



Universidad Nacional Autónoma de México

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

LOS IMPUESTOS DIFERIDOS Y EL DICTAMEN

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

Que para obtener el Título de
LICENCIADO EN CONTADURIA

P r e s e n t a

ALBERTO DUQUE GALVEZ

Asesor: C. P. L.A.E. OSCAR CHAVEZ FLORES



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

INTRODUCCION

CAPITULO I

GENERALIDADES

- a) Antecedentes 1
- b) Importancia del Impuesto Sobre la Renta dentro de la Estructura Tributaria en México y la Participación de los trabajadores en las Utilidades. 3
- c) Concepto de Impuesto Diferido 4
- d) Divergencias entre Utilidad Contable y Resultado Fiscal. 5
- e) Diferencias Permanentes y Diferencias Temporales. 8

CAPITULO II

METODOS DE CONTABILIZACION DE LA PROVISION DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

- a) Método del Pasivo 13
- b) Método del Efecto Neto de Impuesto 14
- c) Método de Diferimiento 14
- d) Ejemplo de Aplicación de los Tres Métodos 18

CAPITULO III

LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD Y LOS

IMPUESTOS DIFERIDOS	20
a) Negocio en Marcha	22
b) Valor Histórico Original	22
c) Realización	23
d) Periodo Contable	24
e) Revelación Suficiente	25
f) Consistencia	25
g) Importancia Relativa	26
h) Criterio Prudencial de Aplicación	26

CAPITULO IV

PERDIDAS AMORTIZABLES

a) Determinación y Tratamiento Fiscal	28
b) Presentación en los Estados Financieros y sus Notas	30

CAPITULO V

PRESENTACION DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

EN LOS ESTADOS FINANCIEROS Y EL DICTA--

MEN.

a) Caso Práctico	33
b) Balance General	48

c) Estado de Resultados	52
d) Notas a los Estados Financieros	54
e) Efecto en el Dictamen	61
f) Dividendos Pagados a partir de 1983 y los Impuestos Diferidos	65

CONCLUSIONES	68
--------------	----

BIBLIOGRAFIA	70
--------------	----

INTRODUCCION

Uno de los objetivos de la Contabilidad, es el de proporcionar información a través de los estados financieros, los cuales sirven de base para una adecuada toma de decisiones a -- los interesados de la misma; por lo que, es necesario que hayan sido elaborados de acuerdo con la técnica contable basada en Principios de Contabilidad.

Normalmente el Impuesto Sobre la Renta que se registra y refleja en los estados financieros, es el correspondiente al -- resultado fiscal y no a la utilidad determinada con la técnica contable.

La obtención del resultado fiscal (ingreso gravable) de acuerdo con los lineamientos fiscales realmente, no coincide con los Principios de Contabilidad para determinar la Utilidad Contable, lo que origina que surjan importantes diferencias. Debido a lo anterior, la profesión de Contaduría ha desarrollado la técnica de Impuestos Sobre la Renta Diferidos, (práctica que en nuestro País no se encuentra aceptada en -- forma general) cuya finalidad es la de reflejar el Impuesto Sobre la Renta correspondiente al resultado que lo generó, -- con el objeto de que los datos presentados en los estados fi nancieros sean los más apegados a la realidad.

Debido a la polémica existente sobre el Tratamiento Contable de los Impuestos Diferidos; en este trabajo se trata de proporcionar elementos de juicio que permitan conocer la repercusión que podría tener la práctica de Impuestos Diferidos - en la elaboración de los estados financieros y sus notas respectivas y la afectación en el dictamen de Contador Público. Dadas las condiciones actuales, la falta de reconocimiento oficial del Tratamiento de Impuestos Diferidos por la Comisión de Principios de Contabilidad de Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., ha originado las siguientes situaciones:

- 1.- Que se encontrara aprobado el proyecto del Boletín sobre el " Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en las Utilidades ", pero se adoptara el reconocimiento de los mismos.
- 2.- Que se encontrara aprobado el proyecto del Boletín y se cumpliera con el mismo.
- 3.- Que se encontrara aprobado el proyecto del Boletín y no se cumpliera con el mismo.

La metodología que se llevó a cabo para la realización de este trabajo se hizo por medio de investigación de campo y recolección de datos.

El desarrollo de esta investigación se dividirá para su estudio en las siguientes fases: las situaciones que originan el Tratamiento Contable de los Impuestos Diferidos, los métodos más comunmente utilizados para su contabilización, su relación con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y el efecto que producen en los Estados Financieros y en el -- Dictamen del Contador Público.

CAPITULO I

GENERALIDADES

a) ANTECEDENTES

Los impuestos diferidos tienen su reglamentación en los Estados Unidos de Norteamérica, en el Boletín de Accounting Principles Board (A.P.B.) No. 11, el cual, fija las normas de aplicación de los mismo, y entró en vigor desde el año de 1967.

La Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (N.I.C.) a la cual pertenece nuestro país, en su Boletín No. 12, ya establece algunos lineamientos sobre el tratamiento contable de los impuestos diferidos. La vigencia del Boletín afecta los estados financieros que cubren los ejercicios que comienzan en o después del primero de enero de 1981.

En México, a la fecha, no existe un Boletín que reglamente la aplicación de los impuestos diferidos, sin embargo, la profesión de Contaduría se ha preocupado por que exista un principio contable que norme o uniforme dicho criterio, para lo cual elaboró en 1974, como primer paso, el anteproyecto de Boletín sobre el " Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en las Uti-

lidades ", con posterioridad se hicieron algunas modificaciones al anteproyecto, y fué hasta 1977, cuando se dió a conocer el proyecto " Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta y la Participación del Personal en las Utilidades ", a los cuales en lo sucesivo denominaremos D-4 . Ambas propuestas por la Comisión de Principios de Contabilidad, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (I.M.C.P., A.C.)

Lo anterior ha traído como consecuencia una divergencia de criterios en relación a crear o no impuestos diferidos, provocando tres corrientes, que son:

- 1.- Aquellos que opinan que no deben reconocerse en los estados financieros .
- 2.- Otros que opinan que sí deben reconocerse.
- 3.- Y el tercer grupo, toma una posición intermedia, es decir, que únicamente deben reconocerse determinadas partidas.

Sin embargo, el mencionado tratamiento seguirá teniendo controversias, por lo que el I.M.C.P., A.C., tendrá que tomar la decisión final, si se deben reconocer o eliminar los impuestos diferidos en la elaboración de los estados financieros, en beneficio de la unificación del criterio de la profesión.

b) IMPORTANCIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DENTRO DE LA ES
TRUCTURA TRIBUTARIA EN MEXICO Y LA PARTICIPACION DE LOS
TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES.

1.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El impuesto sobre la renta, viene a ser el más importante de la recaudación de los ingresos fiscales, ya que representa por sí solo, en la mayoría de los casos, el 42% del resultado fiscal de una empresa, por lo que este impuesto es de gran relevancia para el gobierno, ya que le permite un mejor desarrollo económico al país y facilita su progreso, así como el de los contribuyentes, ya que su causa
ción puede afectar en forma importante los resultados del período y la situación financiera de un ente económico.

2.- PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES

He incluido en el presente trabajo, la participación de los trabajadores en las utilidades, debido a que la base para el cálculo de la participación es parecida a la del impuesto sobre la renta, esto es, un 8% sobre la utilidad fiscal, existiendo algunos conceptos que la difieren para determinar la base para el cálculo del mencionado impuesto. tales como, pérdidas fiscales, dividendo, etc.. La a--
grupación de ambos conceptos bajo un solo rubro, atiende-
exclusivamente para fines prácticos.

c) CONCEPTO DE IMPUESTO DIFERIDO

Lo que debe reflejarse bajo el rubro del impuesto sobre la renta en el estado de resultados, es el importe aplicable a utilidad que realmente lo haya generado. Por lo que, el tratamiento contable de impuestos diferidos, tiende a determinar el impuesto correspondiente a las diferencias que existen entre la determinación del Resultado Fiscal y la Utilidad Contable, el cual será una partida que se convertirá en un cargo o crédito aplicable a períodos futuros.

Para una mayor comprensión de lo indicado anteriormente enunciaré algunas definiciones al respecto:

Según el proyecto de Boletín D-4 del I.M.C.P., A.C. :

" Efecto de impuestos que será aplicado a la provisión de impuesto sobre la renta de períodos futuros ".

Según el A.P.B. 11 del Instituto Americano de Contadores Públicos (I.A.C.P.):

" Los efectos impositivos que se difieren para ser aplicados en el gasto del impuesto sobre la renta de ejercicios futuros ".

Según la 10a. Conferencia Interamericana de Contabilidad:

" Efectos fiscales que se difieren para distribuirlos asignándolos al gasto de impuesto sobre la renta de períodos futuros ".

