

**TESIS CON  
FALLAS DE ORIGEN**

18  
2ej



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES-CUAUTITLAN**

**LOS IMPUESTOS DIFERIDOS, SU CONTABILIZACION  
Y CONTROL**

**T E S I S**

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN CONTADURIA**

**P R E S E N T A**

**MARIA DOLORES GARZA TOPETE**

**CUAUTITLAN IZCALLI, EDO. DE MEXICO 1986**



## **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.

## I N D I C E

	<u>Pág</u>
<b>P R O L O G O</b> .....	6
 <b><u>CAPITULO I.- GENERALIDADES DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS.</u></b>	
1.- Características y Definiciones de Impuesto.....	9
2.- El Impuesto sobre la Renta en México.....	15
3.- Origen y Desarrollo de los Impuestos Diferidos.....	25
4.- Concepto de los Impuestos Diferidos y Justificación en su implantación.....	27
 <b><u>CAPITULO II.- LA UTILIDAD CONTABLE Y EL RESULTADO FISCAL.</u></b>	
1.- Los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados y los Impuestos Diferidos.....	30
2.- Diferencias entre la Utilidad Contable y el Resultado Fiscal.....	36
3.- Conceptos que causan partidas de Impuestos Diferidos.....	39
4.- Partidas de Conciliación Permanentes y Partidas de Conciliación Temporales.....	46
 <b><u>CAPITULO III.- METODOS EXISTENTES PARA EL REGISTRO CONTABLE-DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS.</u></b>	
1.- Registro Contable bajo el Método de Pasivo o Pago - Anticipado.....	57
2.- Registro Contable bajo el Método Diferido.....	64
3.- Registro Contable bajo el Método del Efecto Neto...	72
4.- Métodos de Aplicación Práctica de la Técnica de los Impuestos Diferidos.....	79
 <b><u>CAPITULO IV.- LOS IMPUESTOS DIFERIDOS Y SU PRESENTACION EN - LOS ESTADOS FINANCIEROS.</u></b>	
1.- Casos Prácticos, por los Tres Métodos Anteriores...	89
 <b><u>C O N C L U S I O N E S</u></b> .....	 109
 <b><u>B I B L I O G R A F I A</u></b> .....	 112

## PROLOGO.

Actualmente nuestro país ha tenido un notable desarrollo en las actividades financieras inherentes al progreso industrial, comercial y de servicio, provocando con esta situación que la actividad contable de las empresas esté sujeta a un constante crecimiento, el cual se refleja en la adopción de nuevas técnicas y procedimientos tendientes a mostrar por medio de los estados financieros, el resultado de sus operaciones bajo bases financieras más apegadas a la realidad.

Para poder presentar un panorama más objetivo y confiable en cuanto a que la información contable cumpla con su cometido de proporcionar la información necesaria y correcta a los interesados a quienes va dirigida la misma, es necesario registrar todas las transacciones cuantificables en términos monetarios para una adecuada toma de decisiones.

Sin embargo, en ocasiones surgen distorsiones en la información contable debido principalmente a diferencias en la determinación de los resultados de un ente económico, pues hay ciertas transacciones que aún cuando financieramente son reconocidas como ingresos o gastos, para efectos fiscales se diferieren o anticipan en cuanto a su aplicación.

Es de sobra conocido dentro de la profesión contable las diferencias o partidas de conciliación que inciden en la determinación del resultado contable y el resultado fiscal de una empresa, lo cual motiva que el impuesto pagado no esté relacionado directamente con la utilidad mostrada en el Estado de Resultados, provocando así mismo que el Balance General o Estado de Posición Financiera muestre una utilidad distorsionada al no reconocer en el Activo o pasivo, los pagos anticipados o diferidos de impuestos.

Para evitar esta situación y atenuar el efecto de estas diferencias se han implantado técnicas de aplicación del impuesto sobre la renta al período que le corresponde, logrando obtener una información financiera más razonable.

Lamentablemente en México no se han aplicado en forma general en todas las empresas, tal cual sucede en países como los Estados Unidos donde la técnica de los impuestos diferidos deben observarse obligatoriamente de acuerdo con principios de contabilidad de aquel país (APB-11).

## CAPITULO I.

### GENERALIDADES DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS.

- 1.- CARACTERISTICAS Y DEFINICIONES DE IMPUESTO.
- 2.- EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MEXICO.
- 3.- ORIGEN Y DESARROLLO DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS.
- 4.- CONCEPTO DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS Y JUSTIFICACION EN SU IMPLANTACION.

## CARACTERISTICAS Y DEFINICIONES DE IMPUESTO.

Existen varias definiciones aplicables a la palabra impuesto que podría transcribir llanamente y que sin embargo, no daría la esencia de lo que significa este término; por consiguiente me permitiré hacer mención primero a los principios filosóficos del impuesto así como a sus elementos esenciales.

Desde 1766 el economista inglés Adam Smith, en su obra "La Riqueza de las Naciones", formuló los llamados cuatro Principios Fundamentales de los Impuestos, los cuales se transcriben someramente a continuación:

**PRIMERO.- Principio de Justicia.**

"Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o el menosprecio de esta máxima, depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos".

**SEGUNDO.- Principio de Certidumbre.**

"El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de realizarse, y la cantidad a pagar deben ser claras para el contribuyente y para todas las demás personas".

**TERCERO.- Principio de Comodidad.**

"Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga el pago al contribuyente..."

#### **CUARTO.- Principio de Economía.**

"Todo impuesto debe de planearse de manera que, la diferencia de lo que se recaude y lo que ingrese en el tesoro público sea lo más pequeño posible".

En cuanto a los elementos esenciales que toda Ley Tributaria debe de contener para que formalmente pueda ser aplicable, el Maestro--Ernesto Flores Zavala, en su obra: "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", nos señala que deben ser los siguientes: El Sujeto, el Objeto, la Base, La Tasa o Tarifa.

**Sujeto de la relación tributaria.-** Es la persona física o moral a quien va dirigido el impuesto. El Código Fiscal de la Federación de 1966 dice: "Sujeto o deudor de un crédito fiscal es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, está obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada al Fisco Federal".

**Objeto del impuesto.-** Es la situación que la ley señala como hecho generador de un crédito fiscal. Son las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo. Estas circunstancias pueden ser la percepción de utilidades (renta), de intereses, o la elaboración de determinados productos, o la realización de un acto, o la celebración de un contrato, etc. Generalmente el objeto da nombre al impuesto, aunque el nombre no siempre permite identificar el objeto.

**Base del impuesto.-** Es la cuantía sobre lo que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, etc.

**Tasa o Tarifa.-** Son las cuotas o porcentajes que se aplican a la base del impuesto, para determinar en cantidad líquida el importe del mismo.

Una vez mencionados los principios fundamentales y los elementos-  
esenciales de los impuestos, se hace necesario transcribir sus di-  
ferentes definiciones y proporcionar de una manera general las ca-  
racterísticas de los mismos.

JOSE ALVAREZ DE CIENFUEGOS.- Define el impuesto como "la parte de-  
la renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la sa-  
tisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las par-  
tes alícuotas de aquella renta propiedad de las economías priva-  
das y sin ofrecer a éstas compensación alguna recíproca de su par-  
te".

NITTI.- Define el impuesto en la siguiente forma: " el impuesto -  
es una cuota, parte de su riqueza que los ciudadanos dan obligato-  
riamente al Estado y a los entes locales de derecho administrati-  
vo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de -  
las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto  
se destina a la realización de servicios de utilidad general y de  
naturaleza indivisible".

LEROY BEALIEU señala que: "el impuesto es pura y simplemente una-  
contribución, sea directa, sea simulada, que el Poder Público exi-  
ge a los ciudadanos para subvenir los gastos del gobierno".

En México, el marco legal de los impuestos lo establece la Consti-  
tución Política de los Estados Unidos Mexicanos; en la fracción -  
IV de su artículo 31, donde se señala que es obligación de los me-  
xicanos "contribuir para los gastos públicos de la Federación, a-  
si como del Estado y Municipio en que residan, de la manera propor-  
cional y equitativa que dispongan las leyes".

Ya en el campo del Derecho Positivo Mexicano, es el Código Fiscal-  
de la Federación quién define los impuestos como sigue:

"ART. 2.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportacio-  
nes de seguridad social y derechos, los que se definen de la si --  
guiente manera:

**I'- Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que -  
deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en -  
la situación jurídica o de hecho prevista por la misma...."**

**De las definiciones anteriores se puede concluir que las caracte-  
rísticas esenciales de los impuestos son:**

**" Su Obligatoriedad, ya que el mismo Código Fiscal lo establece,  
siempre y cuando los sujetos del impuesto se encuentren en una si-  
tuación que coincida en la que la ley señala como hecho generador  
de un crédito fiscal.**

**- Su Coactividad ya que el Estado puede obligar, aún contra su-  
voluntad, a los contribuyentes que no cumplan con el pago de sus-  
impuestos, mediante las autoridades correspondientes.**

**- No Reciprocidad, la cual consiste en que si un sujeto se en-  
cuentra dentro de las situaciones previstas por la ley, y que por  
lo tanto tenga la obligación de pagar una cuota correspondiente,-  
éste no tendría derecho alguno para reclamar a la Entidad o Esta-  
do a la cual haya hecho el pago, que le proporcione en una forma-  
individual e inmediata de los beneficios para lo cual fué realiza-  
da dicha aportación.**

**Es necesario que nazca, se produzca una situación o hecho que es-  
té previsto por la ley para que el sujeto se encuentre obligado a  
aportar una parte de su riqueza al Poder Público.**

**Tiene como finalidad cubrir los gastos públicos, para proveer de-  
servicios que satisfagan las necesidades colectivas.**

**Son los ingresos del Estado, los cuales son destinados al sosteni-  
miento del mismo.**

**Asimismo, los ingresos del Estado se dividen en Ordinarios y Ex -  
traordinarios. Los Ordinarios son los que se perciben normalmente,  
de acuerdo al sistema tributario del país. Son Extraordinarios los**

captados por otros conductos, como por ejemplo los empréstitos.

Ahora bien, el sistema tributario clasifica a los impuestos en Impuestos Directos e Impuestos Indirectos.

**Impuestos Directos.**- Son aquellos que el legislador grava expresamente al contribuyente del impuesto, al ser absorbidos por las -- personas que reciben el ingreso o que tienen la posesión o el disfrute de la riqueza.

Estos impuestos: 1) le proporcionan al Estado, elementos que lo ayudan a preparar su presupuesto de ingresos al estudiar previamente la capacidad económica de las personas que lo pagan, así como la productividad del impuesto, y 2) lo que es más importante, contribuyen, al gravar a la persona que recibe directamente el ingreso o es dueña de la riqueza, a la consecución de la justicia fiscal.

Ejemplo clásico de Impuesto Directo es el Impuesto sobre la Renta, porque grava a la persona que la obtiene de acuerdo a su capacidad contributiva.

Al ser impuestos que se fijan en la capacidad económica del causante permiten graduar la intensidad del gravámen, lo que significa acatar el principio de proporcionalidad o justicia de los impuestos.

**Impuestos Indirectos.**- Los impuestos indirectos se caracterizan - porque gravan una actividad o un hecho, como es la introducción o salida de mercancías, la compraventa o la producción; con éstos - impuestos no se grava al verdadero contribuyente debido a que éste lo traslada vía precio de venta al consumidor.

A diferencia de los impuestos directos, los indirectos por sí solos no ayudan a conseguir una justicia fiscal porque no atienden - para fines del gravámen a la capacidad económica de las personas.

Ejemplos de impuestos indirectos son los actuales impuestos de importación, exportación, al valor agregado, sobre producción y servicios, y cualquier otro impuesto federal a la producción.

## EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MEXICO.

Es importante señalar que actualmente el Impuesto sobre la Renta representa la fuente principal de los ingresos del Estado. Esta importancia no es limitativa únicamente al gobierno federal, sino que es también importante para los contribuyentes, ya que como mencioné anteriormente, es un impuesto que grava en forma definitiva al sujeto de acuerdo a su capacidad contributiva.

