calculada en base a los lineamientos señalados en la Ley del Impuesto sobre la Renta, y esa determinación no tiende a descansar en los principios de contabilidad generalmente aceptados; por ende, es ilusorio pensar que la utilidad contable y la utilidad fiscal sean los mismos, por lo que es también ilusorio esperar que la cifra de Impuesto sobre la Renta esté en relación directa con la utilidad antes de impuestos.

Tales discrepancias (originadas por partidas no deducibles o no acumulables), entre la utilidad contable y la utilidad fiscal pueden dividirse en dos categorías:

- a) Diferencias Permanentes
- b) Diferencias Temporales

C) DIFERENCIAS PERMANENTES

Dentro de la definición de términos del proyecto de boletín sobre el tratamiento contable del Impuesto sobre la Renta y la Participación del Personal en las Utilidades de Septiembre de 1977, encontramos la siguiente definición de Diferencias Permanentes:

"Diferencias definitivas, son las diferencias entre el ingreso gravable y la utilidad contable antes de Impuestos, representadas por operaciones que, bajo las disposiciones fiscales aplicables, no pueden -- ser compensadas por diferencias similares en otros períodos".

Estas diferencias se refieren a ciertos ingresos que no son acumulables y ciertos gastos que nunca serán deducibles a menos que la Ley y su interpretación cambien.

Las diferencias permanentes son ocasionadas por partidas que nunca van a tener un efecto de desigualdad entre el impuesto y el gasto -- que se debe cargar a la utilidad contable antes de impuestos y que no son tomados en cuenta para el cómputo de la utilidad fiscal.

Generalmente, los ingresos exentos y los gastos no deducibles no afectan los impuestos pagados por cualquier período, entendiéndose que estas discrepancias tendrán un efecto en el cálculo del Impuesto sobre la Renta del período en que se lleven a cabo no afectando ejercicios futuros.

Como ejemplo de las diferencias permanentes se encuentran: los pagos por Impuesto sobre la Renta a cargo del propio causante o de terceros, multas, recargos, viáticos y gastos de representación — efectuados dentro de una franja de 50 kilómetros que circunden el negocio, ingresos por dividendos, etc.

D) DIFERENCIAS TEMPORALES

Diferencias temporales son diferencias entre la utilidad fiscal y la utilidad contable antes de impuestos correspondientes a operaciones que, bajo las disposiciones legales aplicables producen efectos fiscales en períodos distintos a aquellos en que son reconocidas para propósitos financieros. Las diferencias temporales se originan en un período y se revierten en uno o más períodos posteriormente.— Algunas diferencias temporales reducen el Impuesto sobre la Renta que de no existir se hubieran pagado; otras, lo incrementan.

Esto quiere decir que los ejercicios en los cuales las transacciones de ingresos y gastos son reconocidos para fines contables, no coinciden necesariamente con los ejercicios en los que las mismas transacciones son reportadas para propósitos fiscales, sobresaliendo ciertas diferencias entre la utilidad contable y la utilidad fiscal.

El contador público, Jorge Wladislawoski en su libre "Impuesto sobre la Renta Diferido", nos dice:

"El efecto del Impuesto sobre la Renta en las diferencias de tiempo es utilizado para referirse a la cantidad de Impuesto sobre la Renta, que debe aplicarsese a dichas diferencias, utilizándose en este estudio el concepto de aplicación de Impuesto sobre la Renta al período contable correspondiente, o bien contabilización de Impuestos Diferidos, como la terminología admisible para aludir al registro del efecto del Impuesto sobre la Renta procedente de las diferencias de tiempo".

Cuando la diferencia entre la utilidad contable y la utilidad fiscal está motivada por partidas consecuencia de "diferencias de tiempo, el gasto que debería cargarse a los resultados del año por concepto de Impuesto sobre la Renta, no coincide con el Impuesto sobre la Renta que se va a cargar en definitiva al presentar la declaración correspondiente.

Por ende, dentro de estas diferencias recae el propósito de los impuestos diferidos para registrar el efecto del Impuesto sobre la Renta en el mismo período en que la utilidad base para el cálculo del impuesto es reconocida.

Naturaleza de las Diferencias Temporales.

Siendo las partidas de esta naturaleza el objeto fundamental de esta técnica, para su mejor entendimiento diremos que son cuatro las

operaciones que les dan lugar, siendo su común denominador el hecho de que en un período afectan el resultado contable y en otro anterior o posterior, el resultado fiscal, su efecto original de una u otra forma de rebasar en uno o más períodos subsecuentes.

- A) Ingresos o ganancias que se incluyen en el resultado gravable con posterioridad a su registro contable:
1. Ventas en abonos
 2. Utilidad en tipo de cambio originada por la flotación de la moneda.
- B) Gastos que afectan el resultado gravable con posterioridad a su deducción en la utilidad contable:
1. Incremento en las estimaciones de las cuentas complementarias de activo y pasivo, como son:
 - cuentas de cobro dudoso
 - obsolescencia de inventarios
 - indemnizaciones
 - primas de antigüedad
 2. Pérdidas en tipo de cambio originadas por la flotación de la moneda.
 3. Depreciación contable superior a la aceptada fiscalmente.
- C) Ingresos o ganancias incluidas en el resultado gravable con antelación al contable.

Rentas cobradas por anticipado que se difieren contable_mente pero se declaren al fisco en el período de su cobro.

D) Gastos que afectan el resultado gravable con anterioridad a su registro contable.

Depreciación fiscal superior a la contable.

C A P I T U L O I I I

METODOS DE REGISTRO

A) DIFERENTES METODOS DE REGISTRO

A continuación transcribimos el párrafo No. 21 del proyecto de boletín sobre Tratamiento Contable del Impuesto sobre la Renta y la Participación del Personal en las Utilidades, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos que se refiere a las reglas de presentación.

B a l a n c e G e n e r a l

Los cargos y los créditos diferidos correspondientes a "diferencias temporales" representan el reconocimiento acumulativo dado al correspondiente "efecto de impuesto" y no constituyen, en el sentido normal de la palabra, cuentas por cobrar o por pagar. Deben clasificarse en dos categorías: una para cantidades netas circulantes; y otra, para no circulantes. Las partes circulantes de dichos cargos y créditos diferidos, deben ser aquellos efectos de impuestos correspondientes a diferencias temporales que serán revertidas en el siguiente período contable. Como regla general, el "efecto de impuestos" derivado de activos o pasivos clasificados como circulantes, cons-

tituye conceptos circulantes. El derivado de renglones no circulantes equivale, lógicamente, a no circulantes.

Esto quiere decir que por ejemplo, el incremento a las estimaciones para cuentas de cobro dudoso o para inventarios obsoletos generará un impuesto diferido circulante y por contra, la diferencia entre la depreciación contable y la depreciación fiscal generará un impuesto diferido clasificado como fijo.

Por lo que se refiere al estado de resultados, el mismo proyecto -- nos dice en sus párrafos números 22 y 23:

"22.- En la información de los resultados de operación se deben revelar los componentes de la provisión del Impuesto sobre la Renta del período, por ejemplo:

- a) Los impuestos que se estiman serán pagados.
- b) El "efecto de Impuestos" sobre "diferencias temporales"

"23.- Los conceptos anteriores pueden presentarse como partidas separadas en el estado de resultados alternativamente, como una cantidad combinada con la revelación --entre paréntesis o en una nota a los estados financieros-- de los componentes de la "provisión de Impuesto sobre la Renta"

Una vez conocidas las reglas de presentación, a continuación se describen los métodos de registro más frecuentemente utilizados en la práctica. La diferenciación de estos métodos está en las cuentas que se utilizan, las tarifas aplicables y la forma en que se presentan en los estados financieros.

METODO DIFERIDO

Consiste en registrar el efecto en Impuesto sobre la Renta proveniente de diferencias temporales como cargos o créditos diferidos dependiendo del efecto de tales diferencias, ya sea aumentando o disminuyendo el Impuesto sobre la Renta por pagar de tal período.

La tasa de Impuesto sobre la Renta aplicable a las diferencias temporales serán aquellas a las que estuvo sujeta la utilidad del período o períodos en que se originaron, y no deben sujetarse en períodos futuros, aún cuando las tasas de Impuestos sobre la Renta sean modificadas.

Quienes acepten este método, se basan en lo siguientes:

- 1) La importancia del estado de resultados es mayor que la del balance general.
- 2) Dentro de los objetivos principales de la contabilidad está el de deducir a los ingresos de un período los costos y gastos correspondientes a dicho período.
- 3) El cargo a resultados por concepto de Impuesto sobre la Renta será el neto de:

- a.- Impuesto sobre la Renta por pagar
- b.- Disminución o aumento al Impuesto sobre la Renta por pagar resultante del cargo o crédito diferido registrado con motivo de las diferencias temporales sugeridas en el período a las tasas vigentes.
- c.- Diferencia en las tasas de Impuesto sobre la Renta sobre diferencias temporales que se reversan en el período y cuyo efecto de impuesto se registró en las tasas vigentes en los períodos que -- surgieron.

Este método enfocado esencialmente al estado de resultados está y mide el efecto de impuesto, tomando como base las tasas vigentes al monto en que se originan las diferencias temporales.

METODO DEL PASIVO.

Las variaciones de este método en relación al método diferido son:

- 1) El Impuesto sobre la Renta que será reducido del Impuesto por pagar en los períodos futuros, cuando se reversen las diferencias temporales, representa pagos anticipados y no cargos diferidos.
- 2) El Impuesto sobre la Renta que se pagará en el futuro co-

mo consecuencia de las diferencias temporales, representa un pasivo u obligación y no créditos diferidos.

- 3) Tanto los pagos anticipados como el pasivo u obligaciones tienen el carácter de estimaciones, por lo tanto, - deben ser computados a las tasas del impuesto que se estime estarán en vigor en los períodos en que se reversen las diferencias temporales que les dieron origen, como es difícil conocer a que tasa de impuesto se recuperarán o pagarán, acepta registrarlos a las tasas vigentes en - el período en que se originen con la condición de ajustar el pago anticipado o el pasivo en la medida que varíen - las tasas de impuesto en períodos futuros.

Este método está dirigido al balance general, y el efecto en impuesto lo mide en relación a las tasas vigentes al momento en que se reversen las diferencias temporales.

METODO DEL EFECTO NETO DE IMPUESTOS

Este método diferido substancialmente de los anteriores, ya que consiste en registrar el efecto en Impuesto sobre la Renta proviniente de diferencias temporales afectando la cuenta de resultados correspondiente, con el objeto de mostrar tanto en el balance general como en el estado de resultados cifras netas. Es decir, en el caso de la creación de una estimación para cuentas de cobro dudoso, ésta se --

mostrará en el balance general neto del efecto por impuestos dife_ ridos. De la misma forma el cargo a resultados por dicha estima-- ción será disminuído por el mismo importe de impuestos diferidos. Consecuentemente, aumenta el neto de cuentas por cobrar y la uti- lidad neta del período en la misma cantidad.