De las definiciones anteriormente enunciadas, se puede deducir que los impuestos diferidos, no son otra cosa que aquel impuesto correspondiente a las diferencias temporales, mismas que se explicarán en forma más amplia, en un inciso posterior de este capítulo.

d) DIVERGENCIAS ENTRE UTILIDAD CONTABLE Y RESULTADO FISCAL

Para entender la diferencia que existe entre la Utilidad Contable y el Resultado Fiscal, partiremos de la forma en que son determinadas cada una de ellas.

1.- UTILIDAD CONTABLE

Como es de suponerse, los propietarios de los entes económicos tienen la necesidad de contar con información -- que le indiquen sobre la situación financiera de los mismos, principalmente para la toma de decisiones. para lograr dicho objetivo, se ha establecido su medición a través de períodos, los cuales varían de acuerdo al ciclo económico de cada empresa, que generalmente es de un año

(12 meses); por lo que, al finalizar el mencionado ciclo la utilidad contable es determinada mediante la acumulación de todos los ingresos menos todos los costos y gastos necesarios que se hayan incurrido para su obtención.

Para llegar a dicho resultado, el I.M.C.P., A.C., ha establecido los lineamientos que regulen el registro de las operaciones de un ente económicos durante su ejercicio; a través de los principios de contabilidad.

2.- RESULTADO FISCAL:

Para poder determinar el Resultado Fiscal, es necesario recurrir a la Ley de Impuesto Sobre la Renta , la cual nos indica el concepto y la forma de llegar al mismo.

El Art. 10 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, conceptúa lo siguiente:

" Las Sociedades Mercantiles..., calcularán el impuesto sobre la renta, aplicando la tarifa contenida en el artículo 13 de esta Ley, al Resultado Fiscal obtenido en el ejercicio, el cual se determinará disminuyendo, en su caso, de la utilidad fiscal del ejercicio, las pérdidas --

fiscales de otros ejercicios, la deducción adicional a - que se refiere el artículo 51 de esta Ley... " .

" La utilidad fiscal del ejercicio se determinará disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el mismo, las deducciones autorizadas... " .

Como se puede apreciar, existe discrepancias para obtener la Utilidad Contable y el Resultado Fiscal (ingreso gravable) , lo cual origina que existan algunas partidas de conciliación que deben ser observadas para la determinación de los impuestos diferidos.

A continuación, enunciaré algunas partidas que dan origen a éstas diferencias:

- Participación en utilidades de compañías subsidiarias, afiliadas y asociadas.
- Depreciación fiscal diferente a la contable.
- Amortización fiscal diferente a la contable.
- Renta de maquinaria y equipo con opción a compra superior a su depreciación.
- Impuesto sobre la renta a cargo de terceros absorbidos por la empresa.
- Gastos con documentación sin requisitos fiscales.
- Estimación de pérdidas e inversión de valores.

- Estimación de cuentas de cobro dudoso.
- Estimación de inventarios de lento movimiento
- Pasivos acumulados a corto plazo
- Pasivos para posibles pérdidas en juicios.
- Jubilaciones y pensiones acumuladas
- Pérdida o utilidad en cambios no pagada o no cobrada'

e) DIFERENCIAS PERMANENTES Y DIFERENCIAS TEMPORALES

1.- DIFERENCIAS PERMANENTES:

Algunas diferencias entre la Utilidad Contable y el Resultado Fiscal son permanentes en el sentido de que nunca ocurrirán reversiones de las mismas, éstas pueden surgir de disposiciones fiscales, por las cuales ciertos ingresos reconocidos para fines contables, no serán reflejados en la declaración de impuestos de ningún año, un ejemplo de ellos son los dividendos obtenidos de sociedades mercantiles, otras son deducciones que nunca afectan la determinación del Resultado Fiscal ejemplo de ellos, los gastos con documentación sin requisitos fiscales.

Dentro de las definiciones del proyecto del Boletín D-4 del I.M.C.P., A.C., nos dice lo siguiente al respecto:

" Diferencias definitivas, son las que se originan entre el Ingreso Global y la Utilidad Contable antes de impues

to, representados por operaciones que, bajo las disposiciones fiscales aplicables no pueden ser compensadas por diferencias similares en otros períodos.

2.- DIFERENCIAS TEMPORALES:

Existen ciertas transacciones que afectan el Resultado Fiscal en períodos diferentes de aquellos en que se toma para la determinación de la Utilidad Contable.

Dichas transacciones son diferencias temporales, también denominadas como diferencias en tiempo o compensables y representan la base para su distribución entre períodos, las cuales se originan en un período y se reversan en -- uno o más períodos subsecuentes.

Según el proyecto del Boletín D-4 del I.M.C.P., A.C., -- nos dice lo siguiente:

" Diferencias entre el Ingreso Gravable y la Utilidad -- Contable antes de impuestos, correspondiente a operaciones que, bajo las disposiciones legales, produce efectos fiscales en períodos distintos a aquellos en que son reconocidos para propósitos financieros.

Las diferencias temporales se originan en un período y -- se revierten en uno o en más períodos posteriores. Algu-

nas diferencias temporales reducen el impuesto sobre la renta que de no existir, se hubiera pagado; otras lo incrementan ".

El A.P.B. 11 del I.A.C.P., nos menciona lo siguiente al respecto:

" Diferencias de tiempo.- Diferencias entre períodos en los cuales, las transacciones afectan al resultado gravable y los períodos en los cuales, las transacciones entran en la determinación del resultado contable antes de impuestos. Las diferencias de tiempo se originan en un período y se reversan total o parcialmente en uno o varios períodos subsecuentes. Algunas diferencias de tiempo reducen el impuesto sobre la utilidad que de otra manera resultaría a pagar, otras diferencias lo aumentan ".

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.

Siendo las diferencias temporales, el objeto fundamental del tratamiento contable de los impuestos diferidos por lo que para su mayor comprensión, diremos que pueden agruparse en tres los tipos de operaciones que son identi

ficables en el sentido de que dan lugar a estas diferencias, las cuales mencionaré a continuación:

a) Ingresos considerados gravados en la determinación -- del Resultado Fiscal con posterioridad a su registro contable:

Ventas en abonos.- Las cuales son reconocidas desde - el punto de vista contable en el período de realiza-- ción, pero son consideradas, en lo que respecta al re sultado fiscal, en el período del cobro, de las cuen-- tas a plazo originadas en dichas ventas.

b) Gastos que son deducidos en la determinación del Re-- sultado Fiscal, antes del tiempo en el cual, se les - deduce para la determinación de la Utilidad Contable:

Depreciación acelerada utilizada para fines fiscales- y normal para fines contables.- Cuando una empresa -- opta por obtener un beneficio más inmediato de la de-- ducibilidad de su depreciación, lleva a cabo, su ace-- leramiento de acuerdo con los lineamientos que marca-- la Ley de Impuesto Sobre la Renta, pero contablemente utilizará el método que considere más conveniente!

c) Gastos que se deducen en la determinación del Resultata do Fiscal, en un tiempo posterior a su reconocimiento contable.

Contingencias por juicios o demandas pendientes.- Conta blemente estos casos se registran sobre una base es

timativa, de un monto a pagar, en caso de que se realicen determinadas circunstancias, pero fiscalmente - estas partidas son deducibles cuando representan pasivos exigibles y definidos en el beneficiario y monto, requisitos que no reúne esta estimación.

CAPITULO II

METODOS DE CONTABILIZACION DE LA PROVISION DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.

A continuación se describen los métodos de registro más comúnmente utilizados: Pasivo, Efecto Neto del Impuesto y del Diferimiento, siendo entre ellos la diferencia, las cuentas que se manejan, las tasas aplicables y su presentación en los Estados Financieros.

a) METODO DEL PASIVO:

Es un procedimiento que consiste en determinar sobre las diferencias temporales actuales, el Impuesto Sobre la Renta que se espera tener que pagar o se considere como un pago anticipado en el futuro.

Los Impuestos Diferidos, bajo este método se determinan usando las tasas de Impuesto Sobre la Renta que se encuentren en vigor o que se espera estén en vigor, cuando las diferencias temporales se reversen, son las que prevalecen.

El inconveniente de este método, es el de considerar que el impuesto representa un pasivo o un pago anticipado, tienen el carácter de estimaciones, ya que se esta suponiendo la tasa que estará en vigor cuando las partidas que le dieron origen

se reviertan, como es difícil conocer a que tasa de impuesto se recuperarán o pagarán, acepta registrarlas a las que se encuentran en vigor en el período, con la condición de ajustarla en la medida en que varíen las tasas de impuesto en los períodos futuros.

b) METODO DEL EFECTO NETO DEL IMPUESTO:

Este método consiste en que el efecto fiscal que se determine, producirá un saldo neto de la partida del activo o pasivo, de ingresos y gastos que le dió origen a las diferencias temporales, por lo que su monto no se modificará cuando las tasas de Impuesto Sobre la Renta cambien en lo futuro.