Por la importancia que el Impuesto sobre la Renta representa para la comunidad económica del País, considero necesario desarrollar una breve relación de la evolución que ha tenido este impuesto en México, así como las características principales de cada una de las etapas por las que ha pasado.

### 1.- Ley del Centenario del 20 de Julio de 1921.

El 20 de Julio de 1921 fué publicado un decreto en el que se establecía un impuesto federal, extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre los ingresos y ganancias particulares. Esta Ley no fué de carácter permanente ya que sólo tuvo un mes de vigencia.

Dicho decreto estaba dividido en cuatro capítulos que se denominaron cédulas, y que eran las siguientes:

- 1.- Del ejercicio del comercio o de la industria.
- 2.- Del ejercicio de una profesión liberal, literaria o innominada.
- 3.- Del trabajo a sueldo o salario.
- 4.- De la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos.

El producto obtenido con motivo de este impuesto transitorio sería destinado a la adquisición de barcos para la marina mercante nacional y a la realización de obras para el mejoramiento de puertos.

## 2.- Ley del 21 de Febrero de 1924 y su Reglamento.

El 21 de Febrero de 1924 fué promulgada la Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las So- ciedades y Empresas.

Estaba dividida en dos grandes capítulos que atendían a:

1.- Los ingresos que obtuvieran las personas físicas con motivo de su trabajo mediante la percepción de sueldos, salarios, honorarios o emolumentos.

2.- Las utilidades que obtuvieran las sociedades y empresas.

La base gravable de las sociedades y de las empresas para el cómputo del impuesto era la utilidad percibida en dinero o en especie - durante un año. De aquí se deben destacar dos situaciones importantes: 1) Se estableció de hecho un régimen global para las empresas, ya que el gravámen atendía al sujeto, al negocio que obtenía la u- tilidad, independiente de la fuente del ingreso y, 2) Únicamente - se gravaron los ingresos en dinero o en especie, olvidándose del - factor crédito que también modifica el patrimonio de las socieda- des y empresas.

Esta Ley para la determinación de la renta gravable permitía una - serie de deducciones, por este motivo, esta ley constituye el ante - cedente más remoto del impuesto sobre la renta, ya que además de - ser una ley permanente, permitió a los contribuyentes efectuar de- ducciones y así gravar solamente la utilidad.

Con esta ley de carácter experimental se obtuvieron las primeras - enseñanzas que sirvieron para entrar definitivamente a la época -- del Impuesto sobre la Renta en México.

3.- Ley del 18 de Marzo de 1925 y los Reglamentos del 22 de Abril de 1925 y del 18 de Febrero de 1935.

Esta Ley fué la que por primera vez se llamó Ley del Impuesto sobre la Renta y rigió durante dieciséis años en los cuales sufrió varias modificaciones y reformas para poder estar acorde con el crecimiento económico de México.

Definía con mayor corrección que la anterior lo que debería entenderse por ingreso, ya que incluía el factor crédito que había estado olvidado en la ley de 1924.

A los diversos capítulos que agrupaban a los contribuyentes para efectos del gravámen se les llamó cédulas. Quedó dividida en siete cédulas. Comercio, Industria, Agricultura, Imposición de capitales, Explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el Estado, Sueldos y Honorarios de Profesionistas.

Aproximadamente un mes después de que fué promulgada la ley que se comenta, el 22 de Abril de 1925, fué publicado su reglamento, el cual estaba dividido en diez capítulos que se referían a declaraciones y plazos; libros, costos e inventarios; oficinas receptoras, juntas calificadoras y revisoras y un capítulo especial para cada cédula de la ley.

El artículo 83 del Reglamento decía: "Las Juntas Calificadoras, cuando los inventarios o balances hayan sido certificados por contadores autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para hacer la certificación de ésta clase de documentos, podrán proceder a la calificación de las declaraciones, limitando la comprobación de los datos declarados, a la confronta de aquellas partes de la contabilidad que juzguen indispensables".

"Las mismas Juntas llevarán un registro de los contadores autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), para certificar los documentos a que se refiere el párrafo anterior".

De la lectura de este artículo 83, se puede apreciar que desde el año de 1925, la SHCP., empezó a auxiliarse de los contadores para calificar las declaraciones de los contribuyentes, mediante lo -- que la ley llamaba "certificación de inventarios o balances". Egto obligó a la SHCP., a establecer ciertos requisitos a los contadores, a fin de que los registrara como profesionales facultados para este tipo de certificaciones". Los contribuyentes que utilizaran los servicios de un contador se beneficiarían al obtener una calificación más rápida por parte de las autoridades fiscales. Este hecho puede ser considerado como el antecedente más remoto - de los actuales dictámenes de contadores públicos, para fines fiscales.

4.- Ley del Impuesto de la Renta sobre el Superprovecho del 27 de diciembre de 1939.

La iniciativa de Ley del Impuesto de la Renta sobre el Superprovecho decía: "... abrirá un nuevo cauce de justicia en el régimen tributario de la Nación, al limitar, en beneficio del Erario Público, las ganancias excesivas que obtengan los contribuyentes de la Cédula I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, las personas físicas o morales que se dedican a actividades comerciales, industriales o agrícolas".

Al promulgarse esta ley el Erario obtendría participación en las utilidades que obtuvieran en demasía, los contribuyentes que tuvieran ingresos anuales superiores a \$100,000.00 .

5.- Ley del 31 de Diciembre de 1941 y su Reglamento.

Esta Ley agrupaba en cédulas a los diversos tipos de contribuyentes:

Cédula I.- Comercio, Industria y Agricultura.

Cédula IX.- Intereses, premios, regalías, explotación de juegos de azar, arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales, agrícolas, y otras actividades similares.

Cédula III.- Participaciones provenientes de explotación del sub - suelo o de concesiones otorgadas por el Gobierno Federal, por los Estados o por los Municipios.

Cédula IV. - Sueldos y Salarios.

Cédula V. - Honorarios por el ejercicio de una profesión, arte, o ficio, deporte o espectáculo.

A continuación mencionaré algunas de las principales reformas y a-diciones que tuvo esta ley.

Las reformas del 20 de enero de 1943 se enfocaron principalmente - hacia un aumento de las tarifas debido al estado de guerra que im-peraba. La Ley gravó por vez primera las ganancias que obtuvieran las sociedades mexicanas y extranjeras que actuaran dentro del te-rritorio nacional con la tasa proporcional del 8%, teniendo obliga-ción las empresas que las obtuvieran de retener y enterar dicho im-puesto, ya fuera que se decretaran dividendos o no.

El 29 de diciembre de 1950, la principal modificación fué la rela-tiva al impuesto sobre ganancias distribuibles, en la que se indi-có que para determinar la base gravable se debería partir de la u-tilidad determinada dentro de la técnica contable, y se precisaron las partidas de conciliación que intervendrían para determinar la-base del impuesto.

Se modificó el criterio de lo que sería aceptado deducir por con-cepto de pérdida en cobro de crédito y se fijó un porcentaje arbi-trario del uno al millar sobre los ingresos, sin necesidad de com-probaciones ulteriores. Asimismo se estableció que para que un gas-to pudiera ser deducido debía, entre otros requisitos, estar regis-trado en la contabilidad y que todas las deducciones que se hicie-ran deberían corresponder precisamente al ejercicio que compre-ndiera la declaración.

Con las reformas que sufrió el reglamento el 31 de diciembre de --

1949, se establecieron por primera vez, los lineamientos que deberían observar los causantes para la determinación del costo cuando sus ingresos fueran de \$ 5,000,000.00 ó más. También se estableció la obligación de expedir facturas.

#### 6.- Ley del 30 de diciembre de 1953 y su Reglamento.

En esta ley se volvió al sistema original de 1925 que había sido - reducido en 1941, y agrupaba a los contribuyentes en siete cédulas.

Cédula I.- Comercio.

Cédula II.- Industria.

Cédula III.- Agricultura, ganadería y pesca.

Cédula IV.- Remuneración del trabajo personal.

Cédula V.- Honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas.

Cédula VI.- Imposición de capitales, y

Cédula VII.- Regalías y enajenación de concesiones.

Por primera vez se consignan en la ley las deducciones que podían - hacer los contribuyentes para determinar su utilidad gravable, lo- - cual constituye un importante avance en técnica legislativa.

El 30 de enero de 1954 fué promulgado el reglamento, cuya estructu- - ra fué modificada siguiendo los nuevos lineamientos enmarcados en - la ley. Se estableció la obligación para los contribuyentes en Cédula II de presentar un estado de costo de producción anexo a su de - claración del impuesto sobre la renta. Con las nuevas disposiciones del reglamento relativas al costo, se le concedía por primera vez a éste la importancia que tiene para la correcta determinación de --- cualquier utilidad técnica.

También se estableció para los contribuyentes que hubiesen efectua- - do pagos de impuestos en demasía, que las autoridades fiscales debe- - rían devolver o compensar dichos excesos, y que si la devolución no se efectuaba dentro de los tres meses siguientes a aquél en que se- - hubiere presentado la declaración definitiva, el contribuyente ten- - dría derecho a que se le pagasen intereses a razón del 9% anual.

7.- Ley del 31 de diciembre de 1964 y su Reglamento.

En esta Ley se divide a los causantes en dos grandes grupos: causantes del impuesto al ingreso global de las empresas (antiguos--causantes de las Cédulas I,II y III), causantes del impuesto al--ingreso global de las personas físicas (antiguos causantes de ---las Cédulas IV a IX).

La Ley contiene cinco títulos:

Título I.- Disposiciones preliminares.

Título II,- Del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas.

Título III Bis.- De la tasa complementaria sobre utilidades bru--tas extraordinarias.

Título III.- Del Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas.

Título IV.- Del Impuesto al Ingreso de las Asociaciones, Socie--dades Cíviles y de los Fondos de reserva para Jubi--laciones.

El Impuesto al ingreso global de las empresas lo causan tanto --las sociedades como las personas físicas, cuando sus ingresos --provienen de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca. El impuesto al ingreso global de las empresas se causa sobre el ingreso global gravable que el causante obtenga en el ejercicio, o sea la utilidad gravable -que obtiene la empresa; este es el que resulta de deducir de los--ingresos acumulables o gravables, las deducciones permitidas por--la propia ley.

Respecto al impuesto al ingreso global de las personas físicas, en realidad se trató de un régimen heterogéneo que sufrió diversas -modificaciones desde 1966, habiendo ocurrido la última de ellas a partir de 1977. Conforme a sus disposiciones se gravan en forma -individual los ingresos de las personas cuando el total de éstos--no excede de determinada cantidad en un año de calendario, presen--tándose la posibilidad de tener que tributar bajo diversos regíme--nes de acumulación, algunos de los cuales fueron obligatorios pa--ra el contribuyente y otros voluntarios.

Finalmente, once años después de que entró en vigor la Ley del impuesto sobre la Renta, se publicó el Reglamento correspondiente en el Diario Oficial de la Federación del día 4 de octubre de 1977, el cual entró en vigor quince días después de su publicación. En consecuencia este reglamento entró en vigor el 19 de octubre de 1977.

#### 8.- Ley del 30 de diciembre de 1980.

Este nuevo ordenamiento abroga la Ley del impuesto sobre la Renta del 31 de diciembre de 1964 y asimismo señala, que el Reglamento del 30 de septiembre de 1977 continuará aplicándose en tanto no se oponga a la presente Ley. Introduce variantes que pretenden lograr en algunas ocasiones, un incentivo para la realización de determinadas actividades; en otras, facilitar la interpretación y aplicación de las disposiciones que habrán resultado confusas en algunos aspectos, lo que consolida la seguridad jurídica de los particulares.

