

24: 75



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Facultad de Contaduría y Administración

LA AUDITORIA DE LA CUENTA DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE
QUE EN OPCION AL GRADO DE :

LICENCIADO EN CONTADURIA

Presenta :

MA. EULALIA COLIN MARTINEZ

Director de Seminario : C. P. Victor Manuel Aguilar Rivera

1984



Universidad Nacional
Autónoma de México



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.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

I N D I C E

PAG.

INTRODUCCION	1
GENERALIDADES	
CAPITULO I	
<u>LOS IMPUESTOS DIFERIDOS</u>	3
1) Origen del impuesto Diferido	4
2) Concepto del impuesto Diferido	5
3) Objetivo de la técnica del impuesto Diferido.	7
4) Diferencias entre la utilidad contable y la fiscal, diferencias permanentes y diferencias temporales.	9
CAPITULO II	
<u>METODOS DE REGISTRO DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS</u>	29
1) Características esenciales de los diferentes métodos.	30
2) Diferencias y similitudes entre los métodos	46
3) Concepto de obligación o pago anticipado e impuesto transferido.	47
CAPITULO III	
<u>LA AUDITORIA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS</u>	49
1) Concepto de auditoría	50
2) Normas de auditoría	50
3) Planeación de la auditoría	52
4) Evaluación del control interno.	56

CAPITULO IV

LA REVISION DE LA CUENTA IMPUESTOS DIFERIDOS 61

1) Programa de trabajo 62

2) Papeles de trabajo 70

3) Presentación en los estados financieros. 74

CAPITULO V

DICTAMEN 95

1) Concepto 96

2) Dictamen limpio 100

3) Dictamen con salvedad. 102

CONCLUSIONES 107

BIBLIOGRAFIA 110

INTRODUCCION

Las consideraciones sociales y económicas de un país, -- con frecuencia causan que la determinación de la utilidad para fines impositivos se aleje un tanto de la determinación para fines de información a accionistas, acreedores, a la administración, etc. Sin embargo, la utilidad neta que presentan las empresas en su estado de resultados, es un dato que interesa a muchos lectores como base para la toma de decisiones. En los últimos años se le ha dado una mayor importancia a esta cifra, causando entre los miembros de la Contaduría Pública, la necesidad de elaborar nuevas técnicas de contabilidad que permitieran obtener con mayor precisión el referido concepto.

En esta forma surge la teoría de los "Impuestos Diferidos", también denominada como "aplicación del impuesto sobre la renta al período contable correspondiente". Consiste en tratar de determinar el gasto por concepto de "impuesto sobre la renta", conforme a los principios básicos de contabilidad, de tal manera que su importe corresponda a la utilidad contable que lo genera.

Así se logra que el estado de resultados presente un gasto más real, y consecuentemente un resultado neto verdadero.

Cabe mencionar que el registro de los "impuestos diferidos" no es algo nuevo en México; se han venido registrando en in finidad de compañías, desde hace aproximadamente 25 años, apli

cando para su registro cualquiera de las varias técnicas que se han desarrollado, para el tratamiento contable de los mismos. Pero, sin embargo, se ha visto que a la fecha no se ha llegado a establecer el uso uniforme en México, de una técnica de registro de los impuestos diferidos.

Si analizamos a conciencia el porqué de esta situación, encontraremos que ésto se debe a que existen diferentes corrientes de opinión, que van desde el no registrar el efecto de impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades diferidos -- hasta, efectuar el registro completo del efecto de las diferencias contables y fiscales que existen en cuentas de resultados y registrar el efecto de los impuestos diferidos en tanto éstos representan un activo o un pasivo para la compañía; o por otra parte presenten una forma de valuación de los activos y pasivos que tengan un valor contable.

Es necesario recordar, que sigue en estudio el Boletín D-4 "Tratamiento Contable del Impuesto sobre la Renta y la Participación de Utilidades a los Trabajadores". Por medio de éste, se tendrá que definir, cuál será la alternativa a seguir para el registro de dichos impuestos, como lo han definido en los Estados Unidos de Norte América, por medio del APB No. 11, el cual fija las normas de aplicación de los Impuestos Diferidos.

CAPITULO I

LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

- 1) Origen del Impuesto Diferido
- 2) Concepto del Impuesto Diferido
- 3) Objetivo de la técnica del Impuesto Diferido
- 4) Diferencias entre la Utilidad Contable y la Fiscal, Diferencias Permanentes y Diferencias Temporales.

Origen

El Impuesto sobre la Renta Diferido, proviene de las diferencias derivadas de partidas de ingresos y/o gastos que son reconocidos contablemente en un periodo y reportados para propósitos fiscales en otro.

Los impuestos diferidos tuvieron su reglamentación en los Estados Unidos de Norteamérica en los años de 1966-1967 y en -- aquel país la Contaduría Pública determinó que fuera un principio contable y le llamo APB No. 11.

En la actualidad en México, no hay ningún boletín que reafirme el registro de los impuestos diferidos, sin embargo la -- profesión de la Contaduría Pública, viendo el problema tan grande que representan los impuestos diferidos en los estados financieros, se han preocupado por emitir la reglamentación de los mismos a través de un principio contable que norme o unifique el criterio de los profesionistas de este ramo, motivo por el cual se encuentra en estudio el Boletín. "Tratamiento Contable del Impuesto sobre la Renta y la Participación del Personal en las Utilidades", por la Comisión de Principios de Contabilidad, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., desde septiembre de -- 1977.

CONCEPTO DE IMPUESTO DIFERIDO.

La terminología del Contador, de Mancera Hermanos y colaboradores, define el término de impuestos diferidos, de la siguiente manera:

"Impuestos Diferidos. (Defened Taxes) término que se usa en contabilidad, para indicar las discrepancias que pueden resultar en el cálculo anual del Impuesto Sobre la Renta, por virtud de las partidas de conciliación entre la utilidad contable y la utilidad gravable. En efecto, el registro de la provisión del Impuesto sobre la Renta sobre la utilidad propia del ejercicio, generalmente origina remanentes deudores o acreedores, por aplicar en años subsecuentes, con relación al impuesto declarado sobre la utilidad gravable.

Cabe mencionar que existen autores que consideran al impuesto sobre la renta como un gasto, y en consecuencia otros autores afirman que es una distribución de utilidades. En la actualidad no se ha determinado con precisión una definición, debido a lo sucedido es muy importante que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, reafirme en su Boletín D.4. "Tratamiento Contable del Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores, el concepto y su comportamiento contable del impuesto diferido; pero sin embargo, es importante mencionar la definición establecida en este Boletín:

"Impuestos Diferidos, significa el efecto de impuestos -- que será aplicado a la provisión de impuestos sobre la -- renta de períodos futuros".

El Diccionario para Contadores de Eric L. Kohler.

"Impuesto Diferido (Deferred Tax). Pasivo por impuestos (ISR) acumulados sobre los ingresos declarados para efectos contables corrientes, pero no sujeto a pago sino hasta un período posterior. El APB-11 proporciona una descripción en términos -- generales de las condiciones y métodos al respecto. Los ingresos en relación con los cuales el impuesto puede diferirse, incluyen contratos a largo plazo, ventas a plazos y utilidades de las subsidiarias. Un impuesto diferido, ya sea que se le considere como un crédito diferido o un pasivo a largo plazo, es una forma de reserva estabilizadora de gastos (2); en síntesis, un medio de nivelación del ingreso, que produce el efecto de eliminar las caídas ('bumps') de las utilidades anuales de una empresa y el efecto de las mismas en la utilidad por acción, ampliando de esta manera las diferencias entre el ingreso neto y el ingreso derivado de los estados de flujo de caja (o de fondos)".

OBJETIVO DE LA TECNICA DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS.

La técnica de los Impuestos Diferidos, tiende a determinar la cantidad de impuesto aplicable a las diferencias entre la utilidad contable y el ingreso gravable.

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

La idea esencial de las partidas a diferir, es no afectar los resultados de un período por concepto de ingresos o gastos - que de antemano se sabe van a ser aplicados en varios ejercicios futuros, cosa que no sucedería si se afectaran a un solo ejercicio, pues ello daría como resultado que ni el período actual ni los venideros fueren correctos.

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

Es conveniente mencionar lo que debe representar el Impuesto sobre la Renta, dentro del estado de resultados:

- a) Los impuestos pagaderos actualmente durante el período

b) Los impuestos aplicados apropiadamente a la utilidad -
dentro del estado de resultados.

DIFERENCIAS ENTRE AMBOS CONCEPTOS. DIFERENCIAS PERMANENTES Y TEMPORALES.

Se llega a la conclusión, de que por lo general la utilidad contable y la fiscal no serán iguales, ya que la determinación de la primera se hace conforme a los lineamientos marcados por la técnica contable, en tanto que la segunda se calcula con base a los procedimientos descritos por la ley respectiva, cuyas disposiciones en muchas ocasiones hacen caso omiso de las situaciones reales que se presentan en el desarrollo de las operaciones de los contribuyentes, provocando por tal motivo diferencias entre los dos referidos conceptos, en ocasiones de bastante importancia, provenientes a su vez de diferencias entre la acumulación de ingresos y/o deducción de algunos conceptos.

Estas diferencias se pueden clasificar para efectos de este trabajo, en diferencias permanentes y diferencias temporales o de tiempo las que trataré a continuación:

El boletín sobre el tratamiento contable del Impuesto sobre la Renta y la Participación del Personal en las Utilidades, de septiembre de 1977 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos que a la fecha todavía está en estudio define a las Diferencias Permanentes como:

"Diferencias definitivas, son las diferentes entre el ingreso gravable y la utilidad contable antes de impuestos,

representadas por operaciones que, bajo las disposiciones fiscales aplicables, no pueden ser compensadas por diferencias similares en otros periodos."

DIFERENCIAS PERMANENTES

Comprende las partidas que de acuerdo con los preceptos de la ley respectiva en vigor, no son acumulables o deducibles para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta, siendo su no acumulación o deducción de carácter permanente, en tanto no cambien las disposiciones legales correspondientes que la rigen.

Dichas partidas, tanto los ingresos como las deducciones, se caracterizan por producir un efecto inmediato y único en la determinación del importe del impuesto sobre la renta correspondiente al período social en que se hayan realizado o erogado, sin que tengan trascendencia de ninguna manera en ejercicios posteriores, ya que son partidas de conciliación entre la utilidad contable y fiscal, única y exclusivamente en el ejercicio en que se presentan.

Estas pérdidas no provocan ningún problema en la determinación del resultado neto que se presenta en los estados financieros, ya que por las características enunciadas en el párrafo anterior, la diferencia de más o de menos que originen en la determinación del impuesto sobre la renta, deberá considerarse como un beneficio o gasto del mismo ejercicio, encontrándose por

lo tanto, justificable que sea absorbido por los resultados respectivos.

Como ejemplo de estas diferencias tenemos: dividendos cobrados, impuesto sobre la renta a cargo del causante o terceros, donativos sin autorización de la Srfa. de Hda. y C. P. y otros gastos que no reúnen los requisitos fiscales.

DIFERENCIAS TEMPORALES.

El A.P.B. 11 (Opiniones del Consejo de Principios de Contabilidad) define a las Diferencias Temporales ó de Tiempo como:

"Diferencias que afectan la utilidad gravable en un ejercicio y que en otro período entran en la determinación de la utilidad contable antes del impuesto. Las diferencias en tiempo se originan en un ejercicio y tienen efectos contrarios en uno o más ejercicios posteriores.

Algunas diferencias en tiempo reducen los impuestos sobre la renta que de otra manera serían pagaderos actualmente; otras diferencias incrementan los impuestos sobre la renta que de otra manera serían pagaderas actualmente".

"Wladislawoski Spector, Jorge, en su libro "Impuestos sobre la Renta Diferido, define a las diferencias temporales, también denominadas como diferencias de tiempo, son partidas de conciliación entre la utilidad contable y gravable, con la característica de que el aumento o reducción que producen en el importe del

impuesto a pagarse en el ejercicio en que surgieron, se podrá -- compensar en ejercicios venideros."