Uno de los inconvenientes de este método, es que las cifras presentadas en los Estados Financieros por impuestos, son los correspondientes a las disposiciones fiscales, lo que impide una apreciación correcta sobre las mismas, ya que el presentar cantidades netas; no se sabe cuales están afectadas y cuales no, por el impuesto. Por lo tanto, no es recomendable.

c) METODO DEL DIFERIMIENTO:

Es un procedimiento mediante el cual las diferencias temporales de un período se difieren en años futuros, en que dichas

diferencias afecten o dejen de afectar fiscalmente.

Los impuestos diferidos ya sean débitos o créditos según este método, se basa en las tasas de impuesto sobre la renta en vigor sobre las diferencias temporales que le dan origen, por lo que no se requiere de ajustes si las tasas fiscales cambian.

Este método es uno de los más aceptados en la práctica, ya que mediante su aplicación, el impuesto sobre la renta correspondiente a la utilidad contable del período, estará integrada por:

- 1.- El impuesto sobre la renta por pagar
- 2.- Aumentos o disminuciones al impuesto sobre la renta, resultante de cargos o créditos de ejercicios anteriores aplicables al actual.
- 3.- Aumentos o reducciones resultantes de cargos o créditos del ejercicio actual, diferido a ejercicios futuros.

Ahora bien, adicionalmente del método de contabilización -- que se adopte, existen dos conceptos alternos de aplicación para el reconocimiento de las partidas temporales, las cuales se describen a continuación.

1.- Aplicación total o extensa.- Bajo este concepto, el gasto de impuesto sobre la renta para un ejercicio debe de incluir el efecto fiscal que producen todas las partidas temporales que se incluyen en la determinación de la utilidad contable antes de impuestos, por ese ejercicio. Quienes apoyan este concepto, opinan que los efectos fiscales por las diferencias temporales iniciales, deben reconocerse y ser correspondidas, en aquellos ejercicios - en que tengan efecto contrario, pero el hecho de que cuando éstas se reviertan, surjan otras que puedan compensar el efecto en el resultado fiscal, no nulifica el hecho de reversión.

2.- Aplicación parcial.- Quienes se inclinan por este concepto, opinan que no es necesario la aplicación de los efectos que producen en el impuesto sobre la renta, las diferencias de carácter recurrente, ya que consideran que éstas, dan lugar a un aplazamiento por tiempo indefinido - de una suma de pagos de impuestos que le son relativos, - por lo que, sostienen que los montos que razonablemente se espera no sean pagados o recuperados como impuestos, - no deben de afectar el resultado neto.

De acuerdo a lo anteriormente indicado, considero que es más conveniente la aplicación total o extensa ya que la finalidad de los impuestos diferidos es de representar el efecto -

de Impuesto Sobre la Renta correspondiente a la utilidad contable que lo generó, por lo que, si determinadas partidas -- temporales se excluyen, no se estaría cumpliendo con dicho -- objetivo independientemente del método y de la aplicación -- que se elija, el tratamiento contable de los Impuestos Diferidos tiene su origen debido al problema de asignación de impuestos provenientes de diferencias temporales, las cuales -- surgen en períodos anteriores y se reversan en el presente -- o bien, afectan períodos futuros, lo cual representa un problema por aquellas empresas que adopten por primera ocasión el reconocimiento de esta técnica.

Contemplando lo anterior, el proyecto del boletín D-4 establece que de existir diferencias temporales originadas en períodos anteriores, al entrar en vigor el presente boletín, es recomendable reconocer en forma retroactiva el efecto acumulado de impuestos correspondientes a dichos períodos anteriores, presentándose como una partida extraordinaria en el Estado de Resultados. De no hacerlo así, la aplicación del efecto de Impuestos Diferidos haya sido considerado durante los períodos en que las diferencias temporales fueron originadas.

ESTADO DE RESULTADOS

(Cifras en miles de Pesos)

	DIFERIDO		PASIVO		EFECTO NETO		SIN IMPUESTO DIFERIDO	
	AÑO		AÑO		AÑO		AÑO	
	1	2	1	2	1	2	1	2
Ingresos menos Gastos	8,000	8,000	8,000	8,000	8,000	8,000	8,000	8,000
Provisión para el Pago de Indemnización.	<u>1,000</u>	<u> </u>	<u>1,000</u>	<u> </u>	<u>580</u>	<u>420</u>	<u>1,000</u>	<u> </u>
Utilidad Contable	7,000	8,000	7,000	8,000	7,420	7,580	7,000	8,000
Provisión para I.S.R.			2,940	3,360	3,360	2,940	3,360	2,940
Pagadero por el año - actual.	3,360	2,940						
Reducción en el Impuesto Diferido a ejercicios futuros.	(420)							
Aumento en el Impuesto Diferido en años anteriores al actual.		420						
	<u>2,940</u>	<u>3,360</u>						
Utilidad Neta	4,060	4,640	4,060	4,640	4,060	4,640	3,640	5,060

ESTADO DE SITUACION FINANCIERA AL FIN DEL AÑO.

(Cifras en Miles de Pesos)

	DIFERIMIENTO	PASIVO	EFEECTO NETO	SIN IMPUESTOS DIFERIDOS
Activo Circulante o Fijo				
I.S.R. Diferido	420			
I.S.R. de Ejercicios futuros pagado por - anticipado		420		
Pasivo				
I.S.R. por Pagar	3,360	3,360	3,360	3,360
Reserva para pagos de indemnizaciones	1,000	1,000	580	1,000
Capital Contable				
Utilidad del Ejercicio	4,060	4,060	4,060	3,640

CAPITULO III

LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD Y LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

Entre los objetivos de la contabilidad se encuentra el de - producir información cuantitativa determinada en forma equiti tativa, imparcial y razonable, que sirva de base para la toma de decisiones de los usuarios de la misma.

Para lograr lo anterior, la profesión a través de la Comi-- sión de Principios de Contabilidad del I.M.C.P., A.C., ha - determinado una estructura básica de la contabilidad con la finalidad de dar una base más firme tanto a los contadores- que producen la información, así como a sus usuarios. Evi-- tando o reduciendo de este modo la discrepancia de crite- - rios de los datos que presenten los estados financieros.

En el Boletín A-1 "Teoría de la Estructura Básica de la -- / Contabilidad" de los Principios de Contabilidad se divide - la misma de acuerdo a su jerarquización en:

- 1.- Principios de Contabilidad.- Conceptos básicos que estable cen la delimitación e identificación del ente económi co, las bases de cuantificación de las operaciones y- la presentación de la información financiera cuantitativa.

va por medio de los estados financieros.

- 2.- Reglas particulares.- Son los conceptos que en forma individual y concreta integran los estados financieros, éstas se dividen en: Reglas de Valuación y Reglas de Presentación, las primeras se refieren a la aplicación de principios y a la cuantificación de los conceptos específicos de los estados financieros; las segundas se refieren a la forma particular de su inclusión adecuada de cada concepto en los estados financieros.
- 3.- Criterio prudencial de aplicación a las Reglas Particulares.- La medición o cuantificación contable no obedece a un modelo rígido, sino que requiere de la utilización de un criterio general para elegir entre alternativas que se presenten, tomando en consideración los elementos de juicio disponibles.

Una vez definidos los conceptos que integran la estructura básica de la contabilidad, los principios de contabilidad según sus objetivos los podemos clasificar en los siguientes grupos:

- 1.- Los que identifican y delimitan el ente económico son: Entidad, Realización y Período Contable.
- 2.- Las que establecen las bases para cuantificar las operaciones: Negocio en Marcha, Valor Histórico Original y Dualidad Económica.

- 3.- El principio referente a la información: Revelación Suficiente.
- 4.- Los referentes a requisitos generales: Importancia Relativa y Consistencia.

A continuación analizare la relación que existe de los principios de contabilidad y la aplicación de la técnica contable de los impuestos diferidos.

a) NEGOCIO EN MARCHA

La entidad se presume en existencia permanente, salvo especificación en contrario.

Lo anterior presume que la actividad del ente económico continuará sobre bases productivas, es decir, en relación directa con la vida probable de sus activos ya que de lo contrario éstos, tendrían que presentarse en el Balance a su valor de realización, debiendo de desaparecer los gastos aplicables a períodos futuros.

b) VALOR HISTORICO ORIGINAL

Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica, se registran según las cantidades en efectivo -- que se afecten o su equivalente a la estimación razonable --

que de ellos se haga al momento en que se consideren realizadas contablemente.

La Técnica Contable de los Impuestos Diferidos reflejará el Impuesto Sobre la Renta pagaderos o recobrable en períodos - futuros de la utilidad contable, que se haya obtenido en el ejercicio, siendo ésta la base sobre la que se ha desarrollado el método del pasivo anteriormente indicado.

c) REALIZACION:

Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran por ellos realizados.