Las variantes que contiene la presente Ley, en relación con el impuesto sobre la Renta que se viene aplicando, son las siguientes:

Se establece un mecanismo de ajuste en el costo de adquisición, mecanismo que pueden emplear las sociedades mercantiles para determinar la ganancia en la enajenación de terrenos, construcciones y acciones, basado en el número de años que conservaron en su poder los bienes de que se trate y tomando en consideración las utilidades pendientes de distribuir por la empresa emisora de dichas acciones, lo cual influye en el valor de las mismas.

Se permite la deducción de aportaciones a fondos destinados a la investigación y desarrollo de tecnología para el propio contribuyente con ciertas limitaciones y mediante el cumplimiento de requisitos que garanticen el adecuado destino de estos recursos.

Se incorpora en el texto de la Ley las normas sobre el costo -- que ya contenía el reglamento por la importancia que esta de -- ducción tiene en las empresas.

En relación con las pérdidas de operación sufridas por las em-- presas, se permite que su amortización pueda hacerse contra --- las utilidades del ejercicio inmediato anterior a aquél en que se sufrió la pérdida o bien contra las utilidades de los cuatro ejercicios siguientes, con lo cual se amplía el plazo de recu-- peración de las pérdidas de tres a cinco ejercicios, además de que en algunas ocasiones el contribuyente podrá obtener recur-- sos fiscales inmediatamente después de haber sufrido resulta\_ -- dos desfavorables.

Tratándose de enajenación de la casa habitación del contribuyen te, no se gravará la ganancia que obtenga cuando el importe de la renta se destine no sólo a adquirir otra casa en la cual es-- tablezca su domicilio, sino también cuando se reinvierta en in-- muebles en zonas de desarrollo destinadas al arrendamiento.

Se permite a los arrendadores de inmuebles efectuar deducció -- nes específicas, u optar por una deducción no sujeta a comproba ción, equivalente al 50% del ingreso obtenido por este concep-- to,

Tratándose de pagos al extranjero se reestructura el régimen pa -- ra precisar en qué casos la fuente de riqueza se ubica en Méxi-- co y por lo tanto ¿cuándo los extranjeros deberán cubrir este - impuesto?

Para concluir con este tema, mencionaré que debido a la necesi-- dad de reestructurar las disposiciones vigentes para lograr una sistematización más acorde con los sistemas contables adoptados por las empresas y el rápido desarrollo de las relaciones comer-- ciales con el extranjero, motivaron el planteamiento de un nue--

vo ordenamiento y no la simple reforma o adición del existente, lo cual no era recomendable, dado que la Ley que entró en vigor en 1965 ha sufrido ya numerosas adiciones y reformas. La nueva-redacción y sistematización de materias permitirá el mejor conocimiento de los contribuyentes respecto de sus derechos y obligaciones y una mejor interpretación y aplicación por parte de las autoridades fiscales.

## ORIGEN Y DESARROLLO DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS.

El Impuesto sobre la Renta diferido se origina como consecuencia-- de las diferencias entre la utilidad gravable determinada bajo los lineamientos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y la utilidad-contable determinada de acuerdo con los Principios de Contabilidad generalmente aceptados.

En nuestro país el Legislador ha establecido ciertos lineamientos- para determinar la utilidad que fiscalmente afecta el patrimonio - del contribuyente, haciéndola diferente de la utilidad que se ob- tiene de acuerdo con la técnica contable. Esta diferencia tiene su origen en lo siguiente:

- a) Normalmente todos los ingresos obtenidos por una empresa son a- cumulables para efectos fiscales. En cambio, para efectos conta- bles pueden diferirse, o viceversa, por ejemplo: las ventas en- abonos o los ingresos por operaciones de arrendamiento financia- ro.
  
- b) Todas las estimaciones creadas o incrementadas con cargo a los- costos y/o gastos de un período, son no deducibles para efectos fiscales, con excepción de la depreciación y amortización calcu- lados de acuerdo a lo que expresamente señalan los artículos -- del 41 al 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Asimismo, - también se considera como excepción la creación de las reservas para pensiones, jubilaciones y primas de antigüedad, siempre y- cuando cumplan con los requisitos de deducibilidad que se seña- lan en la misma Ley y su reglamento correspondiente. Por consi- guiente, todos los demás costos y gastos incurridos en incremen- tos a estimaciones son no deducibles hasta en el momento en que realmente se paguen o se apliquen bajo los supuestos y con los- requisitos específicos para cada una de ellas. Sin embargo, pa-

ra fines contables los cargos a resultados para crear o incrementar estimaciones son considerados financieramente como deducciones en el período en que se registren.

c) También existen gastos que financieramente son necesarios para los fines del negocio o que a criterio del empresario deben erogarse, pero que la Ley del Impuesto sobre la Renta limita en cuanto a su monto (parcialmente deducibles), o no permite su deducibilidad expresamente para fines de la determinación del Resultado Fiscal, base del Impuesto sobre la Renta.

Lo anteriormente comentado trae como consecuencia que se originen las diferencias entre las utilidades (contable y fiscal) y que se denominan: "Diferencias Temporales" aquellas originadas por las situaciones mencionadas en los incisos a) y b); y, "Diferencias Permanentes, las que se generan por la situación del punto c) .

## CONCEPTO DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS Y JUSTIFICACION EN SU IMPLANTACION.

Como ya se ha mencionado, el principal problema en la contabilización del Impuesto sobre la Renta, resulta del hecho de aplicar algunas transacciones para la determinación de la utilidad neta para efectos financieros en un periodo determinado, y los cómputos del resultado fiscal y de los impuestos a pagar en un periodo diferente; por lo tanto, el Impuesto sobre la Renta que se deberá pagar en un periodo, no necesariamente representa el Impuesto sobre la Renta aplicable a las transacciones registradas contablemente en ese mismo periodo.

Para asignar el Impuesto sobre la Renta al periodo correspondiente, se ha recurrido a la aplicación de la técnica de los Impuestos Diferidos, la cual se justifica como el medio de aplicar al periodo contable el gasto por concepto de Impuesto sobre la Renta a la utilidad que lo generó, y considerar como Activo o Pasivo, según sea el caso, el efecto de la partida que originó la diferencia entre la utilidad financiera y el resultado fiscal.

Existen algunas definiciones e interpretaciones a los impuestos diferidos, como a continuación se señala:

Mancera Hermanos y Colaboradores los define así:

**IMPUESTOS DIFERIDOS:** "Término que se emplea en contabilidad para indicar las discrepancias que pueden resultar en el cálculo anual del Impuesto sobre la Renta, en virtud de las partidas de conciliación entre la Utilidad Contable y la Utilidad Gravable".

"Los efectos sobre el impuesto que se difiere para aplicarse al gasto por Impuesto sobre la Renta de ejercicios futuros".

El proyecto del BOLETIN ; Tratamiento contable del Impuesto - sobre la Renta y Participación del Personal en las Utilidades, los define así:

**IMPUESTOS DIFERIDOS.** "Efectos del impuesto que se acreditarán y/o cargarán a los gastos de años futuros".

Por todo lo anterior, se entiende por Impuestos Diferidos, los efectos fiscales derivados de partidas de conciliación de ca - rácter temporal y que se difieren para su aplicación al gasto por Impuesto sobre la Renta en periodos posteriores.

## CAPITULO II

### LA UTILIDAD CONTABLE Y EL RESULTADO FISCAL.

- 1.- LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS Y LOS IMPUESTOS DIFERIDOS.
  
- 2.- DIFERENCIAS ENTRE LA UTILIDAD CONTABLE Y EL RESULTADO FISCAL.
  
- 3.- CONCEPTOS QUE CAUSAN PARTIDAS DE IMPUESTOS DIFERIDOS.
  
- 4.- PARTIDAS DE CONCILIACION PERMANENTES Y PARTIDAS DE -  
CONCILIACION TEMPORALES.

**LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS Y LOS IM --**  
**PUESTOS DIFERIDOS.**

Para el ejercicio práctico de toda profesión, se debe contar con un compendio mínimo de reglas y normas, las cuales deberán regir todas las actividades que se desarrollen en torno a cada área -- profesional.

Sin la existencia de estas normas o reglas que rigen nuestras actividades profesionales, seguramente nos encontraríamos en un -- mundo de confusiones por falta de uniformidad. Es por esta razón que en todas las áreas profesionales, esas reglas o normas han - adquirido el carácter de necesarias.

Dentro de nuestra profesión, dichas normas o reglas las constituyen los "Principios de Contabilidad Generalmente aceptados". Es-tos principios de contabilidad tienden a representar los línea- mientos que debemos seguir para el registro de las operaciones - de una empresa y la adecuada presentación de los informes respectivos.

De acuerdo al Boletín A-1; Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera, los Principios de Contabilidad son conceptos básicos que establecen la identificación y delimitación del-ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros.

Este mismo Boletín señala lo siguiente:

"Los Principios de Contabilidad que identifican y delimitan al - ente económico y sus aspectos financieros, son: la entidad, la - realización y el periodo contable.

"Los principios que establecen la base para cuantificar las ---

operaciones del ente económico y su presentación son: el Valor Histórico Original, el Negocio en Marcha, y la Dualidad Económica".

"El principio que se refiere a la información es el de: Revelación Suficiente".

"Los que abarcan las clasificaciones anteriores como requisitos generales del sistema son: Importancia Relativa y Consistencia".

Es evidente que los principios de contabilidad resultan de vital importancia para el ejercicio de la Contaduría Pública, - pues debido al más alto sentido profesional con que actúa el Contador, le resulta necesario la aplicación de los principios de contabilidad, ya que una (quizás la más importante) de las principales normas de actuación del Contador Público es la de servir a la sociedad, conduciéndose siempre con honestidad.

Debido a la importancia de los principios de contabilidad, la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., dice lo siguiente:

"La observancia de estos principios de contabilidad en la preparación de los Estados Financieros, es un factor de importancia decisiva en la utilidad que los mismos Estados puedan presentar".

Además señala que:

"Solamente la observancia de dichos principios, hace posible que se tenga un grado de certeza razonable sobre lo que representan las descripciones, agrupaciones y cifras que forman parte de los Estados Financieros".

Es importante hacer notar, que el Instituto Mexicano de Conta

dores Públicos, A.C., recomienda en todo momento la observancia de los principios de contabilidad, por lo que no podemos dejar pasar desapercibidas aquellas operaciones contables -- que conocemos y que nos es posible cuantificarlas, como es el caso de los efectos que provoca el Impuesto sobre la Renta, en uno o más ejercicios posteriores a aquél en el cual -- ocurran discrepancias entre la utilidad contable y la utilidad fiscal, como consecuencia de las diferentes épocas en -- que para uno y otro de los conceptos citados se reconocen.

Los principios de contabilidad que tienen una mayor relación o se identifican mejor con la técnica de los Impuestos Diferidos son:

- 1.- Negocio en Marcha.
- 2.- Período Contable.
- 3.- Realización.
- 4.- Criterio Prudencial.
- 5.- Importancia Relativa.

#### NEGOCIO EN MARCHA:

"La entidad se presume en existencia permanente, salvo especificación en contrario". La correcta interpretación de este -- principio nos lleva a presumir que las operaciones de una entidad sujeta a Impuesto sobre la Renta, continuará sobre bases productivas, salvo evidencia en contrario, por lo que en el futuro se seguirá causando este impuesto.

De lo anterior se desprende que toda entidad para efectos de la contabilidad, debe alcanzar sus objetivos y metas socioeconómicas y por lo tanto obtener utilidades, las cuales presuponen la existencia de algunos ingresos, costos y gastos de aplicación futura que son las bases para calcular los Impuestos Diferidos.

## PERIODO CONTABLE:

"La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en periodos convenciona-les. Las operaciones y eventos, así como sus efectos deriva-dos, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el periodo contable en el que ocurren; por lo tanto, la in-formación contable, debe indicar claramente el periodo a que se refiere. En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independiente-mente de la fecha en que se paguen".

Los periodos a que se refiere este principio, representan cada una de las partes en las que se divide la vida de una em-presa. Dichos periodos normalmente abarcan un año, tanto para efectos contables como para efectos fiscales, tal como lo establece la Ley General de Sociedades Mercantiles en su Articulo 172.