La aplicación de este método daría lugar a confusiones, ya que los impuestos diferidos no se mostrarían claramente en el balance gene- ral ni en el estao de resultados; por lo tanto, no es recomendable.

De los métodos anteriores el más recomendable es el método diferido al respecto la opinión No. 11 de la Comisión de Principios de Conta- bilidad (APB No. 11) del Instituto Americano de Contadores Públicos señala lo siguiente:

"El comité ha concluído que el método diferido de Im- puestos deberá emplearse, ya que provee el camino más útil y práctico para la asignación de Impuestos sobre la Renta en los estados financieros".

La interpretación de la misma opinión No. 11 menciona que "el méto- do del pasivo, no obstante que tanto los créditos diferidos por con- cepto de impuesto se asemeja a las cuentas por cobrar y por pagar, - éstos no deben clasificarse como tales.

Además, el método diferido tiene la ventaja práctica que no requie- re cálculos futuros ni ajustes a los impuestos diferidos como conse_

cuencia de cambios en las tasas de Impuestos sobre la Renta.

Ahora bien, independientemente del método que se adopte, la técnica de los impuestos diferidos tuvo su origen debido al problema de asignación de impuestos proveniente de diferencias temporales, las cuales se originaron en períodos anteriores y futuros, lo cual aparentemente representa un problema para aquellas empresas que se encuentran en esta situación y adoptan por vez primera la técnica de los impuestos diferidos.

Contemplando la anterior, la Opinión No. 11 de la Comisión de Principios de Contabilidad del I. A. C. P. señala como obligatoria esta técnica, que son las siguientes:

- 1) Aplicación retroactiva
- 2) Aplicación prospectiva

1) APLICACION RETROACTIVA

Esta forma de aplicación es recomendable cuando al momento de adoptar la técnica de los impuestos diferidos ya existen diferencias temporales originadas en períodos anteriores y estas son de importancia.

En caso de adoptar la forma de aplicación anterior, deben registrarse los impuestos diferidos provenientes de diferencias temporales originadas en períodos anteriores, así como de las que se originen en el período en que se registran los impuestos diferidos por primera vez.

Por el efecto en impuestos diferidos proveniente de diferencias temporales originadas en períodos anteriores, se tendrán que modificar las utilidades retenidas al principio del período y los resultados del período únicamente se verán afectados por los impuestos diferidos correspondientes a diferencias originadas en dicho período.

De acuerdo con la Ley General de Sociedades Mercantiles, toda modificación a las utilidades retenidas en años anteriores deberá ser sancionada por el órgano supremo de la sociedad mediante una "Asamblea General Ordinaria de Accionistas".

2) APLICACION PROSPECTIVA

Esta forma de aplicación contable consiste en registrar el efecto en impuestos en el período en que surgen las diferencias temporales y su asignación se hace en la medida en que se van reversando dichas diferencias.

Sin embargo, el efecto en impuestos provenientes de diferencias temporales significativas originadas en períodos anteriores deben mostrarse en el estado de resultados como partidas extraordinarias cuando se reversen.

B) C A S O P R A C T I C O
CALCULO Y CONTROL

Anteriormente ya hemos expuesto lo relacionado con la teoría acerca de la necesidad del reconocimiento de los impuestos diferidos; sin embargo, una vez ya determinadas las diferencias temporales que originan impuestos diferidos, así como escogido el método y la forma de aplicación, aun falta conocer como se calculan los impuestos y que controles deben tenerse sobre los mismos, por lo tanto, a continuación expondremos en forma práctica y objetiva la forma en que se presentan en los estados financieros.

En cuanto a como calcular los impuestos diferidos básicamente nos encontramos con dos situaciones, que son:

- Cuando en el período se determina utilidad fiscal.
- Cuando se determina pérdida fiscal en el período.

Como ya dijimos anteriormente, el método más recomendable para el cálculo de los impuestos diferidos es el "método diferido" sin embargo, este método señala que el efecto en impuestos debe registrarse con base en una tasa de impuestos sobre la renta vigente en el período en que surgen las diferencias temporales, por otro lado, la tarifa del Artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es progresiva, por lo tanto, en el primer caso o sea cuando resulta utilidad fiscal el problema se reduce a una división aritmética, dividiendo el Impues

to sobre la Renta por pagar del período entre la base y el resultado sera la tasa aplicable a las diferencias temporales originadas - en el período.

Sin embargo, el otro caso, o sea cuando resulta pérdida fiscal es - necesario tomar en cuenta ciertos aspectos como son:

- a) Determinar qué tasa de impuesto resultará excluyendo las diferencias temporales.
- b) Determinar que tasa de impuesto resultaría excluyendo la partida o partidas específicas (no recurrentes) que originan la pérdida.
- c) En el último de los casos, a qué tasa de impuestos estarán sujetas las utilidades que se espera en el futuro (en base a la tarifa de la Ley del Impuesto sobre la renta en vigor).

Una vez hechas las consideraciones anteriores, determinar que tasa de impuestos se aplicará a las diferencias temporales originadas - en el período.

Sin embargo, la práctica nos dice que las empresas que han decidido registrar el Impuesto sobre la Renta diferido obtienen u obtendrán utilidades fiscales que están o estarán gravadas por la tasa máxima de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir al 42%.

Para hacer más comprensible lo anterior, a continuación plantearemos un problema lo más apegado a las situaciones reales que se presentan en nuestro país.

DIFERENCIAS TEMPORALES ORIGINADAS EN EL PERIODO

- 1) Utilidad en cambios proveniente de cuentas por cobrar y efectivo en bancos en monedas extranjeras.
- 2) Diferencias en la aplicación de tasas de depreciación
- 3) Incremento a las estimaciones de activo y de pasivo.

DIFERENCIAS TEMPORALES ORIGINADAS EN PERIODOS ANTERIORES

- 1) Diferencias en la aplicación de tasas de depreciación
- 2) Creación e incremento, tanto de estimaciones de activo como de pasivo.

CONSIDERACIONES

- 1) Cifras en miles de pesos
- 2) El período en el que se crean los impuestos diferidos abarca - del 1o. de enero al 31 de diciembre de 1981.
- 3) Los impuestos diferidos se reconocen con base en el método diferido y aplicando la forma retroactiva.

DATOS DEL PROBLEMA

- 1) Al 31 de diciembre de 1981 se tenían inversiones y efectivo en monedas extranjeras, las cuales al valerse al tipo de cambio oficial vigentes en esta fecha arrojaron una utilidad en cambios de \$ 2,000

- 2) El 1° de enero de 1981 se hizo una inversión en maquinaria y equipo por \$ 30,000
 - Tasa de depreciación contable 20%
 - Tasa de depreciación fiscal 10%

- 3) En el año de 1977 se creó una estimación para cuentas de cobro dudoso en la cantidad de 500

Esta estimación ha sido incrementada en \$100.00 --- anualmente y en el año de 1981 se cancelaron cuentas por cobrar contra esta estimación por \$800.00, dicha cancelación reúne los requisitos fiscales para su deducibilidad.

- 4) En el año de 1979 se creó una estimación para obsolescencia en inventarios por 300

En 1980 y 1981 se incrementó dicha estimación en --- \$100.00 cada año.

- 5) En 1981 se pagan multas y recargos por 100

- | | | |
|----|--|-----------|
| 6) | En 1981 se pagan gastos de representación por | 200 |
| 7) | En 1981 se tienen contraídas deudas a corto -
plazo en moneda extranjera de las cuales se -
origina una pérdida en cambios de | 80,000 |
| 8) | En 1977 se creó una estimación para primas de
antigüedad por

Los incrementos anuales han sido de \$ 5,000.-
y los pagos de \$ 1,000.00 en 1979 y de \$8,000.-
en 1981. | \$ 15,000 |
| 9) | La utilidad antes de Impuestos sobre la Renta
y Participación de Utilidades a los Trabajado-
res por el período del 1o. de enero al 31 de -
diciembre fue de | 5,000 |

Con base en las consideraciones y datos anteriores, primeramen-
te es necesario preparar una cédula de trabajo para determinar-
la base gravable tanto para Impuesto sobre la Renta como para -
la participación de utilidades a los trabajadores, partiendo de
la utilidad antes de Impuesto sobre la Renta y Participación de
Utilidades a los Trabajadores, dos formas de hacerlos serían las
siguientes:

CONCILIACION ENTRE LA UTILIDAD CONTABLE Y LA UTILIDAD
FISCAL.

(Cifras en Miles de Pesos)

Utilidad antes de Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores		\$ 5,000
Diferencias Temporales:		
Utilidad en cambios	\$(2,000)	
Exceso de depreciación contable sobre la fiscal	3,000	
Incremento a la estimación para cuentas de cobro dudoso	100	
Incremento a la estimación para obsolescencia de inventarios	100	
CANCELACIÓN de cuentas por cobrar	(800)	
Pérdida en cambios	\$80,000	
Incremento a la estimación para primas de antigüedad	5,000	
Pago de primas de antigüedad	<u>(8,000)</u>	<u>77,400</u>
Total de diferencias temporales		<u>\$82,400</u>

Diferencias Permanentes

Multas y recargos

100

Gastos de representación

200

Total de diferencias Permanentes

300

Utilidad Fiscal

\$82,700

CONCILIACION ENTRE LA UTILIDAD CONTABLE Y LA UTILIDAD
FISCAL

(cifras en miles de pesos)

Utilidad antes de Impuesto sobre la
Renta y Participación de Utilidades
a los Trabajadores \$ 5,000

MAS;

PARTIDAS NO DEDUCIBLES

I	Incremento a las estimaciones para cuentas de cobro dudoso	\$ 100	
	Incremento a la estimación para ab solencia de inventarios	100	
	Incremento a la estimación para -- primas de antigüedad	5,000	
	Pérdida en cambios	80,000	
	Exceso en depreciación contable so bre la fiscal	3,000	
	Multas y recargos	100	
	Gastos de representación	<u>200</u>	88,500
			<u>93,500</u>

MENOS

INGRESOS NO ACUMULABLES

Utilidad en cambios (a la hoja siguiente)	<u>2,000</u>
	<u>91,500</u>

MENOS

OTRAS DEDUCCIONES

Pago de primas de antigüedad	8,000	
Cancelación de cuentas por cobrar	<u>800</u>	<u>8,800</u>
Utilidad Fiscal		<u><u>\$82,700</u></u>

De acuerdo con la conciliación anterior, la tasa de Impuesto sobre la Renta aplicable al período según el Artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es del 42% y la tasa para la Participación de Utilidades a los Trabajadores del 8%.

A continuación trataremos cada punto del problema planteado en forma particular, aunque debe advertir que en la práctica se hace en forma general para todas las partidas temporales y permanentes; sin embargo, consideramos que de esta forma quedará más claro.