- 1.- Cuando ha efectuado transacciones con otros entes económicos.
- 2.- Cuando han tenido lugar a transformaciones internas que modifican la estructura de los recursos o de sus fuentes.
- 3.- Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivado de la operación de ésta y cuyo efecto - puede cuantificarse en términos monetarios.

Al analizar éste último punto el Impuesto Sobre la Renta debe de corresponder a la utilidad generada derivada de sus operaciones realizadas durante el ejercicio, con el fin de obtener información lo más cerca de la realidad.

d) PERIODO CONTABLE:

La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de un ente económico, obliga a dividir su vida en períodos convencionales que generalmente son de un año.

Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificables, se identifican con el período en que ocurren; por tanto cualquier información contable debe de indicar claramente, el período a que se refiere. En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de cuando se paguen.

Este principio es la principal razón de ser de la técnica contable de los Impuestos Diferidos, ya que 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.

e) REVELACION SUFICIENTE:

La información contable presentada en los Estados Financieros debe de contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

Al reflejarse la aplicación de la Técnica Contable de los Impuestos Diferidos en los Estados Financieros y sus notas, la información proporcionada al usuario, mostrará el efecto que produce en las cifras, por lo que contará con más elementos para juzgar la situación financiera del ente económico.

f) CONSISTENCIA:

Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezca en el tiempo. La información contable debe de ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación, para que mediante la comparación de los Estados Financieros conocer su evolución y llevar a cabo una adecuada apreciación sobre la operación del ente económico.

La adopción de la Técnica Contable de Impuestos Diferidos por primera ocasión, afectaría a este principio en cuanto a la comparabilidad contra los ejercicios anteriores, por lo que su --

adopción debe de indicarse claramente para que dicho cambio no conduzca a conclusiones erróneas y observar su aplicación en lo futuro.

g) IMPORTANCIA RELATIVA:

La información que aparece en los Estados Financieros debe - mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificables en términos monetarios.

La Técnica Contable de los Impuestos Diferidos será aplicable en el caso de que las discrepancias entre la determinación - de la Utilidad Contable y el Resultado Fiscal sean de suma - importancia.

h) CRITERIO PRUDENCIAL DE APLICACION:

La operación del sistema de información contable no es automá tica, ni sus principios proporcionan guías que resuelvan sin duda alguna, cualquier dilema que pueda plantear su aplicación.

Por esta relativa incertidumbre es necesario utilizar un juicio profesional para operar el sistema y obtener información que en lo posible se apegue a los requisitos mencionados en el boletín A1 esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad.

Este juicio debe de estar apoyado por la prudencia, al decidir en aquellos casos en los que haya bases para elegir entre las alternativas propuestas, debiéndose optar, entonces, por la que menos optimismo refleje; pero observando en todo momento que la decisión sea equitativa para los usuarios de la información contable.

En virtud de lo anterior, se debe considerar que el Impuesto Sobre la Renta por Pagar, es el Gasto Real del Ejercicio, mismo que es determinado por los lineamiento que nos indica el marco legal, es decir, que estamos considerando la alternativa menos óptima, sin embargo, si existe la certeza de realizar en años futuros (3 años) alguna partida temporal, sería factible reconocer la Técnica Contable de Impuestos Diferidos, -- aplicando este criterio.

CAPITULO IV

PERDIDAD AMORTIZABLES

Cuando un ente económico, lleva a cabo la combinación de sus recursos materiales, humanos y técnicos, su meta fundamental es la obtención de utilidades y no es muy común que opere -- con pérdidas, debido a esto, he considerado conveniente exponer el estudio relativo a la amortización de las pérdidas de operación en forma separada.

a) DETERMINACION Y TRATAMIENTO FISCAL

La pérdida fiscal de operación se origina cuando en la determinación del resultado fiscal (ingreso gravable) las deducciones son superiores a los ingresos. Bajo las disposiciones de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, el Art. 55 establece lo siguiente:

" La pérdida fiscal ajustada ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse del resultado fiscal del ejercicio inmediato anterior y de la utilidad fiscal ajustada de los cuatro siguientes " .

Lo anterior significa que la obtención de una pérdida de operación, en un determinado período, representa para la empresa una reducción en el pago de impuesto sobre la renta hasta

por el monto del ingreso gravable sujeto al pago de impuesto del ejercicio anterior al de la pérdida, y en lo futuro estará sujeta a que el ente económico pueda generar dentro del lapso legal un ingreso gravable que permita amortizarla en su totalidad.

No en todos los casos las pérdidas fiscales pueden ser amortizadas, siendo excepciones las siguientes:

- 1.- La totalidad o parte de la pérdida fiscal que provenga de fusión o liquidación de sociedades en las que el contribuyente sea socio o accionista.
- 2.- Por un monto igual al de la distribución o aplicación de utilidades que se hubieren efectuado antes de resarcir completamente las pérdidas que afectaron su capital contable, a menos que se destinen para absorber dichas pérdidas por un aumento de capital o anticipo de los accionistas para futuros aumentos de capital, o bien, por pagos de las pérdidas por los accionistas, siempre que se hagan en efectivo, en cheque de las cuentas personales de los accionistas, o en otros bienes que no sean títulos de crédito.
- 3.- En el caso de fusión, la sociedad fusionante sólo podrá disminuir su pérdida fiscal ajustada correspondiente al momento de la fusión con cargo a la utilidad fiscal ajustada correspondiente a la explotación de los mismos giros en los que se produjo la pérdida.

b) PRESENTACION EN LOS ESTADOS FINANCIEROS Y SUS NOTAS

En el momento de la obtención de una pérdida fiscal, da a la empresa contar con un derecho, pero debido a la incertidumbre de su realización ocasiona que surgan dos alternativas para su reconocimiento.

1.- En el año en que se sufrió la pérdida, considerando el beneficio de su amortización como un activo real, contabilizándose como tal (bajo una denominación distinta a la de los cargos diferidos derivados de diferencias temporales), con crédito a resultados; disminuyendo a la pérdida del año, la estimación del impuesto sobre la renta que espera reducirse en los siguientes cuatro años y la compensación con el ejercicio inmediato anterior (en caso de haber obtenido ingreso gravable) con la amortización de la pérdida, siempre y cuando:

- a) La pérdida haya sido causada por un hecho identificable no recurrente y se hayan obtenido utilidades en años anteriores o pérdidas ocasionales compensadas con utilidades posteriores.
- b) Se tenga certeza casi absoluta de obtener utilidades suficientes para absorber la pérdida compensable dentro del lapso legal.

En la práctica es difícil reunir ambas condiciones, excepto en el caso de contar con ingreso gravable en el ejercicio anterior de la pérdida, ya que se tiene certeza absoluta de su amortización hasta por el monto del mismo.

2.- En el año en que se efectue la reducción del ingreso gravable o sea reconocer el derecho de la amortización como un activo contingente y destacarse como una partida extraordinaria dentro del estado de resultados en el período de su realización.

A este respecto el parrafo 12 del Boletín C-12 " Contingencias y compromisos " de la Comisión de Principios de Contabilidad del I.M.C.P. , A.C. establece que el criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares... Requiere -- que normalmente no se reconozcan activos e ingresos o utilidades contingentes; sino que su incorporación en los estados financieros solo ocurra cuando exista certeza prácticamente-absoluta de su realización.

Debido a lo anterior solo debe mencionarse a través de una - nota a los estados financieros, siendo esta la forma más utilizada en la práctica, ya que la realización de su beneficio, no puede asegurarse plenamente en el período de la pérdida, - misma que indicaría lo siguiente:

COMPANIA X, S.A.

NOTA 9.- PERDIDAS POR AMORTIZAR.

De acuerdo con la Ley de Impuesto Sobre la Renta, la pérdida fiscal de un ejercicio se puede amortizar contra la utilidad gravable del ejercicio inmediato anterior y de los cuatro posteriores.

El impuesto sobre la renta causado por el ejercicio que termino el _____ se redujó en aproximadamente - \$ _____ por la amortización de la(s) pérdida(s) del - ejercicio(s) anterior(es) .