Si la vida de las empresas se divide en periodos regulares - para el conocimiento de su actuación financiera, es de vital importancia determinar correctamente al fin de cada periodo, los resultados obtenidos, mediante una identificación de los costos y gastos que efectivamente se hayan realizado para lograr los ingresos, o lo que es lo mismo " A todos los ingre-sos correspondientes a un periodo contable, deben deducirse-les todos los gastos y costos incurridos para obtenerlos".

Siendo el Impuesto Sobre la Renta un gasto aplicable a la u-tilidad del periodo correspondiente, resulta necesario que exista una correlación entre ambos. A falta de una asignación adecuada del gasto por concepto del Impuesto Sobre la Renta, en los casos de discrepancias sustanciales entre la utilidad contable y la gravable, seguramente provocará se desvirtúe - el contenido y el provecho de los Estados Financieros.

De acuerdo a lo anterior, podemos asegurar que este principio apoya totalmente la Técnica de los Impuestos Diferidos, ya -- que uno de sus objetivos primordiales, es el de tratar que a la utilidad neta de cada ejercicio le sea asignado el gasto - por concepto de Impuesto Sobre la Renta que le corresponde.

#### REALIZACION:

"Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad -- cuantifica, se consideran para ella realizados, cuando han tenido transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes, o cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto pueda cuantificarse razonablemente en - términos monetarios".

El Principio de Realización, establece conjuntamente con el - del Período Contable, por qué y cuándo deben registrarse los- cambios ocurridos en la situación financiera y en los resultados de operación; al considerarse realizada una operación, debiendo afectarse los resultados de ese período. Por lo antes- expuesto, la provisión del Impuesto Sobre la Renta requiere - de identificación con el período apropiado; ésta identifica-- ción debe efectuarse mediante el uso de acumulaciones, diferimientos y estimaciones, en la misma forma que cualquier otro- gasto afecta los resultados en la medida en que se van obte-- niendo los beneficios del mismo.

#### CRITERIO PRUDENCIAL:

Este criterio establece que, toda duda que se tenga en rela -- ción con el registro de una operación o con respecto a la aplicación general de los Principios de Contabilidad, deberá resolverse de la manera más conservadora y moderada.

La aplicación práctica más conocida del Criterio Prudencial - (Antiguamente llamado Principio Conservador) es la relativa a:

"Las utilidades deben registrarse cuando se realizan y las -- pérdidas cuando se conocen".

A este respecto, para registrar activos por impuesto correspondiente a gastos diferidos fiscalmente; previamente deberá evaluarse la situación y proyección futura de la empresa de que se trate. En el caso del impuesto correspondiente a ingresos diferidos fiscalmente, considero, salvo casos excepcionales, deberá registrarse el pasivo correspondiente, de acuerdo precisamente con el "Criterio Prudencial de aplicación de las reglas particulares".

#### IMPORTANCIA RELATIVA:

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

Del principio que se comenta, se puede concluir, que, al aplicacar la técnica de Impuestos Diferidos, éstos deben registrarse y controlarse cuando tengan un efecto significativo en relación a las operaciones de la empresa y se pueden omitir si su efecto no es importante.

## DIFERENCIAS ENTRE LA UTILIDAD CONTABLE Y EL RESULTADO FISCAL.

El objetivo socioeconómico de toda empresa es la generación -- de utilidades. Tales utilidades reflejan el éxito o el fracaso obtenido; ahora bien, constituyendo estas utilidades el índice final de la prosperidad de todo negocio, considero conveniente antes de explicar lo que entendemos por Utilidad Contable y Resultado Fiscal, conocer algunos conceptos sobre Utilidad.

No resulta fácil resumir en una sola definición los aspectos - del término "Utilidad", ni en el lenguaje común y corriente se puede hacer. Al referirnos a la diferencia entre el precio de venta y el costo de adquisición o de producción de un bien o - cosa determinada, lo denominamos indistintamente Utilidad, Ganancia, Beneficio, Rendimiento, Producto, etc. Los anteriores- vocablos se refieren a una misma cosa, pues todos son sinóni - mos entre sí; según el "Nuevo Diccionario Ilustrado de la Len - gua Española", los define como sigue:

Utilidad.- (Del Latín Utilitas).- Provecho, Fruto, Interés que se obtiene de una cosa.

Ganancia.- Utilidad, Provecho, lo que se gana. Lo que el - tendero da de más de lo justo.

Rendimiento.- Récito, renta, producto o utilidad que dá una cosa.

Producto.- (Del Latín Productus).- Caudal que se obtiene - de una cosa que se vende, se arrienda o explota.

Desde el punto de vista económico, se dice que el término "Utilidad", significa la sola aptitud real o supuesta de los satisfactores para llenar las necesidades humanas.

En términos económicos la palabra "Utilidad", significa el rendimiento que queda en poder del productor después de deducir sueldos y salarios, rentas, el costo de los materiales consumidos y del capital fijo amortizado, los intereses normales sobre el capital propio o ajeno y una cantidad suficiente para cubrir cualquier riesgo.

También se dice que la "Utilidad", es un nuevo valor creado por el capital y el trabajo realizado; misma que resulta de la diferencia entre el ingreso total y el costo necesario para producirlo.

Concretamente dentro de la técnica contable, existen diversos significados del término "Utilidad", este significado varía dependiendo del uso que se le dé y por lo general va acompañada de otra palabra, como por ejemplo, a la diferencia entre el producto neto de ventas y el costo de las mismas se le conoce como Utilidad Bruta. Utilidad de Operación, es la utilidad que resulta de las operaciones normales de una empresa con la exclusión de los gastos y productos financieros, etc.

Para efectos contables, entendemos por Utilidad, a la diferencia que resulta entre los ingresos y los costos y gastos que fueren necesarios para realizarlos.

Al referirnos a la Utilidad Contable y Utilidad Fiscal, se adoptan conceptos distintos y no obstante que deberían coincidir, difieren; y difieren principalmente, como se comentó anteriormente por la separación cada vez más marcada entre la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Técnica Contable. --

Así pues en contabilidad el Rendimiento o Beneficio económico al final de un ejercicio se le conoce como "Utilidad Neta"; - mientras que se le denomina "Utilidad Fiscal" a la diferencia del total de los ingresos acumulables obtenidos en un ejercicio, menos las deducciones autorizadas por la Ley.

Concluyendo, la diferencia entre la Utilidad Contable y la Utilidad Fiscal, es que la primera se determina de acuerdo a lineamientos marcados por los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, mientras que para la determinación de la segunda se siguen las reglas señaladas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, razón principal, por lo que en la mayoría de las veces la utilidad contable discrepa de la utilidad fiscal.

## CONCEPTOS QUE CAUSAN PARTIDAS DE IMPUESTOS DIFERIDOS.

Si nos hacemos las siguientes preguntas: ¿Qué utilidad es la que modifica realmente el patrimonio de una empresa?, ¿qué utilidad es la que da efectivamente capacidad contributiva a una compañía? tendríamos que contestar qué es la utilidad contable, porque precisamente los lineamientos o principios que la rigen tienen esa finalidad, en tanto que la utilidad fiscal está afectada, como -- menciono posteriormente, por otras causas que distorsionan esa meta.

Es por lo anterior, que es fundamental lograr que la utilidad --- fiscal se asemeje lo más posible a la utilidad contable.

Sin embargo, la base gravable de una empresa, para efectos fiscales se determina restando de los ingresos acumulables las deducciones autorizadas por la ley. Para fines financieros, la utilidad contable se determina restando de los ingresos, los costos y gastos que le dieron origen, determinados todos ellos, conforme a los Principios de Contabilidad generalmente aceptados.

Para comprender los principales motivos que provocan diferencias entre los resultados contables y fiscales, mencionaré algunas circunstancias legales y de hecho que repercuten sobre los ingresos, costos y gastos, que se reconocen fiscalmente y que el legislador tiene que tomar en cuenta al definir la base gravable de las empresas.

### 1.- Ingresos que ya causaron impuesto.

Para fines financieros o contables los dividendos percibidos son un ingreso porque incrementan la utilidad de la empresa

que los recibe. Aunque fiscalmente también sería válido di--  
cho argumento, los dividendos citados no son ingreso para fi--  
nes del Impuesto Sobre la Renta de la empresa que los cobra,-  
para evitar que se duplique el mismo gravámen sobre dichos --  
dividendos. Sin embargo para cumplir con lo anterior el socio  
o accionista deberá reinvertir el importe de los dividendos -  
en la suscripción y pago del aumento de capital social den --  
tro de la misma sociedad. El mismo tratamiento se sigue, tra--  
tándose de dividendos percibidos en acciones de la misma so -  
ciedad, es decir, en este último caso no se recibe dinero al--  
guno sino es un simple cambio de papel por papel.

Por este motivo en la Ley se indica que los dividendos recibi--  
dos en acciones o en efectivo pero reinvertidos, son ingresos  
disminuibles para determinar el resultado fiscal, provocándo--  
se por lo tanto una discrepancia completamente justificada en  
tre los resultados contables y fiscales.

## 2.- Estimaciones.

Con referencia a las deducciones autorizadas para fines fisca--  
les o de los costos y gastos para fines contables, salvo po -  
cas excepciones, las estimaciones que crean o incrementan con--  
tablemente las empresas, no son deducibles para fines fiscales.

Estas estimaciones que se crean o incrementan con cargo a los--  
costos y gastos y que se reflejan en una cuenta complementaria  
de activo, como las estimaciones para cuentas de cobro dudoso-  
y para inventarios obsoletos o de lento movimiento; o en cuen--  
ta de pasivo, como las estimaciones para contingencias y para--  
indemnizaciones, significan contablemente un costo o un gasto--  
para la empresa que las crea o incrementa, ya que de acuerdo -  
con el principio de contabilidad conocido como el principio --  
conservador, señala que una pérdida se debe contabilizar en --

cuanto se conoce. Sin embargo, para efectos fiscales, se debe ser cauteloso para la aceptación de costos y gastos derivados de estimaciones cuya cuantía y concepto resultan difíciles de justificar en muchos casos, ya que provienen de apreciaciones meramente subjetivas.

Sobre este punto, la Ley indica que los costos y gastos provenientes de la creación o incremento de dichas estimaciones no surten efectos fiscales; es decir, que no son deducibles. Sin embargo, como no se pretende la eliminación de un costo o un gasto legítimo del contribuyente que lo incurre, se permite que la empresa haga la deducción correspondiente en el ejercicio cuando se realiza el hecho supuesto. En el caso de las estimaciones a que se hicieron referencia, la deducción se haría cuando se cargasen contablemente a las estimaciones las cuentas incobrables canceladas, los inventarios dados de baja, la contingencia sufrida, o las indemnizaciones pagadas.

Esta situación origina también que los resultados contables y fiscales se aparten aún más, tanto en el ejercicio en que se crea la estimación, porque no surte efectos fiscales, como en el ejercicio en que se aplica dicha estimación, porque no afecta los resultados contables pero sí surte efectos fiscales.

Es importante destacar la situación que se produce cuando se cancelan (reversan) las estimaciones por no realizarse los supuestos que le dieron origen: Al cancelarse contablemente la estimación contra cuentas de resultados se aumenta la utilidad contable, provocándose entonces un crédito no gravable para fines del Impuesto Sobre la Renta, ya que si el costo por la creación o incremento de la estimación no fué deducible, es decir, no tuvo efectos fiscales, el crédito a resultados proveniente de la cancelación de la estimación tampoco tendrá repercusiones fiscales y será un crédito no gravable.

Los gastos en que incurre una empresa proveniente de estimaciones son considerados como tales tanto para fines fiscales como contables, existiendo solamente una diferencia en cuanto a la época en que se reconocen, ya que mientras contablemente se reconoce el gasto cuando se incrementa la estimación, por así señalarlo el principio prudencial, fiscalmente se reconoce dicho gasto hasta que se realiza, porque así lo indica la Ley.