(cifras en miles de pesos)

UTILIDAD EN CAMBIOS

Según se expuso anteriormente, la utilidad en cambios es una diferencia temporal, por lo tanto, fiscalmente debe considerarse como un ingreso no acumulable y contablemente debe registrarse el crédito diferido correspondiente al efecto en Impuesto sobre la Renta y

Participación de Utilidades a los Trabajadores.

El asiento contable sería:

- 1 -

Provisión para Impuesto sobre la Renta diferida	\$ 840	
Provisión para la participación de uti- lidades a los trabajadores-diferida	160	
Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidad a los Trabajadores, diferi- dos-circulante		\$ 1,000

En el período (normalmente el siguiente en que se disponga tanto de las inversiones como del efectivo en monedas extranjeras, resultará que fiscalmente será un ingreso acumulable y contablemente, sólo tendrá efecto en Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidad a los Trabajadores, puesto que el ingreso se registró en el período anterior, por lo tanto, en el período de 1982 el - asiento contable sería el siguiente:

.. A ..

Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores, dife- ridos-circulante	\$ 1,000
--	----------

Provisi3n para Impuestos sobre la Ren <u>ta</u> -diferida	\$ 840
Provisi3n para la participaci3n de -- Utilidades a los Trabajadores -diferi <u>da</u>	160

DIFERENCIAS EN LA APLICACION DE TASAS DE DEPRECIACION

En principio como esta diferencia tendrá repercusión en varios períodos, se considera conveniente tener un control de tal diferencia, el cual podría ser como sigue:

CONTROL DEL EXCESO DE DEPRECIACION CONTABLE SOBRE
LA DEPRECIACION FISCAL
(cifras en miles de pesos)

Costo \$30,000				
Depreciación			Diferencia	
Año	Contable 20%	Fiscal 10%	Del período + (-)	Acumulada
1978	6,000	3,000	3,000	3,000
1979	6,000	3,000	3,000	6,000
1980	6,000	3,000	3,000	9,000
1981	6,000	3,000	3,000	12,000
1982	6,000	3,000	3,000	15,000
1983	-	3,000	(3,000)	12,000
1984	-	3,000	(3,000)	9,000
1985	-	3,000	(3,000)	6,000
1986	-	3,000	(3,000)	3,000
1987	-	3,000	(3,000)	-
Totales	30,000	30,000	-	-

Como la aplicación de los impuestos diferidos en este ejemplo es en forma retroactiva, en 1981 tendríamos los siguientes asientos contables:

- 2 -

Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores, diferidos-no circulante	\$ 1,500	
Provisión para Impuesto sobre la Renta diferida		\$ 1,260
Provisión para la Participación de Utilidades a los Trabajadores diferida		240
Por la diferencia originada en el período.		

- 3 -

Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores, diferidos-no circulante	\$ 4,500	
Resultados de ejercicios anteriores		\$ 4,500

Por las diferencias originadas en 1978 a 1980
en \$ 3,000 cada año.

En 1982 se tendría que hacer un asiento contable igual al No. 2,
además de una reclasificación de no circulante a circulante por
la reversión que se hará en 1983, esta reclasificación se hará -
cada año hasta 1986.

En 1983 y hasta 1987 se tendría que hacer el siguiente asiento -
contable cada año:

- B -

Provisión para Impuesto sobre la <u>Ren</u> ta diferida	\$ 1,260
Provisión para la Participación de - Utilidades a los Trabajadores-diferi da	240
Impuesto sobre la Renta y Participa- ción de Utilidades a los Trabaja- dos diferidos-circulante	\$ 1,500

Por la porción que se reversa

CREACION E INCREMENTO A LA ESTIMACION PARA CUENTAS DE
COBRO DUDOSO.

En este caso hay que tomar en cuenta lo siguiente:

Estimación creada en 1977	\$ 500
Incrementos hechos en 1978, 1979 y 1980	<u>\$ 300</u>
Sub-total	\$ 800
Cancelación hecha en 1981	(800)
Incremento hecho en 1981	<u>100</u>
Saldo al 31 de diciembre de 1981	<u><u>\$ 100</u></u>

En 1981 se tendrían que hacer los siguientes asientos contables:

- 4 -

Efecto en ISR de partidas deducidas contablemente en períodos anteriores	\$ 336
Efecto en P.U.T. de partidas deduci- das contablemente en períodos ante- riores	64
Partidas extraordinarias	\$ 400

Por el beneficio fiscal proveniente de la reversión de diferencias temporales originadas en períodos anteriores sobre las cuales no se registró impuestos diferidos.

Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los trabajadores, diferidos-circulante	\$ 50	
Provisión para Impuesto sobre la Renta-diferido		\$ 42
Provisión para la Participación de Utilidades a los Trabajadores-diferida por el incremento hecho en 1981		8

En el período en que se reverse el incremento hecho en 1981 se tendría que hacer un asiento contable en forma inversa a la No. 5.

CREACION E INCREMENTO A LA ESTIMACION PARA OBSOLENCIA EN INVENTARIOS.

Estimación creada en 1979	\$ 300
Incremento hecho en 1980	<u>100</u>
Sub-total	400
Incremento hecho en 1981	<u>100</u>
Saldo al 31 de diciembre de 1981	<u><u>\$ 500</u></u>

En 1981 se harían los asientos contables, como sigue:

- 6 -

Impuesto sobre la Renta y Participa <u>ci</u> ón de Utilidades a los Trabajado <u>res</u> , diferidos-circulante	\$ 200	
Resultados de ejercicios anteriores		\$ 200

Por el saldo de la estimación al 1o. de enero de 1981

- 7 -

Impuesto sobre la Renta y Participa <u>ci</u> ón de Utilidades a los Trabajado <u>res</u> , diferido-circulante	\$ 50	
Provisión para Impuesto sobre la Ren <u>ta</u> -diferida		\$ 42
Provisión para la Participación de - Utilidades a los Trabajadores-diferi <u>da</u>		8
Por el incremento hecho en 1981		

En los períodos en que se reverse esta estimación se tendría que hacer un asiento contable en forma inversa al No. 7 en la medida que afecte tal reversión.

MULTAS Y RECARGOS

Esta partida es permanente ya que de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor no será reversada en períodos -- posteriores, por lo tanto, no se reconocen impuestos diferidos sobre la misma.

GASTOS DE REPRESENTACION

Es el mismo caso que el anterior.

PERDIDA EN CAMBIOS

Esta es una diferencia temporal de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, la cual será deducible en el período que se pague la deuda (en el siguiente período por ser a corto plazo), por lo tanto, procede el siguiente asiento contable:

Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores, diferidos-circulante	\$ 40,000	
Provisión para Impuesto sobre la Renta-diferida		\$33,600
Provisión para la Participación de Utilidades a los Trabajadores-diferida		6,400

En el período en que se paguen las deudas en monedas extranjeras, se tendría que hacer un asiento contable en forma inversa al No.8.

Por otro lado, la técnica de los impuestos diferidos señala que -- cuando surgen cargos y créditos diferidos ocasionados por diferencias temporales similares (como es el caso de utilidad y pérdida - en cambios) debe presentarse el neto, además de acuerdo a la importancia relativa en este caso debe de mostrarse el neto ya que el cargo diferido procedente de la pérdida en cambios es de \$40,000.- y el crédito diferido originado por la utilidad en cambios es de \$ 1,000.

En lo que se refiere a utilidad o pérdida derivados de la revolución o devolución de una moneda extranjera, de acuerdo con el Boletín B5 de la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., debe mostrarse en el estado de resultados como partida extraordinaria del período contable relativo, compensada con el efecto del Impuesto al resultado fiscal y de la participación al personal correspondiente, por lo que es necesario hacer el siguiente asiento contable en 1981.

Pérdida en cambios	\$80,000
Utilidad en cambios	<u>(2,000)</u>
Neto	<u>\$78,000</u>

Impuesto sobre la Renta correspondiente	\$(32,760)
Participación de utilidades a los Trabajadores correspondientes	(6,240)
Partida extraordinaria	<u>\$ 39,000</u>

- 9 -

Utilidad en cambios	\$ 2,000	
Partidas extraordinarias	39,000	
Provisión para Impuesto sobre la Renta-diferida	32,760	
Provisión para la Participación de Utilidades a los Trabajadores diferida.	6,240	
Pérdida en cambios		\$80,000

ESTIMACION PARA PRIMAS DE ANTIGUEDAD

Estimación creada en 1977	\$15,000
Incrementos anuales de \$5,000 de 1978 a 1980	15,000
Pagos hechos en 1979	<u>(1,000)</u>
Neto	\$29,000

Incremento hecho en 1981	\$ 5,000
Pagos hechos en 1981	<u>(8,000)</u>
Saldo al 31 de diciembre de 1981	<u>\$26,000</u>

Se trata de una diferencia temporal por no reunir los requisitos que exige la Ley del Impuesto sobre la Renta (Artículo 28) por lo tanto, proceden los siguientes asientos contables.:

- 10 -

Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores, diferidos-no circulante	\$ 2,500
Provisión para Impuesto sobre la Renta-diferida	\$ 2,100
Provisión para la Participación de Utilidades a los Trabajadores diferida	400
Por el incremento hecho en 1981	

- 11 -

Efecto en I.S.R. de partidas deducidas contablemente en periodos anteriores.	\$ 3,360
--	----------

Efecto en P.U.T. de partidas deducidas contablemente en períodos anteriores	640
Partidas extraordinarias	\$ 4,000

Por los pagos hechos en 1981 sobre los cuales no se había registrado impuestos diferidos.

En los períodos posteriores procederá hacer un asiento contable en la misma forma que el No. 10 por los incrementos y en forma inversa por los pagos.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PARTICIPACION DE UTILIDADES A LOS TRABAJADORES POR PAGAR.

Según se muestra en la conciliación entre el resultado contable y el resultado fiscal, el Impuesto sobre la Renta es de 34,734 y la Participación de Utilidades a los Trabajadores por pagar es de --- \$6,616,4 por lo que procede hacer el siguiente asiento contable:

- 12 -

Provisión para Impuesto sobre la Renta	\$34,734
Provisión para la Participación de Utilidades a los Trabajadores	6,616

Impuesto sobre la Renta por pagar	\$34,734
Participación de utilidades a los trabajadores por pagar	6,616

Con el fin de ver en forma general el efecto en cada una de las cuentas de los asientos contables anteriores, que tienen efectos en 1981, se resumen en esquemas de mayor.

RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES

	4,500.00 (3
	200.00 (6
	10,500.00 (13
<hr/>	
	15,200.00
<hr/>	
	15,200.00 (S
<hr/> <hr/>	

PROVISION PARA I. S. R.

12)	34,734.00
<hr/>	
	34,734.00
<hr/>	
S)	34,734.00
<hr/> <hr/>	

PROVISION PARA P. T. U.