Al _____ existe una pérdida o existen pérdidas fiscales acumuladas por amortizar, que caducan en los siguientes años:

Año en que terminará	Importe
198_	\$
198_	
198_	
198_	_____
	\$
	=====

CAPITULO V

PRESENTACION DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS Y EL DICTAMEN

Con anterioridad he expuesto acerca de la necesidad del reconocimiento de los impuestos diferidos, sin embargo, una vez determinadas las diferencias temporales que originan los impuestos diferidos, haber seleccionado el método de contabilización y la forma de aplicación, falta la explicación de como se determinan los impuestos diferidos y los controles que deben de tenerse sobre los mismos, por lo tanto, a continuación expondre en forma práctica y objetiva para hacer más -- comprensible su presentación en los estados financieros y -- sus notas y la repercusión en el dictamen del Contador Público.

a) CASO PRACTICO

CONSIDERACIONES:

- 1.- Cifras en miles de pesos
- 2.- El período en que se crean impuestos diferidos abarca - del 1° de enero al 31 de diciembre de 1982.
- 3.- Método de contabilización " Diferido y aplicación Total- o Extensa ". Este método señala que el efecto en impues-

tos debe registrarse con base a la tasa vigente en el período en que surjan las diferencias temporales, por otro lado, la tarifa del Art. 13 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta es progresiva, por lo tanto, la tasa aplicable a las diferencias temporales se obtendrá dividiendo el impuesto sobre la renta por pagar del ejercicio entre la base gravable, sin embargo, la práctica nos dice que las empresas que han decidido registrar impuestos diferidos obtienen u obtendrán utilidades que están o estarán gravadas por la tasa máxima de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, es decir al 42%.

DATOS DEL PROBLEMA

1.- El 1° de enero de 1979, se adquirió maquinaria y equipo por \$ 50,000.

Tasa de depreciación contable 20%

Tasa de depreciación fiscal 10%

2.- En el año de 1979, se creó una estimación para cuentas de cobro dudoso por un importe de \$ 1,000

Esta estimación ha sido incrementada en \$ 300 anualmente y en el año de 1982 se cancelaron cuentas por cobrar contra la estimación por \$ 1,600 las cuales reúnen los requisitos fiscales para su deducibilidad.

3.- En 1982 se tiene deudas contraídas a corto plazo en moneda extranjera, de las cuales al valuarse al tipo de cam-

bio oficial vigente al 31 de diciembre de 1982 arrojarón una pérdida en cambios de \$ 50,000

4.- En el año de 1980 se creó una estimación para inventarios obsoletos y de lento movimiento de \$ 2,000 de 1981 a 1982 se incremento esta estimación en \$ 500 ca da año.

5.- En 1982 se pagan multas y recargos por \$ 800

6.- En 1978 se creó una estimación para prima de antigüedad por \$ 15,000

Los incrementos anuales han sido de \$ 4,000 y los pagos de \$ 2,000 en 1981 .

7.- La utilidad antes de impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en las utilidades por el pe ríodo del 1° de enero al 31 de diciembre de 1982 fué de \$ 10,000 .

Con base en las consideraciones y datos anteriores prima mente es necesario preparar una cédula de trabajo para deter minar la base gravable tanto para impuesto sobre la renta co mo para la participación de los trabajadores en las utilida des, una forma de hacerlo seria la siguiente:

CONCILIACION ENRE LA UTILIDAD CONTABLE Y EL RESULTADO FISCAL

Utilidad antes de impuesto sobre la renta
y participación de los trabajadores en --
las utilidades \$ 10,000

DIFERENCIAS TEMPORALES

Exceso de la depreciación contable sobre-
la fiscal 5,000
Incremento de la estimación de cuentas de
cobro dudoso 300
Cancelación de cuentas por cobrar (1,600)
Pérdida en cambios 50,000
Incremento a la estimación para inventa--
rios obsoletos y de lento movimiento 500
Incremento a la estimación para prima de-
antigüedad 4,000

Total de diferencias temporales 58,200

DIFERENCIAS PERMANENTES

Multas y recargos 800

Total de diferencias permanentes 800

Resultado fiscal (ingreso gravable) \$ 69,000
=====

De acuerdo con la conciliación anterior, la tasa de impuesto sobre la renta aplicable al período según el Art. 13 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta es del 42% y la tasa para la participación de los trabajadores en las utilidades del 8% .

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

DIFERENCIAS EN LA APLICACION DE TASAS DE DEPRECIACION

En principio como esta diferencia tendrá repercusión en varios períodos, considero conveniente tener un control, el cual podría ser el siguiente:

COSTO \$ 50,000

AÑO	DEPRECIACION		DIFERENCIA	
	CONTABLE 20%	FISCAL 10%	DEL PERIODO (-)	ACUMULADA
1979	10,000	5,000	5,000	5,000
1980	10,000	5,000	5,000	10,000
1981	10,000	5,000	5,000	15,000
1982	10,000	5,000	5,000	20,000
1983	10,000	5,000	5,000	25,000
1984		5,000	(5,000)	20,000
1985		5,000	(5,000)	15,000
1986		5,000	(5,000)	10,000
1987		5,000	(5,000)	5,000
1988		5,000	(5,000)	- 0 -
Total	50,000 =====	50,000 =====	- 0 - =====	- 0 - =====

Por las diferencias anteriormente indicadas, en 1982 tendríamos que efectuar los siguientes asientos contables:

- 1 -

Impuesto sobre la renta y participación de los trabajadores en las utilidades, - anticipados-circulante	\$ 2,500
Provisión para impuesto sobre la -- renta diferido	\$ 2,100
Provisión para la participación de los trabajadores en las utilidades-diferida	400

Por la diferencia originada en el período

- 2 -

Impuesto sobre la renta y participa <u>ción</u> de los trabajadores en las <u>uti</u> <u>lidades</u> , anticipados-no circulante	\$ 7,500
Provisión para impuesto sobre - la renta diferido acumulado	\$ 6,300
Provisión para la participación de los trabajadores en las <u>uti</u> <u>lidades</u> diferida acumulada	1,200

Por las diferencias originadas de 1979 a 1981 en \$ 5,000 - cada uno.

En 1983 se tendría que hacer un asiento contable igual al número 2, además de una reclasificación de no circulante a circulante por la reversión que se hará en 1984, esta reclasificación se hará cada año, hasta 1987.

En 1984 y hasta 1988 se tendría que hacer cada año, un asiento contable inverso al indicado con el número 1.

CREACION E INCREMENTO A LA ESTIMACION PARA CUENTAS DE COBRO DUDOSO

En este caso hay que tomar en cuenta lo siguiente:

Estimación creada en 1979	\$ 1,000
Incrementos efectuados en 1980 y 1981 en \$ 300 cada año	<u>600</u>
Sub-Total	\$ 1,600
Cancelación hecha en 1982	(1,600)
Incremento hecho en 1982	<u>300-</u>
Saldo al 31 de diciembre de 1982	\$ 300 =====

En 1982 se tendría que hacer el siguiente asiento contable:

- 3 -

Impuesto sobre la renta y participa ción de los trabajadores en las uti lidades, anticipado-circulante	\$ 150
Provisión para impuesto sobre - la renta diferido	\$ 126
Provisión para la participación de los trabajadores en las uti- lidades diferida	24

Por el incremento hecho en 1982.

En el período en que se reverse el incremento hecho en 1982 se tendría que hacer un asiento contable en forma inversa - al número 3

PERDIDA EN CAMBIOS

Esta es una diferencia temporal de acuerdo con la Ley de Im
puesto Sobre la Renta en vigor, la cual será deducible en -
el período que se pague (en el siguiente por ser a corto -
plazo) por lo tanto, procede el siguiente asiento:

Impuesto sobre la renta y participaci _o n de los trabajadores en las uti _l idades, anticipados-circulante	\$ 25,000
Provisi _o n para impuesto sobre la renta diferido	\$ 21,000
Provisi _o n para la participaci _o n de los trabajadores en las uti _l idades diferida	4,000

En el per_odo en que se paguen las deudas en moneda extranjera, se tendr_{ia} que efectuar un asiento contable en forma inversa al n_umero 4 .

Por otro lado, la t_ecnic_a contable de impuestos diferidos - se_ñala que cuando surgan partidas por cargos y cr_editos diferidos ocasionadas por diferencias temporales similares -- (como es el caso de utilidad o p_er_dida en cambios) debe de presentarse el neto.

CREACION E INCREMENTO A LA ESTIMACION PARA INVENTARIOS OB-
SOLETOS Y DE LENTO MOVIMIENTO

Estimaci _o n creada en 1980	\$ 2,000
Incremento hecho en 1981	<u>500</u>
Sub-Total	2,500
Incremento hecho en 1982	<u>500</u>
Saldo al 31 de diciembre de 1982	<u>\$ 3,000</u> =====

En los períodos en que se reverse esta estimación se tendrá a que hacer un asiento en forma inversa al número 6 en la medida en que afecte tal reversión.

MULTAS Y RECARGOS

Esta partida es permanente ya que de acuerdo con la Ley de Impuesto Sobre la Renta en su Art. 25 Fracc. VII, establece que no será deducible por lo que esta partida no se reversará en períodos futuros, por lo tanto, no se reconocen impuestos diferidos sobre la misma.