Para finalizar solamente indicaré que estas diferencias en tiempo entre el reconocimiento contable de los costos y gastos y las deducciones fiscales han originado en parte el régimen contable de los "Impuestos Diferidos".

### 3.- Principio de Equidad Fiscal.

De los comentarios vertidos en el punto anterior, se puede establecer un principio de equidad en el sentido de que cuando un costo o gasto no fué deducible y posteriormente se recupera o cancela, el ingreso no será acumulable. En cambio un costo o gasto que haya sido deducible, si se recupera o cancela posteriormente, el ingreso será acumulable, ya que significaría, de hecho, que el contribuyente efectuó una deducción que finalmente no existió.

### 4.- Depreciaciones y Amortizaciones.

Por razones de índole práctica, básicamente por su simplicidad de cálculo y facilidad de control por parte de las autoridades, el sistema que contempla la Ley para depreciaciones y amortizaciones es el de línea recta y únicamente se establecen tasas máximas de depreciación para cada tipo de activo fijo.

Contablemente los activos fijos se deprecian de . . . .-

acuerdo con su vida útil estimada, independientemente de lo que señale la ley, lo que origina en muchos casos que el costo o gasto contable por depreciación no coincida con la deducción fiscal por dichos conceptos, lo que también provoca una diferencia entre los resultados contables y fiscales.

#### 5.- Planeación Fiscal.

Existe fiscalmente un principio general de consistencia similar al que rige para fines contables, es decir, cuando se adopta un procedimiento fiscal, éste solo podrá cambiarse con el consentimiento de las autoridades. Así nos encontramos con que si queremos cambiar una tasa de depreciación o amortización tenemos que avisar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP). En ocasiones no es tan sencillo, ya que se requerirá autorización expresa de la SHCP para poder efectuar un cambio. Sin embargo, el camino está definido con reglas y condiciones que, a mi juicio, proporcionan seguridad jurídica al contribuyente para que dentro de los lineamientos que señala la Ley se logre optimizar la carga fiscal que gravita sobre la empresa. Por consiguiente, un contribuyente podrá cambiar un procedimiento que tenga como consecuencia una modificación en sus resultados fiscales, como es el caso de la depreciación, métodos para valuar inventarios, para registrar ventas en abonos, para deducir gastos sobre compras anticipadamente, etc.

#### 6.- Eliminación o Limitación de Deducciones .

Sin atentar contra la voluntad del empresario de efectuar libremente las erogaciones que estime necesarias, el legislador ha considerado prudente limitar ciertos gastos o de plano señalar que no son deducibles. Para ejemplificar esta --

situación mencionaré solamente dos partidas que tienen en forma expresa limitaciones para su deducción.

. Impuestos pagados por cuenta de terceros.- La Ley establece que los impuestos a cargo de terceros que absorbe una empresa no son deducibles; la intención del legislador es de -- que cada contribuyente pague la carga fiscal que le corresponde.

. Arrendamiento de inmuebles.- Para esta deducción se indica en la Ley que las rentas anuales que pague una empresa en exceso del 16% del valor del avalúo del inmueble que arrienda pueden ser rechazadas por las autoridades fiscales, porque el legislador considera que no es razonable pagar rentas superiores.

Los argumentos anteriores no tienen ninguna validez desde el punto de vista contable y nace por lo tanto otra discrepancia entre el resultado contable y fiscal.

De acuerdo con lo antes expuesto, no es posible que la utilidad contable sea exactamente la que sirva de base para la determinación del impuesto, pero como existen relativamente pocas excepciones entre ambas, en términos generales los principios contables y fiscales concuerdan, lo que ocasiona que el legislador se refiera frecuentemente a la contabilidad para controlar las deducciones de las empresas, dando un reconocimiento definitivo a la técnica contable y a la profesión de la contaduría pública. Asimismo desde un punto de vista práctico, la utilidad fiscal para las empresas se determina restando o sumando a la utilidad contable los ingresos no gravados o -- disminuíbles y las partidas que no son deducibles, porque al coincidir en la mayoría de sus principios ambas utilidades, resulta más fácil eliminar del resultado contable las partidas sin efectos fiscales, que llevar ---

registros especiales de todas las operaciones de la empresa, que se operasen únicamente bajo los principios de la ley, para obtener directamente un resultado fiscal.

Sin embargo, donde existe una mayor discrepancia entre los principios contables y fiscales es con relación al principio prudencial, porque al aplicarlo las pérdidas (gastos), se tienen que contabilizar en cuanto se conocen y desde el punto de vista fiscal, la ley, que es cauta al aceptar las deducciones, establece normalmente que dichas pérdidas serán fiscalmente reconocidas hasta que se sufran efectivamente.

**PARTIDAS DE CONCILIACION PERMANENTES Y PARTIDAS DE CONCILIA -**  
**CION TEMPORALES.**

**I.- Partidas de Conciliación Permanentes.**

Las partidas de conciliación entre la utilidad contable y la utilidad fiscal consideradas como "Permanentes", se encuentran constituidas primordialmente por ingresos o gastos que bajo -- las disposiciones actuales de la Ley del Impuesto sobre la Renta, son no gravables o no deducibles en el ejercicio en que se obtuvieron los ingresos, o erogaron los gastos, según corresponda, ni en ejercicios posteriores; es decir que únicamente intervienen en la determinación de la utilidad contable sin tener nunca efecto fiscal.

De acuerdo con el proyecto del Boletín sobre el Tratamiento -- contable del Impuesto sobre la Renta y la Participación del -- personal en las Utilidades, se define a las diferencias permantes como:

"Las diferencias entre la utilidad fiscal o pérdida fiscal y - la utilidad o pérdida antes del Impuesto sobre la Renta, provenientes de transacciones que por su tratamiento fiscal no -- tendrían efecto contrario en años futuros".

Las diferencias permanentes se basan en que determinados ingresos no son gravables para efectos del Impuesto sobre la Renta - y que algunos gastos no son, ni lo serán en lo futuro deducibles.

Como ejemplo de esta clase de partidas podemos mencionar las - siguientes:

1.- Por lo que se refiere a Ingresos:

- a) Los que reciba el contribuyente por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad.
- b) Los ingresos registrados por utilizar para valuar sus acciones el método de participación.
- c) Los que obtenga con motivo de la revaluación de bienes de su activo fijo y de su capital, o de otros conceptos que reflejen el efecto de la inflación en los estados financieros de la sociedad.
- d) Los dividendos recibidos en acciones provenientes de la capitalización de la revaluación de su activo fijo o de conceptos que reflejen el efecto de la inflación.
- e) El importe de los estímulos fiscales otorgados por el Ejecutivo Federal ( v.g. CEPROFIS ).

2.- Por lo que se refiere a Gastos:

A este respecto únicamente mencionaré los más recurrentes:

- a) El Impuesto Sobre la Renta a cargo del contribuyente o el pagado por cuenta de terceros.
- b) La Participación de Utilidades a los Trabajadores.
- c) Las cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social a cargo de los trabajadores, siempre y cuando sean cubiertos por el patrón, excepto las cuotas correspondientes a salarios mínimos.
- d) Los obsequios, atenciones, si estos gastos no están relacionados con la enajenación de productos o la prestación de servicios.

- e) Los gastos de representación.
- f) Las sanciones, multas y recargos.
- g) El crédito mercantil aún cuando se haya adquirido de terceros.
- h) Los gastos a prorrata en el extranjero.

Como se podrá observar éstas diferencias traen como consecuencia una reducción o un aumento del impuesto que deberá ser reportado en el mismo ejercicio, es decir, que el impuesto que debe pagarse con motivo de la Declaración Anual del Impuesto Sobre la Renta, es el mismo que debe deducirse a la utilidad antes de impuesto para determinar la utilidad neta, y por consiguiente no tienen éstas diferencias una repercusión en ejercicios futuros.

## II.- Partidas de Conciliación Temporales.

Las partidas de conciliación temporales representan ingresos, costos y gastos que para fines del Impuesto Sobre la Renta son reconocidos en periodos diferentes a aquellos en que se registraron contablemente. Estas partidas de conciliación entre la utilidad contable y la utilidad fiscal tendrán su efecto en la determinación del impuesto a pagar, el cuál será compensado en uno o más ejercicios futuros, es decir, que el aumento o disminución de impuestos a pagar tendrá un efecto contrario en ejercicios futuros al del ejercicio en que se originaron éstas diferencias.

El reconocimiento de ciertos ingresos, costos o gastos para fines contables, en épocas diferentes de su reconocimiento -

fiscal, se explica por la diferencia de criterios en las reglas que se siguen para uno y otro objetivo. Mientras que para fines contables se busca cumplir con los Principios de -- Contabilidad Generalmente Aceptados, para efectos fiscales - se cumple con las Disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Esta situación dá lugar a que los ingresos, costos y gastos mencionados, formen parte de un ejercicio del Resultado Contable, pero no del Resultado Fiscal, o viceversa.

Las operaciones que dan origen a las diferencias temporales- pueden ser clasificadas en cuatro tipos:

I.- Ingresos y Ganancias que se incluyen en la Utilidad Fiscal posteriormente al período en que son incluidos en la Utilidad Contable, por ejemplo:

- a) La utilidad bruta obtenida en las ventas en abonos, la -- cual se reconoce para efectos contables en el período en- que se realiza la venta y se declara para efectos fisca - les en el período en que se efectúa la cobranza de los a- bonos. Idéntico procedimiento se sigue para la utilidad - obtenida en operaciones de arrendamiento financiero.
- b) Dividendos o utilidades de compañías subsidiarias acumula- das en un ejercicio anterior al que están gravadas.

Las empresas consideran estas utilidades para efectos con- tables, cuando se consolidan y para efectos fiscales, --- cuando la empresa subsidiaria decreta y realiza su pago.

- c) Utilidad proveniente de la fluctuación de la moneda, re-- gistrada en los estados financieros de un ejercicio, y -- realizada para efectos fiscales en ejercicios posteriores conforme a su vencimiento.

- d) Los ingresos por dividendos distribuidos mediante la entrega de acciones de la misma sociedad, o los que se reinviertan dentro de los treinta días siguientes a su distribución en la suscripción o pago de aumento de capital en la misma sociedad.

Las diferencias que en impuesto ocasionan estas partidas, deben considerarse en el pasivo, ya que se estará pagando un impuesto menor del que corresponde a la utilidad contable.

II.- Gastos o pérdidas que son deducidos para determinar la utilidad contable, por ejemplo:

- a) Los costos por concepto de pensiones y jubilaciones, los cuales son disminuidos en los estados financieros pero no son deducibles para efectos fiscales hasta que se paguen o se efectúen las aportaciones correspondientes.
- b) Los costos estimados de garantía y de contratos de garantía; dichos costos o gastos tienen lugar para fines contables cuando se lleva a cabo la venta y se deducen para efectos fiscales, cuando se efectúa el gasto, cuando se disminuye el pasivo correspondiente.
- c) Reservas para reparación o mantenimiento incluidas en los estados financieros, las cuales no son deducibles para efectos fiscales hasta que se efectúa la erogación correspondiente.
- d) Reservas para cuentas dudosas que no son deducibles para efectos fiscales hasta que las cuentas se convierten en incobrables, de acuerdo con las disposiciones legales al respecto.

- e) Creación o incremento de provisiones por obsolescencia de los inventarios. Estas no son deducibles para fines fiscales hasta que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público autorice la destrucción de los inventarios.
- f) Depreciación de construcciones y equipo, incluida en los estados financieros que excede a los porcentos máximos para efectos fiscales.
- g) Vacaciones, primas vacacionales y otras prestaciones laborales similares que son incluidas en los estados financieros del presente ejercicio, pero que no son deducibles para efectos fiscales hasta que se paguen.
- h) Las pérdidas por concepto de fluctuación de moneda, acumuladas en los estados financieros; ya que para efectos fiscales se les reconoce en el ejercicio conforme se cumpla su exigibilidad o se vayan liquidando.

