

265



**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO**

Facultad de Contaduría y Administración

LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

Seminario de Investigación Contable

Que en opción al Grado de

LICENCIADO EN CONTADURIA

p r e s e n t a

JOSE PARRA HERNANDEZ

Director del Seminario

C.P. VICTOR MANUEL AGUILAR RIVERA



México D. F.

1984



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 está 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.

INDICE

INTRODUCCION	1
I. LOS IMPUESTOS DIFERIDOS	
1.- Antecedentes	3
2.- Concepto	5
3.- Principios de Contabilidad que fundamentan su aplicación	10
II. DIFERENCIAS PERMANENTES Y TEMPORALES	
1.- Conceptos	21
2.- Criterios y Métodos de Contabilización . .	24
III. PARTIDAS QUE DAN ORIGEN A IMPUESTOS DIFERIDOS	
1.- Generalidades	40
2.- Principales Partidas	40
IV. PRESENTACION EN LOS ESTADOS FINANCIEROS	
1.- Estado de Posición Financiera	55
2.- Estado de Resultados	57
3.- Presentación en caso de Pérdida Fiscal . .	58
V. EL CONTADOR PUBLICO INDEPENDIENTE ANTE EL PROBLEMA DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS	
1.- Referente al Dictamen	64
2.- Situación Actual	70
CONCLUSIONES	76
BIBLIOGRAFIA	78

INTRODUCCION

El desarrollo económico se encuentra siempre en una etapa de evolución constante, lo cual si bien es una característica natural, el hombre al contar con inteligencia ha logrado que este proceso lleve un ritmo más acelerado. Intrínseco a este proceso se encuentra el de la Contaduría Pública, mismo que se manifiesta con el mejoramiento de las técnicas existentes, o bien la creación de nuevas, como la del Impuesto Diferido, tema que a la fecha se encuentra en estudio por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el que tan sólo ha -- emitido un proyecto de boletín titulado "Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta y la Participación del Personal - en las Utilidades", el cual ha recibido opiniones muy diversas por los estudiosos de la materia, por lo que pienso, que su aprobación y por consiguiente su adopción en forma general llevará todavía algún tiempo más.

Al hablar ya en concreto de esta técnica, es necesario - mencionar que su objetivo es el mostrar en los Estados Financieros de una entidad económica, una utilidad o pérdida más - apegada a la realidad, por tal motivo es responsabilidad del Contador Público Independiente que dictamina Estados Financieros, verificar la aplicación de esta técnica, para así mos--- trar una situación financiera más veraz a los interesados en dicha información.

Lo anteriormente descrito, provocó en mí la inquietud de investigar sobre el tema, y así aportar algo, aunque sea mínimo con la presentación de este trabajo.

I. LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

1.- ANTECEDENTES

En estricta teoría, los Impuestos Diferidos debieran ser tan antiguos como la contabilidad misma, y su aplicación práctica conjuntarse con el nacimiento de la Ley del Impuesto -- Sobre la Renta; desafortunadamente no ha sido así, y por lo -- tanto, no ha evolucionado en forma paralela.

Como dato estadístico y ejemplo de la evolución de los -- Impuestos Diferidos, considero interesante mencionar su desa-- rrollo en los Estados Unidos, según estadísticas publicadas -- por el Accounting Trends and Techniques; en el año de 1955, -- el 12% de las empresas los utilizaban, en 1960 el 30% y en -- 1966 el 60% hacían uso de los mismos. Actualmente, sólo exis-- ten cinco países en los que es obligatoria la asignación inte-- gral de los Impuestos Diferidos, y que son: Estados Unidos de Norteamérica, Las Bermudas, Canadá, Reino Unido de la Gran -- Bretaña y Unión Sudafricana; además, hay otros cuatro países en los que existe una aplicación mayoritaria de la práctica -- de los Impuestos Diferidos, que son: Australia, Irlanda, Ho-- landa y Venezuela.

En México, por los años sesenta, apenas se escribían ar-- tículos y se hacían pequeñas mesas redondas para tratar este tema, al cual le daban muy poca importancia. El C.P. Ernesto

Vega Velasco, escribió un artículo en 1967, para la revista - Dirección y Control, en el que habla sobre el tema y termina el artículo diciendo: "Deseo despertar la inquietud entre los miembros de la profesión, con objeto de que en el futuro se - puedan obtener conclusiones definitivas sobre la necesidad de generalizar la política contable en nuestro medio". Poste--- riormente a este artículo, la Comisión de Principios de Conta bilidad, en el año de 1974, realizó su junta plenaria para -- discutir el boletín denominado "Tratamiento Contable del Im-- puesto Sobre la Renta y de la Participación de Trabajadores - en las Utilidades"; dicho boletín fué causa de muchas polémi cas en las que no se llegó a ninguna conclusión. Por consi-- guiente, se tuvo que formular nuevamente un boletín, tomando como base las opiniones de los miembros de la Comisión de --- Principios de Contabilidad con respecto al anterior; en junio de 1976 salió a discusión, de la que resultaron opiniones muy diversas, por lo que consecuentemente no fué aprobado.

Fué hasta el mes de septiembre de 1976, cuando por moti- vo de la devaluación del peso mexicano con respecto al dólar, que los profesionales de la Contaduría Pública le dieron im-- portancia; toda vez que anteriormente no se preocupaban por - saber en que consistían, y por consiguiente no se les podía - pedir una opinión en cuanto a su aprobación y adopción en for ma general.

Por lo anterior, la Comisión de Principios de Contabilidad del I.M.C.P., emitió otro boletín en septiembre de 1977 - denominado "Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta y la Participación del Personal en las Utilidades", este boletín ha tenido más aceptación y a la fecha está pendiente de aprobarse.

2.- CONCEPTO

Con objeto de comprender el significado del término diferido, el diccionario de la Real Academia Española nos dice: - Diferir proviene del latín Differre, que significa aplazar, - retardar o suspender la ejecución de una cosa.

Para efectos contables y para efectos de este trabajo, - debemos entender por el término diferido, que se trata de una partida, ya sea deudora o acreedora, que será aplicada a resultados de ejercicios futuros.

La Contaduría Pública ha venido estudiando nuevas y mejores técnicas contables, para la obtención de información financiera correcta.

Una de esas nuevas técnicas o procedimientos, es el registro de los Impuestos Diferidos, los cuales tienen como objetivo fundamental, presentar en los Estados Financieros como

provisión de Impuesto Sobre la Renta, el impuesto correspondiente a la utilidad real del ejercicio, y considerar el efecto futuro de aquellas partidas que tendrán un efecto fiscal diferido.

Este objetivo se identifica y cumple con el principio -- de contabilidad de período contable.

La identificación de los ingresos, con costos y gastos, es uno de los procesos básicos en la determinación de los resultados; el resultado del ejercicio en curso, se obtiene de identificar los costos con los ingresos que les dieron origen y aquellas otras partidas que son identificadas dentro del mismo.

Siendo el Impuesto Sobre la Renta una obligación a que -- están sujetas todas las empresas con ingresos gravables, su contabilización requiere de medición e identificación con el período en que se origina.

Por su parte, el boletín para el Tratamiento Contable -- del Impuesto Sobre la Renta y la Participación del Personal -- en las Utilidades, establece: "Los principales problemas en el registro del Impuesto Sobre la Renta y de la Participación del Personal en las Utilidades, se derivan del hecho de que -- algunas operaciones afectan a la utilidad neta (para propósi-

tos de información financiera) de un ejercicio y al ingreso - gravable de otro", en consecuencia, el monto de impuesto a -- pagar en un ejercicio, no necesariamente representa el Impuesto Sobre la Renta aplicable al resultado contable de ese ejercicio.

La técnica de los Impuestos Diferidos tiende a mostrar - el efecto del impuesto y participación, originado por parti-- das de conciliación entre el resultado contable y el fiscal, que tendrán su aplicación en ejercicios diferentes; por lo -- que el resultado del ejercicio en que se originan, no debe -- afectarse totalmente por el impuesto y participación calcula-- dos sobre la utilidad fiscal del mismo ejercicio. De esta - manera, la relación utilidad-impuesto guarda un mayor equili-- brio, puesto que existe una relación directa de los ingresos con los gastos.

La omisión del reconocimiento apropiado de un pasivo por concepto de impuesto y participación diferidos, producen una utilidad que encauza al lector a sobre-estimar el valor de -- las ganancias futuras; contrariamente, la omisión del recono-- cimiento de activos por concepto de impuestos y participación diferidos, dirige al lector a sub-estimar el valor de futuras utilidades. (1)

(1) Impuesto sobre la Renta Diferido- C.P. J. Wladislawoski Ediciones Contables y Administrativas. 1973.

Los Impuestos Diferidos provienen de las diferencias derivadas de partidas de ingresos y/o gastos, que son reconocidas contablemente en un período y reconocidas para efectos -- fiscales en otro, o viceversa.

La práctica de los Impuestos Diferidos, tiende a determinar la cantidad de impuesto aplicable a las diferencias entre la utilidad contable y el ingreso gravable, siempre que -- dichas diferencias sean consecuencia del tiempo.

El adoptar la técnica de los Impuestos Diferidos, no -- significa que el pago del impuesto debe diferirse, sino por -- el contrario, el desembolso ya se hizo, pero la aplicación -- del impuesto, no pertenece totalmente al período en que ese -- pago se efectúa, pues el importe total de la erogación puede abarcar más de un período contable.

En otras palabras, las diferencias temporales originan -- problemas en la determinación de la provisión del Impuesto So -- bre la Renta de un ejercicio, ya que el impuesto por pagar, -- no en todos los casos es determinado únicamente por los mis -- mos ingresos y gastos incluidos en la determinación de la uti -- lidad contable antes de impuestos del mismo ejercicio.

La cantidad de Impuesto Sobre la Renta por pagar de un -- ejercicio, en consecuencia, no necesariamente representa la --

provisión de Impuesto Sobre la Renta aplicable a las operaciones reconocidas para propósitos financieros de dicho ejercicio.

Como consecuencia, el Impuesto Sobre la Renta que debe cargarse a los resultados de un ejercicio, debe ser el aplicable a la misma utilidad que muestra el Estado de Resultados, aún cuando no coincida con el impuesto a pagar, por el ingreso gravable del ejercicio.