El origen de las diferencias temporales se debe a que algunos ingresos y/o gastos, son reconocidos contablemente en ejercicios diferentes a los que son tomados en cuenta para efectos - fiscales.

El efecto del Impuesto Sobre la Renta en las diferencias de tiempo, es utilizado para referirse a la cantidad de Impuesto sobre la Renta, que debe aplicarse a dichas diferencias; utilizándose en este estudio el concepto de aplicación del Impuesto - Sobre la Renta al período contable correspondiente o bien contabilización de Impuestos Diferidos.

El aumento o disminución del impuesto que provoquen las referidas partidas, será lo que se tenga que presentar como activos o pasivos dentro del Estado de Posición Financiera, y como - un incremento o reducción en el estado de resultados del renglón de impuesto sobre la renta.

Dicha cantidad será a su vez, la diferencia entre el impuesto que se muestre en el estado de resultados y la cifra que aparezca en la declaración anual del impuesto sobre la renta, -- correspondiente al período social en que se implante la técnica contable de los impuestos diferidos; en los ejercicios siguientes, los referidos estados financieros tendrán que incluir la --

aplicación del impuesto diferido que con anterioridad ya se había registrado.

NATURALEZA DE LAS DIFERENCIAS TEMPORALES.

Siendo las partidas de esta naturaleza el objeto fundamental de esta técnica, para su mejor entendimiento diremos que son cuatro las operaciones que les dan lugar, siendo su común denominador el hecho de que en un período afectan el resultado contable y en otro anterior o posterior, el resultado fiscal, su efecto original de una u otra forma de rebasar en uno o más períodos subsecuentes.

a).- Ingresos o ganancias que se incluyen en el resultado gravable con posterioridad a su registro contable.

1.- Ventas en abonos

2.- Utilidad en tipo de cambios originada por la flotación de moneda.

b).- Gastos que afectan el resultado gravable con posterioridad a su deducción en la utilidad contable:

1.- Incremento en las estimaciones de las cuentas complementarias de activo y pasivo, como son:

- cuentas de cobro dudoso
- obsolescencia de inventarios
- indemnizaciones
- primas de antigüedad.

- 2.- Pérdida en tipo de cambio originadas por la flotación de la moneda.
 - 3.- Depreciación contable superior a la aceptación fiscalmente.
- c).- Ingresos o ganancias incluidas en el resultado gravable con antelación al contable.
- 1.- Rentas cobradas por anticipado que se difieren contablemente pero se declaren al fisco en el período de su cobro.
- d).- Gastos que afectan el resultado gravable con anterioridad a su registro contable.
- 1.- Depreciación fiscal superior a la contable.

Las diferencias temporales fueron las que dieron origen a la técnica de los "impuestos diferidos", ya que se vió la necesidad de que el impuesto sobre la renta que se presenta en el estado de resultados corresponda al Resultado del Ejercicio; los diferentes conceptos que lo integran se pueden agrupar de la siguiente forma:

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

(Art. 55. de la L I S R).

- 2.- Ingresos o gastos cuya acumulación o deducción contable, ocurre con anticipación al ejercicio en que son tomados en cuenta para efectos fiscales.
- 3.- Ingresos o gastos cuya acumulación o deducción contable, se hace con posterioridad al período en que son computados fiscalmente.

A continuación veremos algunos casos de "Diferencias temporales entre la utilidad contable y el ingreso gravable:

- A).- Ingresos o ganancias que se gravan después de que se acumulan para fines contables;
- Utilidades por Ventas en abonos, que se registran en cuentas a la fecha de la venta, y se incluyen en las declaraciones de impuestos posteriormente, cuando se cobran.
 - Ingresos por contratos de largo plazo que se registran en cuentas a base del porcentaje de avance, y se incluyen en las declaraciones de impuestos posteriormente, cuando se cobran.
 - Ingresos por contratos de largo plazo que se registran en cuentas a base del porcentaje de avance y se incluyen en las declaraciones de impuestos, hasta que se termina el contrato.
 - Ingresos por actividades de arrendamiento que se registran en las cuentas del arrendador a base del método financiero de contabilización; los excesos de las rentas so

bre la depreciación se incluyen en las declaraciones de impuestos en los primeros años del arrendamiento.

- Ganancias provenientes de subsidiarias del extranjero, que se reconocen actualmente en las cuentas y se incluyen posteriormente cuando son remitidas y en las declaraciones de impuestos.

B).- Gastos o pérdidas que se deducen para fines del impuesto, - después que se acumulan para fines contables:

- Costos estimados de garantías y contratos de garantías de productos, que se registran en cuentas a la fecha de la venta y se deducen posteriormente cuando se pagan, en las declaraciones de impuestos.
- Gastos por remuneraciones diferidas, participación de uti lidades, gratificaciones y pagos por vacaciones y separaciones, que se registran en cuentas cuando se devengan -- por el ejercicio aplicable y se deducen cuando se pagan, en las declaraciones de impuestos.
- Gastos por costos de pensiones, que se registran en cuentas cuando se devengan por el ejercicio aplicable y se deducen en ejercicios posteriores en las declaraciones de impuestos, cuando se hacen las aportaciones al fondo para pensiones.
- Gastos actuales por autoseguros, que se registran en cuentas con base en cálculos concordantes para el plan, y se

deducen en las declaraciones de impuestos posteriormente, cuando se incurren las pérdidas.

- Pérdidas estimadas sobre inventarios y compromisos de compras, que se registran en cuentas cuando se preven razonablemente y se deducen posteriormente en las declaraciones de impuestos, cuando se realizan.
- Gastos estimados para arreglar litigios o reclamaciones - pendientes, que se registran en cuentas cuando razonablemente se prevén y se deducen posteriormente en las declaraciones de impuestos, cuando se pagan.
- Depreciación registrada en cuentas en exceso de la deducida en las declaraciones de impuestos en los primeros años, debido a:
 - Método de computación acelerada para fines contables.
 - Duración del bien más corta para fines contables.
 - Costos de Organización que se cargan a gastos cuando se incurren y se amortizan gradualmente en las declaraciones de impuestos.

C).- Ingresos o ganancias gravables antes de que se acumulen -- para fines contables.

- Rentas y regalías gravables cuando se cobran y diferidas en cuentas para ejercicios posteriores cuando se devengan.
- Contratos por retribuciones, derechos y servicios, que -- son gravables cuando se cobran y se difieren en cuentas -

para ejercicios posteriores cuando se devengan.

- Utilidades por operaciones intercompañías, que se gravan cuando se presentan en declaraciones separadas, y las utilidades sobre activos que permanecen en el grupo de compañías, se eliminan en los estados financieros consolidados.
- Ganancias sobre ventas de bienes que se toman inmediatamente en arrendamiento y se gravan a la fecha de la venta y se difieren en cuentas y se amortizan durante el término del arrendamiento.
- Ingresos por ventas de pagos por petróleo u otro mineral, que se gravan a la fecha de la venta y se difieren en cuentas y se registran como ingresos cuando éstos se producen.

D).- Gastos o pérdidas que se deducen para fines del impuesto antes de que se acumulen para fines contables:

- Depreciación deducida en las declaraciones de impuestos, en exceso de la registrada en cuentas en los primeros años debido a:
 - Métodos de computación acelerada para fines del impuesto.

a) Diferencias en las previsiones para depreciación.

El cálculo y registro contable de la depreciación tiene como finalidad el llevar a cabo una distribución sistemática y razonable del costo de los activos fijos tangibles (sin considerar el valor de desecho si lo hay), en un lapso igual al que los técnicos respectivos estiman de vida útil para dichos bienes.

Los métodos más usuales para determinar el importe de la depreciación correspondiente a un período determinado, son los de: método de línea recta, Unidades producidas, y horas de trabajo.

La ley del impuesto sobre la renta en vigor indica los porcentajes máximos que los causantes pueden utilizar en el cálculo de la depreciación de sus bienes tangibles.

Debido a la posibilidad técnica y legal de que las empresas pueden adoptar tasas contables de depreciación diferentes a las fiscales, necesariamente surgirán diferencias entre los cargos o costos y gastos y la cifra que se deduzca por concepto de depreciación en la declaración anual del impuesto sobre la renta, motivando a su vez una reducción o aumento en el importe del referido impuesto, cifra que de acuerdo con la técnica contable de los "impuestos diferidos", se registrará como un activo o un pasivo en el estado de situación financiero y como un aumento o disminución en el renglón de impuesto sobre la renta en el estado de resultados posteriormente, en ejercicios venideros se ten-

drá que hacer la aplicación respectiva del impuesto diferido.

Así mismo la ponencia sobre el tratamiento contable del Impuesto Sobre la Renta, por el Colegio de Contadores Públicos de México, A. C., nos dice:

"Compensables.- Esto es, las partidas de conciliación que serán o podrán ser compensadas en uno o más ejercicios -- posteriores. Ejemplo.- Una provisión para material obsoleto, no deducible en este ejercicio, pero que habrá de deducirse en el ejercicio siguiente en cuanto la destrucción del inventario sea autorizada por la Secretaría de Hacienda. Este es el tipo de diferencias que en su caso puedan dar lugar a impuestos diferidos.

DIFERENCIAS TEMPORALES

SU EFECTO FISCAL

Cuando existen diferencias temporales, el impuesto y la participación por pagar no son un gasto proporcional a la utilidad que muestra el estado de resultados. Por tanto, es importante que el impuesto y la participación aplicables a ejercicios -- futuros sean reconocidos contablemente, si es que pretende que la información financiera sea veraz.

Las diferencias temporales se clasifican de la siguiente forma:

- 1.- Gastos que forman parte del resultado del ejercicio contable y no del resultado fiscal.
- 2.- Gastos que forman parte del resultado fiscal y no del resultado contable.
- 3.- Ingresos que forman parte del resultado contable y no del resultado fiscal.
- 4.- Ingresos que forman parte del resultado fiscal y no del resultado contable.
- 5.- Pérdidas de Operación compensables con utilidades futuras que reduzcan el impuesto a pagar en periodos venideros.

- Ejemplos de diferencias temporales -

Provisiones de Valuación de inventarios, de cuentas incobrables y de pago de indemnizaciones a obreros y empleados.

Con base en el principio conservador que se expresa diciendo que: "Las utilidades se registran cuando se realizan y las pérdidas cuando se conocen", se ha hecho una práctica generalizada que contablemente se registre la creación e incremento de las provisiones enunciadas.

La inversión en inventarios está sujeta a sufrir una reducción en su valor original debido a la presencia de existencias excesivas, obsolescencia y otras causas, considerándose necesario hacer la provisión respectiva, para lo cual se puede tomar en cuenta el estado físico y rotación de los materiales, así como otros hechos que pudieran tener efectos desfavorables en dichos inventarios.

- Es normal que dentro de la cartera de una empresa existan cuentas incobrables, debiendo tener cuidado que periódicamente se haga una valuación estimada de la misma, determinando los posibles saldos incobrables y en consecuencia el importe de la provisión relativa, para cuyo fin los métodos más comunes son los siguientes: Estudio individual del saldo de cada cliente, clasificación de saldos por su antigüedad, porcentaje fijo sobre las ventas del ejercicio y porcentaje fijo sobre el saldo total de los clientes.

Cualquier empresa corre el riesgo de pagar indemnizaciones a su personal, por lo cual es necesario proveer dicha contingencia creando e incrementando una provisión por la estimación correspondiente. La forma de cálculo más generalizada consiste en la aplicación de un porcentaje fijo sobre el importe de los sueldos y salarios pagados.

La ley del impuesto sobre la renta en vigor, no admite como partidas deducibles los cargos a resultados por la creación e incremento de las provisiones a que se ha hecho referencia aceptando como deducibles únicamente las pérdidas reales que se sufran por los conceptos mencionados.

Las diferencias resultantes entre la utilidad contable y gravable originarán el pago de un impuesto sobre la renta superior, en relación correspondiente al resultado contable durante los ejercicios en que se hayan creado o incrementado las referidas provisiones y posteriormente en años futuros cuando se cumplan los requisitos fiscales se estará en presencia de la situación contraria, en la que se obtendrá una reducción en el impuesto a pagarse debido a la deducción fiscal de partidas que contablemente ya fueron consideradas en los años de creación e incremento de las citadas provisiones, requiriéndose por lo tanto, efectuar el registro contable ya comentado anteriormente.