Al llevarse a cabo el tipo de operaciones que se señalan en este grupo, deberá registrarse el efecto constituyendo un activo por los pagos anticipados de impuesto, ya que resulta mayor al que correspondería a la utilidad contable.

III.- Ingresos o ganancias que se incluyen en la utilidad fiscal antes de ser deducidos para determinar la utilidad contable, por ejemplo:

- a) Rentas cobradas por anticipado que son declaradas para efectos fiscales en el período en que se reciben pero que son diferidas para efectos contables hasta los períodos cuando se devengan.

- b) Las ganancias en inventarios incluidas en operaciones entre compañías, las cuales son diferidas para efectos de consolidación hasta que se realicen a través de ventas a terceros.
- c) Suscripciones que son gravadas en el período en que se reciben, pero son diferidas para efectos contables hasta períodos posteriores cuando se devengan.

Las diferencias de impuestos que ocasionan las partidas de este grupo, deberán considerarse en el activo, ya que el pago relativo se efectúa con anticipación.

IV.- Gastos o Pérdidas que son deducidos para determinar la utilidad fiscal antes de ser deducidos para efectos de determinar la utilidad contable, por ejemplo:

- a) Se utiliza para efectos fiscales un método de depreciación-acelerada, y para efectos contables se aplica el método de línea recta a tasas menores.
- b) Intereses devengados que por su origen pueden capitalizarse en un ejercicio, y serán aplicados a resultados para efectos contables en ejercicios posteriores.
- c) Gastos sobre compras que contablemente se registran en inventarios.
- d) Pérdidas realizadas por fluctuación de la moneda, y capitalizadas para efectos financieros.

Las partidas de este grupo ocasionan un pago menor del impuesto que corresponde a la utilidad contable, por lo que se deberá establecer un pasivo por concepto de "Impuestos Diferidos".

## Amortización de Pérdidas fiscales ajustadas.

Las definiciones para la amortización de estas pérdidas, se encuentran contenidas en los Artículos 55, 56 y 57 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

La amortización de la pérdida fiscal ajustada, deberá efectuarse conforme a las siguientes reglas:

- 1.- La pérdida amortizable deberá ser la pérdida fiscal ajustada.
- 2.- La pérdida fiscal ajustada ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse del resultado fiscal del ejercicio inmediato anterior y de la utilidad fiscal ajustada de los cuatro ejercicios siguientes.
- 3.- Cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal de otros ejercicios, pudiendo haberlo hecho, perderá el derecho de hacerlo en ejercicios posteriores hasta por la cantidad que hubiera podido haberlo efectuado.

El derecho para disminuir pérdidas es del propio contribuyente que las sufra y no podrá ser transmitido a otra persona, ni como consecuencia de fusión. En los casos de fusión, la sociedad sólo podrá disminuir su pérdida fiscal ajustada pendiente al momento de la fusión con cargo a utilidades fiscales correspondiente a la explotación de los mismos giros en los que se produjo la pérdida.

Las pérdidas de operación que se compensan con utilidades futuras ocasionan en el ejercicio en que se llevan a cabo dichas compensaciones, una diferencia entre la utilidad contable y la utilidad fiscal, ésta diferencia provocará como con-

secuencia lógica, una disminución en el Impuesto sobre la Renta a pagar, por consiguiente se crea un activo contingente, - generalmente, dichos activos contingentes no son reconocidos en la contabilidad en el año en que ocurre la pérdida, ya que no existe certeza de que se pueda llegar a obtener la reduc-ción del Impuesto sobre la Renta en ejercicios futuros. Sin - embargo, podrían existir casos en los cuales se registre sienpre y cuando la reducción estuviera asegurada más allá de --- cualquier duda razonable, contándose con bases fuertes para - suponer que se logrará tal compensación contra utilidades se-guras en el futuro.

Este caso se presentaría cuando;

a) La pérdida resulte de una causa identificada, aislada y no recurrente, y la compañía hubiera tenido utilidades en ejercicios anteriores.

b) Las utilidades fiscales futuras que ocurran en el periodo en que esta pérdida deba ser aplicada, sean completamente se-guras y lo suficientemente importantes para compensar la pér-dida ocurrida.

De acuerdo a lo anterior podemos decir que para la contabili-zación de la disminución en el Impuesto sobre la Renta de e - ejercicios futuros se pueden seguir dos caminos:

PRIMERO.- Considerar un activo en el ejercicio en que se su-fre la pérdida por el importe del impuesto que corresponda de terminarse, el cual se disminuirá en ejercicios futuros, cuando realmente se conozca dicho impuesto.

SEGUNDO.- Reconocer el ahorro del impuesto, hasta el momento en que realmente se obtenga éste, es decir en el ejercicio en

que se lleve a cabo la amortización de la pérdida y consecuentemente la disminución del impuesto.

Lo más recomendable es seguir la segunda postura, la cual vade acuerdo con el criterio prudencial, en virtud de que se registrará el ahorro del impuesto una vez que éste es conocidoy para tal efecto, deberá mostrarse en el estado de resultados como una partida extraordinaria en un renglón especial.

Una razón más para seguir la segunda opción, es la de que uno de los objetivos fundamentales de los Impuestos Diferidos, es la de asignar el Impuesto Sobre la Renta al período que le corresponde. Así mismo, debemos tener presente que el ImpuestoSobre la Renta se genera cuando se logran utilidades y en la primera opción, se estaría registrando un impuesto que no hasido causado.

## C A P I T U L O   I I I

### METODOS EXISTENTES PARA EL REGISTRO CONTABLE DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS.

- 1.- REGISTRO CONTABLE BAJO EL METODO DE PASIVO O PAGO ANTICIPADO.
  
- 2.- REGISTRO CONTABLE BAJO EL METODO DIFERIDO.
  
- 3.- REGISTRO CONTABLE BAJO EL METODO DEL EFECTO NETO.
  
- 4.- CASOS PRACTICOS.
  
- 5.- METODOS DE APLICACION PRACTICA DE LA TECNICA DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS.

## C A P I T U L O   I I I

### MÉTODOS EXISTENTES PARA EL REGISTRO CONTABLE DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS.

Existen tres métodos básicos para reconocer los efectos fiscales de las diferencias temporales. De acuerdo al Boletín No. 11 de la Comisión de Principios del Instituto Americano de Contadores Públicos (APB-11) los tres métodos aceptados son los siguientes:

Método de Pasivo.

Método Diferido.

Método del Efecto Neto.

Estos métodos tienen como objetivo común, el presentar en forma adecuada el gasto por concepto de Impuesto Sobre la Renta al período que le corresponde, es decir, tratan de identificar los ingresos de un período, con los gastos y costos relativos al mismo.

### REGISTRO CONTABLE BAJO EL MÉTODO DE PASIVO:

Este método se le conoce con los nombres de "Pago Anticipado" o "Método de Obligación", dado que los importes a diferir los considera como:

I.- Un pasivo por el impuesto no liquidado en el ejercicio en curso, el cual ha de ser liquidado en ejercicios futuros; esta obligación se desprende de la contabilización de ingresos con anterioridad a su causación fiscal; o bien, por gastos que se contabilizarán con posterioridad a su deduc-

ción fiscal. Ejemplos: Ventas en abonos, depreciación acelerada, etc.

II.- Un activo por el impuesto pagado por anticipado, mismo que se habrá de reducir en ejercicios futuros, originado por ingresos gravados con anterioridad a su registro en estados financieros o bien gastos considerados en los estados financieros con anterioridad a su deducción fiscal. Ejemplos: -- Rentas cobradas por anticipado, estimaciones de pasivo, etc

La asignación del Impuesto sobre la Renta entre períodos, bajo el método de pasivo es un procedimiento por medio del cual se registra en el período en curso el Impuesto sobre la Renta que se espera sea pagado sobre la utilidad contable.

El Impuesto sobre la Renta determinado sobre los componentes de la utilidad contable, puede ser calculado a tasas diferentes, dependiendo del período en que los componentes fueron o se espera que sean incorporados a la utilidad para efectos fiscales. La diferencia entre el gasto por concepto del Impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre la Renta a pagar en el período en que se originan las diferencias temporales, representa un pasivo por concepto de impuestos a pagar en el futuro o un activo por impuestos pagados por anticipado.

Las cantidades estimadas de impuestos a pagar en el futuro, así como los impuestos pagados por anticipado, son computados a las tasas impositivas que se espera estén en vigor en los períodos en que las diferencias temporales se han de invertir. Bajo este método los cálculos iniciales son considerados tentativos y están sujetos a futuros ajustes si la tasa impositiva cambia.

En la práctica, las tasas que se utilizan para el registro contable de los Impuestos Diferidos bajo el método de pasivo son las tasas actuales de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues las -

futuras se desconocen, Se utilizan estas tasas en virtud de que este método reconoce la necesidad de hacer los ajustes pertinentes a fin de cada período, si es que hubo variación de tasas.

Para mostrar el procedimiento práctico del método que se comenta, a continuación se ejemplifica brevemente un caso en el que se aprecia el registro contable de los Impuestos Diferidos bajo la aplicación de este método. Ejemplo:

Existen dos empresas iguales, que realizan las mismas operaciones y obtienen los mismos ingresos: La Cía. "A" y la Cía "B". - Ambas deciden comprar equipo de transporte por un importe de 20 millones de pesos. Después de un estudio por parte de los ingenieros y técnicos de las dos empresas, llegan a la conclusión - de que el equipo de transporte adquirido debe ser depreciado a una tasa superior a la permitida por la Ley del Impuesto sobre la Renta; por diversas circunstancias ninguna de las dos empresas presentó aviso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para llevar a cabo la depreciación de una tasa del 25% anual.

Después de una reunión entre los contadores de ambas empresas - donde se comentó sobre las ventajas y desventajas que ofrecía - el reconocimiento de los Impuestos Diferidos; el contador de - la Cía "A", decidió reconocer el efecto de los Impuestos Diferidos en los estados financieros, mientras el contador de la Cía. "B", argumentaba que le resultaba muy complicada su aplicación - por lo que no iba a reconocer dichos efectos.

Las dos empresas obtienen ingresos netos anuales por 100 millones de pesos antes de deducir la depreciación del equipo de transporte, y no reportan partidas de conciliación. La tasa del Impuesto sobre la Renta es del 42%, la tasa máxima de depreciación fiscal es del 20% anual.

( Miles de Pesos )

DEL 1º AL 4º EJERCICIO:

- 1 -

Gastos de distribución:	\$ 5,000	Gastos de distribución:	\$ 5,000
(Cuenta de resultados deudora)			
Depreciación acumulada de Equipo de Transporte.	\$ 5,000	Depreciación acumulada de Equipo de Transporte.	\$ 5,000
(Cuenta complementaria de Activo)			

Aplicación a Resultados del Ejercicio por la Depreciación del Equipo de Transporte.

- 2 -

Provisión para el Impuesto sobre la Renta.	\$ 39,900	Provisión para el Impuesto sobre la Renta.	\$ 40,320
(Cuenta de resultados deudora)			
Impuesto sobre la renta pagado por anticipado.	\$ 420		
(Cuenta de Activo no Circulante)			
Impuesto sobre la Renta por pagar.	\$ 40,320	Impuesto sobre la Renta por pagar.	\$ 40,320
(Cuenta de Pasivo Circulante)			

Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio y registro del impuesto diferido por \$1,000 no deducible, por exceso de la depreciación contable sobre la depreciación fiscal que no corresponde aplicarlo al presente ejercicio.

5º EJERCICIO.

- 1 -

Provisión para el Impuesto sobre la Renta. \$ 42,000  
 (Cuenta de resultados deudora).

Provisión para el Impuesto sobre la Renta. \$ 40,320

Impuesto sobre la Renta pagado por anticipado.  
 (Cuenta de Activo no circulante) \$ 1,680

Impuesto sobre la Renta por pagar. \$40,320

Impuesto sobre la Renta por pagar. \$ 40,320

Impuesto sobre la Renta correspondiente al Quinto Ejercicio y aplicación del Impuesto Diferido creado en los ejercicios del 1ro. al 4to., ya que en el actual ejercicio son deducibles los 4,000 de exceso de depreciación contable en los cuatro ejercicios anteriores.