Utilizando la técnica de los Impuestos Diferidos, logramos que los costos y gastos guarden proporción con los ingresos del mismo ejercicio, aplicando el Impuesto Sobre la Renta y la Participación de Utilidades al ejercicio que les corresponde. Así mismo, por medio de los Impuestos Diferidos, logramos evitar que el efecto producido en el Impuesto Sobre la Renta y la Participación de Utilidades proveniente de diferencias temporales, distorsionen la utilidad neta después de impuestos, y por lo tanto, los Estados Financieros presenten información lo más cercana posible a la realidad.

De acuerdo a lo antes mencionado, podemos decir, que los Impuestos Diferidos son una técnica por medio de la cual se registra el efecto de las diferencias temporales que afectan la utilidad contable y fiscal en épocas diferentes, y así poder presentar como provisión de Impuesto Sobre la Renta y --

Participación de Utilidades, la correspondiente a la utilidad real del ejercicio.

3.- PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD QUE FUNDAMENTAN SU APLICACION

Para poder llevar a cabo una misión o trabajo, es necesario tener una base para desarrollarla, o cuando menos, una idea de lo que se va a desarrollar. El hombre mismo está regido por normas de conducta, de trabajo, religiosas, etc., impuestas por la sociedad en que vive y que son las que rigen su existencia. Sin estos parámetros, viviríamos en un mundo desorganizado, por lo cual se establece la necesidad de los mismos, por y para el bien de la colectividad.

En el caso de los profesionales, se deben regir en forma especial, dependiendo de la labor que desarrollan; específicamente, el Contador Público se debe guiar por los lineamientos trazados por el Código de Etica Profesional, de tal manera, que si viola los estatutos establecidos en dicho código, se hace acreedor a una sanción, dependiendo de la falta en que haya incurrido.

En el dictamen incluido en el Boletín 21 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el Contador Público, expresaba que

había llevado a cabo el examen de los Estados Financieros, de acuerdo a normas de auditoría y principios de contabilidad generalmente aceptados. Esta redacción no la entendían los hombres de negocios que no estuvieran enterados del tema, por lo que se optó por emitir un nuevo dictamen que fuera más comprensible para los lectores en general.

Por lo antes expuesto, la Comisión recomendó el texto -- del nuevo dictamen, el cual dice:

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los Estados Financieros, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de _____ al 31 de diciembre de ___ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha".

Ahora bien, esto no quiere decir que el Contador Público está liberado de la responsabilidad de hacer sus revisiones a los Estados Financieros, de acuerdo a las normas o principios establecidos, sino que el Contador Público, tiene la obligación de observar todas las reglas técnicas que sean necesarias, para la elaboración de Estados Financieros que muestren la situación financiera del ente económico de que se trate.

Todo esto lo menciono únicamente para analizar si los -- Impuestos Diferidos están de acuerdo a los principios de contabilidad.

La Comisión de Principios de Contabilidad del I.M.C.P., A. C. expidió el Boletín A-1 "Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera".

Como su nombre lo indica, este boletín establece los conceptos básicos que rigen a la contabilidad y los separa en -- tres grandes grupos, ordenados de acuerdo a su jerarquía que son:

- a) Principios
- b) Reglas particulares y
- c) Criterio prudencial y aplicación de las reglas particulares

Y los subdivide en tres categorías:

- 1) Principios que identifican y delimitan al ente económico y a sus aspectos financieros.
 - Entidad
 - Realización y
 - Período contable

- 2) Principios que establecen la base para cuantificar -- las operaciones del ente económico y su presentación
 - Valor histórico original
 - Negocio en marcha y
 - Dualidad económica

3) Principio que se refiere a la información

-- Revelación suficiente

Adicionalmente, se tiene otra categoría de principios de requisitos generales, que abarcan las clasificaciones anteriores, y que son:

- Importancia relativa y
- Consistencia

Las reglas particulares las divide en reglas de valuación y reglas de presentación, aclarando que las primeras se refieren a la aplicación de los principios y a la cuantificación de los conceptos específicos de los Estados Financieros. Las segundas se refieren al modo particular de incluir adecuadamente cada concepto en los Estados Financieros.

El criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares, se basa principalmente en el criterio y juicio del Contador Público, adquiridos por su experiencia profesional y por su capacidad para tomar decisiones ante diferentes alternativas. Al respecto, el boletín menciona lo siguiente: "Este juicio debe estar temperado por la prudencia, al decidir en aquellos casos en que no haya bases para elegir entre las alternativas propuestas, debiéndose optar; entonces, por la que menos optimismo refleje".

Concretando, los principios de contabilidad que fundamentan la aplicación de los Impuestos Diferidos son:

- Realización
- Período contable
- Negocio en marcha y
- Revelación suficiente

Como se podrá observar, los Impuestos Diferidos están -- apoyados plenamente por los principios de contabilidad, en -- virtud de que en cada división de los principios, hay uno que apoya dicha práctica. A éstos se puede agregar el de Im-- portancia Relativa, no como un principio de apoyo, sino como re-- quisito general, que abarca los principios anteriores.

A continuación menciono los conceptos de cada uno de los principios, de acuerdo al Boletín A-1 de la Comisión de Prin-- cipios de Contabilidad, así como los comentarios respecto a -- cada uno de ellos.

Realización. La contabilidad cuantifica en términos mo-- netarios, las operaciones que realiza una entidad, con otras participantes en una actividad económica, y ciertos eventos - económicos que la afectan. Las operaciones y eventos económi-- cos que la contabilidad cuantifica, se consideran por ella -- realizados:

 Cuando ha efectuado transacciones con otros entes econó-- micos.

 Cuando han tenido lugar transformaciones internas que --

modifican la estructura de recursos o de sus fuentes, o,

Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta, cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.

Este principio nos dice, que se debe cuantificar el efecto de las operaciones realizadas por un ente económico. Partiendo de esta premisa, todas las operaciones tienen un efecto de impuestos que se debería registrar cuando éstas se realizaran, por ejemplo:

-- Las utilidades o pérdidas en cambios resultantes de operaciones con otros entes económicos, para efectos del Impuesto Sobre la Renta, no se les reconoce el efecto de impuestos que les corresponde.

-- Los incrementos a la estimación por material obsoleto. Estos representan una decisión de la administración, que tiene un efecto económico en el ente, que sin embargo, hasta que cumplan ciertos requisitos se les reconocerá el efecto -- del Impuesto Sobre la Renta.

Los ejemplos anteriores deben tener un efecto de impuestos, toda vez que ya se realizaron, no importa la fecha en -- que se cobre o se pague. Con el siguiente principio se rea--

firma lo anterior.

Período Contable. La necesidad de conocer todos los resultados de operación y la situación financiera de la entidad que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida - en períodos convencionales.

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 el ingreso que originaron, sin importar la fecha de -- pago. Este principio es el más claro y brinda inobjetable -- apoyo a los Impuestos Diferidos, toda vez que cuando la Comisión de Principios de Contabilidad, emitió el Boletín A-1 "Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera", no contemplaba que en un futuro no lejano, se iba a enfrentar a un problema mucho más complejo y de tan diferentes opiniones; sin embargo, este principio en forma conjunta con el de realización, dan la pauta a seguir, estableciendo en el Boletín -- A-3 "Realización y Período Contable", que se deben considerar como activo o pasivo los pagos anticipados y la utilidad no -- devengada; y agrega dicho boletín: "Reconociendo que se han -- realizado como tales, pero no devengados como un gasto o ingreso respectivamente, lo cual origina que en el Balance ---

General se muestran las transacciones que clasificables como activo, pasivo, capital y resultados acumulables, se han realizado pero se van a consumir o liquidar en lapsos contables futuros, o sus beneficios afectan a más de un período, y que en el Estado de Resultados se incluyen estrictamente los ingresos, costos y gastos, que se han devengado".

La Comisión también hace mención, que se deben establecer estimaciones y provisiones que se refieren a costos y gastos devengados, aún cuando se calculen aproximadamente; por lo que, las diferencias que surjan entre las cifras estimadas se tendrán que ajustar en períodos subsecuentes.

Con lo antes expuesto, creo que no queda lugar a dudas, que estos principios de contabilidad son la base más sólida, para sustentar que los Impuestos Diferidos deben ser de aplicación general, y que el impuesto del ejercicio deberá referirse a los diferentes componentes del resultado de la operación.

Negocio en Marcha. "La entidad se presume en existencia permanente, salvo especificación en contrario, por lo que las cifras de sus Estados Financieros representarán valores históricos, o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos. Cuando las cifras representen valores estimados de liquidación, esto deberá especificarse claramente y sólo serán acep-

tables para información general, cuando la entidad esté en liquidación".

Este principio consolida la posición de los Impuestos -- Diferidos, en virtud de que una entidad económica se ve en la necesidad de dividir su vida en los períodos establecidos para conocer la marcha de la misma, y así poder evaluar sus resultados y estar en condiciones de tomar decisiones sobre bases sólidas; independientemente de lo anterior, las obligaciones fiscales requieren que también se divida en períodos equivalentes, la actividad del negocio.

La entidad económica como lo menciona la Comisión, salvo especificación en contrario, seguirá operando indefinidamente y todos sus activos y pasivos realizados, se van a devengar, consumir o liquidar en períodos contables futuros, y en casos de estimaciones se podrán ajustar las diferencias para dejar las cifras reales. En otras palabras y adaptándolo a los Impuestos Diferidos, tendrá movimiento constante, y en determinado momento puede tender a desaparecer, así como las tasas a las que se habían calculado originalmente; en caso de algún cambio, se podrán ajustar a las vigentes.

Revelación Suficiente. La información contable presentada en los Estados Financieros, debe contener en forma clara y comprensible, todo lo necesario para juzgar los resultados-

de operación y la situación financiera de la entidad.

En el proyecto del Boletín D-4 "Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta y la Participación del Personal en -- las Utilidades", la Comisión menciona en el párrafo de antece dentes, que los conceptos incluidos en el boletín se desarro- llan con base en los principios contables del negocio en mar- cha, período contable y realización. Como se podrá observar, no se incluye el principio de revelación suficiente, sin em- bargo, yo si lo incluyo debido al siguiente razonamiento. --- En México, ya son numerosas las empresas que han adoptado la práctica de los Impuestos Diferidos, por tanto, ya se debe -- revelar en los Estados Financieros si la entidad económica - aplica esta técnica, y en caso afirmativo, analizar las prin- cipales partidas que les dan origen.