ESTIMACION PARA PRIMA DE ANTIGUEDAD

Estimación creada en 1978	\$ 15,000
Incrementos de 1979 a 1981 a razón- de \$ 4,000 cada año	12,000
Pagos hechos en 1981	<u>(2,000)</u>
Sub-Total	25,000
Incremento hecho en 1982	<u>4,000</u>
Saldo al 31 de diciembre de 1982	<u>\$ 29,000</u> =====

Se trata de una diferencia temporal por no reunir los requisitos que establece la Ley de Impuesto Sobre la renta en su Art. 25, Fracc. X, por lo tanto, proceden los siguientes asientos :

En 1982 se harian los siguientes asientos contables:

- 5 -

Impuesto sobre la renta y participaci _o n de los trabajadores en las uti _l idades, anticipados-circulante	\$ 1,250
Provisi _o n para impuesto sobre la renta diferido-acumulado	\$ 1,050
Provisi _o n para la participaci _o n de los trabajadores en las uti _l idades diferida-acumulada	200

Por el saldo de la estimaci_on al 31 de diciembre de 1981.

- 6 -

Impuesto sobre la renta y participaci _o n de los trabajadores en las uti _l idades anticipado-circulante	\$ 250
Provisi _o n para impuesto sobre la renta diferido	\$ 210
Provisi _o n para la participaci _o n de los trabajadores en las uti _l idades diferida	40

Por el incremento hecho en 1982

- 7 -

Impuesto sobre la renta y participaci _o n de los trabajadores en las utilidades, anticipado-circulante	\$ 12,500
Provisi _o n para impuesto sobre la renta diferido-acumulado	\$ 10,500
Provisi _o n para la participaci _o n de los trabajadores en las utilidades diferida-acumulada	2,000

Por el saldo al 31 de diciembre de 1981.

- 8 -

Impuesto sobre la renta y participaci _o n de los trabajadores en las utilidades, anticipado-circulante	\$ 2,000
Provisi _o n para impuesto sobre la renta diferido	\$ 1680
Provisi _o n para la participaci _o n de los trabajadores en las utilidades diferida	320

Por el incremento de 1982.

En los periodos posteriores proceder_a hacer un asiento contable en la misma forma que el n_umero 8' por los incrementos

y en forma inversa por los pagos.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES
EN LAS UTILIDADES POR PAGAR

Según se muestra en la conciliación entre la Utilidad Contable y el Resultado Fiscal, el impuesto sobre la renta correspondiente es de \$ 28,980 y la participación de los trabajadores en las utilidades es de \$ 5,520 por lo que procede hacer el siguiente asiento:

- 9 -

Provisión de impuesto sobre la renta	\$ 28,980
Provisión para la participación de -	
los trabajadores en las utilidades	5,520
Impuesto sobre la renta por pagar	\$ 28,980
Participación de los trabajadores	
en las utilidades por pagar	5,520

Con el fin de ver en forma general el efecto en cada una de las cuentas de los asientos contables anteriores, correspondientes de 1982, los resumí en esquemas de mayor.

I.S.R. y P.T.U.
ANTICIPADOS CIRCULANTE

1)	2,500
3)	150
4)	25,000
5)	1,250
6)	250
8)	2,000
S)	31,150
<hr/>	
<hr/>	

PROVISION PARA
I.S.R. DIFERIDO

	2,100 (1)
	126 (3)
	21,000 (4)
	210 (6)
	1,680 (8)
	25,116 (S)
<hr/>	
<hr/>	

PROVISION PARA
P.T.U. DIFERIDA

	400 (1)
	24 (3)
	4,000 (4)
	40 (6)
	320 (8)
	4,784 (S)
<hr/>	
<hr/>	

PROVISION PARA
I.S.R.

9)	28,980
S)	28,980
<hr/>	
<hr/>	

I.S.R. y P.T.U.
ANTICIPADOS NO CIRCULANTE

2)	7,500
7)	12,500
S)	20,000
<hr/>	
<hr/>	

PROVISION PARA I.S.R.
DIFERIDO ACUMULADO

	6,300 (2)
	1,050 (5)
	10,500 (7)
	17,850 (S)
<hr/>	
<hr/>	

PROVISION PARA P.T.U.
DIFERIDO ACUMULADO

	1,200 (2)
	200 (5)
	2,000 (7)
	3,400 (S)
<hr/>	
<hr/>	

PROVISION PARA
P.T.U.

9)	5,520
S)	5,520
<hr/>	
<hr/>	

I.S.R. POR PAGAR

	28,980 (9)
	28,980 (S)
<hr/>	
<hr/>	

P.T.U. POR PAGAR

	5,520 (9)
	5,520 (S)
<hr/>	
<hr/>	

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

b) BALANCE GENERAL

El reconocimiento de la técnica contable de los impuestos diferidos dan como resultado la utilización de varias cuentas dependiendo de la naturaleza de las diferencias temporales que las originen. La presentación de los impuestos diferidos en el Balance General puede clasificarse como sigue:

1.- Montos separados circulantes y no circulantes.

Esta forma de presentación de las cuentas del Balance general que resulten por la aplicación de impuestos diferidos se agrupan en cuatro categorías: Activo Circulante, Activo no Circulante, Pasivo Circulante y Pasivo no Circulante. La pauta para seguir en cuanto a esta separación es con base a la clasificación en el Balance General de las cuentas que originen diferencias tempora

les, con el fin de ilustrar lo anterior, a continuación
muestro el siguiente cuadro:

DIFERENCIAS TEMPORALES ORIGINADAS POR	LOS IMPUESTOS DIFERIDOS RESULTANTES DEBEN DE PRESENTARSE EN EL BALAN CE GENERAL DENTRO DE:
Estimación para cuentas de cobro dudoso	Activo Circulante y -- Activo no Circulante
Estimación para inventarios obso letos y de lento movimiento.	Activo Circulante.
Depreciación contable superior a la fiscal	Activo Circulante y -- Activo no Circulante
Estimación para primas de anti-- guedad.	Activo no Circulante
Estimación por pérdidas en cam-- bios por operaciones con vencimi entos a corto plazo	Activo Circulante
Estimación por utilidades en cam bios por operaciones con vencimi entos a largo plazo	Pasivo no Circulante
Depreciación fiscal superior a - la contable	Pasivo no Circulante

Con el fin de presentar los impuestos diferidos correctamen
te clasificados es necesario analizar cada diferencia tempo
ral que originen los mismos.

2.- Montos netos circulantes y montos netos no circulantes

Esta forma de presentación consiste en agrupar en un solo importe el saldo que resulte de la diferencia entre el -- Activo Diferido circulante y el Pasivo Diferido circulante o bien entre el Activo Diferido no Circulante y el Pasivo no Circulante.

3.- Monto unico.

En esta forma de presentación todas las cuentas del Balance General que resulten por las diferencias temporales, - se combinan en una sola cifra.

De las formas de presentación anteriormente indicadas, considero que la más deseable a seguir es el número 2, ya que al - reflejar la cifra neta de cargos diferidos circulantes contra los créditos diferidos no circulantes, se logra una presentación sencilla al permitir al lector del estado financiero determinar el efecto en el Balance General el reconocimiento de los impuestos diferidos.

A continuación y con base en los impuestos diferidos determinados en el caso práctico, muestro su presentación en el Ba--lance General, como sigue:

COMPANIA X, S.A.

BALANCE GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 1982

(Cifras en Miles de Pesos)

ACTIVO		PASIVO Y CAPITAL	
CIRCULANTE		CIRCULANTE	
Efectivo 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 a Proveedores	00,000
Inventarios (Nota)	<u>00,000</u>	Impuesto Sobre la Renta por Pagar	28,980
Suma el Activo Circulante	<u>00,000</u>	Participación de los Trabajadores en las Utilidades por Pagar	<u>5,520</u>
Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en las Utilidades Anticipados-Circulante	<u>31,150</u>	Suma el Pasivo	<u>00,000</u>
Inmuebles, Maquinaria Y Equipo (Nota)	<u>00,000</u>	Capital Social	00,000
OTROS ACTIVOS		Utilidad del Ejercicio	<u>00,000</u>
Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en las Utilidades Anticipados-No Circulante	<u>20,000</u>	Suma el Capital	<u>00,000</u>
SUMA EL ACTIVO	<u>\$ 000,000</u>	SUMA EL PASIVO Y CAPITAL	<u>\$ 000,000</u>

c) ESTADO DE RESULTADOS

La finalidad principal de la técnica contable de los impuestos diferidos es la correcta asignación del impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en las utilidades a la utilidad antes de impuestos del período, - por lo tanto, en el Estado de Resultados debe de reflejar los siguientes conceptos:

- El impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en las utilidades 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 impuestos diferidos con anterioridad.
- El efecto del impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en las utilidades originados por partidas extraordinarias.

Con base en el caso práctico que estoy utilizando de ejemplo, su presentación en el Estado de Resultados sería la siguiente:

COMPANIA X, S.A.