Como se podrá observar la aplicación del Método del Impuesto sobre la Renta Diferido, se efectúa afectando el Activo o Pasivo, según sea el caso, de tal forma que no distorsione los resultados del ejercicio, ya que el gasto por el impuesto sobre la renta en el caso de la Cía. "A", ha sido adecuadamente asignado a la utilidad contable de cada período.

A continuación se presenta un Estado de Resultados comparativo con la resolución bajo el Método de Pasivo, en el cual se podrá apreciar el efecto en impuestos y la Utilidad neta en una empresa que sí reconoce los impuestos diferidos y otra que no los reconoció.

DEL 1<sup>a</sup> AL 4<sup>a</sup> EJERCICIO.

DEL 5<sup>a</sup> EJERCICIO.

ESTADO DE RESULTADOS.

( Miles de Pesos )

	<u>A</u>	<u>B</u>	<u>A</u>	<u>B</u>
Ingresos menos Gastos:	\$ 100,000	\$ 100,000	\$ 100,000	\$ 100,000
Menos:				
Gastos de Distribución:	<u>5,000</u>	<u>5,000</u>	<u>---</u>	<u>---</u>
Utilidad Antes de Impuestos:	\$ 95,000	\$ 95,000	\$ 100,000	\$ 100,000
Menos:				
Provisión para Impuesto sobre la Renta:	<u>39,900 (1)</u>	<u>40,320</u>	<u>42,000 (1)</u>	<u>40,320</u>
Utilidad Neta:	\$ 55,100 -----	\$ 54,680 -----	\$ 58,000 -----	\$ 59,680 -----

(1) 42% Sobre la Utilidad antes de impuestos.

Concluyendo, bajo el Método de Pasivo, los efectos de las di-ferencias temporales están orientados hacia las cuentas del - balance General, cuyo costo se calcula con base en el importe que se espera tener que pagar, el cual está sujeto a posibles modificaciones por cambios en las tasas impositivas de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

## REGISTRO CONTABLE BAJO EL METODO DIFERIDO.

El Método Diferido también se denomina "Método del cargo y crédito Diferido", en virtud de que considera los efectos de las diferencias temporales como un:

**Cargo Diferido.**- Cuando un ingreso es gravado con posterioridad al período en el que fué considerado en los estados financieros y gastos o pérdidas que afectan los resultados contables antes que los fiscales. Y

**Crédito Diferido.**- Cuando un gasto es deducido para propósitos fiscales con anticipación contable o si un ingreso es registrado para propósitos contables antes de ser gravado.

La asignación del Impuesto sobre la Renta entre períodos bajo el Método Diferido es un procedimiento por medio del cual los efectos fiscales de las diferencias temporales se difieren y se asignan al cargo por concepto del Impuesto sobre la Renta de los períodos futuros cuando se invierten las diferencias temporales. Por este método son identificables los efectos de las diferencias temporales sobre la utilidad del período en que dichas diferencias se originaron.

Los Impuestos Diferidos se determinan aplicando las tasas de impuesto vigentes en el período en que se originaron las diferencias temporales y no se ajustan para reflejar cambios posteriores en las tasas ni por la imposición de nuevos impuestos.

Los efectos fiscales de partidas temporales que reduzcan los impuestos a pagar en el período, son presentados en el Balance General como créditos fiscales diferidos; los efectos fiscales de partidas temporales que aumentan los impuestos a pagar en el período, son presentados en el Balance General como cargos fiscales diferidos.

Dichos créditos y cargos fiscales diferidos son amortizados - en periodos futuros contra el gasto por concepto del Impuesto sobre la Renta, cuando se invierten las diferencias temporales.

El método Diferido puede ser aplicado a cada partida temporal por separado o si son similares pueden ser agrupadas para este fin. En caso de agrupar partidas similares, las diferencias originadas o invertidas pueden ser consideradas por separado ó pueden ser combinadas.

Para una mejor comprensión de este método, a continuación se desarrolla el mismo ejemplo presentado en el Método de Pasivo, únicamente con la variante de que la tasa de depreciación presentada por los técnicos de las empresas citadas es del 10% inferior a la tasa máxima autorizada por la Ley del Impuesto sobre la Renta. Para tal efecto los contadores de las dos empresas decidieron depreciar el equipo de transporte adquirido al 10% anual para efectos contables, y 20% para efectos fiscales.

El registro contable se llevó a cabo de la siguiente manera:

CIA. "A"

CIA. "B"

( Miles de Pesos )

DEL 1<sup>a</sup> AL 10<sup>a</sup> EJERCICIO.

- 1 -

Gastos de Distribución: \$ 2,000

Gastos de Distribución: \$ 2,000

Depreciación Acumulada-  
de Equipo de Transporte. \$ 2,000

Depreciación Acumulada-  
de Equipo de Transporte. \$ 2,000

Aplicación a Resultados del Ejercicio, por la Deprecia-  
ción del Equipo de Transporte.

( Miles de Pesos )

DEL 1<sup>a</sup> AL 5<sup>a</sup> EJERCICIO:

- 2 -

Provisión para el Im - \$ 41,160  
 puesto Sobre la Renta.

Provisión para el Im  
 puesto sobre la Renta. \$ 40,320

Del Ejercicio: \$ 40,320

Diferido: 840

Impuesto Sobre la Renta

Diferido. \$ 840

(Cuenta de Pasivo no Cir  
 culante)

Impuesto Sobre la Renta  
 por Pagar. \$ 40,320

Impuesto Sobre la Renta  
 por Pagar. \$40,320

Registro del Impuesto Sobre la Renta del Ejercicio y del Cré  
 dito Diferido, originado por la diferencia de \$2,000 de exce  
 so de la depreciación fiscal sobre la depreciación contable.

- 67 -

CIA. "A"

CIA. "B"

( Miles de Pesos )

DEL 6<sup>a</sup> AL 10<sup>a</sup> EJERCICIO:

- 3 -

provisión para el Impues  
to Sobre la Renta: \$ 41,160

Provisión para el Im -  
puesto Sobre la Renta: \$ 42,000

Del Ejercicio: \$ 42,000

Diferido: (840)

Impuesto Sobre la Renta

Diferido: 840

(Cuenta de Pasivo no -  
Circulante)

Impuesto sobre la Renta  
por Pagar. \$ 42,000

Impuesto Sobre la Ren  
ta por Pagar: \$ 42,000

Registro del Impuesto sobre la Renta del Ejercicio y Amorti  
zación del Impuesto sobre la Renta Diferido sobre los -----  
\$2,000 de depreciación contable la cual ya no tiene ningún-  
efecto fiscal.

Ahora bien, en seguida se presenta el estado de resultados, en el cual vamos a observar los efectos en las provisiones del im puesto sobre la renta y la utilidad neta de la empresa que sí-reconoció los impuestos diferidos y la otra que no los recono-ció.

DEL 1ª AL 5ª EJERCICIO:DEL 6ª AL 10ª EJERCICIO:CIA. "A"CIA. "B"CIA. "A"CIA. "B"ESTADO DE RESULTADOS.

( Miles de Pesos )

Ingresos menos gastos.	\$ 100,000	\$ 100,000	\$ 100,000	\$ 100,000
Menos:				
Gastos de distribución.	<u>2,000</u>	<u>2,000</u>	<u>2,000</u>	<u>2,000</u>
Utilidad Antes de Impuestos:	\$ 98,000	\$ 98,000	\$ 98,000	\$ 98,000
Menos:				
Provisión para Impuesto so-				
bre la Renta.				
Del Ejercicio.	40,320	40,320	42,000	42,000
Diferido.	<u>840</u>	<u>          </u>	<u>(840)</u>	<u>          </u>
NETO.	41,160 (1)		41,160 (1)	
UTILIDAD NETA.	\$ <u>56,840</u>	\$ <u>57,680</u>	\$ <u>56,840</u>	\$ <u>56,000</u>

(1) 42% sobre la utilidad antes de impuestos.

Concluyendo, bajo el Método Diferido, el efecto de las diferencias temporales está orientado a presentarse en las cuentas de resultados y se determina el costo o beneficio fiscal de las diferencias temporales con base en las tasas impositivas vigentes en el momento en que se origina dicha diferencia y bajo este sistema no se permiten ajustes posteriores por el cambio de las tasas impositivas de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

## REGISTRO CONTABLE BAJO EL METODO DEL EFECTO NETO.

La asignación del Impuesto sobre la Renta entre periodos bajo el Método del Efecto Neto, es un procedimiento por medio del cual las diferencias temporales que dieron origen al diferimiento del impuesto son objeto de ajustes directos; de tal manera que el gasto por concepto de Impuesto sobre la Renta se encuentra directamente vinculado con las partidas que determinaron su incremento o disminución.

Al ajustar los cargos y créditos a resultados, así como los relativos a activos o pasivos por el efecto producido por las diferencias temporales en el Impuesto sobre la Renta, se logra hacer coincidir el gasto por concepto de Impuesto sobre la Renta para efectos contables con el importe del Impuesto sobre la Renta que tendrá que presentarse en la declaración anual; podrá presentarse el caso en que estas cantidades no coincidan por modificación en las tarifas impositivas de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en virtud de que los ajustes a las diferencias temporales fueron hechos con base en las tasas de impuesto vigentes en el período en que surgieron éstas.

Al igual que en los dos métodos anteriores, para una mejor ilustración de este método, a continuación presento un ejemplo en el cual se podrá observar su contabilización y los resultados a que se llegaría mediante su aplicación.

La Compañía XY, S.A., ha decidido crear una provisión para cuentas de cobro dudoso por 15 millones de pesos, en virtud de que ha tenido muchos problemas para la recuperación de ciertas cuentas de su cartera en el primer año de operaciones. A mediados del segundo año, la empresa XY, S.A., recibe una carta de sus abogados en la cual le notifican a la empresa la

cm

posibilidad práctica de cobro de las cuentas de sus clientes morosos. Los ingresos anuales de ésta empresa son de 100 millones de pesos, una vez deducidos otros gastos excepto la -- provisión para cuentas de cobro dudoso.

El registro contable se deberá llevar a cabo de la siguiente manera:

BAJO EL METODO DEL EFECTO NETO.

SIN IMPUESTOS DIFERIDOS.

PRIMER EJERCICIO.

- 1 -

Gastos de Venta: \$ 8,700  
(Cuenta de Resultados  
Deudora).

Estimación para cuentas  
de cobro dudoso: \$ 8,700  
(Cuenta complementaria  
de activo circulante).

Registro de la provisión para cuentas de--  
cobro dudoso a su Efecto Neto de Impuestos.  
(100-42 = 58; 58% X 15,000 = 8,700 )

Gastos de Venta: \$ 15,000

Estimación para cuentas de  
cobro dudoso: \$ 15,000

Registro de la provisión para cuentas de cobro  
dudoso.

- 2 -

Provisión para el Im -  
puesto sobre la Renta. \$ 42,000

Impuesto sobre la Ren  
ta por Pagar. \$ 42,000

Provisión para el Im -  
puesto sobre la Renta. \$ 42,000

Impuesto sobre la Ren  
ta por Pagar. \$ 42,000

Provisión del Impuesto sobre la Renta del presente Ejercicio (100,000 X 42%)

BAJO EL METODO DEL EFECTO NETO.

SIN IMPUESTOS DIFERIDOS.

SEGUNDO EJERCICIO:

- 1 -

Gastos de Venta.       \$ 6,300

Estimación para cuentas de cobro dudoso.   \$ 8,700

Cuentas por Cobrar.                       \$ 15,000

Estimación para cuentas de cobro dudoso.   \$ 15,000

Cuentas por Cobrar.                       \$ 15,000

Cancelación de las cuentas por cobrar por imposibilidad práctica de cobro.