Otra base para incluir este principio, es el hecho de -- que un 99% ó 100% de las empresas en México, se ven en la ne- cesidad de hacer un cálculo extralibros, que es la concilia- ción entre la utilidad contable y la fiscal, que el público - lector de los Estados Financieros ignora o simplemente no le sabe dar la importancia a las cifras que están formando parte de dicha conciliación, por lo que al adoptar la técnica de -- los Impuestos Diferidos, conocerá las partidas más importan- - tes que forman parte de la misma.

Importancia Relativa. "La información que aparece en los Estados Financieros, debe mostrar los aspectos importantes de la entidad, susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios. Tanto para efectos de los datos que entran al sistema de información contable, como para la información resultante de su operación, se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos, con los requisitos de utilidad y finalidad de la información".

El principio de importancia relativa, realmente es complemento a todos los demás, debido a que abarca todo el esquema básico de la contabilidad. Con base en este principio, el Contador Público debe poner en juego su juicio y experiencia profesional, y una vez considerados éstos, debe aplicar el principio de importancia relativa, para llegar a la conclusión conveniente respecto a un problema que se debe revelar, o simplemente concluir que es poco importante; y la no revelación no va a desvirtuar en lo más mínimo la situación financiera presentada a través de los Estados Financieros.

El no aplicar la técnica de los Impuestos Diferidos, puede llegar a ser causa de salvedad; sin embargo, con base en el principio de importancia relativa, esa salvedad no tendría razón de ser, con base en la importancia de las cifras.

II. DIFERENCIAS PERMANENTES Y TEMPORALES

1.- CONCEPTOS

Para efectos fiscales, el ingreso global es la diferencia entre los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas por la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor.

Considerando que el impuesto a pagar por el ejercicio no necesariamente sería el impuesto aplicable a las operaciones registradas contablemente dentro del mismo, el reconocimiento del impuesto originado por las diferencias entre la utilidad contable y el ingreso gravable, se hace necesario, a fin de que el Estado de Resultados muestre una utilidad después de impuestos más acorde a las operaciones realizadas.

Las diferencias entre la utilidad contable y el ingreso gravable se conocen en la práctica contable como partidas de conciliación, las cuales se clasifican como:

- a) Diferencias Permanentes y
- b) Diferencias Temporales

a) Diferencias Permanentes. Son partidas de conciliación entre el ingreso global gravable y la utilidad contable antes de impuestos, representados por operaciones que de acuerdo con las disposiciones fiscales aplicables, no pueden ser compensadas en otros ejercicios. Estas diferencias

tienen la característica común de producir un efecto inmediato y único en la determinación del impuesto a pagar en el -- ejercicio en que se realicen, sin afectar en forma alguna la determinación de la base para el cálculo del impuesto de --- ejercicios futuros.

Las diferencias permanentes no originan problema alguno en cuanto a la práctica de registrar Impuestos Diferidos, ya que el aumento o reducción en la base gravable derivada de -- ciertas partidas, deberá ser considerada como un costo o un - beneficio propio del ejercicio en que dichas partidas han sido registradas.

b) Diferencias Temporales. Son partidas de concilia--- ción entre el ingreso global gravable y la utilidad contable antes de impuestos, correspondientes a operaciones, que bajo las disposiciones fiscales aplicables, producen efectos fis-- cales en períodos distintos a aquéllos en que son reconocidas para propósitos financieros. Las diferencias temporales se - originan en un período y deducen o incrementan la base grava- ble, en uno o más períodos posteriores.

Se dice que son diferencias temporales, ya que el tiempo difiere entre la aceptación fiscal y el reconocimiento conta- ble de ciertas partidas de ingresos y gastos.

De acuerdo a las actuales disposiciones fiscales, existen tres tipos de operaciones que dan origen a las diferencias temporales:

- 1) Pérdidas netas de operación que la Ley del Impuesto Sobre la Renta permite sean deducidas de la utilidad gravable obtenida en período o períodos subsecuentes
- 2) Productos o gastos cuya acumulación o deducción a fin de determinar la utilidad contable, ocurre con anterioridad al período en el que son considerados para efectos de la determinación de la utilidad gravable.
- 3) Productos o gastos cuya acumulación o deducción, a fin de determinar la utilidad contable, ocurre con posterioridad a la fecha en la cual han sido considerados para efectos de la determinación de la utilidad gravable.

Las diferencias temporales de ingresos y gastos que intervienen en el cálculo de la utilidad contable antes del Impuesto Sobre la Renta, dan origen a problemas en la determinación del cargo por Impuesto Sobre la Renta que corresponde al período; puesto que el Impuesto Sobre la Renta que debe pagarse en un período no siempre se origina por las mismas transacciones de ingresos y gastos usados para determinar la

utilidad contable del mismo período.

El importe del Impuesto Sobre la Renta que se paga por un período, no necesariamente representa el cargo por el mismo, aplicable a las operaciones reconocidas para efectos de la contabilidad financiera de un período.

Se han desarrollado procedimientos de asignación de impuestos entre períodos, para contabilizar el efecto fiscal de las transacciones que implican diferencias temporales. La asignación de Impuesto Sobre la Renta entre períodos, resulta de reconocer el efecto fiscal en el mismo período en que dichas transacciones intervienen en la determinación de la utilidad contable antes del Impuesto Sobre la Renta.

2.- CRITERIOS Y METODOS DE CONTABILIZACION

Criterios. Existen dos tendencias principales respecto a la extensión con que debe registrarse el efecto fiscal de las diferencias temporales.

- a) Alojamiento Parcial y
- b) Alojamiento Comprensivo

a) Alojamiento Parcial.- Este punto de vista señala, -

que cuando las diferencias temporales entre utilidades fiscales y resultados son recurrentes, originan aplazamientos indefinidos de montos de pagos de impuestos, o reducciones constantes de impuestos, por tanto, el alojamiento impositivo entre períodos no es necesario para estas diferencias temporales.

b) Alojamiento Comprensivo.- Este punto de vista difiere del anterior, ya que considera que los efectos fiscales de la diferencia temporal inicial deben ser reconocidos, y deberán ser aplicados a los períodos en los cuales dichas diferencias se reviertan.

El hecho de que cuando las diferencias temporales iniciales se reviertan, otras diferencias que aparecen por primera vez puedan saldar cualquier efecto sobre la utilidad fiscal, no anula la necesidad de la reversión.

Al respecto el APB II del A.I. C.P.A. concluye, que la contabilización del Impuesto Diferido debe hacerse conforme al criterio del alojamiento comprensivo.

Métodos de Contabilización. Se han desarrollado tres métodos básicos para la asignación del I.S.R. entre períodos y son:

- a) Método del Diferimiento
- b) Método del Pasivo
- c) Método del Efecto Neto del Impuesto

a) Método del Diferimiento.- Es un procedimiento mediante el cual los efectos producidos en el impuesto por diferencias temporales, son tratados como cargos o créditos diferidos, según hayan implicado un aumento o disminución en el impuesto a pagar por el ejercicio en que surgieron, siendo aplicados al gasto "Impuesto Sobre la Renta" de ejercicios futuros, cuando las diferencias que les dieron origen producen efectos contrarios a los iniciales.

Las cantidades cuya aplicación se difiere, son determinadas con base en la tasa de impuesto vigente en la época de surgimiento de las diferencias temporales, sin ser ajustadas por cambios de tasa subsecuentes.

De acuerdo con este método, los efectos (aumentos o disminuciones de Impuesto Sobre la Renta) de las diferencias temporales, se hacen resaltar en la determinación de la utilidad neta del ejercicio en el cual se originaron éstas.

La aplicación de Impuestos Diferidos al gasto "Impuesto Sobre la Renta" de futuros ejercicios, está basada en la naturaleza de las operaciones que produjeron los efectos en el

impuesto y en la forma en que esas operaciones entran en la determinación de la utilidad contable antes de impuestos, en relación con la utilidad gravable.

Este método logra relacionar el gasto por Impuesto Sobre la Renta, con las partidas causantes del efecto en el impuesto a través de una serie de diferimientos y aplicaciones. -- De acuerdo con éste, el gasto por I.S.R. de un período es -- igual a la siguiente operación:

- Impuesto Sobre la Renta a pagar
- Aumentos o disminuciones por impuesto cuya aplicación se difiere, a la tasa actual del impuesto.
- Aumentos o disminuciones por aplicación de Impuesto Diferido, previamente en ejercicios anteriores, a la tasa vigente en la época de surgimiento de las diferencias que lo originaron.

Quienes pugnarán por este método, enfatizan en la importancia de reflejar esta partida en el Estado de Resultados; para así mostrar una utilidad o pérdida más acorde a la realidad.

El lograr determinar correctamente la utilidad neta, enlazando o relacionando los gastos con los productos de un ejercicio, es uno de los principales objetivos de la contabilidad, debiéndose tener en mente, que el cálculo de gastos y

productos reconocidos a través del Estado de Resultados, determina el surgimiento de partidas de activo y pasivo en el Balance General.

De acuerdo con lo anterior, los activos en términos generales, vistos en forma liberal, representan costos incurridos que no han sido relacionados o identificados contra los productos relativos; así, un cargo diferido por I.S.R., tiene esa misma naturaleza, sin que por necesidad deba representar una cantidad por cobrar al gobierno; asimismo, los créditos diferidos no representan la estimación de un pasivo futuro, sino que son beneficios recibidos, cuyo efecto no ha sido reconocido aún en la determinación de la utilidad neta de ejercicio alguno.

Sobre lo anterior, cabe hacer mención que el boletín de Terminología Contable No. 4 del Instituto Americano de Contadores Público, hace la siguiente definición:

"Costo es la cantidad expresada en términos monetarios, del efectivo gastado u otra propiedad transferida, acciones emitidas, servicios prestados o pasivos incurridos en relación con bienes o servicios recibidos o por recibir".

Los costos pueden ser clasificados como no expirados y expirados.

Costos no espirados son aquéllos aplicables a la generación de productos futuros. Ejemplos de tales costos no espirados son los inventarios, gastos pagados por anticipado, -- planta, inversiones y cargos diferidos.

Costos espirados son aquéllos no aplicables a la generación de futuros ingresos, razón por la cual son tratados como deducciones de los ingresos actuales, o cargados contra utilidades acumuladas. Ejemplo de tales costos espirados, son los costos de productos u otros activos vendidos o dispuestos, y gastos actuales.

Los costos no espirados pueden ser transferidos de una clasificación a otra, antes de llegar a ser costos espirados, tal como antes se definió; ejemplo: depreciación o primas de seguros sobre la planta, mismas que pueden ser incluidas en los costos no espirados atribuidos a los inventarios.