Ingresos por conceptos de ventas en abonos, cuya acumulación -- para efectos fiscales ocurre en época diferente a la de su registro contable.

La contabilización de los ingresos por ventas en abonos -- se puede efectuar en la siguiente forma:

- 1.- A la recuperación del costo y, después a la realización de los beneficios, si los hay.
- 2.- A beneficios, si los hay, y después a la recuperación del costo.
- 3.- A la recuperación del costo y a beneficios, proporcionalmente.

Otra forma de registro contable es la de considerar la totalidad del ingreso y costo respectivo, en el ejercicio en que se efectúa la venta.

La ley del impuesto sobre la renta vigente, en su art. 16, nos dice que:

Los contribuyentes que realicen enajenaciones a plazo en los términos del Código Fiscal de la Federación o que obtengan ingresos provenientes de contratos.

Diferencias entre la técnica contable y la fiscal en la determinación de la utilidad.

a) Concepto de utilidad contable.

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

"Utilidad. (Profit)- 1.- Término genérico aplicado al excedente de ingresos, productos, o precio de venta, sobre los costos correspondientes; cualquier beneficio pecuniario procedente de una operación comercial, de la práctica de una profesión, o de una o más transacciones individuales llevadas al cabo por cualquier persona; va usualmente procedido de una palabra o frase que lo califica y que significa la inclusión de los gastos o costos correlativos; como, por ejemplo: "bruta" o "neta", de acuerdo con y después de una indicación de la procedencia y del tiempo que abarca, como "de las operaciones del año". El término puede usarse, tanto en singular como en plural, cuando dos o más transacciones relacionadas se consideran conjuntamente. Hoy día se prefiere el término ingreso (s) o (resultados) neto (s) para designar la cifra final en un estado de ingresos (o resultados). Véase utilidad neta (o líquida); ganancia; ingreso (s) (o entradas).

2.- (Economía).- Pago o compensación hecho a una persona (emprendedor) que asume los riesgos empresariales; remunere

ración o recompensa por algo que implique inseguridad. La utilidad "pura" es un producto residual y ordinariamente no puede predeterminarse. En contraste, el riesgo, pudiendo calcularse por anticipado, como en el caso de una renta, y con frecuencia asegurable, es un costo más bien que una utilidad. En cualquier sentido de probabilidad objetiva, la utilidad puede medirse con exactitud, sólo de manera retrospectiva; por tanto, cualquier imputación preliminar de utilidad es de carácter totalmente subjetiva y así debe consignarse".

Ahora veremos otra definición más que es la de Montgomery en su libro Auditing theory and practice:

"La expresión rendimiento neto, significa el saldo remanente de los ingresos después de deducir de éstos, todos los costos, gravámenes y gastos, incluyendo las partidas acumuladas, pero no pagadas, y las pérdidas resultantes de la venta de partidas del activo de capital".

Para mi, en lo personal, la utilidad contable, es la diferencia que existe de restarle a todos los ingresos obtenidos por una unidad económica, la totalidad de los costos y gastos necesarios en que haya incurrido la entidad económica, para obtener dichos ingresos.

b) La técnica para llegar a la utilidad contable.

La comisión de principios de contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, nos marca la forma en que los entes económicos deben registrar sus operaciones.

Todas las transacciones de una unidad económica son reconocidos contablemente desde su celebración. Tanto los productos como los gastos tienen un tratamiento contable distinto del fiscal, yo entiendo que contablemente todos los ingresos y gastos son reconocidos en el momento de su determinación.

En resumen, podría decir que la técnica para llegar a la utilidad contable es la diferencia que existe de acumular todos los ingresos del ejercicio menos todos los costos y gastos realizados durante el período contable en que se incurrieron.

Como podemos apreciar que dichos ingresos, costos o gastos reunan determinados requisitos, salvo lo que marca el principio contable de la entidad.

c) Concepto de utilidad fiscal.- Según el diccionario para contadores de Kohler, la define de la siguiente manera:

"Ingreso (o utilidad gravable).- (taxable income) ingresos sujetos a impuestos de cualquier autoridad gubernamental".

También del mismo diccionario tenemos la siguiente definición:

"Utilidad gravable (taxable profit) monto de las utilidades, calculado de acuerdo con las provisiones de una ley particular fiscal, o ley sobre ingresos, sobre la que se causa Impuesto Sobre la Renta: un término que se aplica algunas veces a las utilidades netas de una compañía, en contraste con el término ingreso o (utilidad) gravable (de individuos o personas físicas)."

d) A fin de establecer la utilidad fiscal afecta al impuesto, que según el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta conceptúa como sigue:

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

El resultado fiscal se determinará como señala el mencionado artículo, aplicando las deducciones correspondientes al artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

CAPITULO II

METODOS DE REGISTRO DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

- 1) Características esenciales de los diferentes métodos.
- 2) Diferencias y similitudes entre los métodos.
- 3) Concepto de Obligación o Pago Anticipado e impuesto transferido.

1) CARACTERISTICAS ESENCIALES DE LOS DIFERENTES METODOS.

A continuación voy a transcribir el párrafo No. 21 del -- estudio D-4- "Tratamiento Contable del Impuesto sobre la Renta y la Participación del Personal en las Utilidades, del Instituto -- Mexicano de Contadores Públicos; en el inciso que se refiere a -- las Reglas de Presentación, dice:

Balance general.

"Los cargos y los créditos diferidos correspondientes a -- "diferencias temporales", representan el reconocimiento acumula-- tivo dado el correspondiente "efecto de impuestos" y no constitu-- yen, en el sentido normal de la palabra, cuentas por cobrar o -- por pagar. Deben clasificarse en dos categorías: una, para can-- tidades netas circulantes y otra para no circulantes. Las par-- tes circulantes de dichos cargos y créditos diferidos, deben ser aquellos "efectos de impuestos correspondientes a diferencias -- temporales que serán revertidas en el subsecuente período conta-- ble. Como regla general, el "efecto de impuestos" derivado de -- activos o pasivos clasificados como circulantes, constituye con-- ceptos circulantes; el derivado de renglones no circulantes, -- equivale, lógicamente, a no circulantes".

Esto quiere decir que por ejemplo, el incremento a las es-- timaciones para cuentas de cobro dudoso o para inventarios obso-- letos, generará un impuesto diferido circulante y por contra, la

diferencia entre la depreciación contable y la depreciación fiscal; generará un impuesto diferido clasificado como fijo.

Ahora transcribo los párrafos 22 y 23, en lo que se refiere al Estado de Resultados.

"En la información de los resultados de operación se deben revelar los componentes de la provisión del impuesto sobre la renta del período, por ejemplo:

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

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

Para efectuar el registro contable y presentación en los estados financieros, de los aumentos y disminuciones sufridas por el impuesto sobre la renta, originados por las diferencias temporales, se han desarrollado tres métodos, los cuales tienen una finalidad coincidente y que consiste en tratar de enlazar ingresos y egresos, de tal manera que el gasto por concepto de impuesto corresponde a la utilidad contable antes de impuestos.

Enseguida, una breve enunciación de cada uno de ellos:

1).- Método Diferido.

Mediante el empleo de este procedimiento, los aumentos y disminuciones sufridos por el impuesto sobre la renta y provenientes de diferencias temporales, son consideradas como cargos o créditos diferidos, aplicándolos en períodos futuros al gasto por concepto de impuesto, cuando las citadas diferencias que les dieron nacimiento, produzcan efectos contrarios a los presentados en el ejercicio o ejercicios iniciales.

Los proponentes de este método, consideran que de los estados financieros, el más importante es el estado de resultados, por mostrar la cifra que últimamente ha interesado más a los lectores, el resultado neto, afirmando que los activos y pasivos -- que muestra el balance general resultan del proceso seguido para determinar el importe de los costos y gastos que se presentan en el estado aludido en primer lugar.

Al respecto, voy a aclarar aún más este concepto: el método diferido", consiste en registrar el efecto en Impuesto Sobre la Renta proveniente de diferencias temporales, como cargos y -- créditos diferidos, dependiendo del efecto de tales diferencias, ya sea aumentando o disminuyendo el Impuesto Sobre la Renta por pagar de tal período.

La tasa del Impuesto Sobre la Renta aplicable a las diferencias temporales, serán aquellas a las que estuvo sujeta la utilidad del período o períodos en que se originaron.

Quienes aceptan este método, se basan en lo siguiente:

- 1.- La importancia del estado de resultados es mayor que la del balance general.
- 2.- Dentro de los objetivos principales de la contabilidad, está el deducir a los ingresos de un período, los costos y gastos correspondientes a dicho período.
- 3.- El cargo a resultados por concepto de Impuesto sobre la Renta, será el neto de:
 - a).- Impuesto sobre la Renta por pagar.
 - b).- Disminución o aumento al Impuesto Sobre la Renta por pagar, resultante del cargo o crédito diferido registrado con motivo de las diferencias temporales sugeridas en el período a las tasas vigentes.
 - c).- Diferencia en las tasas de Impuesto Sobre la Renta, sobre diferencias temporales que se reversan en el período, y cuyo efecto de impuesto se registró con las tasas vigentes en los períodos que surgieron.

Mediante este método, los efectos sufridos por Impuesto Sobre la Renta son determinados conforme a las tasas fiscales --

que rijan en la época en que surgen las diferencias temporales, sin tener que efectuar ningún ajuste en ejercicios futuros, por modificaciones que sufrieran las referidas tasas.

Método del efecto neto del impuesto.

Mediante la aplicación de este método, se considera que los aumentos o disminuciones sufridos por el impuesto sobre la renta provocados por las diferencias temporales, deben afectarse directamente a las partidas que dieron origen a éstas, de tal manera que los valores de los ingresos, egresos y de los correlativos activos y pasivos, son ajustados por el efecto en impuestos que hayan producido; consecuentemente tendrán que ser presentados en los estados financieros en sus importes netos.

Estos ajustes directos y la presentación de cifras netas dentro de los estados financieros, es lo que caracteriza a este procedimiento, coincidiendo en los dos primeros, en el objetivo de tratar de sincronizar el gasto por concepto de impuesto sobre la renta, con los ingresos que deben soportarlo.

Debido al alojamiento de los efectos en el impuesto en forma directa a las partidas que originaron las diferencias temporales, el gasto que por concepto de impuesto sobre la renta se muestre en el estado de resultados, deberá coincidir con la cifra respectiva que se presente en la declaración anual.

En este método, al igual que el del "Diferimiento", los aumentos o disminuciones de impuesto se calculan con base a las tasas fiscales vigentes en la fecha que son conocidas las diferencias temporales, sin que se haga ninguno de los tres métodos descritos, el más recomendable y el más usual y por tener una más adecuada presentación en los estados financieros, es "El -- Método Diferido, ya que mediante su utilización, el estado de - resultados muestra en forma separada el impuesto que se tiene - que pagar en el ejercicio, los impuestos que se difieren y la - aplicación de los mismos. Por lo que respecta al balance gene-- ral, la clasificación que se hace dentro de los cargos y crédi- tos diferidos, es apropiada, ya que denota que los "impuestos - diferidos" son gastos pendientes de aplicar".

Este método recibe como crítica principal, el hecho de - calcular los efectos en el impuesto con base a las tasas fisca- les vigentes en la fecha en que surgen las diferencias tempora- les, ocasionando que los impuestos diferidos, al ser aplicados en el o los ejercicios de reversión, no esten íntimamente rela- cionados con la utilidad contable antes de impuestos. Este con- sumo no lo considero de importancia, ya que el efecto principal producido por las diferencias temporales, es el originado en el período inicial; siendo el presentado en los ejercicios futuros, consecuencia de aquél, y por lo tanto, se encuentra justificable la computación de los impuestos diferidos en la época en que sur

gen, a las tasas vigentes en los ejercicios respectivos; sin embargo, como una excepción, considero que es aconsejable rectificar los importes de los impuestos citados, cuando las variaciones de las tasas sean de tal magnitud, que produzcan repercusiones de importancia en el cuadro general que suministran los estados financieros.