12)	6,616.00
<hr/>	
	6,616.00
<hr/>	
S)	6,616.00
<hr/> <hr/>	

EFFECTOS EN I.S.R. DE PARTIDAS DEDUCIDAS CONTABLEMENTE EN -- EJERCICIOS ANTERIORES.

4)	336.00
11)	3,360.00
<hr/>	
	3,696.00
<hr/>	
S)	3,696.00
<hr/> <hr/>	

EFFECTOS EN P.T.U. DE PARTIDAS DEDUCIDAS CONTABLEMENTE EN -- EN EJERCICIOS ANTERIORES.

4)	64.00
11)	640.00
<hr/>	
	704.00
<hr/>	
S)	704.00
<hr/> <hr/>	

PARTIDAS EXTRAORDINARIAS

9)	39,000.00	400.00 (4
		4,000.00 (11
<hr/>		
	39,000.00	4,400.00
<hr/>		
S)	34,600.00	
<hr/> <hr/>		

APLICACION RETROACTIVA

(EN MILES DE PESOS)

PROVISION	
PARA I.S.R.	DIFERIDO
1) 840.00	1,260.00 (2
9) 32,760.00	42.00 (5
	42.00 (7
	33,600.00 (8
	2,100.00 (10
33,600.00	37,044.00
	3,444.00 (S

PROVISION	
PARA P.T.U.	DIFERIDA
1) 160.00	240.00 (2
9) 6,240.00	8.00 (5
	8.00 (7
	6,400.00 (8
	400.00 (10
6,400.00	7.056.00
	656.00 (S

I.S.R.	Y	P.T.U.
DIFERIDOS	-	CIRCULANTE
5) 50.00		1,000.00 (1
6) 200.00		
7) 50.00		
40,000.00		
40,300.00		1,000.00
S) 39,300.00		

I.S.R.	Y	P.T.U.	DIFERIDOS NO -
CIRCULANTE			CIRCULANTE
2) 1,500.00			
3) 4,500.00			
13) 10,500.00			
10) 2,500.00			
19,000.00			
S) 19,000.00			

UTILIDAD EN CAMBIOS

9)	2,000.00
	2,000.00
S)	2,000.00

PERDIDA EN CAMBIO

	80,000.00 (9)
	80,000.00
	80,000.00 (S)

I. S. R., POR PAGAR

	34,734.00 (12)
	34,734.00
	34,734.00 S)

P. T. U. POR PAGAR

	6,616.00 (12)
	6,616.00
	6,616.00 (S)

Para poder tener un control adecuado de los impuestos diferidos, es necesario mantener registros que contengan los siguientes datos:

- Descripción de diferencias temporales que originan los impuestos diferidos.
- Importe tanto de las diferencias temporales como del efecto en impuestos que originan.
- Tasa del impuesto a la cual se crean con impuestos diferidos.

El cuadro que se presenta a continuación es un ejemplo de como pueden ser los registros para el control de los impuestos diferidos.

D I F E R E N C I A S I M P U E S T O S D I F E R I D O S

MOVIMIENTOS

MOVIMIENTOS

DIFERENCIAS TEMPORALES	SALDOS AL 31/XII/80	DEL PERIODO	CANCELA CIONES	SALDOS AL 31/XII/81	SALDOS AL 31/XII/80	DEL PERIODO	DE PERIODOS ANTERIORES	CANCELA CIONES	SALDOS AL 31/XII/81	PRESENTACION CIRCULANTE NO-CIRCULANTE
UTILIDAD EN CAMBIOS	--	\$(2,000.00)	--	\$(2,000.00)	\$(1,000.00)	--			\$(1,000.00)	\$(1,000.00)
EXCESO DE DEPRECIACION CONTABLE.	\$9,000.00	3,000.00	--	12,000.00	1,500.00	\$ 4,500.00			6,000.00	\$ 6,000.00
ESTIMACION PARA CTAS. DE COBRO DUDOSO.	800.00	100.00	800.00	100.00	50.00	400.00	\$ 400.00		50.00	50.00
ESTIMACION PARA OBSOLES CIENCIA DE INVENTARIOS.	400.00	100.00	--	500.00	50.00	200.00			250.00	250.00
PERDIDA DE CAMBIOS	--	80,000.00	--	80,000.00	40,000.00	--			40,000.00	40,000.00
ESTIMACION PARA PRIMAS DE ANTIGUEDAD.	29,000.00	5,000.00	8,000.00	26,000.00	2,500.00	14,500.00	4,000.00		13,000.00	13,000.00
	\$39,200.00	\$86,200.00	\$8,800.00	\$116,600.00	\$43,100.00	\$19,600.00	\$4,400.00		\$58,300.00	\$39,300.00 \$19,000.00

APLICACION PROSPECTIVA

Con los mismos datos y consideraciones anteriores, los asientos -
contables, cálculos y controles aplicando la forma prospectiva se
rían como sigue:

UTILIDAD EN CAMBIOS

Se tendría que hacer un asiento contable en la forma siguiente:

- 1 -

Provisión para Impuesto sobre la Renta-diferida	\$ 840
Provisión para la Participación de Utilidad a los Trabajadores- diferida	160
Impuesto sobre la Renta y Parti- cipación de Utilidades a los Tra- bajadores, diferidos-circulante	\$ 1,000

Por el ingreso no acumulable fiscalmente en el período de 1981.

Cuando se realice el ingreso (cuando sea acumulable fiscalmente)
se tendría que hacer el asiento contrario.

DIFERENCIAS EN LA APLICACION DE TASAS DE DEPRECIACION

El control del exceso de depreciación contable sobre la depreciación fiscal sería en la misma forma que el utilizado para la forma de aplicación retroactiva y únicamente se tendría que hacer el siguiente asiento contable:

- 2 -

Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores, diferido-no circulantes	\$ 1,500	
Provisión para Impuesto sobre la Renta-diferida		\$ 1,260
Provisión para la Participación de Utilidades a los Trabajadores diferida		240
Por la diferencia originada en 1981		

En 1982 tendría que hacer un asiento similar al anterior, en 1983, 1984 y 1985 se tendría que registrar como partida extraordinaria - el beneficio fiscal proveniente de la reversión de diferencias temporales por este concepto originadas en 1978, 1979 y 1980 y en los años de 1986 y 1987 el asiento contable que tendría que hacerse sería en forma inversa al No. 2.

CREACION E INCREMENTO A LA ESTIMACION PARA CUENTAS
DE COBRO DUDOSO.

Los asientos contables que tendrían que hacerse en 1981 serían los siguientes:

- 3 -

Efecto en I.S.R. de partidas <u>de</u> ducidas contablemente en perío- dos anteriores.	\$ 336	
Efecto en P.U.T. de partidas <u>de</u> ducidas contablemente en perío- dos anteriores.	64	
Partidas extraordinarias		\$ 400

Por el beneficio fiscal proveniente de la reversión de diferencias temporales originadas en períodos anteriores sobre las cuales no se registró impuestos diferidos.

- 4 -

Impuesto sobre la Renta y Partici- pación de Utilidades a los Trabaja- dores, diferidos-circulante	\$ 50	
--	-------	--

Provisi3n para Impuesto sobre la Renta-diferida	\$ 42
Provisi3n para la Participaci3n de Utilidad a los trabajadores diferidas	8
Por el incremento hecho en 1981	

En los per3odos que se reverse el incremento a la estimaci3n hecho en 1981 por existir una imposibilidad pr3ctica de cobro, el asiento contable que tendr3a que hacerse ser3a en forma inversa al No. 4.

CREACION E INCREMENTO A LA ESTIMACION PARA OBSOLECENCIA EN INVENTARIOS.

En 1981 se har3a el siguiente asiento contable:

- 5 -

Impuesto sobre la Renta y Participaci3n de Utilidades a los Trabajadores, diferidos-circulante	\$ 50
Provisi3n para Impuesto sobre la Renta diferida	\$ 42
Provisi3n para la Participaci3n de Utilidades a los Trabajadores diferida	8

77.

Por el incremento a la estimación hecho en 1981.

En los períodos que se reverse hasta el saldo de la estimación al 1o. de enero de 1980 el beneficio fiscal que origine tal registro deberá registrarse como una partida extraordinaria y cuando se reverse el incremento hecho en 1981 al asiento contable sería en forma inversa al No. 5.

MULTAS Y RECARGOS

Por se conceptos no deducibles definitivos de acuerdo con la Ley - del Impuesto sobre la Renta, no son sujetos de registro por concepto de impuestos diferidos.

GASTOS DE REPRESENTACION

Tiene las misma característica que las multas y recargos.

PERDIDA EN CAMBIOS

Los asientos contables que tendrían lugar en 1981 serían como sigue:

- 6 -

Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores, diferidos-circulante	\$40,000
--	----------

Provisi3n para Impuesto sobre la Renta-diferida	\$ 33,600
Provisi3n para la Participaci3n de Utilidades a los Trabajadores-diferida	6,400

Por no ser deducible fiscalmente la estimaci3n sino hasta el momento en que se pagen los pasivos en monedas extranjeras, el asiento contable serfa en forma inversa al anterior.

- 7 -

Utilidad en cambios	\$ 2,000	
Partidas, extraordinarias	39,000	
Provisi3n para Impuesto sobre la Renta-diferida	32,760	
Provisi3n para la Participaci3n de Utilidades a los Trabajadores-diferida.	6,240	
P3rdida en cambios		\$80,000

Para mostrar como partida extraordinaria el efecto de la devaluaci3n de nuestra moneda, neto de Impuesto sobre la Renta y Participaci3n de Utilidades correspondientes.

ESTIMACION PARA PRIMAS DE ANTIGUEDAD

Los asientos contables que tendrían que hacerse en 1981 serían como sigue:

- 8 -

Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores, diferidos-no circulante	\$ 2,500	
Provisión para Impuesto sobre la Renta-diferida		\$ 2,100
Provisión para la Participación de Utilidades a los Trabajadores diferida		400
Por el incremento a la estimación hecho en 1981		

- 9 -

Efecto en I.S.R. de partidas deducidas contablemente en periodos anteriores	\$ 3,360	
Efecto en P.T.U. de partidas deducidas contablemente en periodos anteriores	640	
Partidas extraordinarias		\$ 4,000

Por los pagos hechos en 1981 sobre los cuales no se había registrado impuestos diferidos.

En los periodos que se cancele el saldo de la estimación al 31 - de diciembre de 1980 \$ 29,000 por incrementos hechos en periodos anteriores sobre los cuales no se registró impuestos diferidos, - el beneficio fiscal que originen tales reversiones debe registrar se como partidas extraordinarias.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PARTICIPACION DE UTILIDADES
A LOS TRABAJADORES POR PAGAR.