De acuerdo con el criterio transcrito, se puede afirmar que en cada período contable debe precisarse el costo que ha sido absorbido en la generación de ingresos (costos espirados), así como el monto de los costos que razonablemente deben ser aplicados a futuras operaciones (costos no espirados)

Por otra parte, tenemos que el Boletín C-4 de "Inventarios" del I.M.C.P., y con base a los principios de contabi--

lidad, nos indica lo que debemos entender por costo.

"Es la suma de erogaciones aplicables a la compra y los cargos que directa e indirectamente se incurren para dar a un artículo su condición de uso de venta".

Existen otros conceptos de costo, como el de ser la suma de inversiones efectuadas para obtener un producto.

Basados en los conceptos anteriores, la regla de valuación para inventarios es el costo de adquisición o producción en que se incurre al comprar o fabricar un artículo. El costo puede determinarse por varios sistemas y métodos; cada empresa de acuerdo con su estructura y características, elige los sistemas necesarios para determinar su costo: por lo tanto, no ha sido factible establecer reglas a este respecto. Sin embargo, se hace necesario cuantificar el efecto de circunstancias especiales, que no deben afectar al costo, sino llevarse directamente a resultados del ejercicio.

b) Método de Pasivo.- Este procedimiento está apoyado en la idea de que el gasto "Impuesto Sobre la Renta" aplicable a las operaciones de un período, debe ser igual al impuesto pagadero por dicho período, adición o sustracción hecha de aquél que habrá de ser pagado o reducido en el futuro, --

como consecuencia de "diferencias temporales" surgidas en ese período, lográndose así una sincronización entre el gasto por Impuesto Sobre la Renta, la utilidad contable y las diferencias temporales.

De conformidad con este método, el impuesto que habrá de ser pagado en el futuro, representa una obligación, un pasivo cuyo pago se ha pospuesto, surgido de:

- 1) Productos cuya acumulación, a fin de determinar la utilidad contable, ocurrió con anterioridad al período en el que son considerados para efectos de la determinación de la utilidad gravable.
- 2) Gastos cuya deducción, a fin de determinar la utilidad gravable, ocurrió con anterioridad al período en el cual son considerados para efectos de la determinación de la utilidad contable.

Por contra, el impuesto que habrá de ser reducido en el futuro, representa un pago anticipado, un activo que ha surgido de:

- Productos cuya acumulación, para determinar la utilidad gravable, ocurrió con anterioridad al período en que son considerados para fines de la -determinación de la utilidad contable.

- 3) Gastos cuya deducción, a fin de determinar la utilidad contable, ocurrió con anterioridad del período -- en que son considerados para efectos de la determinación de la utilidad gravable.

El efecto producido en el impuesto por las diferencias temporales a que he hecho alusión, podría no ser determinado a la misma tasa de impuesto usada en el cálculo del impuesto a pagar, dado que las cantidades consideradas como impuesto pagado anticipadamente (activo), o bien como impuesto cuyo pago se ha pospuesto (pasivo), tienen el carácter de estimaciones; consecuentemente, deben ser computados a la tasa de impuesto que se supone estará vigente en los ejercicios venideros, cuando el efecto producido por las diferencias compensables sea inverso.

No obstante lo anterior, puesto que la tasa futura se desconoce, no habiendo elementos de juicio, el cómputo se hará a la tasa actual del Impuesto Sobre la Renta, siendo indispensable hacer ajustes periódicos, siempre que la tasa sufra alguna modificación posterior.

Se piensa que el Impuesto Sobre la Renta que grava el ingreso global gravable de empresas en operación, en tanto que la tarifa no sufra modificaciones, de ninguna manera será ahorrado o aumentado en virtud de las diferencias temporales; -

éste, solamente es anticipado o transferido, ya que el tener una deducción superior en el presente, implicará una deducción inferior en el futuro y viceversa, pues en materia de Impuesto Sobre la Renta, el costo de los bienes o servicios -- constituye el límite de las deducciones.

c) Método del Efecto Neto del Impuesto.- Es un procedimiento, mediante el cual se considera que los efectos producidos en el impuesto por las diferencias temporales, son factores determinantes en la valuación de los correlativos activos pasivos, productos o gastos, debiendo ser éstos directamente modificados por el efecto que hayan producido en el impuesto, sobre las bases de su deducibilidad o gravabilidad para fines del Impuesto Sobre la Renta.

Se pretende relacionar estrechamente, el gasto por el Impuesto Sobre la Renta, con aquellos elementos que determinan su aumento o disminución, efectuando ajustes directos a productos o gastos específicos y sus relativas partidas de Balance. El efectuar estos ajustes directos, constituye la norma fundamental de este método, y en consecuencia, el presentar cifras netas de impuestos en los Estados Financieros.

Así, como ejemplo referido a una depreciación para efectos fiscales, superior a la contable, se piensa que ello deberá de tener como consecuencia, disminuir el valor contable de

los bienes sujetos a depreciación, ya que se ha reducido la suma susceptible de ser deducida como depreciación en el futuro; en esta forma, el efecto producido en el impuesto, por la diferencia compensable que surgió, debe ser cargada al resultado del ejercicio, abonando su importe a la depreciación acumulada; por consiguiente, los activos relativos se presentarán en el balance a valores netos de impuesto.

El efecto impositivo producido por las diferencias temporales, se registra a la tasa vigente en el ejercicio en que se hayan originado dichas diferencias, sin que sufra ajustes para variaciones posteriores; lo anterior, se afirma en razón de que el diferimiento de impuesto lleva el propósito de aplicar a ejercicios futuros el aumento o disminución actual en el pago del Impuesto Sobre la Renta, no siendo necesario, por lo tanto, que las diferencias temporales en etapa de reversión durante años subsecuentes, compensen con toda exactitud el impuesto a pagar, pues el aumento o disminución futuros podrían variar debido a cambios en la tasa del impuesto o en el nivel de utilidades que llegara a obtenerse.

De los métodos comentados, estimo que el denominado "Método del Diferimiento" es el más conveniente.

Con el fin de ilustrar la forma de aplicación de los métodos de contabilización descritos, expongo el siguiente:

CASO PRACTICO

Datos:

La Compañía X, S. A., decide crear una reserva de pasivo por concepto de indemnizaciones por despido de empleados, motivados por reorganización de la empresa, el monto de la reserva ascendió a \$ 1'000,000 en el primer año, y el pago se llevó a cabo durante el segundo año. La diferencia entre ingresos y gastos (sin considerar la reserva para indemnizaciones) se supone asciende a \$ 5'000,000 en los dos ejercicios.

CONCILIACION ENTRE LA UTILIDAD CONTABLE
Y EL INGRESO GRAVABLE
(Miles de Pesos)

	<u>1982</u>	<u>1983</u>
Utilidad Contable	4,000	5,000
más: Reserva para el pago de indemnizaciones, no deducible	1,000	
menos: Indemnizaciones pagadas en el año por despido		<u>1,000</u>
Utilidad Gravable	<u>5,000</u>	<u>4,000</u>
Por ciento de I.S.R.	<u>42%</u>	<u>42%</u>
I.S.R. a pagar	2,100	1,680

Compañía X, S. A.
Estado de Resultados
(Miles de Pesos)

Métodos de Impuestos Diferidos

	Diferimiento		Pasivo		Efecto Neto		Sin Diferimiento	
	ANO 1982	1983	ANO 1982	1983	ANO 1982	1983	ANO 1982	1983
Otros ingresos menos gastos	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000
Provisión para pago de indemnizaciones	1,000		1,000		3/ 580	420	1,000	
Utilidad Contable	4,000	5,000	4,000	5,000	4,420	4,580	4,000	5,000
Provisión para I. S. R.			1,680	2,100	2,100	1,680	2,100	1,680
Pagadero por el año actual	2,100	1,680					4/	5/
Aumento en el Impuesto, Diferido a ejercicios futuros	(420)	2/						
Aumento en el Impuesto, Diferido en años anterio- res al actual				420				
	1,680	2,100						
Utilidad Neta	2,320	2,900	2,320	2,900	2,320	2,900	1,900	3,320

<u>1/</u>	I.S.R. pagadero en 1982	
	Cálculo del I.S.R.	2,100
	Menos: Cálculo del I.S.R.	
	s/ 4,000 al 42%	(1,680)
		<hr/>
		420
		=====
<u>2/</u>	I.S.R. pagadero en 1983	
	Cálculo del I.S.R.	
	s/5,000 al 42%	2,100
	Menos: I.S.R. Diferido	
	Correspondiente a 1982	(420)
		<hr/>
		1.680
		=====
<u>3/</u>	Provisión para indemnizaciones	1,000
	Más: I.S.R. Diferido	(420)
		<hr/>
		580
		=====
<u>4/</u>	Utilidad Contable	4,000
	Más: Provisión para indemniza	
	ciones no deducible	1,000
		<hr/>
		5,000
		=====
	Aplicación del 42%	2,100
		=====
<u>5/</u>	Utilidad Contable	5,000
	Menos: Pago del total	
	provisionado en 1982	
	para indemnizaciones	(1,000)
		<hr/>
		4,000
		=====
	Aplicación del 42%	1,680
		=====

Presentación en el Balance al final de 1982
(Miles de Pesos)

Métodos de Impuestos Diferidos

	Diferimiento	Pasivo	Efecto Neto	Sin Impuesto Diferido
Activo				
Cargos diferidos:				
I.S.R. Diferido	420			
I.S.P. de ejercicios futuros pagado por anticipado		420		
Pasivo				
Reserva para el pago de I.S.R.	2,100	2,100	2,100	2,100
Reserva para el pago de indemnizaciones	1,000	1,000	580	1,000
Capital Contable				
Utilidad del ejercicio	2,320	2,320	2,320	1,900
	=====	=====	=====	=====

III. PARTIDAS QUE DAN ORIGEN A IMPUESTOS DIFERIDOS

1.- GENERALIDADES

La necesidad de reconocer la existencia del Impuesto Diferido se presenta frecuentemente en los negocios. Las situaciones que le dan origen son muy variadas, en consecuencia, es preciso determinar aquellos casos que tienen un impacto -- significativo en relación a los resultados del ejercicio, o bien sobre aquellos ejercicios a los que vayan a afectar, así como también a la situación particular de cada empresa.

La importancia significativa de una partida es determinada por los dirigentes de la empresa y competará al Contador Público, el juzgar lo significativo de dicha partida, en relación de los Estados Financieros.