Método del Pasivo

La característica fundamental de este método es registrar en la contabilidad la obligación de pago de impuestos en ejercicios venideros como un pasivo en atención a las siguientes consideraciones:

- 1.- Productos cuyo registro es anterior a la época de gravamen.
- 2.- Costos o gastos deducidos fiscalmente con anterioridad a su registro contable.

En tanto que el reconocimiento en la contabilidad de un activo por impuesto anticipado se daría por las siguientes razones:

- 1.- Productos cuya acumulación para efectos fiscales se anticipa al registro contable.
- 2.- Costos o gastos reconocidos contablemente con anterioridad a su época de deducibilidad fiscal.

Bajo este supuesto el Impuesto Sobre la Renta de cada - -

ejercicio es el resultado de el impuesto que efectivamente se enterará al Fisco por el ejercicio en cuestión más el estimado que deberá pagarse en ejercicios futuros menos el que se aplica de ejercicios anteriores.

Como consecuencia del movimiento de pasivos o de activos por impuestos pagaderos o por supuestos anticipos, la utilidad del ejercicio se verá mermada o aumentada vía gasto por impuesto sobre la renta.

Lo anterior se consigue con afectar a la provisión para ese gasto en la misma medida que surjan los pasivos o activos a que nos referimos dando lugar a que la provisión para el Impuesto sobre la Renta siempre sea un neto de las operaciones que aumentan o disminuyen las utilidades de un ejercicio.

Las estimaciones de que nos referimos deberán calcularse a la tasa de impuestos en vigor en la época de surgimiento de las diferencias compensables ya que se desconocen las que estarán en vigor cuando se de efectos fiscales a las partidas reconocidas como impuestos diferidos. La principal crítica a este método consiste en el hecho de aceptar como pasivos o activos los impuestos a pagar o los que se anticipan ya que en su época de surgimiento el Fisco no puede reconocerse como acreedor por no haber originado el crédito fiscal, ni como deudor porque no existe obliga-

ción por su parte para compensar el impuesto diferido.

Bajo este método, los cálculos iniciales son considerados como tentativos y sujetos a ajustes futuros, si la tasa de impuestos cambia o nuevos gravámenes son establecidos."

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

- 1.- El impuesto sobre la renta que será reducido del Impuesto por pagar en los períodos futuros, cuando se reserven las diferencias temporales, representa pagos anticipados y no cargos diferidos.
- 2.- El Impuesto sobre la Renta que se pagará en el futuro, como consecuencia de las diferencias temporales, representa un pasivo u obligación y no créditos diferidos.
- 3.- Tanto los pagos anticipados como el pasivo u obligaciones, tienen el carácter de estimaciones, por lo tanto, deben ser computados a las tasas.

Según ajuste posterior por modificación de tasas en años futuros, en los que las citadas diferencias producen efectos reversivos.

Con el afán de ilustrar el tratamiento contable que propone cada uno de los métodos plantearemos un ejemplo, con los tres métodos:

ResoluciónConciliación Comparativa de Resultados.

(miles de pesos)

	<u>"Año A"</u>	<u>"Año B"</u>
Utilidad Contable	75 000	60 000
Menos:		
Ingresos no acumulables:		
Ventas en abonos no cobradas	15 000	
Mas:		
Otros ingresos acumulables:		
Utilidad en Ventas en abonos cobradas		<u>15 000</u>
Utilidad gravable	<u>60 000</u>	<u>75 000</u>
Impuesto s/la Renta a pagar:	<u><u>25.200</u></u>	<u><u>31.500</u></u>

Sin considerar otras partidas como sería el caso de la participación de las Utilidades a los Trabajadores, la utilidad neta se determina disminuyendo de la utilidad contable el Impuesto Sobre la Renta.

Determinación Utilidad Neta
(miles de pesos)

	<u>Año "A"</u>	<u>Año "B"</u>
Utilidad Contable	60 000	75 000
Menos:		
Impuesto Sobre la Renta	<u>25 200</u>	<u>31 500</u>
Utilidad Neta	<u>34 800</u>	<u>43 500</u>

y posteriormente se presentarán los resultados en forma comparativa.

Planteamiento.

Caso I.

Una compañía cobra en el ejercicio "B" \$75 000 000 por -- ventas en abonos que efectuó en el ejercicio "A" y que le representaron una utilidad de 15 000 000.

En el ejercicio "A" registró esas ventas acreditando su -- importe total a los ingresos del ejercicio, en tanto que para -- fines fiscales los trato como ventas en abonos, contando con la autorización de realizarlos hasta el momento del cobro.

Por otros conceptos la diferencia entre ingresos y gastos fue de \$60 000 000 en ambos ejercicios.

Nótese cómo el efecto fiscal de la operación realizada en el ejercicio "A" distorsiona sensiblemente los resultados del ejercicio "B".

Tratamiento Contable.-

a) Método del Efecto Neto.

Año "A"

<u>Provisión para ISR</u>	25 200 000
(42 1/2 s/60000000)	
(1) <u>Ventas en abonos</u>	6 300 000
(42 1/2 s/15000000)	
<u>Reserva para pago de ISR</u>	25 200 000
(1) <u>Clientes</u>	(1) 6 300 000
por ventas en abonos	

(1) Por la diferición del pago del ISR

Año "B"

Provisión para ISR 31 500 000

(42% s/75000000)

(2) Clientes 6 300 000
por ventas en abonos

Reserva para pago de ISR 31 500 000

(2) Ventas en abonos 6 300 000

(2) Por la causación del ISR diferido

Método del PasivoAño "A"

Provisión para ISR 31 500 000

Por pagar en el año "A" 25 200 000

(42% s/\$60000000)

(1) Por pagar en años futuros 6 300 000

(42% s/\$15000 000)

Reserva para pago de ISR 25 200 000

(1) Acreedores Diversos 6 300 000

Impuestos para pagar ISR

(1) Por la diferición del pago de ISR

Año "B"

Provisión para ISR \$25 200 000

Por pagar en el año "B" \$31'500000

(42% s/\$75000 000)

(2) Reducción por aplicación

de años anteriores 6 300 000

(42% s/15000 000)

(2) Acreeedores Diversos

6 300 000

Impuestos por pagar ISR

Reserva para pago de ISR

31 500 000

(2) Por la causación del ISR diferido

COMPANIA X, S. A.

Balance GeneralComparativo al terminar el año "A"

(miles de pesos)

<u>Activo</u>	<u>Sin impuestos Diferidos</u>	<u>Efecto Neto</u>	<u>Pasivo</u>	<u>Diferimiento</u>
Clientes por ventas en abonos.	\$ 75 000	\$ 69 700	\$ 75 000	\$ 75 000
<u>Pasivo</u>				
Reserva para pago de ISR	25 200	25 200	25 200	25 200
Acreeedores Div. Impuesto por pagar ISR			6 300	
<u>Créditos Diferidos</u>				
ISR Diferido				6 300
<u>Capital Contable</u>				
Utilidad Neta del ejercicio después de Impuestos.	\$ 49 800	\$ 44 500	\$ 43 500	\$ 43 500

COMPARIA X, S. A.
Estado de Resultados
Comparativo de los ejercicios "A" y "B"
(miles de pesos)

	<u>Sin Impuestos Diferidos</u>		<u>Efecto Neto</u>		<u>Pasivo</u>		<u>Diferimiento</u>	
	Año "A"	Año "B"	Año "A"	Año "B"	Año "A"	Año "B"	Año "A"	Año "B"
Otros Ingresos menos gastos	\$60 000	\$60 000	\$60 000	\$60 000	\$60 000	\$60 000	\$60 000	\$60 000
Utilidad por Ventas en abonos	15 000	-.-	9 700	6 300	15 000		15 000	
Utilidad Contable	75 000	60 000	69 700	66 300	75 000	60 000	75 000	60 000
Provisión ISR	25 200	31 500	25 200	31 500	31 500	25 200		
Por pagar en el ejercicio							25 200	31 500
Para aplicar en años futuros							6 300	
Aplicada de ejercicios anteriores								(6 300)
Utilidad neta:	\$49 800	\$28 500	\$44 500	\$34 800	\$43 500	\$34 800	\$43 500	\$34 800

2) Diferencias y similitudes entre los métodos.

En resumen, los tres métodos de contabilización coinciden en la necesidad de reconocer como gastos periódicos por concepto de Impuesto Sobre la Renta, el que realmente le corresponde a la utilidad contable antes de impuestos, y difieren en lo siguiente:

A) Efecto en el cambio de tarifas.

Cuando hay cambios en tarifas de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, este hecho se reconoce de inmediato en el primer método (concepto de obligación), o sea, aquél que reconoce pagos anticipados, provocando un ajuste a estos conceptos. En cambio en los otros dos métodos (Diferido y Neto de Impuestos), no se reconoce, ya que las partidas por "Diferencias de tiempo", se cancelan según vayan teniendo efecto.

En México hay algunas situaciones especiales a considerar:

- a) Hasta la fecha, las tarifas de Impuesto Sobre la Renta no se han modificado.
- b) El Impuesto sobre la Renta se determina con una tarifa progresiva a base de pequeñas escalas, que dificulta la determinación del Impuesto Sobre la Renta diferido, excepto en el caso que obtengan normalmente utilidades superiores a un millón quinientos mil pesos, cifra a partir de la cual se paga un porcentaje fijo.

- c) Estando en una etapa de desarrollo, con una Ley del Im puesto sobre la Renta con fundamentos diferentes, no se puede dejar de pensar en un cambio de tarifas; si bien es cierto que no, para aumentar su porcentaje máximo, si para reestructurar las escalas de progresividad.

En el caso de Impuesto Sobre la Renta, es México, se pueden determinar los "Impuestos Diferidos", por los siguientes procedimientos:

- a) Determinar el factor del Impuesto sobre la Renta que corresponda a cada peso de utilidad.
- b) Determinar el Impuesto Sobre la Renta que corresponde a las partidas de conciliación por "Diferencias de tiempo", a través de calcular el Impuesto Sobre la Renta, incluyendo dicha partida y sin incluirla.
- 3) Concepto de Obligación o pago anticipado e Impuesto transferido.

Este método, es un procedimiento por medio del cual las diferencias existentes entre la utilidad contable y el ingreso global gravable, originan pasivos exigibles en el futuro, cuando:

- 1) Se reconocen ingresos en los estados financieros, antes de ser gravados por la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

2) Se deducen gastos para efectos fiscales, con anticipación al reconocimiento en los estados financieros.

Este método se basa en la consideración de que el gasto por concepto de Impuesto sobre la Renta de un período, más el que haya que pagar, o menos el que haya de reducirse en el futuro, derivado de las "Diferencias en tiempo", ocurridas en esos períodos se sincronizan con la utilidad contable antes de impuestos y las partidas de conciliación descritas como "permanentes"; mediante este método, la diferencia entre el Impuesto sobre la Renta a pagar en la declaración y el Impuesto sobre la Renta que debe cargarse a resultados del período, constituye el "Impuesto Diferido", que consiste en un pago anticipado activo o en una obligación futura pasivo.

En este procedimiento, el Impuesto Diferido se registra a tasas de la Ley del Impuesto Sobre la Renta actuales, pues las futuras se desconocen; pero reconoce la necesidad de hacer los ajustes pertinentes a fin de cada período, si es que hubo variación de tasas.

Se considera que los impuestos de una empresa en marcha, mientras no cambien las tarifas, no se ahorran o aumentan por partidas de "Diferencias en Tiempo", sino que únicamente se anticipan o transfieren, ya que una deducción mayor ahora, provocará una menor deducción posterior, y viceversa, ya que finalmente, las deducciones se limitan al costo de los bienes o servicios.

CAPITULO III

LA AUDITORIA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

- 1) Concepto de Auditoría.
- 2) Normas de Auditoría.
- 3) Planeación de la Auditoría.
- 4) Evaluación del Control Interno.

1) AUDITORIA.

Concepto.