ESTADO DE RESULTADOS

Por el período del 1° de Enero al 31 de Diciembre de 1982

(Cifras en miles de pesos)

Ventas netas	\$ 00,000
Costo de ventas	<u>00,000</u>
Utilidad bruta	00,000
Gastos de operación	<u>00,000</u>
Utilidad antes de impuesto sobre la renta y participación de los- trabajadores en las utilidades-	<u>10,000</u>
Impuesto sobre la renta:	
Causado	28,980
Porción diferida del ejercicio	(25,116)
Porción diferida de años anteriores	<u>(17,850)</u>
	<u>(13,986)</u>
Participación de los trabajadores en las utilidades:	
Causado	5,520
Porción diferida del ejercicio	(4,784)
Porción diferida de años anteriores	<u>(3,400)</u>
	<u>(2,664)</u>
Utilidad del ejercicio	\$ 26,650 =====

d) NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

Las notas sobre los estados financieros son parte integrante de los mismos y consecuentemente representan declaraciones de la empresa responsable de su formulación, hechas con el propósito de que los estados financieros cumplan con el principio contable "Revelación Suficiente".

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 debe determinarse cuales 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.

En los párrafos que siguen incluyo los puntos principales a observar respecto a las notas sobre los estados financieros

- 1.- Deben presentarse inmediatamente a continuación de los estados financieros, puesto que forman parte de los mismos.
- 2.- Deben titularse claramente, según su contenido.
- 3.- deberán numerarse en forma consecutiva y tener títulos indicativos de su contenido, para facilitar su lectura y las referencias cruzadas a renglones específicos de -

los estados financieros.

- 4.- Se requiere que, salvo casos de verdadera excepción, las notas incluyan un resumen de las políticas contables seguidas por la empresa en la formulación de los estados financieros. Es recomendable que el resumen se incluya siempre dentro de la primera nota y que, hasta donde sea posible, se evite la inclusión en esta nota de cifras y detalles no relacionados estrictamente con la descripción de políticas contables.
- 5.- En general, debe hacerse en los estados financieros referencia cruzada de las notas, excepto en el caso de la nota sobre políticas de contabilidad (a menos que, en este último caso, la referencia sea muy deseable). Además, al calce de los estados financieros debe incluirse una leyenda como sigue " Las (cantidad) notas adjuntas son parte integrante de estos estados financieros ".
- 6.- Las notas deberán presentarse en secuencia lógica, siguiendo en general el orden en que las referencias a las notas aparezcan en los estados financieros. Sin embargo, en algunos casos puede ser deseable colocar las notas sobre partidas de especial transcendencia inmediatamente después del resumen de políticas de contabilidad.
- 7.-En términos generales, las cifras en las notas deben presentarse en forma comparativa.
- 8.- Cuando una nota sólo incluya cuadros de análisis de su renglón de los estados financieros, puede suprimirse ---

la frase de entrada y titularse " Análisis de ... ".

9.- Debe procurarse utilizar concordancia verbal en la redacción se haga en tiempo presente o en tiempo pasado a través de todas ellas.

Las notas a los estados financieros pueden clasificarse conbase en su contenido de las mismas, como sigue:

- 1.- Las que amplian o desglosan la información de un grupo - de cuentas.
- 2.- Las que mencionan obligaciones contingentes.
- 3.- Las que dan a conocer compromisos futuros de naturaleza- extraordinaria que pueden afectar a la empresa.
- 4.- Las que explican hechos subsecuentes al cierre del período contable, pero que afectan la posición financiera o - los resultados de operación de la empresa, ya sea en forma directa o indirecta..
- 5.- Las que mencionan obligaciones y derechos significativos de caracter legal y contractual.

En la práctica pueden presentarse otras notas o bien una combinación de las señaladas anteriormente.

Como ya dije anteriormente, el reconocimiento de la técnica- contable de los impuestos diferidos no se encuentran genera- lizada en nuestro país, la empresa que adopte dicha técnica-

es conveniente que lo de a conocer al lector de los estados financieros a través de notas a los mismo, a continuación -- presento algunos ejemplos que pueden utilizarse para tal efecto, recordando que son meramente sugerencias de redacción y deberán adaptarse a las condiciones particulares de cada caso.

EJEMPLO CON IMPUESTOS DIFERIDOS

COMPANIA X, S.A.

NOTA 1.- RESUMEN DE POLITICAS DE CONTABILIDAD SIGNIFICATIVAS

- a) Inversiones en valores
- b) Estimación para cuentas de cobro dudoso
- c) Inventarios
- d) El impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en las utilidades cargados a -- los resultados del año se basan en la utilidad - contable antes de estos cargos, ajustada por las partidas que la Ley excluye para la determina--- ción del resultado fiscal (diferencias tempora- les). El efecto que tienen en el impuesto sobre la renta y en la participación las diferencias - temporales entre la utilidad contable y la grava- ble se registran como un " cargo " " crédito " - diferido. Estas diferencias provienen principal- mente de provisiones para cuentas de cobro dudo- so, inventarios obsoletos y primas de antigüedad, pérdidas en cambios y depreciaciones que afectan la utilidad contable y la gravable en distintos- ejercicios.

EJEMPLO SIN IMPUESTOS DIFERIDOS

COMPañIA X, S.A.

NOTA 1.- RESUMEN DE POLITICAS DE CONTABILIDAD SIGNIFICATIVAS

- a) Inversiones en valores
- b) Estimación para cuentas de cobro dudoso
- c) Inventarios
- d) Inmuebles, maquinaria y equipo y su depreciación
- e) El impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en las utilidades cargados a -- los resultados del año se basan en el resultado fiscal sin considerar el efecto de las diferen-- cias temporales entre la utilidad contable y el resultado fiscal

Estas diferencias provienen principalmente de -- provisiones para cuentas de cobro dudoso, inventarios obsoletos y primas de antigüedad, pérdi-- das en cambios y depreciaciones que afectan la - utilidad contable y la gravable en distintos e-- jercicios. Las diferencias netas acumuladas al__ de _____ de 19__ pueden " disminuir " -- "aumentar " en \$ _____ el impuesto sobre la- renta y la participación por pagar en años futu- ros a las tasas actuales vigentes.

COMPANIA X, S.A.

NOTA 7.- IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DIFERIDOS.

Al 31 de diciembre de 1982 existen diferencias temporales acumuladas con un importe de \$ _____ (\$ _____ correspondientes a 1982) que reducirán el impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en las utilidades a pagar en ejercicios futuros en \$ _____ (\$ _____ correspondientes a 1982) estas diferencias fueron originadas por incrementos a las estimaciones de cuentas de cobros, inventarios obsoletos y 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, pagos por primas de antigüedad, que fueron no deducibles en el año en que aplicaron a gastos contablemente y que redujeron el impuesto sobre la renta y participación de los trabajadores en las utilidades en \$ _____

e) EFEECTO EN EL DICTAMEN

Para que el Contador Público pueda emitir un dictamen sobre la razonabilidad de los estados financieros de una empresa, es necesario que lleve a cabo una investigación y revisión analítica de sus libros y comprobantes; mediante la aplicación de procedimientos de auditoria que, según a su juicio y experiencia, son los más adecuados para la obtención de evidencia suficiente y competente que respalden su opinión.

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 el trabajo de auditoria y la conclusión a que se llegó.

El dictamen puede ser:

1.- Limpio o sin salvedades.

2.- Con salvedades o excepciones por :

a) Desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad los que incluyen las reglas particulares de su aplicación.

b) Desviaciones en la aplicación consistente de los principios de contabilidad, incluyendo las reglas particulares.

c) Limitaciones en el alcance del examen practicado.

d) Incertidumbres

3.- Dictamen negativo u opinión adversa

4.- Abstención de opinión.

Considerando que se apruebe el proyecto del Boletín D-4 por el I.M.C.P., A.C., la opinión del Contador Público reflejará las siguientes situaciones:

- 1) Cuando la empresa haya registrado impuestos diferidos
- 2) Cuando la empresa no haya registrado impuestos diferidos.

En el primer caso, se emitirá en el primer año un dictamen con salvedad por inconsistencia en la aplicación de principios de contabilidad, pero con la cual estaremos de acuerdo, indicando la afectación en la comparabilidad de los estados financieros y en los años subsecuentes se dará un dictamen limpio.

En el segundo caso, considerando que la aplicación de la técnica contable de impuestos diferidos está fundamentada en principios de contabilidad y de acuerdo con la importancia que pudiera tener en cada caso deberá incluir una salvedad en su dictamen, indicando la forma que afectará en el ejercicio y en los futuros los impuesto diferidos no registrados.