2.- PRINCIPALES PARTIDAS

a) Depreciación contable superior a la aceptada fiscalmente: las empresas en el desarrollo de su actividad, tienen que incurrir en una serie de costos y gastos que finalmente se reflejan en el Estado de Resultados. Uno de estos costos es la depreciación, que de acuerdo a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 41, nos permite deducir de los ingresos acumulables la depreciación de activos fijos tangibles y la amortización de los activos fijos intangibles y di-

feridos. Por otra parte, el artículo 44 de la misma Ley, nos señala cuales son las tasas máximas de depreciación, indicando que las deducciones podrán hacerse sólo para fines fiscales, aún cuando no se efectúen para efectos contables.

Las empresas fijan sus tasas de depreciación de acuerdo con principios de contabilidad, sujetando estas tasas a una serie de factores que son determinantes para su implantación. Estos factores pueden ser la vida útil del activo fijo, el surgimiento de nuevos equipos y maquinaria, consecuencia del avance tecnológico, etc., por ello, las empresas muchas veces no pueden sujetarse a las tasas fiscales que resultan inferiores a las que fijan ellas.

Por lo tanto, las políticas de depreciación de una empresa y lo establecido por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, originan diferencias en las tasas de depreciación, las cuales pueden ser mayores o menores, ocasionando así discrepancia en el resultado fiscal de operación de las empresas, y por ende, surgen las partidas de conciliación entre el resultado contable y el resultado fiscal. Cuando las tasas de depreciación contable son superiores a las fiscales, surge el diferimiento de impuesto por el pago anticipado del Impuesto Sobre la Renta, computado sobre la base del ingreso gravable.

b) Estimación de reservas para pensiones, jubilaciones

indemnizaciones al personal y primas de antigüedad.

De acuerdo con el artículo 22 fracción VIII de la Ley -- del Impuesto Sobre la Renta, se permite la deducción de este tipo de gastos, siempre y cuando se haya cumplido con los requisitos que la misma ley señala en el artículo 28, el cual -- dice lo siguiente:

"Deberán calcularse de acuerdo a métodos actuariales, -- siempre que sean compatibles con la naturaleza de las prestaciones establecidas y que se repartan uniformemente en varios ejercicios, que se invierta cuando menos el 30% en bonos emitidos por la Federación y el resto en valores aprobados por -- la Comisión Nacional de Valores, o en la construcción de casas para trabajadores que tengan características de vivienda de interés social, o en préstamos para los mismos fines.

Los bienes que formen parte del fondo, deberan afectarse en fideicomiso irrevocable, en instituciones de crédito autorizadas para operar en la República Mexicana, y además, el -- causante no podrá disponer de estos bienes, ya que si así lo hiciera, cubrirá sobre la cantidad respectiva el impuesto a -- la tasa del 42%. Por otra parte, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha emitido su Criterio No. 29 donde fija las bases para constituir estos planes de pensiones".

Como se podrá observar, el artículo 28 de la Ley del --

Impuesto Sobre la Renta, nos señala los requisitos para la deducibilidad de la creación o incremento de estas reservas; sin embargo, en la mayoría de los casos resulta impráctico -- llevar a cabo toda esta serie de requisitos.

Por otra parte, desde el punto de vista financiero no es aconsejable, ya que cuando la empresa necesite fondos, no puede disponer de estos recursos que tiene invertidos en valores o bienes que soportan estas reservas.

Según el fisco, generalmente estas reservas son creadas arbitrariamente por parte de las empresas, originando en esta forma partidas de conciliación, y por consiguiente Impuestos Diferidos.

c) Estimación de pérdidas por obsolescencia o baja de valor en inventarios.

Este ejemplo se nos presenta con base en el principio de contabilidad, de que a todo ingreso corresponde paralelamente un costo o gasto.

Con el fin de proporcionar a los accionistas o interesados en el ente económico, una información razonable de los activos propiedad de la misma; es necesario crear o incrementar la estimación de pérdida por obsolescencia o baja de ---

valor de los inventarios, ya que debido a su naturaleza, sufren mermas como consecuencia de diversos factores que van en relación directa al ramo de la empresa o industria de que se trate. Por ejemplo, en la industria farmacéutica, donde se enfrentan a problemas de caducidad de sus productos, se precisa la creación de una reserva para obsolescencia de inventarios, misma que no es deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta; pero si consultamos el artículo 24 fracción -- XVIII y 26 de la Ley y Reglamento del Impuesto Sobre la Renta respectivamente, encontramos que podemos hacer la deducción, siempre y cuando ocurra en el mismo ejercicio, se efectúe una vez al año y se presente un aviso previo a las autoridades -- hacendarias. El aviso deberá presentarse 30 días antes de la destrucción si se trata de mercancías no perecederas, o de 15 días si se trata de artículos perecederos, caso en que podrán hacerse destrucciones en forma periódica.

Cuando se crea o incrementa la reserva, no se cumple con esta disposición, y consecuentemente existe una discrepancia entre la utilidad contable y la fiscal, que para efectos de la contabilización del Impuesto Sobre la Renta resultante de estas diferencias de tiempo, deberá conceptuarse como un activo diferido, ya que la creación de la reserva para obsolescencia origina un pago anticipado de impuesto, por no estar permitida como deducción para fines fiscales.

d) Estimaciones para cuentas incobrables

Es bastante conocido el problema que afrontan las empresas, relacionado con la cobrabilidad de su cartera, debido a clientes o deudores que no cumplen con la obligación legal de pagar sus adeudos; aunado lo anterior a los problemas que sufren las empresas por falta de personal necesario para realizar sus derechos de cobro, se tiene la necesidad, de acuerdo con principios de contabilidad, de crear una estimación por las posibles pérdidas, y por consiguiente presentar una cantidad en cuentas por cobrar apegada a la realidad. El cargo a resultados por la estimación mencionada, fiscalmente no es reconocida hasta el momento en que se demuestra su imposibilidad práctica de cobro.

El artículo 24 fracción XVII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, menciona que la pérdida por créditos incobrables se considerará realizada cuando se consume el plazo de prescripción que corresponda, o antes, si fuere notoria la imposibilidad práctica de cobro; si se recupera alguna parte del crédito considerado como incobrable, éste se acumulará a los resultados del ejercicio en que se reciba el pago.

El artículo 25 del Reglamento, establece las condiciones para que exista una imposibilidad práctica de cobro, refiriéndose principalmente a la existencia de documentación compro-

batoria de la imposibilidad de cobro. Esta clase de documentación es difícil de conseguir y en ocasiones costosa, por lo que originan diferencias en cuanto a su aceptación, entre el fisco y los principios contables. Para presentar adecuadamente esta diferencia de tiempo que se traduce generalmente en un pago de Impuesto Sobre la Renta Diferido, se puede optar por registrar dicho efecto como un activo diferido.

De lo anterior, desprendemos que fiscalmente sólo son deducibles los créditos incobrables plenamente identificados -- que cumplan con los requisitos señalados, más no las creaciones o incrementos a las estimaciones para créditos de cobro dudoso, estimaciones que originan cargos no deducibles, cuando contablemente se crean o incrementan. Posteriormente, son deducibles para el fisco, cuando reúnen los requisitos antes anotados, produciendo en el ejercicio que se registra la estimación, un activo potencial que reduce consecuentemente el impuesto causado en el ejercicio, ya que para efectos fiscales no es deducible en el presente período tal partida, teniendo que pagar un impuesto mayor al que contablemente corresponde. Este activo se devengará cuando se identifique y deduzcan los créditos incobrables.

e) Ventas en abonos

El conflicto que surge con este tipo de ventas, consiste

en el registro de la utilidad y su costo. Hay tres procedimientos que pueden ser utilizados para el registro de la utilidad y el costo de las ventas en abonos.

- 1) Aplicar los primeros abonos como recuperación del -- costo, y los siguientes como utilidad.
- 2) Considerar los primeros abonos como recuperación de la utilidad, y los siguientes como recuperación del costo (método inverso al No. 1).
- 3) Aplicar proporcionalmente, una parte de los abonos como utilidad, y otra parte como recuperación del -- costo.

El primero de los métodos mencionados es sumamente conservador, ya que supone, que de los abonos, una parte es costo y otra utilidad. Por lo que respecta al segundo método, estaríamos registrando una utilidad cuyo costo aún no se conoce, por lo cual resulta ilógico y poco razonable; en cuanto al tercer método, considero que es el más razonable y justo, porque propone que una parte se considere costo y otra utilidad.

Generalmente, el tercer método es el más utilizado por ser el más razonable y equitativo, pues de acuerdo con el ---

principio de realización, se están identificando los ingresos con los costos y gastos del ejercicio correspondiente.

El artículo 16 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, - señala que las ventas en abonos son ingresos acumulables, indicando que el causante puede optar, por considerar el total del precio pactado como un ingreso en el ejercicio que se -- efectue la venta, o bien acumular únicamente los abonos que - efectivamente le hubieran sido pagados, con deducción del cos to que les corresponda, según el ejercicio en que se hubiere realizado la venta. Este costo será la cantidad que resulte de aplicar a los abonos, el por ciento que en el precio total pactado de las ventas, representa el costo de los bienes vendidos.

Una vez que se haya adoptado cualquiera de las dos alterⁿativas que nos marca la Ley del Impuesto Sobre la Renta en - el artículo antes mencionado, no se podrá cambiar el procedi- miento sin la autorización de ls Secretaría de Hacienda y Cré^dito Público.

Cuando una empresa realiza ventas para ser liquidadas me diante varios pagos, que contablemente reciben el tratamiento de ventas a crédito, fiscalmente la empresa podrá optar por - el beneficio fiscal, y considerarlas como ventas en abonos, - acumulando únicamente los abonos que efectivamente le hayan -

sido pagados en el período; en consecuencia, debemos registrar un pasivo por concepto diferido, cuando:

1) Contablemente se consideran los primeros abonos como recuperación de la utilidad y los siguientes a la recuperación del costo; en este caso se está aceptando como utilidad el total de los abonos, y por consiguiente, la utilidad contable aumentará, ocasionando una diferencia con la utilidad -- gravable, ya que fiscalmente sólo se considera como ingreso -- la cantidad que resulte de restar al total de abonos, el costo de los mismos. El efecto del Impuesto Sobre la Renta, representará un pasivo diferido, debido a que contablemente se está considerando una utilidad mayor, y en consecuencia, dejando de pagar un impuesto, el cual será compensado en ejercicios futuros.