Para registrar el pasivo por tales conceptos en 1981 se haría el - siguiente asiento contable:

- 10 -

Provisión para Impuesto sobre la Renta	\$ 34,734	
Provisión para la Participación de - Utilidades a los Trabajadores.	6,616	
Impuesto sobre la Renta por pagar		\$ 34,734
Participación de Utilidades a los Trabajadores por pagar		6,616

El resumen de los asientos contables anteriores quedaría en la forma siguiente:

APLICACION PROSPECTIVA.

(En miles de pesos)

PROVISION PARA I.S.R.

Diferida

1)	840.00	1,260.00 (2
7)	32,760.00	42.00 (4
		42.00 (5
		33,600.00 (6
		2,100.00 (8
	33,600.00	37,044.00
		3,444.00

PROVISION PARA P.U.T.

Diferida

1)	160.00	240.00 (2
7)	6,240.00	8.00 (4
		8.00 (5
		6,400.00 (6
		400.00 (8
	6,400.00	7.056.00
		656.00

I.S.R. Y P.U.T.

DIFERIDO NO CIRCULANTE

2)	1,500.00	
8)	2,500.00	
	4,000.00	

I. S. R. Y P. U. T.

DIFERIDO CIRCULANTE

4)	50.00	1,000.00 (1
5)	50.00	
6)	40.000.00	
	40.100.00	1,000.00
	39.100.00	

EFFECTO DE I.S.R. DE PARTIDAS DEDUCIDAS EN PERIODOS ANTERIORES.

3)	336.00	
9)	360.00	
	3,696.00	

EFFECTO DE P.U.T. DE PARTIDAS DEDUCIDAS CONTABLEMENTE EN PERIODOS ANTERIORES.

3)	64.00	
9	640.00	
	704.00	

PARTIDAS EXTRAORDINARIAS

7)	39,000.00	400.00 (3 4.000.00 (9
----	-----------	--------------------------

	39,000.00	4,400.00
--	-----------	----------

UTILIDAD EN CAMBIOS

7)	2,000.00
----	----------

	2,000.00
--	----------

PERDIDA EN CAMBIOS

	80,000.00 (7
--	--------------

	80,000.00
--	-----------

PROVISION I. S. R.

10)	31,734.00
-----	-----------

	31,734.00
--	-----------

PROVISION P. T. U.

10)	6,616.00
-----	----------

	6,616.00
--	----------

I. S. R. POR PAGAR

	34,734.00 (10
--	---------------

	34,734.00
--	-----------

P. T. U. POR PAGAR

	6,616.00 (10
--	--------------

	6,616.00
--	----------

SIN IMPUESTOS DIFERIDOS

Si no se adopta la técnica de los impuestos diferidos, el único asiento contable por concepto de Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores sería el que corresponde al pasivo por la aplicación de las tasas del 42% y 8% sobre la utilidad fiscal, como sigue:

Provisión para Impuesto sobre la Renta	\$34,734	
Provisión para Participación de Utilidades a los Trabajadores	6,616	
Impuesto sobre la Renta por pagar		\$34,734
Participación de Utilidades a los Trabajadores por pagar		6,616

Por el Impuesto sobre la Renta y la Participación de Utilidades a los trabajadores a pagar por el ejercicio de 1981.

C A P I T U L O I V

DEFECTOS DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

A) PRESENTACION EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

1. Presentación de los impuestos diferidos en el balance general.

La presentación de los impuestos diferidos en el balance general depende del método aplicado para el registro de los mismos (método diferido, método del pasivo, o método neto de impuestos) los cuales fueron explicados anteriormente; sin embargo, dependiendo de la naturaleza de las diferencias temporales que los originen, la presentación de los impuestos diferidos puede ser:

- En el activo circulante
- En el activo no circulante
- En el pasivo circulante
- En el pasivo no circulante

Es decir, si las cuentas que originan diferencias temporales son clasificadas en el balance general dentro del activo circulante, los impuestos diferidos resultantes de tales diferencias también deben clasificarse como activo circulante o pasivo circulante, según sea el caso, por lo tanto, la pauta para seguir en cuanto a la clasificación (circulante o no circulante), es en base a la clasi-

ficación en el balance general de las cuentas que originen diferencias temporales, con el fin de ilustrar lo anterior, a continuación se muestra el siguiente cuadro:

DIFERENCIAS TEMPORALES ORIGINADAS POR

Estimación para cuentas de cobro dudoso

Estimación por obsolescencia en inventarios

Depreciación contable superior a la fiscal.

Estimación para primas de antigüedad

Estimación por pérdida en cambios por operaciones con vencimiento a corto plazo

Estimación por pérdida en cambios por operaciones con vencimiento a más de un año.

Estimación por utilidad en cambios - por operaciones con vencimiento a corto plazo

Estimación por utilidad en cambios por operaciones con vencimiento a largo plazo

Depreciación fiscal superior a la contable

LOS IMPUESTOS DIFERIDOS
RESULTANTES DEBEN PRESENTARSE EN EL BALANCE
GENERAL DENTRO DE:

Activo Circulante

Activo Circulante

Activo no Circulante

Activo no Circulante

Activo Circulante

Activo no Circulante

Pasivo Circulante

Pasivo no Circulante

Pasivo no Circulante

Con el fin de presentar los impuestos diferidos correctamente clasificados en el balance general, es necesario analizar cada diferencia temporal que origine impuestos diferidos.

A continuación y con base en los impuestos diferidos determinados en el caso práctico, se muestra su presentación en el balance general, como sigue:

COMPANIA X, S. A.
BALANCE GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 1981.
(CANTIDADES EN MILES DE PESOS)

A C T I V O		P A S I V O Y C A P I T A L	
CIRCULANTE:		CIRCULANTE:	
EFFECTIVO EN CAJA Y BANCOS..	\$ 00,000	DOCUMENTOS POR PAGAR A BANCOS DEL EXTRANJERO	\$ 00,000
DOCUMENTOS Y CUENTAS POR COBRAR. (Nota)	00,000	DOCUMENTOS Y CUENTAS POR PAGAR:	
INVENTARIOS. (NOTA)	00,00	A PROVEDORES	\$ 00,000
PAGOS ANTICIPADOS POR INTERESES Y SEGUROS.	00,000	A COMPAÑIAS AFILIADAS.	00,000
		OTROS.	<u>00,000</u>
IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y PARTICIPACION DE UTILIDADES A LOS TRABAJADORES, DIFERIDOS PORCION CIRCULANTE (NOTA)	<u>39,300</u>	PASIVOS ACUMULADOS:	
SUMA DEL ACTIVO CIRCULANTE INMUEBLES MAQUINARIA Y EQUIPO NETO (NOTA)	00,000	IMPUESTOS SOBRE LA RENTA PARTICIPACION DE UTILIDADES A LOS TRABAJADORES.	<u>37,734</u> <u>6,616</u>
OTROS ACTIVOS:		SUMA EL PASIVO CIRCULANTE ESTIMACION PARA PRIMAS DE ANTIGUEDAD (NOTA)	00,000
IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y PARTICIPACION DE UTILIDADES A LOS TRABAJADORES, DIFERIDOS PORCION NO CIRCULANTE (NOTA)	19,000	CONTINGENTE (NOTA)	<u>00,000</u>
			<u>00,000</u>
		SUMA EL PASIVO.	00,000
		CAPITAL SOCIAL.	
		SUPERAVIT:	
		RESERVA LEGAL NO REPARTIBLE	\$00,000
		RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.	00,000
		UTILIDAD DEL EJERCICIO.	<u>00,000</u>
			00,000
SUMA EL ACTIVO	<u>000,000</u> =====	SUMA EL CAPITAL	00,000
		SUMA EL PASIVO Y CAPITAL	<u>\$ 000,000</u> =====

COMPANIA X, S. A.
BALANCE GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 1981.

(CANTIDADES EN MILES DE PESOS)

A C T I V O

CIRCUCLANTE:

EFFECTIVO EN CAJA Y BANCOS	\$ 00,000
DOCUMENTOS Y CUENTAS POR COBRAR. (NOTA)	00,000
INVENTARIOS (NOTA)	00,000
AGOS ANTICIPADOS POR INTERESES Y SEGUROS.	00,000
IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y PARTICIPACION DE UTILIDADES A LOS TRABAJADORES, DIFERIDOS . PORCION (NOTA).	39,100
	00,000

SUMA EL ACTIVO CIRCUCLANTE INMUEBLES, -- MAQUINARIA Y EQUIPO NETO. (NOTA)	00,000
---	--------

OTROS ACTIVOS:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PARTICIPACION DE UTILIDADES A LOS TRABAJADORES, DIFERIDOS PORCION NO CIRCUCLANTE (NOTA).	4,375
--	-------

SUMA EL ACTIVO.

000,000

P A S I V O Y C A P I T A L

CIRCUCLANTE:

DOCUMENTOS POR PAGAR A BANCOS DEL EXTRANJERO. (NOTA).	\$ 00,000
DOCUMENTOS Y CUENTAS POR PAGAR:	
A PROVEEDORES.	\$ 00,000
A COMPANIAS AFILIADAS.	00,000
OTROS.	00,000

PASTIVOS ACUMULADOS:

IMPUESTOS SOBRE LA RENTA .	34,734
PARTICIPACION DE UTILIDADES A LOS TRABAJADORES.	6,616

SUMA EL PASIVO CIRCUCLANTE	00,000
ESTIMACION PARA PRIMAS DE ANTIGUEDAD (NOTA)	00,000
CONTINGENTE (NOTA)	00,000
SUMA EL PASIVO.	00,000

CAPITAL SOCIAL	00,000
----------------	--------

SUPERAVIT:

RESERVA LEGAL, NO REPARTIBLE.	\$ 00,000
RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.	00,000
UTILIDAD DEL EJERCICIO.	00,000

SUMA EL CAPITAL	00,000
SUMA EL PASIVO Y EL CAPITAL.	\$ 000,000

2. Presentación de los impuestos diferidos en el estado de resultados.

La finalidad principal de la técnica de los impuestos diferidos es la correcta asignación del Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores a la utilidad antes de impuestos del período; por lo tanto, la presentación de los impuestos diferidos en el estado de resultados debe mostrar los siguientes conceptos:

- El Impuesto sobre la Renta y la Participación de Utilidades a los Trabajadores por pagar del período.
- El efecto de impuestos diferidos de las diferencias temporales originadas en el período. o bien, reversadas en el mismo, siempre y cuando se haya registrado impuesto diferido con anterioridad.
- El efecto del Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores originado por partidas extraordinarias (por ejemplo, utilidad o pérdida en cambios por devaluación).

Con base en el caso práctico que estamos utilizando de ejemplo, a continuación se presenta el estado de resultados que se presentaría. Ahora bien, la técnica de aplicación retroactiva, precisa una modificación en los resultados de los ejercicios anteriores.

Por esa razón, en seguida del estado de resultados se presenta un ejemplo de estado de movimiento del capital contable y por último un estado de resultados sin impuestos diferidos.

COMPANIA X, S.A.