"Es el examen crítico que realiza un licenciado en Contaduría o un Contador Público Independiente, de los libros y registros de una entidad, basado en técnicas específicas con la finalidad de opinar sobre la razonabilidad de la información financiera".

El propósito de la auditoría es determinar la fidelidad con que se han seguido los criterios prescritos y expresar una opinión al respecto.

2) NORMAS DE AUDITORIA.

La auditoría es una actividad profesional. En este sentido implica al mismo tiempo, el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública. Como profesional, el auditor desempeña sus labores mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializados. Es decir son todos aquellos pasos que debe de seguir en el desarrollo de su actividad como auditor. Por lo tanto, la auditoría no es una actividad meramente mecánica, que implique la aplicación de ciertos procedimientos cuyos resultados, una vez llevados a cabo, tiene por objetivo final el emitir una opinión. La auditoría requiere el ejercicio de un juicio profesional, sólido y maduro, para

juzgar los procedimientos que deben seguirse y estimar los resultados obtenidos.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a las normas de Auditoría como:

Las Normas de Auditoría son los requisitos de calidad relativos a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña, que se derivan de la naturaleza profesional de la actividad de auditoría y de sus características específicas.

Clasificación de las Normas de Auditoría generalmente aceptadas.

- a) Normas personales
- b) Normas de ejecución del trabajo
- c) Normas de información.

Clasificación de las Normas Personales.

- 1.- Entrenamiento técnico y capacidad profesional
- 2.- Euidado y Diligencia profesionales
- 3.- Independencia mental.

Clasificación de las Normas de Ejecución del Trabajo.

- 1.- Planeación y supervisión
- 2.- Estudio y evaluación del control interno
- 3.- Obtención de evidencia suficiente y competente.

Clasificación de las Normas de Información.

- 1.- Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión.
- 2.- Bases de opinión sobre estados financieros.

3) PLANEACION DE LA AUDITORIA.

El Contador Público al ser requerido por una entidad para que emita su opinión acerca de los estados financieros de la misma, debe de garantizar la calidad de su trabajo; por tal motivo debe de cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Una de las normas de auditoría relativas a la ejecución del trabajo es la "Planeación y Supervisión". Es importante que el contador público antes de llevar a cabo su trabajo de auditoría, defina la extensión o alcance de las pruebas selectivas que va a emplear, así como la supervisión que ejercerá en las diferentes etapas de la misma.

Concepto de Planeación de la Auditoría.

La planeación, es la primera fase del proceso de la auditoría y consiste en decidir anticipadamente los procedimientos que se van a emplear, la extensión que se le darán a las pruebas, la oportunidad de su aplicación y los papeles de trabajo que se utilizarán, así como la asignación del personal que deberá realizar el trabajo.

El sistema de control interno constituye el elemento más importante sobre el que descansa la Planeación de la Auditoría.- Su estudio y evaluación constituye otra norma de ejecución del trabajo.

La planeación implica prever cuales procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y oportunidad en que van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en el trabajo.

La información necesaria para planear adecuadamente el trabajo de auditoría, se obtiene de muy diversas maneras, de acuerdo con la naturaleza y las condiciones particulares de la empresa, dentro de las cuales destacan las siguientes:

- 1.- Entrevistas con el cliente para determinar el objetivo, las condiciones y limitaciones del trabajo, el tiempo a emplear, los honorarios y los gastos, la coordinación del trabajo de auditoría con el personal del cliente, y todos aquellos puntos que, por su naturaleza, ameriten ser definidos antes de la iniciación del trabajo;
- 2.- Visitas a las instalaciones y observación de las operaciones, para conocer las características operativas de la empresa y el sistema de control interno;
- 3.- Entrevistas con funcionarios para obtener información sobre las políticas generales de la empresa, tanto las relativas a pro

ducción, como al aspecto comercial y financiero, y las referen--
tes a los criterios de contabilización;

4.- Lectura de algunos documentos que se relacionen con la situación jurídica de la empresa;

5.- Lectura de los estados financieros para obtener información básica sobre el volumen y la naturaleza de las operaciones de la empresa;

6.- Revisión de informes y papeles de trabajo de auditoría anteriores, para aprovechar la experiencia acumulada;

7.- Estudio y evaluación preliminar del sistema de control interno. El sistema de control interno de la empresa ha de ser estudiado y evaluado para poder efectuar una planeación correcta del trabajo de auditoría.

Una vez obtenida la información necesaria, el contador público podrá prever cuales procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y la oportunidad en que van a ser utilizados, y el personal que debe intervenir en el trabajo.

El auditor debe dejar evidencia en sus papeles de trabajo, de haber planeado la auditoría.

El resultado de la planeación de la auditoría se refleja finalmente en un programa de trabajo. Este es un enunciado, lógicamente ordenado y clasificado, de los procedimientos de audito-

ría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar, la oportunidad con que se han de aplicar y la asignación del personal.

Puede suceder que la planeación de una fase concreta del trabajo no pueda realizarse detalladamente, sino hasta algún momento posterior; es decir, que no es necesario para iniciar una fase de trabajo de auditoría, que estén planeados detalladamente todas las fases de ella, aunque si es necesario que esté planeada en lo general toda la auditoría y en lo particular la fase concreta que se va a desarrollar.

La planeación de la auditoría no puede tener un carácter rígido. El auditor debe estar preparado para modificar el programa de trabajo, cuando en el desarrollo del mismo se encuentre con circunstancias no previstas o elementos desconocidos, y cuando el resultado obtenido del trabajo indiquen la necesidad de hacer variaciones o ampliaciones a los programas previamente establecidos.

La planeación no debe entenderse únicamente como una etapa inicial, anterior a la ejecución del trabajo, sino que ésta debe continuar a través de todo el desarrollo de la auditoría.

4) EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

En la actualidad, un sinnúmero de organizaciones realizan un gran volumen de operaciones, mismas que la administración tiene que controlar.

La administración es la responsable de salvaguardar los activos o sea sus recursos, con la finalidad de prevenir y descubrir errores y fraudes, esto se logra implantando y manteniendo un adecuado control interno.

El sistema de control interno debe revisarse y actualizarse constantemente, esto permite otorgar a la administración un alto grado de confiabilidad.

Concepto de Control Interno

Las normas y procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. definen el control interno como:

"El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su información financiera, promover eficiencia operacional y provocar adherencia a las políticas prescritas por la administración".

Los Objetivos básicos del Control Interno son :

- a) La protección de los activos de la empresa
- b) La obtención de información financiera veraz y confiable.
- c) La promoción de eficiencia en la operación del negocio.
- d) Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la administración de la empresa.

Los Elementos del Control Interno pueden agruparse en cuatro clasificaciones:

- a) Organización: los elementos del control interno en que interviene la organización son:

- 1.- Dirección
- 2.- Coordinación
- 3.- División de labores
- 4.- Asignación de responsabilidades

- b) Procedimientos.

La existencia de control interno no se demuestra sólo con una adecuada organización, pues es necesario que sus principios se apliquen en la práctica mediante procedimientos que garanticen la solidez de la organización:

- 1.- Planeación y sistematización
- 2.- Registros y Formas
- 3.- Informes.

c) Personal.

Por sólida que sea la organización de la empresa y adecuados los procedimientos implantados, el sistema de control interno no puede cumplir su objetivo si las actividades diarias de la empresa no están continuamente en manos de personal idóneo. Los elementos de esta área que intervienen en el control interno son cuatro.

- 1.- Entrenamiento
- 2.- Eficiencia
- 3.- Moralidad
- 4.- Retribución.

d) Supervisión.- No es únicamente necesario el diseño de una buena organización, sino también la vigilancia constante -- para que el personal desarrolle los procedimientos a su cargo de acuerdo con los planes de la organización. La supervisión se -- ejerce en diferentes niveles, por diferentes funcionarios y empleados y en formas directa e indirecta.

Una buena planeación y sistematización de procedimientos y un buen diseño de registros, formas e informes, permite la supervisión casi automática de los diversos aspectos del control interno.

Pronunciamientos Relativos al Estudio y Evaluación del Control Interno.

- La responsabilidad del auditor al efectuar el estudio del control interno, se refiere al análisis y comprensión del plan de organización y de los métodos y registros que producen la información financiera que ha de dictaminar.
- Al evaluar el control interno, el auditor deberá determinar -- las deficiencias, clasificarlas y evaluarlas para comentarlas en la carta de observaciones y comentarlas con el funcionario responsable. Si las fallas de control interno son graves y el auditor no logra suplir esa limitación de una manera práctica, deberá abstenerse de opinar sobre los estados financieros.

El estudio y evaluación del control interno deberá hacerse cada año, como parte fundamental de la planeación de la auditoría. No obstante lo anterior, es factible variar el énfasis -- en algunas áreas, procurando adoptar una base rotativa.

El hecho de que el auditor emita una opinión sin salvedades no implica la aprobación tácita del control interno.

Es indispensable dejar evidencia en papeles de trabajo -- del estudio y evaluación del control interno realizados.

Existen tres métodos principales para registrar el examen del control interno en los papeles de trabajo:

- a) Método Descriptivo, por el cual se relacionan en los papeles las diversas características del control interno, clasificadas por actividades, departamentos, funcionarios y empleados o registros de contabilidad que intervienen en el sistema.
- b) Método de cuestionarios, en que se plantean las cuestiones que usualmente constituyen los aspectos básicos del control interno. Estos temas se desarrollan de antemano en forma de listas de preguntas que posteriormente se contestan en las oficinas del negocio en presencia de las medidas de control realmente en vigor.
- c) Método gráfico, consiste en presentar objetivamente la organización del cliente y los procedimientos que tienen en vigor en sus varios departamentos o actividades; o bien en preparar gráficas combinadas de organización y procedimientos.

CAPITULO IV

LA REVISION DE LA CUENTA

Impuestos Diferidos.

- 1) Programa de trabajo.
- 2) Papeles de trabajo.
- 3) Presentación en los Estados Financieros.

Existen varios métodos para determinar el impacto de los impuestos diferidos.

Los más comunes son:

- 1.- Método diferido
- 2.- Método de pasivos
- 3.- Método de cambio neto.

Estos métodos se combinan en la práctica

Breve descripción de estos métodos:

Método diferido. - Los impuestos diferidos se calculan utilizando la tarifa vigente.

Una vez diferidos, no se modifican si la tarifa de impuestos cambia posteriormente.

Método de pasivos. - Los impuestos diferidos deben considerarse como pasivos reales o bien como impuestos anticipados, cuando sean saldos deudores. Por lo tanto, es necesario ajustar su importe cuando cambie la tarifa del ISR. El importe del ajuste se incluye en el cálculo del ISR en el período en que se modifique la tarifa.

Método del efecto neto - consiste en registrar el efecto en Impuesto sobre la Renta que proviene de diferencias temporales, afectando la cuenta de resultados correspondientes, con el objeto de mostrar, tanto en el balance general como en el estado de resultados, cifras netas.

El caso mas sencillo para la determinación de los impuestos diferidos, es cuando el resultado fiscal y el resultado contable antes de ISR, representa utilidades, en cuyo caso la situación puede representarse como sigue:

Base

Resultado contable	\$
Más (menos) Diferencias Permanentes	\$ _____
Base para ISR del período	(1)
Más (menos) Diferencias Temporales	<u>(2)</u>
Resultado fiscal	<u>-(3)</u>

Se calcula el ISR correspondiente al resultado fiscal (3) y el que corresponde-

ría a la base para ISR del período (1) y la diferencia entre esas dos cantidades es el ISR que corresponde a las diferencias temporales (2).

- (1) Representa el ISR del período
- (2) Representa el ISR diferido del año, el cual se incluiría en el balance como activo o pasivo según las circunstancias agregado o disminuido del saldo proveniente de años anteriores.
- (3) Representa el pasivo por ISR menos anticipos pagados, que debe aparecer en el balance general.

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

- Cuando el período muestra Utilidad fiscal.
- Cuando se determina pérdida fiscal en el período.