A este respecto el Boletín H-03 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoria relativo al dictamen con salvedad indica lo siguiente:

" Existen ocasiones en que el auditor no se encuentra en condiciones de expresar una opinión limpia, ya sea por existir alguna o algunas partidas que no estén de acuerdo con principios de contabilidad, incluyendo las reglas particulares de valuación y de presentación, o por haber observado alguna inconsistencia en las bases de aplicación de dichos principios y las reglas particulares, o bien, por haber existido limitaciones en el alcance del examen o que exista incertidumbre sobre la solución de algun problema importante.

De aquí, cualquier excepción de importancia a alguna de las mencionadas situaciones, el auditor deberá emitir lo que generalmente se denomina un dictamen con salvedad o con excepción a su opinión.

A continuación presento un ejemplo de dictamen con salvedad sobre los estados financieros de una empresa que no consideró el reconocimiento de impuestos diferidos.

EJEMPLO DE DICTAMEN CON SALVEDAD

POR NO HABER REGISTRADO IMPUESTOS DIFERIDOS

Asamblea de Accionistas de

Compañía X, S.A.

México, D.F.

En mi opinión, con base en el examen que practique, excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente, - los estados financieros que se acompañan, preparados -- por la administración de la compañía, presentan la si-- tuación financiera de la Compañía X, S.A., al _____ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó a esa fecha :

Debido a la aplicación obligatoria a partir de 198_ --- del Boletín " Tratamiento Contable de Impuestos Sobre - la Renta y la Participación de los Trabajadores en las Utilidades ", del Instituto Mexicano de Contadores Pú-- blicos, A.C.. La compañía no registró en cuentas de ac-- tivos el impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en las utilidades diferidos, por un -- importe de \$ _____ (correspondientes al ejercicio- \$ _____), originados por diferencias temporales- entre la utilidad contable y el resultado fiscal (NOTA)

f) DIVIDENDOS PAGADOS A PARTIR DE 1983 Y LOS IMPUESTOS DI
FERIDOS.

1.- ANTECEDENTES.

Dentro de las modificaciones que se realizaron a la -
Ley de Impuesto sobre la Renta en 1983, cabe destacar
la deducibilidad de los dividendos pagados que se es-
establece en el Art. 22, Fracc. IX.

Esta nueva disposición da a las empresas contar con -
un beneficio, ya que se reduce la base gravable de im-
puesto en el período en que se paguen los dividendos
que decreta la Asamblea de Accionistas, debiendo te--
ner presente que este concepto, no solo afecta a las
utilidades generadas a partir de esta fecha, si no --
además, a las utilidades no dispuestas de ejercicios -
anteriores con que cuente el ente económico.

Independientemente de que se paguen o no los dividen-
dos, este nuevo concepto adquiere la naturaleza de --
una erogación susceptible de ser recuperable, ya que
genera una desgravación para las empresas permitiendo
les recobrar en su mayor parte o probablemente en su
totalidad el impuesto pagado sobre las utilidades pro-
ducidas a través de la deducibilidad de los dividen--

dos pagados en efectivo y/o en bienes.

Ahora bien, al llevar a cabo el análisis de esta modi
ficación a la Ley y relacionar su afectación con la -
reversión de las diferencias temporales sobre las cua
les se hayan creado impuestos diferidos, considero --
que debe tenerse presente el reconocimiento de esta -
práctica al decretar y pagar dividendos, con el obje-
to de que permitan su realización, ya que éstas, au-
mentarán o disminuirán el impuesto a pagar en lo futuro
ro.

En el caso de no considerarse lo mencionado en el pá-
rrafo anterior y en forma adicional se pagarán divi-
dendos por una cantidad mayor que la utilidad disponible
del año anterior (tomando de utilidades acumula--
das) probablemente se producirá una pérdida fiscal, -
que si bien es amortizable con utilidades fiscales -
futuras, esta amortización tiene un límite de tiempo
lo que convierte la recuperación de los impuestos de
una posibilidad imperecedera en una posibilidad pere-
cedera. Por lo tanto, habrá que planearse cuidadosa-
mente el pago de dividendos a fin de lograrse las ma-
yores ventajas fiscales que proporciona esta disposi-
ción.

2.- PRESENTACION EN LOS ESTADOS FINANCIEROS.

En la revista de Ejecutivos de Finanzas de agosto de 1983, el C.P. Rogelio Casas Alatríste Hernández, considera que la parte recuperable de impuestos que se - esta generando desde el ejercicio de 1982 y el que se genere en el futuro, mediante el eventual pago y de-- ducción de los dividendos debe reflejarse en el Esta-- do de Resultados incrementando a la utilidad obtenida y en forma correlativa en el Balance General dentro - del capital contable como una cuenta complementaria - deudora de las utilidades acumuladas.

De acuerdo a las consideraciones citadas anteriormen-- te se puede concluir que los Estados Financieros pre-- parados por el ejercicio de 1982, debieron reflejar y mencionar a través de una nota a los mismos, la parte recuperable del impuesto, sobre las utilidades genera-- das en el período y de las todavía alojadas en las -- utilidades acumuladas no distribuidas.

CONCLUSIONES

- 1.- Las transacciones de ingresos y gastos que son reconocidas para fines contables no coinciden necesariamente con las disposiciones fiscales, sobresaliendo ciertas discrepancias entre la Utilidad Contable y el Resultado Fiscal, las que se denominan " Diferencias Temporales ". Consecuentemente estas diferencias producen un Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en las Utilidades diferidos.
- 2.- La técnica contable de los Impuestos Diferidos se aplica con el propósito de registrar el efecto del Impuesto Sobre la Renta y de la Participación de los trabajadores - en las Utilidades, en el mismo período en el cual la utilidad base para el cálculo de impuesto y de la participación son reconocidos para determinar una utilidad más razonable.
- 3.- El método más adecuado para contabilizar el Impuesto Diferido es el de " Diferimiento ".
- 4.- El empleo de la aplicación de la técnica contable de los Impuestos Diferidos al período contable correspondiente, se apoya fundamentalmente en el Principio del Período --

Contable, el cual establece que exista la proporcionalidad entre los ingresos y gastos. Asumiendo la validez de esta práctica, deberá ser aplicable en aquellos casos en que las diferencias entre la Utilidad Contable y el Resultado Fiscal sean importantes, así como de contar con Ingreso Gravable en los años subsecuentes que permitan la reversión de las diferencias temporales, dentro de un período máximo de tres a cinco años.

- 5.- Los Impuestos Diferidos afectan a varios ejercicios, motivo por el cual es necesario establecer los controles más idóneos sobre los mismos.
- 6.- Los Estados Financieros deben mostrar claramente los importes por conceptos de Impuestos Diferidos, así como -- las notas a los mismos, deben explicar todo lo relativo a consideraciones y conceptos sobre los cuales se reconocieron Impuestos Diferidos.
- 7.- Los Estados Financieros que, teniendo partidas con efectos diferidos que no se hayan registrado, da origen a -- que el Contador Público emita un dictamen con salvedad.

BIBLIOGRAFIA

LIBROS

- Normas y Procedimientos de Auditoría. - Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C..
- Inventarios de los Principios de Contabilidad - Paul Graby - Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C..
- Impuestos Diferidos - C.P. José Luis Flores A. - ECASA, 1980.

BOLETINES

- Principios de Contabilidad - Instituto Mexicano de -- Contadores Públicos, A.C..
- Anteproyecto de Boletín sobre el Tratamiento Contable de Impuesto Sobre la Renta y de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades.- Roberto Soni y Roberto Alvarez - Instituto Mexicano de Contadores Públicos , A.C., 1974.
- Proyecto de Boletín sobre Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta y la Participación del Personal en las Utilidades. - Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 1977.
- Norma Internacional de Contabilidad Número 12 - Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C..

- Traducción del Boletín de Accounting Principles Board (A. P. B.) Número 11 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. - Despacho Gonzalez Vilchis y Cia.

TESIS

- El Impuesto Sobre la Renta Diferido y su Aplicación Práctica en México. - María del Carmen Maricela Rosso Velarde - E.S.C.A., I.P.N., 1975.
- El Impuesto Sobre la Renta y Participación de Utilidades Diferidas en la Correcta Información Financiera. - Ana María Siu Siron - E.S.C.A., I.P.N., 1976.

REVISTAS Y OTROS

- Ejecutivos de Finanzas - Febrero y Agosto de 1983.
- Manual de Auditoría y Contabilidad - Despacho Gonzalez Vilchis y Cia.
- Tratamiento Contable de los Impuestos. Apuntes de Desarrollo Profesional - Despacho Gonzalez Vilchis y Cia.
- Tratamiento Contable de los Impuestos Sobre la Renta de Empresas de Negocios - 10a. Conferencia Interamericana de Contabilidad, Punta del Este, Uruguay, 1972 - Teodora L. Wilkinson.

LEYES

- Impuesto Sobre la Renta y Reglamento 1982 y 1983.