ESTADO DE RESULTADOS POR EL EJERCICIO ANUAL QUE
TERMINO EL 31 DE DICIEMBRE DE 1981

(cantidades en miles de pesos)

Ventas netas	\$ 000,000
Costo de ventas	<u>00,000</u>
Utilidad bruta	00,000
Gastos de operación	<u>00,000</u>
Utilidad en operación	00,000
Intereses pagados	<u>00,000</u>
Utilidad antes de Impuesto sobre la Renta, Participación de Utilidades a los Trabaja dores y partidas extraordinarias	<u>82,700</u>
Impuestos sobre la Renta:	
Sobre la base gravable	34,734
Efecto de partidas registradas para efec- tos contables en años anteriores y deduci das fiscalmente este año	3,696
Porción diferida	<u>(3,444)</u>
Total	<u>34,986</u>
Utilidad antes de participación de Utilida des a los Trabajadores y partidas extraor- dinarias	37,714

Participación de Utilidades a los Trabajadores -

Sobre gravable 6,616

Efecto de partidas registradas para efectos
contables en años anteriores y deducidas --
fiscalmente esta año 704

Porción diferida (656)

Total 6,664

Utilidad antes de partidas extraordinarias 41,050

Partidas Extraordinarias

--Reducción de Impuesto sobre la Renta y --
Participación de Utilidades a los Trabaja
dores provenientes de la deducción fiscal
de partidas deducidas para efectos fisca-
les en el presente año. (4,400)

-Pérdida neta en cambios, menos Impuesto -
sobre la Renta y Participación de Utilida
des, diferidos (39,000) 39,000

Utilidad del Ejercicio

\$ 6,450

Aplicación Retroactiva

COMPANIA X, S.A.

ESTADO DE MOVIMIENTO DEL CAPITAL CONTABLE

POR EL EJERCICIO QUE TERMINO EL

31 DE DICIEMBRE DE 1981

(Cantidades en Miles de Pesos)

	1980	Aumentos o (Disminuciones)	1981
Capital Social, representado por 000 acciones nominativas de \$ 00 cada una	\$ 00,000		\$ 00,000
Reserva legal, no repartible	00,000		
Traspaso del 5% de la Utili- dad del ejercicio 1980		00,000	00,000
Resultado de ejercicios anterior- res.	00,000		
Traspaso del resultado del ejercicio de 1980		00,000	
Beneficio del Impuesto so- bre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabaja- dores proveniente de diferen- cias temporales, no reconoci- das en años anteriores según acuerdo de Asamblea Ordinaria de Accionistas, celebrada el ___ de ___ de 1981.		15,200	00,000

Utilidad del ejercicio 1980	00,000	
Aplicación según acuerdo de Asamblea Ordinaria de Accio nistas celebrada el ___ de ___ de 1981, como sigue:		
A reserva legal	(0,000)	
Dividendos decretados \$0 por acción	(0,000)	
A resultado de ejercicios an teriores	(0,000)	
Utilidad del Ejercicio 1981	<u>6,450</u>	<u>6,450</u>
Aumento Neto	<u>00,000</u>	
Sumas	<u>00,000</u>	<u>00,000</u>

Sin Impuestos Diferidos

COMPANIA X, S.A.
ESTADO DE RESULTADOS POR EL EJERCICIO ANUAL
QUE TERMINO EL 31 DE DICIEMBRE DE 1981
(Cantidades en Miles de pesos)

Ventas netas	\$000,000
Costo de ventas	<u>00,000</u>
Utilidad bruta	00,000
Gastos de operación	<u>00,000</u>
Utilidad en operación	00,000
Intereses pagados	<u>00,000</u>
Utilidad antes de Impuesto sobre la Renta, Participación de Utilidades a los Trabajadores y partidas extraordinarias:	83,000
Partidas extraordinarias:	
Pérdida neta en cambios (nota)	<u>78,000</u>
Utilidad antes de Impuesto sobre la Renta, y Participación de Utilidades a los Trabajadores	5,000
Impuesto sobre la Renta	<u>34,734</u>
Pérdida antes de Participación de Utilidades a los Trabajadores	29,734
Participación de Utilidades a los Trabajadores	<u>6,616</u>
Pérdida neta del ejercicio	<u>\$ 36,350</u>

En los Estados de resultados anteriores puede verse claramente la importancia que reviste el reconocimiento de impuestos diferidos sobre diferencias temporales.

El primer ejemplo, o sea cuando se registran los impuestos diferidos -- utilizando la forma de aplicación retroactiva, nos muestra lo siguiente:

El importe de Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores es proporcional a la utilidad antes de Impuestos, más diferencias permanentes.

Utilidad antes de Impuestos	\$ 5,000
Utilidad en cambios mostrada dentro de partidas extraordinarias	(2,000)
Pérdida en cambios mostrada dentro de partidas extraordinarias	80,000
Diversas partidas mostradas dentro de partidas extraordinarias, neto	<u>(600)</u>
Utilidad antes de impuesto-ajustada	82,400
Diferencias permanentes:	
Multas y recargos	100
Gastos de representación	<u>200</u>
Base gravable del período	<u>\$82,700</u>
Impuesto sobre la Renta= $\$82,700 \times 42\%$	34,734
Participación de Utilidades a los Trabajadores = $\$82,700 \times 8\%$	6,616

Lo cual corresponde exactamente a los importes mostrados en el estado de resultados, como provisiones para Impuestos sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores, las cuales se integran como sigue:

- a) Importe a pagar
- b) Efecto de la deducción de partidas cargadas a resultados en años anteriores.
- c) El efecto tanto en Impuesto sobre la Renta como en Participación de Utilidades a los Trabajadores por diferencias temporales originadas en el año sobre las que se reconoció impuestos diferidos.

Partidas extraordinarias, o sea que no corresponden a las operaciones normales de la entidad, analizadas por conceptos como sigue:

- a) Diferencias temporales originadas en años anteriores y reversadas en 1981:

Cancelación de cuentas incobrables	\$ 800
Pagos por primas de antigüedad	<u>8,000</u>
	<u>8,800</u>
 Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores (42% + 8% = 50% sobre \$8,800 =	 <u>4,400</u>

b) Pérdida en cambios:

Pérdida en cambios =	\$ 80,000
Utilidad en cambios =	<u>(2,000)</u>
Sub-Total	78,000
Menos I.S.R. al 50% =	<u>38,000</u>
Neto	<u><u>\$ 39,000</u></u>

Las utilidades retenidas al principio del año son ajustadas por el efecto en Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores proveniente de diferencias temporales originadas en períodos anteriores y cuyo beneficio fiscal se obtendrá cuando se reversen.

Diferencias temporales originadas en años anteriores y pendientes de reversarse al 31 de diciembre de 1980:

Depreciación contable superior a la fiscal	\$ 9,000
Estimación para obsolescencia en inventarios	400
Estimación para primas de antigüedad	<u>21,000</u>
Total	<u><u>30,400</u></u>

Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores = $\$30,400 \times 50\%$	<u><u>\$ 15,200</u></u>
---	-------------------------

En el estado de resultados que se presentan los impuestos diferidos registrados en forma prospectiva, la diferencia con el anterior está en que las utilidades retenidas no son ajustadas; por lo tanto, cuando se obtenga el beneficio, éste se mostrará como partida extraordinaria, pe

ro en ambos estados los importes por concepto de provisiones para Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores son - proporcionales a la utilidad antes de provisiones para Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores, y partidas extraordinarias; sin embargo, en el estado de resultados "sin impuestos diferidos" las diferencias con los dos anteriores son las siguientes:

- 1) El cargo por concepto de provisión para Impuestos sobre la Renta representa el 700% de la utilidad antes de provisiones para Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores y el cargo correspondiente a la provisión para participación de utilidades a los trabajado representa el 133% de dicha utilidad, siendo que la tasa máxima de Impuesto sobre la Renta (sin considerar el Impuesto sobre la Renta por Utilidades excesivas) es del 42% y de la Participación de Utilidades es del 8%.
- 2) El no registrar los impuestos diferidos correspondientes a las diferencias temporales originadas en el período origina una pérdida neta.
- 3) El Impuesto sobre la Renta y la Participación de Utilidades a los Trabajadores por pagar, no obstante haber determinado pérdida, es el mismo importe que resulta aplicando la técnica de los impuestos diferidos ya sea en forma retroactiva - y prospectiva.

NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

Las notas a los estados financieros es uno de los elementos más importantes en la preparación de los estados financieros, a tal grado que un estado financiero sin notas explicativas estaría incompleto, ya que éstas forman parte integral de los mismos, con el fin de:

- 1) Ampliar la información mostrada en los estados financieros.
- 2) Revelar hechos o situaciones que afecten la posición financiera a los resultados de operación de la empresa pero debido a su naturaleza no es posible o práctico incluirlos en el cuerpo mismo de los mencionados estados.
- 3) Explicar incumplimiento con principios de contabilidad generalmente aceptados, o bien, inconsistencia en la aplicación de los mismos, así como sus efectos en la posición financiera y los resultados de operación de la empresa, lo cual es motivo de una solvedad en el dictamen del auditor.

La omisión de cualquier nota explicativa, cuando su inclusión es necesaria, ocasiona que los estados financieros no cumplan en forma adecuada con su propósito de información; por ello, al preparar los estados financieros no cumplan en forma adecuada con su propósito de información; por ello, al preparar los estados financieros debe determinarse cuáles son las notas requeridas para informar al lector en forma clara y completa acerca de la posición financiera y los resultados de operación de la empresa.

Los estados financieros pertenecen a la empresa que se refieren; consecuentemente, la preparación de los mismos y las notas explicativas que formen parte de éstos, también pertenecen a la misma empresa.

Las notas a los estados financieros pueden clasificarse con base en el contenido de las mismas como sigue:

- 1) Las que amplían o desglosan la información de un grupo de cuentas mostradas en los estados financieros.
- 2) Las que explican hechos subsecuentes al cierre del período contable, pero que afectan la posición financiera a los resultados de operación de la empresa a esa fecha, ya sea en forma directa o indirecta.
- 3) Las que mencionan obligaciones contingentes para la empresa.
- 4) Las que dan a conocer compromisos futuros de naturaleza extraordinaria que pueden afectar a la empresa.
- 5) Las que explican restricciones o gravámenes a que están sujetos tanto el haber social como los activos de la empresa.
- 6) Las que mencionan obligaciones y derechos significativos de carácter legal y contractual que tiene la empresa.

En la práctica pueden presentarse otras notas o bien una combinación de las señaladas en la clasificación anterior, tomando siempre en cuenta la importancia que tienen, por lo que de redactar dichas notas es necesario tomar en cuenta los siguientes aspectos:

- a) Claridad
- b) Integridad
- c) Precisión
- d) Brevedad

La presentación de las notas a los estados financieros pueden ser:

- a) Abajo de los estados financieros
- b) En el reverso de los estados financieros
- c) En las hojas por separado con referencia en y a los estados financieros

De las tres formas de presentación antes mencionadas, la más utilizada en la práctica es la tercera, debido a que las notas a los estados financieros generalmente se refieren a más de uno de dichos estados, o bien, dos o más notas a los estados financieros tienen relación entre ellas y este es el caso, el presentarlas en hojas por separado -- evita confusiones al lector.