Como ya digimos anteriormente, el método recomendable para el cálculo de los im-

puestos diferidos en el "método diferido". Sin embargo, este método señala que el efecto en impuestos debe registrarse con base a la tasa de impuestos sobre la renta vigente en el período en que surgen las diferencias temporales. Por otro lado, la tarifa del artículo 13 de la LIRS es progresiva; por lo tanto, en el primer caso o sea cuando resulta utilidad fiscal, el problema se reduce a una división aritmética, dividiendo el Impuesto sobre la Renta por pagar del período, entre la base; el resultado será la tasa aplicable a las diferencias temporales originadas en el período. Sin embargo cuando resulta pérdida fiscal es necesario tomar en cuenta ciertos aspectos, -- como son:

- a) Determinar que tasa de impuesto resultará; excluyendo las diferencias temporales.
- b) Determinar que tasa de impuesto resultará, excluyendo la partida o partidas específicas (no recurrentes) que originen la pérdida.

c) En el último de los casos, a qué tasa de impuestos estarán sujetas las utilidades que se espera en el futuro (en base a la tarifa de la ley del Impuesto sobre la Renta en vigor).

Una vez hechas las consideraciones anteriores, determinar que tasa de impuestos se aplicará a las diferencias temporales originadas en el período; ya que a través de la práctica nos damos cuenta que las empresas que hna decidido registrar el Impuesto sobre la Renta Diferido, obtienen u obtendrán utilidades fiscales que están o estarán gravadas.

Cuando el resultado fiscal de un período contable difiera del resultado contable, antes del ISR, la diferencia puede analizarse por conceptos; y se pueden clasificar en dos clases diferencias permanentes y diferencias temporales.

Las diferencias permanentes, son las partidas excluidas por la ley en la determinación del resultado fiscal, como por --

ejemplo:

- Dividendos recibidos de otras compa-
- ñas
- Cédulis recibidos por ventas de exporta-
- ción
- Multas y recargos.
- Gastos no deducibles fiscalmente.

El ISR y PTU deben reconocerse en el es-
tado de resultados por el Principio del
Período Contable, o sea, el gasto del pe-
ríodo debe ser el realmente devengado en
el período, el cual puede diferir el im-
porte pagado.

El gasto devengado puede diferir del cau-
sado, debido a que ciertos gastos e in-
gresos son reconocidos en diferentes pe-
ríodos para efectos contables y fiscales;
ejemplos de tales gastos e ingresos son:

- Ganancias y pérdidas en cambios
- Primas de antigüedad
- Provisiones para cuentas incobrables
- Provisiones para inventarios obsoletos.

Anote en una cédula las principales diferencias entre la Utilidad Contable y el Resultado Fiscal por los años que se re-
visaran.

- Bases contables y fiscales para la va-
luación de inventarios
- Deducciones contables y fiscales sobre
las propiedades, planta y equipo
- Bases contables y fiscales en transac-
ciones con partes relacionadas etc.

Analice las diferencias permanentes y --
temporales y revise la clasificación de
los cargos y créditos por impuestos dife
ridos.

Prepare una cédula que muestre las pérdi
das fiscales por amortizar y fechas en --
que expiraron.

Identifique pérdidas en cambios realiza-
das con efectos diferidos.

Identifique utilidades en cambios por --
realizar con efectos diferidos.

Cuando en el estado de resultados apare-
ce una partida extraordinaria, ésta debe-

PROGRAMA DE TRABAJOImpuestos Diferidos

mostrar el efecto del ISR y PTU.

Cuando en el estado de resultados aparece una partida que no es extraordinaria y se presenta por separado como segmento de negocio también debe mostrarse el -- efecto del ISR y PTU.

2) PAPELES DE TRABAJO

Concepto :

"Los papeles de trabajo son el conjunto de documentos que el auditor debe formular, en los cuales hará constar el análisis de las cuentas que revisa, los hechos descubiertos al practicar una auditoría, y una serie de pruebas escritas tangibles, que -- tienen por objeto respaldar el dictamen y demostrar la calidad y extensión del trabajo ejecutado.

Objetivos :

Durante la elaboración de los papeles de trabajo, debe tomarse en cuenta que existe la posibilidad que con posterioridad serán consultados por personas que no participaron en forma directa en la auditoría, y que debe entenderse perfectamente lo -- que en ellos se escribió.

CONCILIACION ENTRE LA UTILIDAD CONTABLE Y LA UTILIDAD FISCAL.

Utilidad antes de ISR y PTU. \$

Más

Partidas no deducibles:

Incrementos a la estimación para
cuentas de cobro dudoso \$

Incremento a la estimación para
obsolescencia de inventarios

Incremento a la estimación para
primas de antigüedad

Pérdida en cambios

Exceso en depreciación contable
sobre la fiscal.

Multas y recargos

Gastos de representación _____

Menos

Ingresos no acumulables

Utilidad en cambios \$ _____

Otras deducciones

Pago de Primas de antigüedad \$

Cancelación de cuentas por cobrar _____

Utilidad Gravable \$ _____

DIFERENCIAS EN LA APLICACION DE TASAS DE DEPRECIACION

En principio como ésta diferencia tendrá repercusión en varios periodos, se considera conveniente tener un control de tal diferencia, el cual puede ser como sigue:

**Control del Exceso de Depreciación contable
sobre la Depreciación Fiscal.**

(cifras en miles de pesos)

Año	Depreciación		Diferencia	
	Contable 20%	Fiscal 10%	Del periodo + (-)	Acumulada
19x				
TOTALES \$				

COMPARIA X, S. A.

Diferencias Impuestos Diferidos

Diferencias temporales	Movimientos			Impuestos Diferidos						
	Saldos al 31-XII 19x _o	Aumentos	Disminuciones	Saldo al 31-XII-19x ₁	Saldos al 31-XII-19x _o	Incrementos	Cancelaciones	Saldos al 31-XII-19x ₁	Presentación circulación circulante	No circulante
Utilidad en cambios										
Exceso de depreciación contable										
Estimación para cuentas de cobro dudoso.										
Estimación para obsolescencia de inventarios.										
Pérdida en cambios										
Estimación para primas de antigüedad										
Totales	\$ _____									

3) PRESENTACION EN LOS ESTADOS FINANCIEROS.

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

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

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

La Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad, en el NIC12, nos dice que la presentación en los estados financieros de los impuestos diferidos, es como sigue:

- a) "Los impuestos sobre la renta generalmente, se contabilizan como gasto de impuestos en la determinación de la utilidad neta de la empresa. No obstante, en aquellos casos en los que el efecto de una transacción se carga o acredita directamente a la inversión de los accionistas, el efecto de los impuestos relativos a la transacción, se contabiliza y se revela de la misma manera, de modo que los impuestos puedan relacionarse directamente a la partida a la que son aplicables.
- b) El gasto de impuestos relacionado con la utilidad contable derivada de las actividades ordinarias de la empresa, se presenta usualmente como una partida separada en el estado de resultados. El impuesto atribuible a una partida usual, se incluye en esa partida, puesto que ella se relaciona directamente. Se revela el monto del impuesto relativo.
- c) Los saldos de impuestos diferidos no son parte de la inversión de los accionistas, y generalmente se presentan como partidas separadas en el balance. Los saldos deudores y acreedores que presentan impuestos diferidos, pueden compensarse.
- d) Cuando en los estados financieros se hace una distinción de activos y pasivos a corto y a largo plazo, las

porciones netas a corto y a largo plazo de los impuestos diferidos, se presentan por separado, para así mantener la distinción apropiada entre partidas circulantes y a largo plazo.

- e) Los impuestos sobre la renta pagados anteriormente, y que son ya recuperables como resultado de la aplicación de una pérdida fiscal, de acuerdo a lo siguiente:
- La recuperación de impuestos a través de la aplicación de la pérdida fiscal a ejercicios anteriores, representa un ahorro en impuestos, que se realiza efectivamente en el período de la pérdida neta en los estados financieros de ese período. Al determinar el importe del ahorro, puede ser necesario un ajuste de los saldos existentes por impuestos diferidos.

Por lo tanto, se muestran en el balance como una cuenta por cobrar, separada de los saldos de impuestos diferidos.

- f) Los beneficios de pérdidas amortizables en el futuro, que resultan de la aplicación de pérdidas fiscales, son diferentes de otros saldos de impuestos diferidos. Los importes de tales beneficios se suelen revelar separadamente en el balance.

g) La relación entre el gasto de impuestos y la utilidad contable puede estar afectada por factores tales como las diferencias permanentes con las tasas respectivas del país en que se opera. Por lo tanto, suele presentarse en los estados financieros una explicación de la relación.

La magnitud y las necesidades cada día más complejas de las empresas modernas, requieren sistemas de contabilidad cada vez más depurados, que permitan el registro apropiado de todas las transacciones efectuadas, la salvaguarda eficiente de sus bienes, el control efectivo de las operaciones llevadas a cabo, y una información adecuada y real de sus actividades; ya que una de las funciones más importantes de la contabilidad es la de informar oportunamente, con veracidad y claridad, acerca del desarrollo y situación del negocio.

Esta función de información de la contabilidad, encuentra su más genuina expresión en los estados financieros.

A continuación se mostrará la forma como puede presentarse, tanto en el balance general, como en el Estado de Resultados, el efecto de la aplicación del Impuesto sobre la Renta al periodo contable correspondiente.

Balance General.

En la mayoría de los casos existen dos posibilidades en la presentación de las cuentas del Balance General, sobresalientes de la aplicación de los Impuestos Diferidos.

Dichas cuentas deben mostrarse como activos o pasivos, -- por separado. Alternativamente.

Bajo los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, los activos y pasivos por regla general no deben ser compensados en la presentación del Balance General.

Cuentas de saldo acreedor, que presentan ajustes a la valuación de activos, tales como reserva para cuentas de cobro dudoso, o la depreciación acumulada, normalmente se presentan como deducción de las cuentas relativas de activo, para que el monto neto represente la porción de la cantidad realizable del activo.

Lógicamente la presentación de las cuentas del balance general que sobresale de la aplicación de la técnica de los Impuestos Diferidos, deberá ser consistente con estos principios.

Debido a lo anterior y para darles a conocer la presentación de los Impuestos Diferidos en el Balance General veamos el siguiente:

COMPANIA X, S. A.

Balance General al 31 de diciembre de 1984 y 1983.

(miles de pesos)

A C T I V O

<u>Circulante:</u>	<u>1984</u>	<u>1983</u>
Efectivo en Caja y Bancos	00.000	0.000
Depósitos bancarios a plazo fijo	00.000	0.000
Inversiones temporales (nota...)	00.000	0.000
Cuentas y documentos por cobrar:		
Clientes (notas...)	00.000	0.000
Funcionarios y empleados	00.000	0.000
Deudores diversos	00.000	0.000
Inventarios (notas.....)	00.000	0.000
Pagos anticipados	00.000	0.000
Total activos circulante	00.000	0.000
Inversiones en acciones de subsidiarios (nota)	00.000	0.000
Inmuebles, mobiliario y equipo (notas...)		
al costo de adquisición (menos depreciación acumulada de \$ _____ en 1984 y \$ _____ en 1983).	00.000	0.000
Complemento por revaluación de inmuebles (menos depreciación acumulada de \$ _____ en 1984 y \$ _____ en 1983)..	00.000	0.000
	00.000	0.000
Gastos Diferidos	00.000	0.000

Suma el activo 00.000 0.000

PASIVO Y CAPITAL CONTABLE

<u>Pasivo Circulante :</u>	<u>1984</u>	<u>1983</u>
Prestamos de instituciones de crédito (nota)	00.000	0.000
Cuentas por pagar a proveedores	00.000	0.000
Anticipo de clientes	00.000	0.000
Acreeedores diversos y gastos acumulados por pagar	00.000	0.000
Participación de los trabajadores en utilidad	00.000	0.000
Impuesto sobre la renta (nota...)	<u>00.000</u>	<u>0.000</u>
Total pasivo circulante	<u>00.000</u>	<u>0.000</u>
Préstamos de instituciones de crédito con vencimiento superior a un año (nota...)	00.000	0.000
Pasivo por indemnizaciones, pensiones y primas de antigüedad (nota...)	00.000	0.000
Utilidad por realizar por diferencias cambiarias	00.000	0.000
Capital Contable:		
Capital social representado por \$ _____ acciones en 1984 (\$ _____ en 1983) cada una, íntegramente pagadas	<u>00.000</u>	<u>0.000</u>
Reservas de capital y utilidades por aplicar	00.000	0.000
Superávit por revaluación	00.000	0.000
Utilidad del ejercicio	<u>00.000</u>	<u>0.000</u>
	<u>00.000</u>	<u>0.000</u>
Total capital contable	<u>00.000</u>	<u>0.000</u>
Suma el pasivo y capital	<u>00.000</u>	<u>0.000</u>

Véanse notas de los estados financieros.