2) Cuando contablemente se consideren los primeros abonos como costo y los siguientes como utilidad, será el caso -- contrario al primero, por tanto, el efecto del Impuesto Sobre la Renta, representará un activo diferido.

3) También se podrán apreciar diferencias, cuando contablemente se opte por el segundo o tercer método mencionado anteriormente, y que para efectos fiscales se aplique la alternativa que se menciona en el artículo 16, la cual consiste en que fiscalmente se consideren como ingresos totales del ejercicio, los abonos recibidos en el período. Sin embargo, fi--

nancieramente no conviene adoptar esta posición, porque sería pagar por anticipado un impuesto que se podría diferir, utilizando la segunda alternativa que se explica en el mismo artículo.

f) Pérdida de operación compensable con utilidades futuras

La pérdida de operación deberá ser compensable o amortizable, tanto para efectos contables, como para efectos fiscales. Si su monto fuere diferente, sólo será amortizable la cantidad menor.

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 -- ejercicios siguientes. Cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal ajustada de otros ejercicios, pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores, hasta por la cantidad en que pudo haberlo efectuado, (Art. 55 L.I.S.R.)

El derecho de disminuir pérdidas es personal del contribuyente que las sufra y no podrá ser transmitido a otra persona, ni como consecuencia de fusión.

En virtud de que la Ley del Impuesto Sobre la Renta nos permite la deducción de pérdidas de años anteriores, con cargo a los resultados de ejercicios futuros, obtenemos un beneficio anticipado en el ejercicio que se produce la pérdida, - la cual provoca una disminución del impuesto en los ejerci--- cios que se obtengan utilidades, obviamente sin exceder de -- los períodos que marca la ley.

Existen dos criterios en relación al activo contingente que provoca la pérdida de operación de un ejercicio:

- 1) Registrar el activo contingente en el ejercicio en - que ocurre la pérdida; en el supuesto de que en los años subsecuentes exista la seguridad de obtener uti lidades.
- 2) Los beneficios fiscales de una pérdida trasladada, - no deben ser reconocidos hasta que dichos beneficios son realizados total o parcialmente, en períodos si- guientes; estos beneficios deben ser reportados en - los resultados de operaciones de esos períodos, como una partida extraordinaria (Instituto Americano de - Contadores Públicos -- Opinión No. 11).

De acuerdo a estos criterios, y en virtud de que la téc- nica de los Impuestos Diferidos se aplica cuando hay certeza de que la empresa en el futuro obtendrá utilidades, es necesa

rio reconocer el activo contingente correspondiente a este -- concepto, en el ejercicio que surja la pérdida.

g) Utilidad y pérdida en cambios

Al referirnos a esta pérdida, es necesario mencionar lo siguiente: el gobierno mexicano determinó discontinuar la pa- ridad del tipo de cambio del peso respecto al dólar, lo que - ocasionó una brusca variación de la relación cambiaria entre el peso y las divisas.

Las utilidades o pérdidas en cambios, con magnitudes con- siderables, fueron originadas al ajustar los activos y pasi- vos contratados en monedas extranjeras; y a partir de ese mo- mento, hemos tenido una serie de variaciones, algunas de --- ellas relativamente importantes.

A este respecto, el Boletín B-5 de la Comisión de Princi- pios de Contabilidad, relativo al Registro de Transacciones - en Moneda Extranjera, establece: "Al adquirir obligaciones y derechos en moneda extranjera, la transacción debe registrar- se al tipo de cambio oficial en ese momento. Al cierre del - período contable de la entidad o cuando la obligación o el -- derecho sean liquidados, la transacción debe contabilizarse - al tipo de cambio oficial vigente a la fecha de cierre o de - la liquidación de la misma, según sea el caso".

Las empresas en general, han dado diversos tratamientos contables a la devaluación, existiendo tres criterios principales:

- 1) El de cargar a resultados todo el importe de la diferencia en cambios (efecto neto de activos y pasivos contratados en moneda extranjera).
- 2) Cargar toda la diferencia a un activo intangible, -- para aplicarlo posteriormente a resultados.
- 3) Cargar a los activos no monetarios, aquélla porción de pérdida en cambios que sea identificable con dichos activos (por ejemplo, el activo fijo, cuando se contraen préstamos bancarios en moneda extranjera para la construcción de una planta), y llevar a resultados la porción no identificable.

Para efectos fiscales, sin importar la forma de contabilización, la utilidad o pérdida en cambios sólo será acumulable o deducible, cuando los activos o pasivos que la originaron hayan sido cobrados o pagados; o bien la pérdida en cambios puede ser deducible, por partes iguales en cuatro ejercicios siguientes al de su origen, debiendo registrarse como un activo tangible (Art. 26 L.I.S.R.).

Como aclaración, cabe mencionar que en el caso de pérdi-

da en cambios que es identificable y capitalizable con el activo fijo, los cargos a resultados por la depreciación del valor de la pérdida capitalizada, no serán deducibles, sino únicamente la pérdida en cambios realizada por los pagos efectuados.

Ahora bien, siguiendo la técnica de los Impuestos Diferidos, el efecto futuro del Impuesto Sobre la Renta y Participación de Utilidades a los trabajadores, debe ser reconocido en el ejercicio corriente, para una buena información financiera, que bien puede convertirse en un activo, por el futuro beneficio fiscal cuando existe pérdida en cambios, o en su caso, un pasivo por la futura obligación fiscal, cuando se tiene una utilidad en cambios no acumulable. Esto deberá reconocerse como un aumento o una disminución de utilidades en el Estado de Resultados, según el caso de que se trate.

Las partidas comentadas anteriormente y que pueden ser consideradas en el registro de la técnica de los Impuestos Diferidos, no son una lista de todas las diferencias temporales existentes, sino exclusivamente han sido comentadas con fines ilustrativos; en consecuencia, el lector debe tener presente que existen otras partidas sujetas a Impuestos Diferidos.

IV. PRESENTACION EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

La presentación de los Impuestos Diferidos en los Estados Financieros es de suma importancia, en virtud de que se debe destacar su existencia, principalmente en la actualidad, en que no están reconocidos en forma general.

Para que los lectores de los Estados Financieros tengan un panorama general y puedan evaluar la importancia de los Impuestos Diferidos, en relación a las cifras tomadas en conjunto, es conveniente que se presenten en un renglón por separado.

Los Estados Financieros principales donde se reflejan los Impuestos Diferidos y que se comentan en seguida, son: el Estado de Posición Financiera o Balance y el Estado de Resultados.

1.- Estado de Posición Financiera.- En este Estado Financiero, los Impuestos Diferidos, se deben presentar como un cargo o crédito diferido, dependiendo de la naturaleza que los originó.

El cargo o crédito diferido se debe presentar neto, o sea que si se tienen partidas temporales que generaron Impuestos Diferidos deudores o acreedores, deberá presentarse así.

Dado que hay discrepancia de opiniones en cuanto a la -- presentación, y para efectos de dar una idea más precisa so-- bre las diferentes formas de presentación, comento a continuación algunas de ellas:

- a) En el circulante, cuando se tenga la certeza de que en el siguiente ejercicio se van a aplicar.
- b) A largo plazo, normalmente lo presentan en otros activos y puede ser en un renglón por separado fuera - del circulante.
- c) También se puede hacer la separación de la porción - circulante y no circulante; esto se hace con base en las cuentas que lo originan. Por ejemplo, si se tie-- nen cuentas por cobrar a corto y a largo plazo que - generaron Impuestos Diferidos; el efecto de impues-- tos, también se presenta en la misma proporción a -- corto y a largo plazo.

En cuanto a la forma de denominarlos, existen diferentes opiniones para la presentación, algunos los presentan como -- comunmente se les conoce: "Impuestos Diferidos", otros, "Im-- puesto Sobre la Renta Diferido", y finalmente la que en mi - opinión es la denominación más acertada, "Impuesto Sobre la - Renta y Participación de los Trabajadores en las Utilidades --

aplicables a futuros ejercicios".

2.- Estado de Resultados.- En este Estado Financiero, se tiene que presentar el efecto de impuesto (Impuesto Diferido) después de la "Utilidad antes de la provisión para Impuesto Sobre la Renta y Participación de Utilidades al Personal". A diferencia del Balance General, en que se presenta como Impuestos Diferidos o un nombre similar, en el Estado de Resultados, el efecto de impuestos del ejercicio se denomina "porción diferida", que se incluye formando parte de las provisiones para Impuesto Sobre la Renta y Participación de Utilidades al Personal por el ejercicio.

En este Estado se deben destacar:

- La provisión para Impuesto Sobre la Renta.
- La provisión para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades.
- El efecto de impuestos por partidas temporales de conciliación, entre la utilidad contable y la fiscal

En este Estado, las diferentes formas de presentación serán las siguientes:

- a) Porción diferida presentada por separado, ya sea en la misma suma de las provisiones para Impuesto Sobre

la Renta y Participación de Utilidades al Personal, o después de dicha suma.

b) Analizando por separado, la parte del Impuesto Sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en las Utilidades que le corresponde a la porción diferida.

c) Porción diferida presentada en una sola cuenta, que incluye las provisiones para Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en las Utilidades. En este caso, el análisis de cada una de las provisiones se comenta en una nota a los Estados Financieros. Esta presentación es recomendable, cuando es extenso el Estado de Resultados.

d) En caso de que una entidad económica adopte los Impuestos Diferidos, en el año de la adopción, el efecto acumulado de impuestos que se obtenga, se deberá presentar como una partida extraordinaria, o sea, -- después de las provisiones para Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en las Utilidades.

3.- Presentación en caso de Pérdida Fiscal.- Cuando en una empresa existe pérdida fiscal, se deben tomar en cuenta -

algunos aspectos que caracterizan esta situación, por tal motivo, estoy tratando por separado la presentación en los Estados Financieros cuando hay pérdida fiscal.

Dependiendo de la decisión que se haya tomado respecto al registro contable de la pérdida fiscal, se tienen dos situaciones que son:

- a) Cuando el beneficio fiscal de la pérdida se reconoce hasta su realización.
- b) Cuando el beneficio fiscal se reconoce en el período en que se sufre la pérdida.

Esta separación se debe a las características de cada caso y será diferente la presentación en el Balance General y en el Estado de Resultados.

- a) Cuando el beneficio fiscal de la pérdida se reconoce hasta su realización.