Las dos primeras formas de presentación pueden ser utilizadas cuando se considere pertinente, siempre y cuando no ocasione confusiones al lector de los estados financieros.

Para poder relacionar las notas con los estados financieros cuando se presentan en hojas por separado, es necesario numerar dichas notas en forma progresiva y hacer mención en el rubro o rubros correspondientes

de los estados financieros y al pie de los mismos indicar que las -
notas se presentan por separado; esto puede hacerse mediante cual--
quiera de las siguientes leyendas:

- a) Las notas a los estados financieros adjuntas son parte integrante de este estado.
- b) Véanse las notas a los estados financieros que se ad--
juntan.

Como ya se dijo antes, la técnica de los impuestos diferidos aún no -
esta generalizada en nuestro país; por lo tanto, la empresa que adopte
dicha técnica es conveniente que lo de a conocer al lector de estados
financieros mediante notas a los mismos. A continuación se presenta -
algunos ejemplos de las notas que pueden utilizarse para tal efecto.

EJEMPLO DE NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS CON
IMPUESTOS DIFERIDOS
COMPANIA Y. S.A.

NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS AL 31 DE DICIEMBRE DE 1981

NOTA 1.- RESUMEN DE POLITICAS IMPORTANTES DE CONTABILIDAD

- a) Estimación para cuentas de cobro dudoso....
- b) Inventarios
- c) Inversiones en acciones....
- d) Maquinaria y equipo y su depreciación
- e) Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores.

El efecto que tienen en el cálculo del Impuesto sobre la Renta y de la Participación de Utilidades a los Trabajadores, las diferencias temporales entre la utilidad contable y la utilidad fiscal se registra como un activo diferido.

NOTA 2.- DOCUMENTOS Y CUENTAS POR COBRAR

NOTA 3.- INVENTARIOS

NOTA 4.- MAQUINARIA Y EQUIPO

NOTA 5.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PARTICIPACION DE UTILIDADES A LOS TRABAJADORES, DIFERIDOS

El movimiento del año fue como sigue:

	Impuesto sobre la Renta	Participación de Utilidades	Total
Saldo al 31 de diciembre de 1980.	\$ 00,000	\$ 0,000	\$ 00,000
Aplicación de resultados del Impuesto y Participación di- feridos de 1980.	(0,000)	(000)	(0,000)
Incrementos del año por par- tidas temporales.	0,000	000	0,000
Suma	00,000	0,000	00,000
Presentando en el activo cir- culante	0,000	000	0,000
Impuesto sobre la Renta y -- Participación de Utilidades diferidos, a largo plazo	\$ 00,000	\$ 0,000	\$ 00,000

EJEMPLO DE NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS
SIN IMPUESTOS DIFERIDOS
COMPANIA X, S.A.

NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS AL 31 DE DICIEMBRE DE 1981

NOTA 1.- RESUMEN DE POLITICAS IMPORTANTES DE CONTABILIDAD

- a) Estimación para cuentas de cobro dudoso....
- b) Inventarios....
- c) Inversiones en acciones....
- d) Maquinaria y equipo y su depreciación....
- e) Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores.

El Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores, cargados a los resultados del ejercicio, - fue calculado sobre la base gravable del ejercicio sin considerar el efecto que pudieran tener las diferencias temporales entre la utilidad contable y la utilidad fiscal.

NOTA 2.- DOCUMENTOS Y CUOTAS POR COBRAR....

NOTA 3.- INVENTARIOS....

NOTA 4.- MAQUINARIA Y EQUIPO....

NOTA 5.- DOCUMENTOS POR PAGAR A BANCOS....

NOTA 6.- PASIVO DE CONTINGENCIA....

NOTA 7.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PARTICIPACIÓN DE UTILIDADES,
DIFERIDOS.

Al 31 de diciembre de 1981 existen diferencias temporales acumuladas con un importe de \$ _____ (\$ _____ correspondientes a 1981) que reducirán el Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores a pagar en ejercicios futuros en \$ _____ en números cerrados. (\$ _____ correspondientes a 1981) . Estas diferencias fueron originadas por incrementos a las estimaciones para cuentas por cobrar, baja de valor de inventarios, primas de antigüedad, así como pérdidas en cambios, que serán deducibles en ejercicios futuros.

Por otra parte, durante el ejercicio se hicieron deducibles partidas por un importe de \$ _____ que corresponden a cuentas incobrables y pérdida en cambios que fueron no deducibles en el año en que se aplicaron a gastos contablemente y que redujeron el Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores del ejercicio en \$ _____ .

EJEMPLO DE NOTA ACLARATORIA DE UNA EMPRESA QUE CREO IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO POR LAS PARTIDAS TEMPORALES DEL AÑO, PERO TIENEN PARTIDAS TEMPORALES ACUMULADAS DE AÑOS ANTERIORES (METODO PROSPECTIVO) .

NOTA X.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PARTICIPACION DE UTILIDADES A LOS TRABAJADORES .

El efecto que tienen en el cálculo del Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores, - las diferencias temporales, entre la utilidad contable y la utilidad fiscal, se registró durante el ejercicio como un activo diferido. Sin embargo, al 31 de diciembre de 1981 existen diferencias temporales acumuladas provenientes de ejercicios anteriores por un importe de ——— \$ _____ que reducirán el Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores a pagar - en ejercicios futuros \$ _____ aproximadamente. Estas diferencias fueron originadas por depreciación acelerada, cuentas incobrables, así como pérdida en cambios, que serán deducibles en ejercicios futuros.

B) PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD RELACIONADOS CON LOS IMPUESTOS DIFERIDOS.

El anteproyecto de boletín del "Tratamiento contable del Impuesto sobre la Renta y Participación del Personal en las Utilidades" de septiembre de 1977, elaborado por la comisión de principios de -- contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, menciona en los antecedentes que los conceptos incluidos en el mencionado boletín han sido desarrollados con base en:

- 1) Los principios contables de Negocio en Marcha, Período contable y Realización, reglamentados por el Boletín A. 1 "esquema de la teoría básica de la contabilidad Financiera", emitido - por la misma comisión y
- 2) El hecho de que tanto la participación del personal en las utilidades como el Impuesto sobre la Renta constituyen un gasto de la negociación, calculado sobre la utilidades su jetas a dichos gravámenes, y no una verdadera distribución de utilidades.

En el mencionado Boletín A,1, donde la comisión de principios de contabilidad los define como "los conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de - cuantificación de las operaciones y la presentación de la informa-- ción financiera cuantitativa por medio de los estados "financieros" y entre otro se establece:

"NEGOCIO EN MARCHA - La entidad presume existencia permanente salvo evidencia en contrario"....

La correcta interpretación de este principio nos lleva a presumir que las operaciones de una entidad, sujeta a "Impuesto sobre la Renta" continuarán sobre bases productivas en ausencia de evidencia en contrario y, lógicamente, a esperar que en el futuro - se siga causando este impuesto.

Por otra parte, la aplicación de este principio es obvia ya que - de lo contrario todos los activos tendrían que presentarse en el - balance a su valor de realización debiendo desaparecer por otro - lado todos los gastos aplicables a períodos futuros como los de - organización, instalación, etc.

"PERIODO CONTABLE - ... Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el período en que ocurren; por tanto, cualquier información contable debe indicar claramente el período a que se refiere. En términos - generales, los costos y gastos deben identificarse con fecha en que se paguen".

Obviamente la correlación de ingresos y gastos constituye uno de los objetivos primordiales de este principio de contabilidad. De

un mayor análisis se desprende que el proceso de identificar a los costos y gastos (y sus correspondientes reducciones) con el período contable al que corresponden puede efectuarse en función a:

- a) Ingresos específicos y
- b) Pérdidas contables específicas

Las erogaciones de un período están representadas por aquellos costos que han sido identificados con los ingresos del mismo período, o que han sido identificados con el período corriente, sobre bases distintas a ingresos, costos identificados con ingresos futuros o, en otra forma con períodos futuros, deben ser diferidos a dichos períodos. Cuando un costo puede relacionarse con ingresos futuros o períodos futuros, sobre bases distintas a ingresos, o no puede esperarse razonablemente, su recuperación futura surge, necesariamente, un gasto de período corriente.

Al considerar el Impuesto sobre la Renta como un gasto aplicable a las utilidades del período correspondiente, es necesario que exista una relación entre ambos. Es decir, que el Impuesto sobre la Renta asignado a la utilidad contable del período sea lógico y razonable.

"REALIZACION - ... Las operaciones y eventos econó-
micos que la contabilidad cuantifica se considera
por ella realizados ... (B) Cuando han tenido lu-
gar transformaciones internas que modifican la es-
tructura de recursos o de fuentes o (C) cuando ha-
ocurrido eventos económicos externos de la entidad
o derivado de las operaciones de ésta y cuyo efec-
to pueda cuantificarse razonablemente en términos-
monetarios".

Al analizar el principio del período contable concluimos que el re-
gistro de la "provisión del Impuesto sobre la Renta" requiere de -
identificación con el período apropiado y ésta identificación invo-
lucra una cuantificación que sólo es posible mediante el uso de acu-
mulaciones, diferimientos y estimaciones, en la misma forma que --
cualquier otro gasto es cuantificada para su inclusión en el resul-
tado del período.

C) EFECTOS DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS EN EL DICTAMEN DEL
CONTADOR PUBLICO.

El dictamen de auditoria que el contador público lleva a cabo como base para formular una opinión sobre la razonable presentación de la situación financiera de una empresa, consiste en una investigación y revisión analítica de los libros y comprobantes. Esto se lleva a cabo mediante la aplicación de ciertos procedimientos de auditoría que, según su juicio y experiencia le indique, son los más adecuados para la obtención de una serie de datos corroborativos que respalden esa opinión.

Es conveniente indicar que el contador público no certifica, no asegura, no garantiza nada ya que las conclusiones a que llega, son fundamentalmente cuestiones de criterio más que de hecho y por lo tanto, su opinión es la expresión de su criterio personal. Por lo que en general dice "en mi opinión", para indicar que la situación financiera de una empresa y los resultados de sus operaciones son "los razonables", pues el contador público no puede observar, garantizar o certificar la exactitud del criterio o de las estimaciones de los dueños o administradores de un negocio; su trabajo es el de analizar y apreciar los fundamentos de tales estimaciones.

"Un dictamen de auditoría es en su campo, un documento de la mayor importancia. Significa que el contenido de los estados financieros a los cuales va anexo, ha sido revisado y verificado dentro de los límites manifestados en el propio dictamen, a fin de que tal documento garantice verdaderamente los intereses del público inversionista" (Accounting Practice and Procedure - Rappaport).