En el "método Diferido", los activos se muestran en el grupo de los cargos diferidos, y los pasivos en el grupo de los créditos diferidos. En el segundo procedimiento, o sea, el del "método del pasivo", los activos y pasivos pueden clasificarse en circulantes y no circulantes, con base a la fecha en que se piensan aplicar. El pago anticipado que se considera como circulante, se presentará en el activo circulante y el que no reúna las características de circulante, se puede presentar en el grupo de otros activos. Los pasivos que tengan la característica de corto plazo, se clasificarán en el pasivo circulante, en tanto que los que no reúnan esta característica, se presentarán dentro del pasivo a largo plazo. En el tercer método, el impuesto diferido se pierde, ya que se afectan directamente el valor de la partida que originó la diferencia temporal.

Es decir, si las cuentas que originan diferencias temporales son clasificadas en el balance general dentro del activo circulante, los impuestos diferidos resultantes de tales diferencias también deben clasificarse como activo circulante o pasivo circulante, según sea el caso; por lo tanto, la pauta para seguir en cuanto a la clasificación (circulante o no circulante), es en base a la clasificación en el balance general, de las cuentas que originen diferencias temporales. Con el fin de ilustrar lo anterior, a continuación se muestra el siguiente cuadro.

Diferencias temporales
originadas por :

Los impuestos diferi-
dos resultantes deben
presentarse en el ba-
lance general dentro
de:

-
- | | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|
| - Estimación para cuentas de cobro dudoso | Activo circulante |
| - Estimación por obsolescencia en inventarios | Activo circulante |
| - Depreciación contable superior a la fiscal | Activo no circulante |
| - Estimación para primas de antigüedad | Activo no circulante |
| - Estimación por pérdida en cambios por
operaciones con vencimiento a corto
plazo | Activo circulante |
| - Estimación por pérdida en cambios por
operaciones con vencimiento a más de
un año | Activo no circulante |
| - Estimación por utilidad en cambios por
operaciones con vencimiento a corto
plazo | Pasivo circulante |
| - Estimación por utilidad en cambios
por operaciones con vencimiento a
largo plazo | Pasivo no circulante |
| - Depreciación fiscal superior a la
contable | Pasivo no circulante |

Estado de Resultados

La presentación de los impuestos diferidos en el estado de resultados, debe mostrar los siguientes conceptos:

- El impuesto sobre la renta y la participación de utilidades 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 hayan registrado impuesto diferido con anterioridad.
- El efecto del Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores, originado por partidas extraordinarias (por ejemplo, utilidad o pérdida en cambios por devaluación).

En el "Método del pasivo", el impuesto sobre la renta se muestra antes de la utilidad neta, sin hacer la separación de lo que es el impuesto pagadero en el ejercicio, y lo que corresponde a los impuestos diferidos.

En el "método del efecto neto del impuesto", el impuesto sobre la renta que se presenta en el estado de resultados corresponde únicamente al impuesto pagadero en el ejercicio, ya que los impuestos diferidos se aumentan o disminuyen a los ingresos, costos o gastos que dieron nacimiento a las diferencias temporales.

Ahora mencionaré lo que nos interpreta J. Wladislawski: -
n su libro "Impuestos Sobre la Renta Diferido", acerca del esta
lo de resultados, y nos dice:

"Si se ha aceptado tácitamente la teoría de la aplicación
del Impuesto sobre la Renta al período contable correspondiente,
así como su contabilización, la presentación en el estado de re-
sultados debe mostrarse sin ninguna explicación o aclaración. -
Como una manera práctica, sin embargo, y para su mejor interpre-
tación; notas aclaratorias al estado de pérdidas y ganancias son
necesarias.

Se requiere que el impuesto pagadero en el ejercicio, sea
presentado. . . separadamente de la porción contable a ejercicios
futuros. Esta división se hace con el objeto de permitir la apre-
ciación del Estado de Resultados, para aquellas personas que no
están de acuerdo con la teoría de los impuestos diferidos.

A continuación veamos como se presentan los Impuestos Di-
feridos en el Estado de Resultado.

Compañía X, S. A.

Estado de Resultados por los ejercicios terminados
al 31 de diciembre de 1984 y 1983

(miles de pesos)

	<u>1984</u>	<u>1983</u>
Ventas netas	00.000	0.000
Menos costo de ventas (nota...)	<u>00.000</u>	<u>0.000</u>
Utilidad en ventas	00.000	0.000
Menos utilidad por realizar en ventas en abonos (nota..)	<u>00.000</u>	<u>0.000</u>
	00.000	0.000
Gastos generales	<u>00.000</u>	<u>0.000</u>
	00.000	0.000
Productos y (gastos) financieros, neto (nota)	<u>00.000</u>	<u>0.000</u>
Utilidad antes del impuesto sobre la renta y participación de los trabajado- res en la utilidad.	<u>00.000</u>	<u>0.000</u>
Provisiones para:		
Impuesto sobre la renta (nota..)	00.000	0.000
Participación de los trabajadores en la utilidad	<u>00.000</u>	<u>0.000</u>
	<u>00.000</u>	<u>0.000</u>
Utilidad neta (nota...)	<u>00.000</u>	<u>0.000</u>

Véanse notas a los estados financieros.

No obstante, como una conveniencia práctica si es que esta teoría es adaptada, será recomendable aclarar el monto del impuesto Sobre la Renta relativo al ejercicio corriente, en una nota al Estado Financiero; para satisfacer posibles objeciones de las personas que no se encuentran totalmente convencidas de la propiedad de esta teoría.

Notas a los Estados Financieros.

Las notas a los Estados Financieros se incluyen con el objeto de otorgar información complementaria al lector; incluidas al calce de los estados o por separado, como medio de lograr en ellos una mayor claridad y facilidad de interpretación de política.

Como información adicional, se podrán describir cuales son las partidas que ocasionaron la creación de los Impuestos Diferidos, así como los requisitos necesarios para su aplicación futura; otro de los objetivos de las notas a los Estados Financieros sería el de explicar el incumplimiento con los principios de contabilidad generalmente aceptados, o bien, inconsistencia en la aplicación de los mismos; así como sus efectos en la posición financiera y los resultados de operación de la empresa, lo cual es motivo de una salvedad en el dictamen del auditor.

Por lo tanto, vuelvo a insistir que es muy importante incluir las notas en la preparación de los Estados Financieros, ya

que sin notas explicativas estaría incompleta la información.

Las notas a los estados financieros pueden clasificarse de la siguiente forma:

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

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

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

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

- 1.- Al calce de los estados financieros
- 2.- En el reverso de los estados financieros
- 3.- En hojas por separado, con referencia en y a los esta
dos financieros.

De las tres formas de presentación antes mencionadas, la más utilizada en la práctica, es la tercera, debido a que las no
tas a los estados financieros generalmente se refieren a más de uno de dichos estados; o bien, dos o más notas a los estados fi
nancieros tienen relación entre ellas; y este es el caso, el pre
sentarlas en hojas por separado evita confusiones al lector.

Las dos primeras formas de presentación, pueden ser utili
zadas cuando se considere pertinente, siempre y cuando no ocasio
ne confusiones al lector de los estados financieros.

Para poder relacionar las notas con los estados financie
ros, cuando se presentan en hojas por separado, es necesario nu
merar dichas notas en forma progresiva y hacer mención en el ru
bro o rubros correspondientes de los estados financieros; y al -

pié de los mismos indicar que las notas se presentan por separado; esto puede hacerse mediante cualquiera de las siguientes leyendas:

- Las notas a los estados financieros adjuntas son parte integrante de este estado.
- Véanse las notas a los estados financieros que se adjuntan.

Como ya se dijo la técnica de los impuestos diferidos aún no esta generalizada en nuestro país; por lo tanto, la empresa que adopte dicha técnica, es conveniente que lo de a conocer al lector de estados financieros mediante notas a los mismos.

A continuación se presentan algunos ejemplares de las notas que pueden utilizarse para tal efecto.

Ejemplo de notas a los Estados Financieros:
Con Impuestos Diferidos
Compañía X, S.A.

Notas a los Estados Financieros al 31 de diciembre de 1983.

Nota 1.- Resumen de políticas importantes de contabilidad

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

El efecto que tienen en el cálculo del Impuesto Sobre la Renta y de la Participación de Utilidades a los trabajadores, las diferencias temporales entre la Utilidad Conta-ble y la Utilidad Fiscal se registra como un activo dife-rido.

Nota 2.- Documentos y cuentas por cobrar.

Nota 3.- Inventarios.

Nota 4.- Maquinaria y equipo.

Nota 5.- Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades a los trabajadores, diferidos.

El movimiento del año fue como sigue:

	Impuesto sobre la Renta	Participación de Utilidades	Total
Saldo al 31 de Diciembre 1983	\$ 00.000	\$ 0.000	\$00.000
Aplicación de resultados del Impuesto y Participa ción Diferidos de 1983	(0.000)	(000)	(0.000)
Incrementos del año por partidas temporales	0.000	000	0.000
	00.000	0.000	00.000
Representando en el activo circulante	0.000	000	0.000
Impuesto sobre la Renta Participación de Utili dades diferidos, a largo plazo.	\$ 00.000	\$ 0.000	\$00.000

Ejemplo de notas a los Estados Financieros
Sin Impuestos Diferidos
Compañía X, S.A.

Notas a los Estados Financieros al 31 de diciembre de 1983.

Nota 1.- Resumen de Políticas importantes de contabilidad

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

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

Nota 2.- Documentos y cuentas por cobrar.

Nota 3.- Inventarios.

Nota 4.- Maquinaria y equipo.

Nota 5.- Documentos por pagar a bancos.

Nota 6.- Pasivo de contingencia.

Nota 7.- Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades Di
feridos.

Al 31 de diciembre de 1984 existen diferencias temporales acumuladas con un importe de \$ _____ (\$ _____ correspondientes a 1984) que reducirán el Impuesto Sobre la Renta y Participación de Utilidades a los trabajadores a pagar en ejercicios futuros en \$ _____ en números cerrados. (\$ _____ correspondientes a 1984). Estas diferencias fueron -- originadas por incrementos a las estimaciones para cuentas por cobrar, baja de valor de inventarios, primas de antigüedad, así como pérdidas en cambios, que serán deducibles en ejercicios futuros.

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

Ejemplo de Nota Aclaratoria de una empresa que cree Impuestos --
Sobre la Renta Diferido por las partidas temporales acumuladas --
de años anteriores (método prospectivo).

Nota X.- Impuesto Sobre la Renta y Participación de Utilidades a
los Trabajadores.

El efecto que tienen en el cálculo del Impuesto Sobre la
Renta y Participación de Utilidades a los trabajadores, -
las diferencias temporales, entre la utilidad contable y
la utilidad fiscal, se registró durante el ejercicio como
un activo diferido. Sin embargo, al 31 de diciembre de -
1984 existen diferencias temporales acumuladas provenien-
tes de ejercicios anteriores por un importe de \$ _____,
que reducirán el Impuesto Sobre la Renta y Participación
de Utilidades a los trabajadores a pagar en ejercicios --
futuros, \$ _____ aproximadamente. Estas diferencias
fueron originadas por depreciación acelerada, cuentas in-
cobrables, así como pérdida en cambios, que serán deduci-
bles en ejercicios futuros.

CAPITULO V

D I C T A M E N

- 1) Concepto.
- 2) Dictamen limpio.
- 3) Dictamen con salvedad.

DICTAMEN

1) CONCEPTO :

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, nos menciona la siguiente definición de Dictamen.