BALANCE GENERAL

En este caso, cuando no hay registro contable en el ejercicio de la pérdida, no se tiene ninguna presentación en el Balance General; sin embargo, se debe revelar en una nota a los Estados Financieros el importe de la pérdida fiscal, fe--

cha de expiración, o requisitos a los que está sujeta, y finalmente, cuando sea el caso, el importe de la amortización del año y las pérdidas acumuladas a la fecha del Balance.

Ejemplos:

- La pérdida fiscal acumulada al 31 de Agosto de 19__, por \$ _____, podrá amortizarse contra las utilidades que se obtengan en los próximos años como lo establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- La pérdida fiscal acumulada al 31 de Agosto de 19__, podrá amortizarse en los siguientes años, de acuerdo con lo que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta; en 19__ se amortizaron pérdidas fiscales de años anteriores por \$ _____ aproximadamente.

Cabe hacer la aclaración, que conforme están redactadas las notas, únicamente se menciona el importe de la pérdida fiscal; sin embargo, lo recomendable es que adicionalmente se mencione también el efecto del impuesto, o sea el beneficio fiscal a obtener por la amortización de dicha pérdida.

ESTADO DE RESULTADOS

El beneficio fiscal por la amortización de pérdida hasta

el ejercicio en que se realiza, se debe presentar como una -
partida extraordinaria, en virtud de que dicha amortización -
representa el efecto de impuesto de ejercicios anteriores, --
por lo tanto, es una partida de naturaleza diferente a las --
operaciones normales de la entidad económica.

Ejemplo:

Utilidad (pérdida) antes de provisiones para Impuesto Sobre la Renta y Partici- pación de Utilidades al Personal.	\$ _____
---	----------

PROVISIONES PARA:

Impuesto Sobre la Renta	\$ _____
-------------------------	----------

Participación de Utilidades al Personal	\$ _____
---	----------

Porción Diferida	\$ _____
------------------	----------

Utilidad (pérdida) antes de la recupera- ción del Impuesto Sobre la Renta por -- amortización de pérdida fiscal	\$ _____
---	----------

RECUPERACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

POR AMORTIZACION DE PERDIDA FISCAL:

Utilidad (pérdida) neta del año	\$ _____
---------------------------------	----------

b) Cuando el beneficio fiscal se reconoce en el período
en que se sufra la pérdida.

BALANCE GENERAL

Esta presentación requiere tomar en cuenta algunas consideraciones adicionales a las comentadas en párrafos anterior--res, en virtud, de representar las excepciones a la regla general para el registro de la pérdida fiscal. Las considera--ciones que hay que tener en cuenta son precisamente dichas --excepciones, que son:

-- Existencia de créditos netos de Impuestos Diferidos.

En este caso, el beneficio fiscal se deduce de los créditos de Impuestos Diferidos, destacando el neto y referencian--do una nota a los Estados Financieros, donde analicen los cargos y créditos diferidos, indicando el concepto.

-- Certeza absoluta de la amortización de la pérdida --fiscal.

Cuando una entidad se encuentre en esta situación, la --presentación será de acuerdo a lo siguiente: .

-- El activo que se origine, se presentará tomando en --cuenta las reglas generales de presentación, comenta--das al hablar del beneficio fiscal de la pérdida que se conoce hasta su realización.

-- Se puede clasificar en circulante y no circulante, -

tomando en cuenta las fechas en que deberá ser amortizada la pérdida. En este caso, se podría optar por presentar el total a corto plazo, tomando en cuenta la dificultad que implica estimar el importe a amortizar.

ESTADO DE RESULTADOS

A diferencia del beneficio fiscal por pérdida que se registra cuando se realiza, en este caso el beneficio fiscal se debe presentar antes de cualquier partida extraordinaria -en caso que hubiere- o sea, disminuyendo a la pérdida de operación antes de la pérdida neta y partidas extraordinarias.

Ejemplo:

Pérdida antes de beneficio fiscal por amortización de pérdida y partida extraordinaria.

\$ _____

Beneficio fiscal a obtener en años futuros por la amortización de la pérdida. (Nota X)

\$ _____

Partida extraordinaria

\$ _____

Pérdida neta del año

\$ _____

V. EL CONTADOR PUBLICO INDEPENDIENTE ANTE
EL PROBLEMA DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

1.- REFERENTE AL DICTAMEN

El Contador Público Independiente ha tenido que enfrentarse a muchos y muy variados problemas con relación a los Impuestos Diferidos. En varias ocasiones, debido a la falta de una base técnica contable específica, se ha visto en la necesidad de tener pláticas convincentes con sus clientes, para que éstos conozcan la importancia de adoptar los Impuestos Diferidos, o para que finalmente el Contador Público Independiente, en su calidad de auditor externo, se vea en la necesidad de incluir una salvedad a su dictamen de los Estados Financieros.

Existen discrepancias de criterios entre los Contadores Públicos, en relación a los Impuestos Diferidos, inclusive en caso de aprobarse por el I.M.C.P., seguirán las discrepancias. Por lo tanto, cada Contador Público deberá apelar a su juicio y capacidad profesional, para juzgar y emitir su opinión respecto a la situación financiera de una entidad económica.

El dictamen, es el documento que presenta el resultado del trabajo del auditor y la opinión que como consecuencia de dicho trabajo se ha formado. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a través de la Comisión de Normas y Procedi-

mientos de Auditoría, define al dictamen como "el documento - formal suscrito por el profesional conforme a las normas de - su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los Estados Financieros de su --- cliente. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que frecuentemente, es lo único que -- llega al público, del trabajo realizado por el Contador Público" (1).

El Contador Público Independiente, al realizar su examen sobre los Estados Financieros de una empresa, debe verificar respecto a los rubros de Impuestos Diferidos, lo siguiente:

- a) Que la técnica se haya aplicado, al menos, sobre las diferencias temporales significativas que originen - Impuestos Diferidos.
- b) Que las diferencias temporales sobre las cuales se - está aplicando la técnica, tengan efectivamente su - efecto impositivo, reversivo en ejercicios subsecuentes.
- c) Que la presentación en los Estados Financieros sea - adecuada, es decir, que estén perfectamente destaca-

(1) El Dictamen sobre Estados Financieros.- Boletín 21
Comisión de Procedimientos de Auditoría. I.M.C.P.

das de las partidas de activo, pasivo y resultados, y sus porciones a corto y largo plazo, según sea el caso.

- d) Que las partidas estén referenciadas contra las notas correspondientes, en las cuales deberán quedar perfectamente claras las bases para la adopción y cálculo de los Impuestos Diferidos. (2)
- e) Que tratándose de ejercicios con pérdida, en los cuales se reconoce su efecto impositivo, existan elementos de juicio razonables, para esperar su realización en ejercicios subsecuentes.

Que la tasa de aplicación a la que se está reconociendo el efecto diferido, sea la correcta, o sea la del ejercicio en curso; y ésta a su vez sea aplicada correctamente.

Una vez que el Contador Público se haya convencido de la razonabilidad de los rubros del Impuesto Diferido, estará posibilitado para emitir su opinión sobre los Estados Financieros.

La aplicación por primera vez de la técnica del Impuesto Diferido en un ejercicio, aún en empresas que en ejercicios -

anteriores hubieran tenido diferencias temporales que ameritaran reconocer sus efectos impositivos, no deriva en una inconsistencia en la aplicación de principios de contabilidad; y - por lo tanto, no amerita una salvedad en el dictamen. Sin embargo, esta estimación en el caso de ser significativa, puede afectar la comparabilidad de los Estados Financieros; por lo que es conveniente, que esta situación se exprese claramente a través de notas a los Estados Financieros.

Considerando que la técnica del Impuesto Diferido es una aplicación correcta de los principios de contabilidad, el no adoptarla significa, que los Estados Financieros no fueron -- preparados de acuerdo con principios de contabilidad, y consecuentemente no presentan razonablemente la posición financiera y los resultados de operación de la empresa. Esto implicaría una salvedad en el dictamen de dichos Estados Financieros

A continuación se presenta un modelo de dictamen de Estados Financieros, que han sido afectados por la adopción de -- los Impuestos Diferidos, y otro con salvedad, por no reconocer alguna de las partidas sujetas a dicha política.

1) Dictamen de Estados Financieros de una compañía que adopta la técnica de los Impuestos Diferidos:

A los Señores accionistas de:

Compañía X, S. A. de C. V.

En mi opinión con base en el examen que practiqué, los Estados Financieros que se acompañan, preparados por la administración de la Compañía X, S. A. de C. V., al 31 de Diciembre de 1983, los resultados de sus operaciones, las modificaciones en el capital contable y los cambios en su posición financiera por el año terminado en esa fecha, excepto por el cambio consistente en el reconocimiento retroactivo del efecto diferido de Impuesto Sobre la Renta y Participación de Utilidades, de ciertas partidas, como se menciona en la nota 5 de los Estados Financieros; cambio en el que estoy de acuerdo.

Al efecto la nota a los Estados Financieros diría:

Nota 5.- Impuestos Diferidos.- Durante el año, la Compañía decidió reconocer sobre bases retroactivas, el efecto diferido del Impuesto Sobre la Renta y la Participación de Utilidades, de aquellas partidas cargadas a resultados (estimación para cuentas incobrables y estimación para obsolescencia), de este año (\$) y de años anteriores (\$), que serán aceptados como deducción en el futuro, cuando dichas estimaciones reúnan los requisitos establecidos por la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

2) Dictamen con salvedad por no reconocer el efecto diferido, cuando las tasas de depreciación contable son infe---

riores a las autorizadas fiscalmente.

A los señores accionistas de:

Compañía Y, S. A. de C. V.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué y --
excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente, los --
Estados Financieros que se acompañan, preparados por la admi-
nistración de la compañía, presentan la situación financiera
de Compañía Y, S. A. de C. V., al 31 de diciembre de 1983, --
los resultados de sus operaciones, las modificaciones en el --
capital contable y los cambios en su posición financiera por
el año terminado en esa fecha.

Para efectos contables, la compañía ha calculado la de--
preciación de su maquinaria, utilizando el método de línea --
recta, y para efectos fiscales, aplicando el método acelerado
los cargos anuales por concepto de impuesto y participación --
sobre la utilidad, han sido reconocidos sin incluir el efecto
diferido de impuestos y participación de trabajadores en la --
utilidad, por el diferencial entre la depreciación contable y
la depreciación fiscal. Si la empresa hubiera registrado el
impuesto y la participación de trabajadores en la utilidad di
ferida, originados por la diferencia entre la depreciación --
contable y la fiscal, la utilidad del ejercicio se vería dis-
minuída en \$ ____.