En esencia, el principal objetivo del dictamen es dar una opinión acerca de la situación financiera de una empresa y los resultados de sus operaciones, descubriendo la forma en que se realizó un trabajo de auditoría y la conclusión a que se llegó.

El dictamen puede ser:

- 1) Limpio.- es decir, sin salvedades o limitaciones de ninguna especie.
- 2) Con salvedades o excepciones.- cuando existieron ciertas limitaciones en la revisión. Cuando haya partidas registradas que no estén de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Porque exista inconsistencia en la aplicación de dichos principios en relación al ejercicio anterior..
- 3) Opinión Parcial.- existe sólo cuando de ciertas partidas el auditor emite su opinión de estar correctas.

- 4) Opinión Negativa.- Cuando los estados financieros no presentan la situación financiera de la empresa o que están fuera de los principios contables.
- 5) Abstención de Opinión.- Cuando el auditor por alguna circunstancia especial no está en posibilidad de emitir su opinión sobre la empresa, en este caso indicará cuales fueron las razones que le obligaron a abstenerse de dar su dictamen.

El boletín No. 2 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría hace la siguiente declaración respecto a las salvedades:

"Existen ocasiones, en que el auditor no puede, de forma absoluta inscribir afirmaciones que forman el dictamen ordinario. Puede suceder que por exigencias del cliente o por razones de costo, no se hayan aplicado todos los procedimientos de auditoría que el propio auditor consideró necesarios; puede suceder también que existen en los estados financieros áreas en las que los propios estados financieros no presenten razonablemente la situación y los resultados de operaciones, en los que no se hayan aplicado los principios de contabilidad generalmente aceptados o en los que no se hayan seguido estos principios en forma consistente. Puede suceder, también, que respecto a ciertas áreas determinadas de los estados financieros el auditor no haya podido obtener elementos de

juicio como para apoyar de modo profesional el objeto de su opinión.... en estos casos, siempre que las áreas afectadas no sean lo suficientemente extensas o importantes - como para efectuar sustancialmente a los propios estados financieros, el auditor puede hacer excepciones parciales a alguna de sus afirmaciones, indicando en que consiste - la excepción, la afirmación a que está excepción se refiere y la trascendencia o importancia relativa de ella dentro de los estados financieros.

Estas excepciones parciales a alguna de las afirmaciones genéricas del dictamen ordinario, se llaman "salvedad".

Dicho de otra manera, las salvedades son excepciones a las afirmaciones que hace el contador público en su dictamen.

Los asuntos que el auditor considere de una importancia tal que requieran darse a conocer, si son omitidos en los estados financieros o en las respectivas notas al calce, deben ser incluidos en su dictamen, ya sea que esos asuntos impliquen restricciones o explicaciones necesarias.

Por lo anteriormente expuesto y considerando que la técnica de los impuestos diferidos está fundamentada en principios de contabilidad generalmente aceptados y de acuerdo a la importancia que pudiera tener en cada caso, el auditor deberá incluir una salvedad en su dictamen indicando la forma en que podría afectar en ejercicios futuros los impuestos diferidos no registrados.

A continuación se presenta un ejemplo de dictamen con salvedad en unos estados financieros de una empresa que no considera el registro de los impuestos diferidos.

EJEMPLO DE DICTAMEN CON SALVEDAD POR NO HABER
REGISTRADO IMPUESTOS DIFERIDOS

Asamblea de Accionistas de
Compañía X, S.A.
México, D.F.

Hemos examinado del balance general de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 1981, así como los correlativos estados, de resultados de movimiento de capital y de cambios en la posición financiera, por el ejercicio anual que terminó en esa fecha. Nuestra revisión fue realizada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia incluyó pruebas de la documentación y de los registros de contabilidad y otros métodos de auditoría que juzgamos necesarios en las circunstancias. En el ejercicio anterior hicimos una revisión similar y en su oportunidad emitimos el respectivo dictamen.

Siguiendo una política consercadora, la empresa no registró en cuentas de activo el Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores, diferidos, por un importe de \$ _____, originados por partidas de conciliación temporales entre las utilidades gravable y contable del ejercicio (Nota _____).

En nuestra opinión, salvo por lo expuesto en el párrafo anterior, los estados financieros mencionados que se acompañan conjuntamente con las notas anexas, presentan razonablemente la posición financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 1981, el resultado de sus operaciones, el movimiento de su capital y los cambios en esa fecha, de conformidad con prácticas de contabilidad generalmente aceptados, que se aplicaron sobre bases uniformes con las del ejercicio anterior.

C.P. _____
Cédula Profesional No. _____

Por otro lado si es que la empresa ha adoptado la política de la aplicación del Impuesto sobre la Renta al período contable correspondiente, el contador público, al llevar a cabo la auditoría de estados financieros, tendrá que cerciorarse de los puntos siguientes, mismos que se mencionan en el artículo expuesto por el contador público Ernesto Vega Velazco en la revista Dirección y Control.

- A) Que la política se haya adoptado sobre todas las partidas de importancia relativa que puedan estar sujetas a dicha política, bien sea con efectos en activo o en el pasivo.
- B) Que la presentación en los estados financieros sea adecuada, es decir que estén perfectamente detalladas las partidas de activo, pasivo y resultados.
- C) Que las partidas sobre las cuales se adoptó la política, efectivamente tenga efecto fiscal o contable en años subsiguientes.
- D) Que las partidas estén referenciadas contra las notas aclaratorias correspondientes, en dichas notas deberán quedar perfectamente claras las partidas base para la política de impuestos diferidos así como los requisitos necesarios para su aplicación posterior.

Cumplidos estos requisitos el contador público está en condición de formarse una idea si esa práctica ha sido aplicada de acuerdo a los

principios de contabilidad generalmente aceptados, como también de la presentación razonable en los estados financieros.

C O N C L U S I O N E S

- 1.- Los ejercicios en los cuales las transacciones de ingresos y gastos son reconocidas para fines contables no coinciden necesariamente con los ejercicios en los que las mismas transacciones son reportadas para propósitos fiscales, sobresaliendo ciertas discrepancias entre la utilidad contable y la utilidad fiscal las que se dominan "diferencias de tiempo" o "diferencias temporales", ya que el tiempo difiere entre la aceptación fiscal y el reconocimiento contable. Consecuentemente estas diferencias producen un impuesto sobre la Renta diferido, con el propósito de registrar el efecto del Impuesto sobre la Renta en el mismo período en el que la utilidad base para este impuesto es reconocida.

- 2.- La aplicación de principios contables no debe de estar apegada a los preceptos legales, ya que los fines del fisco tienden sólo a salvaguardar sus intereses. El aplicar al estado de resultados el mismo Impuesto sobre la Renta, cuando existen diferencias de tiempo, trae como consecuencia la distorsión del contenido y la utilidad de los estados financieros, del mismo modo, la información que de ellos se pudiera obtener es irreal.

- 3.- La técnica de los impuestos diferidos se aplica con el propósito de registrar el efecto del Impuesto sobre la Renta en el mismo período en el cual la utilidad base para el cálculo del impuesto así

como sus componentes, son reconocidos. Se pretende llegar a determinar una utilidad más razonable.

- 4.- El empleo de la aplicación del Impuesto sobre la Renta al período contable correspondiente, se apoya fundamentalmente en el principio del período contable, que establece fundamentalmente la proporcionalidad que existe entre ingresos y gastos. Asumiendo que esta práctica es válida, deberá ésta ser aplicable entre la utilidad contable y la utilidad fiscal, y en el caso en que la distorsión de la utilidad contable neta proveniente de estas discrepancias sea sustancialmente significativa.
- 5.- La técnica de los impuestos diferidos tiene sus fundamentos en los principios de contabilidad, por lo tanto, el reconocimiento de los impuestos diferidos debe hacerse de acuerdo con los lineamientos prescritos por tales principios.
- 6.- Cada empresa en particular debe hacer un análisis minucioso de las diferencias temporales que originan impuestos diferidos y reconocer éstos en la medida que espere sean absorbidos por las utilidades de ejercicios futuros.
- 7.- Los impuestos diferidos afectan a varios ejercicios, motivo por el cual es necesario establecer los más idóneos controles sobre los mismos.

- 8.- Los estados financieros deben mostrar claramente los importes por concepto de Impuestos diferidos, así como las notas o los mismos deben explicar todo lo relativo a consideraciones y conceptos sobre los cuales se reconocieron impuestos diferidos.
- 9.- La incorrecta asignación del Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores trae consigo las siguientes consecuencias:
- a) Reparto de dividendos.- Puede descapitalizarse a la empresa por el reparto anticipado de utilidades aun no generadas, o bien, repartir menos dividendos que los realmente generados.
 - b) Administradores.- El desconocimiento de los impuestos diferidos los puede conducir a la toma de decisiones erróneas.
 - c) Accionistas.- En el caso de ingreso de nuevos accionistas, estos pueden llegar a pagar más o menos del valor real de cada acción.
 - d) Auditor Externo.- La incorrecta asignación del Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores es motivo de una salvedad la cual debe establecerla claramente en su dictamen.

B I B L I O G R A F I A

LIBROS

1. Impuesto Sobre la Renta Diferido- Jorge Wladislawoski S
E C A . 1973
2. Impuestos diferidos - C.P. José Luis Flores A.
E C A S A 1980.
3. Normas y Procedimientos de Auditoria - Instituto Mexica-
no de Contadores Públicos A.C.
4. Diccionario para Contadores - E. L. Koler UIHEA 1974
5. Terminología del Contador - Mancera Hermanos y Colabora-
dores.

BOLETINES

- Principios de contabilidad - Instituto Mexicano de Conta-
dores A.C.
- Accounting For Income Taxes - Opinions Of The Accounting
Principles Board - 11 - Traducción de Rafael Ríos Zúñiga
Contador Público.
- Algunos comentarios Sobre Los Principios de Contabilidad
Generalmente Aceptados - Wladimiro Galeazzi Mora 1959.
- Manual para la Participación de los Trabajadores en las
Utilidades de las Empresas - Comisión Intersecretarial
Para la
- Tratamiento Contable del Impuesto sobre la Renta y la -
Participación a los Trabajadores de la Utilidades, Ins-
tituto Mexicano de Contadores Públicos.

TESIS

- Los Impuestos Diferidos - Seminario de Investigación Contable F. Manuel Bermudez - F C A . 1978
- Impuestos Diferidos y su Efecto - Rocio Rivera Gutiérrez, FCA 1972.
- Los Impuestos Diferidos - Ana Laura Gamboa - FCA 1972

REVISTAS

- Contaduría Pública - Noviembre 1975 y Mayo 1978
- Dirección y Control - Agosto 1966.

LEYES

- Impuesto sobre la Renta y Reglamento de 1981