"El dictamen del auditor es el documento formal que suscribe el contador público, 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 usualmente es lo único que el público ve de su trabajo.

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

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, describiendo la forma en que se realizó el trabajo de auditoría y la conclusión a que se llegó.

Las bases que el contador público debe tomar en cuenta -- para realizar el dictamen y del cual será responsable desde el mo -- mento en que lo firme, serán las siguientes:

1.- Haber examinado los Estados Financieros:

a) De acuerdo con las normas de la profesión

b) Aplicando todos los procedimientos de auditoría que consideró necesarios en las circunstancias.

2.- Que los estados financieros de la empresa presentan - razonablemente la posición financiera a una fecha de - terminada y los resultados de operación por un perio - do, de acuerdo con principios de contabilidad general - mente aceptados.

3.- Que dichos principios de contabilidad fueron aplica - dos durante el período sujeto a su examen, sobre ba - ses consistentes con las del período anterior.

El dictamen del contador público se puede clasificar de - la siguiente manera:

- a) Dictamen limpio.- Cuando no tuvo limitación alguna, en su trabajo, no encontró conceptos o partidas significativas que estuvieran en desacuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, y por último, que no hubo inconsistencia alguna al compararse con los ejercicios pasados.
- b) Dictamen con salvedad o excepción.- cuando el Contador Público no se encuentra en condiciones de expresar una opinión limpia, ya sea por haber estado sujeto a alguna limitación el alcance de su examen, por existir partidas que no esten de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, o por haber examinado alguna inconsistencia en relación con el ejercicio anterior.
- c) Dictamen con opinión negativa.- cuando los estados financieros no presentan la situación financiera y los resultados de operaciones de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, y las excepciones son a tal grado importantes, que la expresión de una opinión con salvedad no sería la adecuada. Una opinión negativa debe incluir una explicación de todas las razones que la originaron.

d) Dictamen con abstención de Opinión.- El abstenenerse de expresar una opinión, es necesario cuando el alcance del examen ha sido limitado en forma importante, ya sea por el propio cliente o por las circunstancias; es decir que la posición financiera puede verse afectada en forma trascendental por asuntos no resueltos, o incertidumbre que influyan en la vida misma de la empresa. El contador público deberá expresar el efecto que le impide opinar sobre los estados financieros.

e) Dictamen con Opinión Parcial.- Cuando puede emitirse solamente en aquellos casos en que la parte o partes de los estados financieros a la que se refieren, sean relativamente importantes. La opinión parcial normalmente deberá expresarse, siempre y cuando la parte o partes de los estados financieros que queden afectadas por la negación de opinión sean fácilmente identificables.

2) EJEMPLO DE DICTAMEN LIMPIO.

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

- a) Que la política se haya adaptado sobre todas las partidas de importancia relativa, que puedan estar sujetas a dicha política, bien sea con efectos en activo o en el pasivo.
- b) Que la presentación en los estados financieros sea adecuada, es decir que están perfectamente identificadas las partidas de activo, pasivo y resultados.
- c) Que las partidas sobre las cuales se adoptó la polfti-ca, efectivamente tenga efecto fiscal o contable en años subsecuentes.
- d) Que las partidas tengan referencia contra las notas -- aclaratorias correspondientes, en dichas notas deberán quedar perfectamente claras las partidas, base para la política de impuestos diferidos, así como los requisitos necesarios para su aplicación posterior.

Cumplidos estos requisitos, el contador público está en -
condición de formarse una idea si esa práctica ha sido aplicada
de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente acepta-
dos, como también de la presentación razonable en los estados fi
nancieros.

3) DICTAMEN CON SALVEDAD

Existen ocasiones, en que el auditor no puede, de forma absoluta incribir afirmaciones que forman el dictamen ordinario. Puede suceder que por exigencias del cliente o por razones de costo, no se hayan aplicado todos los procedimientos de auditoría que el propio auditor consideró necesarios; puede suceder también que existen en los estados financieros áreas en las que los propios estados financieros no presenten razonablemente la situación y los resultados de operaciones, en los que no se hayan aplicado los principios de contabilidad generalmente aceptados o en los que no se hayan seguido estos principios en forma consistente. Puede suceder, también que respecto a ciertas áreas determinadas de los estados financieros el auditor no haya podido obtener elementos de juicio como para apoyar de modo profesional el objeto de su opinión, en estos casos, siempre que las áreas afectadas no sean lo suficientemente extensas o importantes como para efectuar sustancialmente a los propios estados financieros, el auditor puede hacer excepciones parciales a alguna de sus afirmaciones, indicando en que consiste la excepción, la afirmación a que está excepción se refiere y la trascendencia o importancia relativa de ella dentro de los estados financieros. Estas excepciones parciales a alguna de las afirmaciones genéricas del dictamen ordinario, se llaman salvedad".

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

Clases de salvedades o excepciones:

- 1.- Por limitación en el alcance de la revisión
- 2.- Por faltas a los principios de contabilidad general-- mente aceptados.
- 3.- Por inconsistencia en las bases de aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

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

Ejemplo de Dictamen con Salvedad por no haber Registrado Impuestos Diferidos.

Asamblea de Accionistas de

Compañía X, S. A.

México, D. F.

Hemos examinado del balance general de Compañía X, S. A., al 31 de diciembre de 1984, así como los correlativos estados, de resultados de movimiento de capital y de cambios en la posición financiera, por el ejercicio anual que terminó en esa fecha. -- Nuestra revisión fue realizada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia incluyo pruebas de la documentación y los registros de contabilidad y otros métodos de auditoría que juzgamos necesarios en las circunstancias. En el ejercicio anterior hicimos una revisión similar y en su oportunidad emitimos el respectivo dictamen.

Siguiendo una política conservadora, la empresa no registró en cuentas de activo el Impuesto Sobre la Renta y Participación de Utilidades a los trabajadores, diferidos, por un importe de \$ _____, originados por partidas de consiliación temporales entre las utilidades gravable y contable del ejercicio -- (nota).

En nuestra opinión, salvo por lo expuesto en el párrafo anterior, los estados financieros mencionados que se acompañan conjuntamente con las notas anexas, presentan razonablemente la posición financiera de Compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 1984, el resultado de sus operaciones, el movimiento de su capital y los cambios en esa fecha, de conformidad con prácticas de contabilidad generalmente aceptados, que se aplicaron sobre bases uniformes con las del ejercicio anterior.

C.P. _____

Cédula Profesional No. _____

Por el momento hemos visto lo que se refiere a las salvedades por no haber registrado Impuesto Diferido, ahora veamos lo contrario, es decir, cuando una compañía decide registrar los impuestos diferidos y adopta esta política, en todo caso el contador público al realizar la auditoría de Estados Financieros debe de percatarse de los puntos siguientes y aclarandoles que estos puntos corresponden a un artículo expuesto por el C.P. Ernesto Vega Velasco:

- a) "Que la política se haya adoptado sobre todas las partidas de importancia relativa que puedan estar sujetas a dicha política, bien sea con efectos en activo o en el pasivo.
- b) Que la presentación en los estados financieros sea adecuada, es decir que estén perfectamente destacadas las partidas de activo, pasivo y resultados.
- c) Que las partidas sobre las cuales se adoptó la política, efectivamente tengan efecto fiscal en años subsiguientes.
- d) Que las partidas estén referenciadas contra las notas aclaratorias correspondientes; en dichas notas deberán quedar perfectamente claras las partidas base para la política de Impuestos Diferidos así como los requisitos necesarios para su aplicación posterior".

CONCLUSIONES

La existencia de los Impuestos Diferidos, se debe a diferencias que surgen entre la utilidad contable y el Ingreso Global Gravable o utilidad fiscal.

La diferencia entre la utilidad contable y la fiscal, debe reconocerse, utilizando para este reconocimiento, la técnica de los Impuestos Diferidos.

El reconocimiento de los Impuestos Diferidos, determinará el monto real que por concepto del pago de impuestos sobre la renta, deberá presentarse en el Estado de Resultados.

Considero que el registro de los Impuestos Diferidos, debe hacerse por medio del método de pago anticipado o método diferido; presentándose el Impuesto Diferido en el Balance General, como un cargo o un crédito diferido, según sea el caso.

Dentro del Estado de Resultados, deberán mostrarse los siguientes elementos del cargo del Impuesto sobre la Renta.

a) Impuesto estimado por pagar.

b) Efecto de las diferencias temporales en los impuestos.

La aplicación de la técnica de los impuestos diferidos, tiene como objetivo el tratar que el impuesto sobre la renta que aparece en el estado de resultados en un período determinado, se aplique a la utilidad contable y no a la utilidad fiscal.

Se aplica con el propósito de registrar el efecto del impuesto sobre la renta en el período en el que hayan dado origen las diferencias temporales.

La técnica del Impuesto Diferido, unicamente debe adoptarse -- cuando existe una certeza razonable, de que la reversión de diferencias temporales en ejercicios subsecuentes, originara un costo o beneficio impositivo.

Es muy necesario y de suma importancia que la empresa lleve un buen control de las diferencias temporales que originen impuestos diferidos, para que en el momento en que sean reconocidas inmediatamente cuando surja el efecto y sean absorbidas por -- las utilidades de ejercicios futuros, y sean aplicados los impuestos diferidos al ejercicio correspondiente, es decir que -- los impuestos diferidos afectan a varios ejercicios, por lo -- cual es necesario llevar esos controles.

En mi opinión y de acuerdo a los lineamientos que presente el Boletín D-4, "Tratamiento Contable del Impuesto sobre la Renta", considero que el no reconocer los Impuestos Diferidos, cuando su importancia sea significativa, por parte del Contador Público que dictamina los estados financieros.

Asimismo, considero que el reconocer los Impuestos Diferidos en un ejercicio y haberlos ignorado en anteriores, debe dar lugar a una salvedad a la consistencia, siempre y cuando su im--

ortancia sea significativa.

El hecho que la técnica de los Impuestos Diferidos sea un procedimiento novedoso en nuestro país, no libera a los contadores públicos, que conociendo estas situaciones en las empresas - cuyos estados financieros dictaminan, el no divulgar los métodos de registro que mejor convengan a dichas empresas, con lo cual - darían a conocer con mayor amplitud esta técnica, lográndose en el futuro la aceptación general del registro de los Impuestos Diferidos.

BIBLIOGRAFIALibros

- Impuesto Sobre la Renta Diferido C.P. Jorge Wladislawoski
Director
Ediciones Contables y Administrativas, S. A.

- Impuestos Diferidos C.P. José Luis Flores
Ediciones Contables y Administrativas, S. A.

- Inventario de los Principios de Contabilidad. Paul Grady
I.M.C.P.
A.I.C.P.A.

Leyes:

Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.

Boletines.

- Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores de las Utilidades. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

- Accounting for income taxes - Opinions of the accounting principles Board - 11 Traducción del C.P. Rafael Ríos Zúñiga.

- Principios de Contabilidad Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

- Normas y Procedimientos de Auditoría Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Revistas

- Tratamiento Contable de las Deferencias entre utilidades Contable y Gravable.

C.P. Ignacio Jiménez Pier
Contaduría Pública.
Enero 1973.

- Impuesto sobre la Renta y Participación de Utilidades diferidos, en relación a los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados.

C.P. Luis Castañeda Díaz
Dirección y Control
Mayo - 1974.

- Impuesto sobre la Renta y la Inflación.

C.P. Fernando Rufz Sahagún
Contaduría Pública
Enero - 1975.

- Los Impuestos Diferidos y los Principios de Contabilidad.

C.P. Roberto del Toro
Contaduría Pública
Noviembre 1975.

- Tratamiento Contable del Impuesto sobre la Renta.

Emitido para comentarios por la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (1º abril 1978)

- Los Impuestos Diferidos

C.P. Ernesto Vega Velasco
febrero 1978.

- El Dilema de los Impuestos Diferidos.

C.P. Juan Mauricio Gras G.
Diciembre 1978.

- Los Impuestos Diferidos o la teoría de las contradicciones.

C.P. Carlos Pérez del Toro y Sandoval
Dirección y Control
Mayo 1979.