2.- SITUACION ACTUAL

Como ya se mencionó anteriormente, en nuestro país no se ha llegado a establecer el uso uniforme de la mencionada técnica, debido a las diferentes corrientes de opinión que existen y que aún no han sido unificadas. Esta situación va, desde el hecho de no reconocer el efecto diferido del Impuesto - Sobre la Renta y Participación de Utilidades; registrar el -- efecto de Impuestos Diferidos en tanto éstas representan o un activo, o un pasivo para la compañía (reconocimiento parcial) o efectuar el registro completo del efecto de las diferencias temporales.

Una de las opiniones que más duramente ataca la técnica de los Impuestos Diferidos, señala que se está en contra del principio conservador. Al respecto, cabe indicar que el Boletín A-1 "Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera" del I.M.C.P., no menciona este enunciado como un principio de contabilidad, sino que lo clasifica como un criterio prudencial para las reglas particulares.

Este criterio se rige, diciendo, que para el caso de soluciones o alternativas propuestas, se debe optar por la que menos optimismo refleje, siempre y cuando esta decisión sea equitativa; consecuentemente, aplicando este criterio en forma estricta, se dice que con la técnica de Impuestos Diferi--

dos se está dejando de registrar un gasto en el momento de -- conocerse.

Otra de las oposiciones que ha tenido esta teoría es la que señala el C. P. Carlos Pérez del Toro en su artículo publicado en la revista Dirección y Control, del Colegio de Contadores Públicos de México, A. C., denominado: "los Impuestos Diferidos o la Teoría de las Contradicciones". Este artículo nos dice, que los Impuestos Diferidos son una contradicción -- dentro de la contabilidad, porque contradice el objetivo y la utilidad de la información contable; en este artículo se presume, que la contabilidad financiera es una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente, información cuantitativa expresada en unidades monetarias, de las -- transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos identificables y cuantificables que la afectan; con -- el objeto de facilitar a los diversos interesados, el tomar -- decisiones en relación a dicha entidad económica. Por lo tanto, no debe registrarse el diferimiento del impuesto ya realizado, puesto que la contabilidad registra las transacciones que realiza una empresa, y dentro de estas transacciones se -- localiza el Impuesto Sobre la Renta realizado y pagadero.

Al respecto, quiero mencionar que no necesariamente los hechos registrados en la contabilidad son los que realmente -- fueron realizados, tal es el caso de las revaluaciones de --

activo fijo o del registro de las pérdidas en cambios por --- transacciones en moneda extranjera, o bien del tratamiento - contable de las primas de antigüedad, etc.

También debemos recordar, que la técnica de los Impues-- tos Diferidos no parte de la base antes mencionada, puesto -- que se basa diciendo: "el monto que debe pagarse en un ejerci-- cio por concepto de impuestos y participación, no es necesaa-- riamente igual al gasto que corresponde a los conceptos in-- cluidos en el Estado de Resultados para la determinación de - la Utilidad Neta del Ejercicio".

Existe otra teoría respecto a la conveniencia de implan-- tar dicha técnica, dividiéndola en cuanto al grado en que di-- cha técnica puede ser aplicada, o dividiéndola en un reconoci-- miento parcial o un reconocimiento total.

Hasta la fecha no existe una opinión unificada, prepon-- derante u obligatoria en la profesión, ya que siguen existien-- do controversias en cuanto a su reconocimiento, procedimiento o método de registro, presentación en los Estados Financieros condiciones para su aplicación, etc. Pero existe una teoría, que tiende a resolver en mejor forma el problema de Impuestos Diferidos, denominada "Teoría del Valor Fiscal de Activos y - Pasivos", la cual está basada en el hecho de presentar en los Estados Financieros, los activos y pasivos a sus valores ne-- tos de impuestos.

Si consideramos que el propósito general de los Estados Financieros es comunicar información acerca de la naturaleza y el valor de los recursos económicos de una empresa, de los derechos de los acreedores y la participación de los dueños - en los recursos económicos, así como los cambios en la naturaleza y valor de esos recursos de un período a otro, vemos que el elemento principal que persiste, es el que se expresen los activos y pasivos a su valor. Esto concuerda con la corriente de opinión que se ha creado en los últimos años, que expresa que los contadores deben esforzarse por presentar valores y no costos en los Estados Financieros, ya que si bien el costo puede ser en cierto momento una buena medida de valor, éste puede perder significado por el transcurso del tiempo.

Por lo tanto, si aceptamos que el valor es lo importante en los Estados Financieros, debemos considerar, que al adquirir un activo o al incurrir en un pasivo, el efecto en impuestos del mismo, es parte integrante de su valor, y si se afecta la utilidad gravable con dichos activos y pasivos en un -- ejercicio diferente al que se afectan, para los resultados de otro ejercicio, los efectos de impuestos deben reflejarse en el valor del activo o pasivo. Por lo tanto, vemos que la -- distribución de impuestos es una parte necesaria del procedimiento de determinar una valuación apropiada de los recursos económicos o de los pasivos de las empresas. Por ejemplo: si se determinan provisiones para ciertos pasivos, que no son --

deducibles para efectos fiscales en el ejercicio en que se -- registran, pero si en ejercicios futuros, el pasivo correspondiente a la reserva, en su caso, deberá ajustarse, para que - refleje el costo neto después de la reducción que se tendrá - al utilizar dicho pasivo o reserva correspondiente, presentando la ventaja que en los Estados Financieros se dará una información real a los lectores interesados en la situación financiera de la empresa.

Si consideramos como base, que los costos y gastos deben identificarse con los ingresos que los originaron, que los - activos y pasivos de las empresas deben reflejarse a su valor neto de impuestos, se resolverían las diferentes opiniones -- que existen en cuanto a los Impuestos Diferidos. Si vemos el problema desde estos puntos de vista, tendremos resuelta la mayor parte del problema y el lector de Estados Financieros - tendrá indudablemente una mejor información financiera.

Derivado de los comentarios expuestos, diría que la situación actual de México, respecto a los Impuestos Diferidos aún sigue siendo un tema de estudio y que las diferentes corrientes de opinión que existen, aún no han sido unificadas. Cabe aclarar, que ya existe un proyecto de Boletín titulado - "Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta y Participación del Personal en las Utilidades", mismo que pretende reglamentar de alguna manera este problema.

La situación del Contador Público ante el problema de los Impuestos Diferidos, es la siguiente:

Al no contar con obligatoriedad en la revisión de la aplicación de esta técnica, deberá recurrir a su juicio y capacidad profesional, para determinar la importancia de la aplicación de la misma. Si resultan significativas las diferencias de impuesto al aplicar esta técnica, el auditor deberá considerar el efecto que pudieran tener en los Estados Financieros, ya que estos servirán para la toma de decisiones de los funcionarios de la entidad, así como de terceros interesados en la misma.

CONCLUSIONES

- 1.- La utilidad determinada conforme a la técnica contable, no siempre coincide con la utilidad reportada para efectos fiscales.
- 2.- El impuesto a pagar en un ejercicio, no necesariamente es el correspondiente a la utilidad obtenida por las operaciones realizadas.
- 3.- El Impuesto Diferido ha surgido de la correcta interpretación de los principios de contabilidad.
- 4.- No reconocer Impuestos Diferidos, cuando existen diferencias temporales, entre la utilidad contable y la utilidad fiscal, origina apartarse de los principios de contabilidad.
- 5.- La técnica del Impuesto Diferido únicamente debe adoptarse, cuando existe una certeza razonable de que la reversión de las diferencias temporales en ejercicios subsecuentes, originará un costo o beneficio impositivo.

- 6.- En el caso de dictaminación de Estados Financieros, que han sido afectados por primera vez por la im---plantación de los Impuestos Diferidos, el Contador Público Independiente deberá hacerlo constar así en su dictamen.

- 7.- Cuando el efecto de no reconocer Impuestos Diferi--dos es significativo, el auditor deberá emitir una opinión con salvedad.

- 8.- La situación actual en México respecto a los Impuestos Diferidos, es que aún no han sido aceptados en forma general, aunque debido a la necesidad de obtener información confiable, las empresas que no los hayan aplicado, deberán hacerlo.

BIBLIOGRAFIA

- "Accounting For Income Taxes" Opinión No. 11 del Comité de Principios de Contabilidad - del Instituto Americano de - Contadores Públicos (APB-11 Accounting Principles Board) Diciembre, 1967.
- Tratamiento Contable del Im-- Proyecto de Boletín. Comi---
puesto Sobre la Renta y Parti sión de Principios de Conta--
cipación del Personal en la - bilidad del I.M.C.P.
Utilidad. Septiembre, 1977.
- Normas y Procedimientos de -- Boletines emitidos por la
Auditoría Comisión de Procedimientos
de Auditoría del I.M.C.P.
- Principios de Contabilidad Boletines de la Comisión de
Principios de Contabilidad
del I.M.C.P.
- Impuesto Sobre la Renta Dife- C.P. Jorge Wladislawoski
rido Ediciones Contables y Adminis-
trativas. México, 1973.
- Ley del Impuesto Sobre la -- Secretaría de Hacienda y Cré
Renta y su Reglamento dito Público. México, 1984.
- Impuestos Diferidos C.P. Ma. del Socorro Lepe
Facultad de Contaduría y Ad-
ministración. 1972.

- El Impuesto Sobre la Renta - Diferido y su aplicación -- práctica en México. C.P. Ma. del Carmen Rasso ESCA (IPN) México, 1975.
- Enfoque práctico del Impuesto Diferido. C.P. Pedro Gerardo Vargas ESCA (IPN) México, 1978.
- El Impuesto Sobre la Renta y Participación de Utilidades - Diferidas en la correcta In-- formación Financiera. C.P. Ana Ma. Siu Girón ESCA (IPN) México, 1976.
- Los Impuestos Diferidos C.P. Ernesto Vega Velasco Revista: Dirección y Control Colegio de Contadores Públi-- cos de México, A.C. Agosto, 1966.
- Los Impuestos Diferidos C.P. Ernesto Vega Velasco Revista: Contaduría Pública I.M.C.P., Julio, 1974.
- Los Impuestos Diferidos o la Teoría de las Contradicciones C.P. Carlos Pérez del Toro Revista: Dirección y Control Colegio de Contadores Públi-- cos de México, A.C. Mayo, 1979.
- El dilema de los Impuestos Diferidos C.P. Juan Mauricio Gras Revista: Contaduría Pública I.M.C.P. Diciembre, 1978.