- 2 -

Provisión para el Impuesto sobre la Renta.   \$ 35,700

Impuesto sobre la Renta por Pagar.               \$ 35,700

Provisión para el Impuesto sobre la Renta.   \$ 35,700

Impuesto sobre la Renta por Pagar.               \$ 35,700

Provisión del Impuesto sobre la Renta del presente Ejercicio.

( 100,000 - 15,000 = 85,000 X 42% = 35,700 )

De esta forma quedaría registrado el efecto de los \$15,000 de la provisión de cuentas de cobro dudoso bajo el método del Efecto Neto. Ahora veamos cual sería su estado de resultados - comparándolo con las utilidades que se obtendrían sin la aplicación de los Impuestos Diferidos.

- 75 -

PRIMER EJERCICIO.

SEGUNDO EJERCICIO.

ESTADO DE RESULTADOS.

	<u>Bajo el Método-</u> <u>del Efecto Neto.</u>	<u>Sin Impuestos</u> <u>Diferidos.</u>	<u>Bajo el Método</u> <u>del Efecto Neto.</u>	<u>Sin Impuestos</u> <u>Diferidos.</u>
Ingresos menos gastos.	\$ 100,000	\$ 100,000	\$ 100,000	\$ 100,000
Menos:				
Gastos de Venta.	<u>8,700</u>	<u>15,000</u>	<u>6,300</u>	<u>          </u>
Utilidad Antes de Impuestos.	\$ 91,300	\$ 85,000	\$ 93,700	\$ 100,000
Menos:				
Provisión para el Impuesto sobre la Renta.	<u>42,000</u>	<u>42,000</u>	<u>35,700</u>	<u>35,700</u>
UTILIDAD NETA:	<u>\$ 49,300</u> <u>*****</u>	<u>\$ 43,000</u> <u>*****</u>	<u>\$ 58,000</u> <u>*****</u>	<u>\$ 64,300</u> <u>*****</u>

Como se podrá observar, el efecto de las partidas temporales que dieron origen al diferimiento del impuesto bajo el Método del Efecto Neto queda en cierto modo perdido en el Balance General y en el Estado de Resultados, ya que las cuentas afectadas se presentan neteadas.

La valuación del activo y pasivo es la teoría que respalda la aplicación de este método, ya que presupone que las diferencias temporales ocasionan la creación de un activo, pasivo, aumento o disminución de ingresos y gastos; las cuales en ejercicios futuros aumentarán o disminuirán las fuentes que le dieron origen.

Una práctica acostumbrada al implantar este método es el de utilizar notas en los estados financieros, explicando los importes de las partidas que se encuentran neteadas, tanto en el Balance General como en el Estado de Resultados y Utilidades Retenidas, con la finalidad de que los lectores de los mismos, tengan en cuenta lo anteriormente indicado.

Es conveniente que al adoptarse la técnica de los Impuestos Diferidos se lleven ciertos controles por medio de los cuales se pueda asegurar un buen manejo de los mismos.

Estos controles deberán contener cuando menos la siguiente información:

- 1) Fecha de la operación que dió origen al Impuesto Diferido.
- 2) Una descripción breve de la operación.
- 3) El importe de la partida.
- 4) Tasa fiscal que representa el efecto.
- 5) Importe del Impuesto Diferido acumulado. Y
- 6) Fecha en que se aplicarán dichos Impuestos Diferidos.

Para la implantación de la técnica de los Impuestos Diferidos en una empresa que pretende reconocerlos por primera vez y que ha -

tenido partidas de conciliación por Diferencias Temporales en e-  
jercicios anteriores, podrá seguir cualquiera de las dos siguien  
tes alternativas:

I.- Reconocer los efectos de los impuestos diferidos únicamente-  
sobre las partidas de importancia, partiendo de un período -  
razonable de años anteriores.

II. Reconocer los efectos de los impuestos diferidos partiendo -  
de un ejercicio e ignorar el pasado.

Ahora bien, podemos concluir que los tres métodos persiguen el -  
mismo fin, que es el de reconocer el gasto periódico por concep-  
to de Impuesto sobre la Renta que realmente le corresponda al pe-  
ríodo sobre la utilidad contable antes de impuestos y la única -  
diferencia es que en el Método Diferido y el del Efecto Neto, no  
se reconoce el efecto por los cambios de las tarifas impositivas  
de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mientras que en el Método  
de Pasivo en el caso de cambios en la tarifa del Impuesto sobre-  
la Renta, los efectos se reconocen de inmediato.

## MÉTODOS DE APLICACION PRACTICA DE LA TECNICA DE IMPUESTOS

### DIFERIDOS.

La técnica del Impuesto sobre la Renta ( I.S.R. ) y la participación a los trabajadores en las utilidades ( PTU ) diferidos se puede definir como el procedimiento de contabilidad mediante el cual se logra aplicar el I.S.R. y P.T.U. al período que corresponde. Esta técnica surge como consecuencia de las diferencias entre el resultado contable y el fiscal, determinando este último de acuerdo con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y el primero de conformidad con principios de contabilidad.

En la práctica pueden presentarse dos variantes para el control del I.S.R. y P.T.U. diferidos.

- 1) En empresas que adoptaron la técnica desde su inicio de operación.

Si se trata de estas empresas que desde su iniciación de operaciones decidieron adoptar la técnica del diferido no se visualiza problema alguno, ya que el efecto del impuesto y participación diferido provocado por las diferencias de tiempo, afectan solamente los resultados y situación financiera del ejercicio en curso y, en su caso, ejercicios posteriores.

- 2) En empresas en marcha.

Si se trata de una empresa en la que después de varios ejercicios de venir operando, se toma la decisión de controlar el I.S.R. y P.T.U. diferidos ( caso común que se da en la práctica ) se presenta el problema de: ¿ Cómo controlar los impuestos diferidos correspondientes al período de su implantación en el caso de que existieran partidas temporales de ejercicios anteriores que se reversaran en el mismo período, y otras que se reversaran en los períodos subsecuentes?

Para responder la pregunta anterior, existen dos alternativas - dentro del Método Diferido, éstas son:

**Método Prospectivo Y Método Retroactivo.**

**Método Prospectivo.**- Para aplicar el Método Prospectivo, se calculará el impuesto diferido sobre las diferencias temporales -- que surjan en la conciliación entre el Resultado Contable y el Resultado Fiscal en el período en que se implante la Técnica de Impuestos Diferidos, registrando dichos impuestos en el período, y a su vez cuando se reversen partidas temporales de períodos anteriores, estas partidas se considerarán como partidas extraordinarias en el período en que dicha reversión se produzca.

**Método Retroactivo.**- Para aplicar el Método Retroactivo, se procederá a hacer un análisis de las conciliaciones entre los Resultados Contables y los Resultados Fiscales de períodos anteriores, cuyo número estará sujeto a las partidas temporales registradas en ellos que aún no se hayan reversado, con el fin de detectar las partidas temporales que puedan afectar al período de implantación de la técnica de Impuestos Diferidos o a períodos futuros, y con base en las mismas modificar, evidentemente con la decisión de la administración de la empresa, resultados contables de ejercicios anteriores y ajustar éstos para que la comparabilidad de los estados financieros no se altere al aplicar en el período la técnica de Impuestos Diferidos.

Si no se emplea el Método Retroactivo, se deberá incluir en las notas a los estados financieros el efecto producido por la aplicación del Impuesto Diferido, sólo al último período, y una salvedad en la opinión del contador público independiente relativa a la inconsistencia en el registro del mismo Impuesto Diferido y además en otra nota a los estados financieros se incluirán -- las bases de cálculo del Impuesto Diferido.

Sí se emplea el Método Retroactivo, los estados financieros serán comparables y no habrá ninguna salvedad en la opinión del contador público independiente, sino sólo una nota aclaratoria al cambio de la cual mencionará que está de acuerdo con dicho cambio, puesto que las bases de registro del Impuesto Diferido serán consistentes, después de registrar en forma retroactiva el efecto en impuestos correspondiente a periodos anteriores, y sólo pondrá en una nota a los estados financieros las bases de cálculo del Impuesto Diferido.

Para mostrar lo antes explicado, a continuación se incluye el siguiente ejemplo:

La Compañía ABC, S.A., que inició operaciones el 1<sup>a</sup> de enero de 1982, decide que en el año que terminó el 31 de diciembre de -- 1984, se incluya en sus libros el control del Impuesto sobre la Renta mediante la técnica de impuestos diferidos, para lo cual obtiene la siguiente información:

ESTADO DE RESULTADOS POR:	<u>1984</u>	<u>1983</u>	<u>1982</u>
<b>INGRESOS:</b>			
Ventas Netas.	\$ 19,000	19,000	\$ 10,000
Intereses.	3,066	1,771	500
Utilidad en Cambios.	17		
<b>TOTAL:</b>	<b>\$ 22,083</b>	<b>\$20,771</b>	<b>\$ 10,500</b>
<b>COSTOS Y GASTOS:</b>			
Costo de lo vendido.	\$ 11,500	\$ 8,000	\$ 5,500
Gastos de Venta y Administración.	4,000	2,947	3,000
pérdida en Cambios.	(17)	3,824	10,000
<b>TOTAL:</b>	<b>\$ 15,483</b>	<b>\$14,771</b>	<b>\$ 18,500</b>

	<u>1984</u>	<u>1983</u>	<u>1982</u>
UTILIDAD (PERDIDA) ANTES DE PROVISION PARA I.S.R.	\$ 6,600	\$ 6,000	\$ (8,000)
PROVISION PARA I.S.R. (1)	832	4,685	1,500
UTILIDAD (PERDIDA) META.	\$ 5,768	\$ 1,315	\$ (9,500)

(1) Incluye 42% de Impuesto sobre la Renta y 8% de Participación a los trabajadores en las utilidades.

**INFORMACION ADICIONAL:**

a) Análisis del movimiento de las estimaciones para:

	<u>SALDOS DE COBRO</u> <u>DUDOSO.</u>	<u>HONORARIOS</u> <u>PROFESIONALES.</u>
Saldos al 1 <sup>a</sup> de enero de 1983.	- 0 -	- 0 -
Incrementos.	\$ 500	\$ 600
Cancelaciones.	- 0 -	- 0 -
Saldos al 31 de diciembre de 1983.	500	600
Incrementos.	1,000	200
Cancelaciones.	(600)	(500)
Saldos al 31 de diciembre de 1984.	\$ 900	\$ 300

b) Depreciación de Activo Fijo:

<u>Año</u>	<u>Saldo de la Inversión</u> <u>en Activo Fijo.</u>	<u>Depreciación</u>	
		<u>Contable: 20%</u>	<u>Fiscal 10%</u>
1982	\$ 10,000	\$ 2,000	\$ 1,000
1983	10,000	2,000	1,000
1984	10,000	2,000	1,000

**c) Pérdida en Cambios:**

La Pérdida en Cambios proviene de un préstamo otorgado por un banco del extranjero por \$ 1,336,900. Francos concertados en Julio de 1982 a \$ 12.50 por franco, pagadero en tres exhibiciones como sigue:

<u>FECHA.</u>	<u>FRANCOS.</u>
Octubre de 1983	193,424
Octubre de 1984	581,959
Octubre de 1985	561,517

El tipo de cambio del peso mexicano en relación al franco se -- muestra a continuación:

<u>FECHA.</u>	<u>TIPO DE CAMBIO.</u>
Julio de 1982	\$ 12.50
Diciembre de 1982	19.98
Octubre de 1983	22.84
Diciembre de 1983	22.84
Octubre de 1984	22.81
Diciembre de 1984	22.81

DETERMINACION DE LA PERDIDA EN CAMBIOS  
AL 31 DE DICIEMBRE DE 1982, 1983 y 1984.

CONCEPTO.	FRANCOS (A)	REGISTRO	TIPO DE CAMBIO		PERDIDA(A) REALIZADA	x (B) NO REALIZADA	REGISTRADA AÑO ANTER. (PERDIDA) UTILIDAD.	RESULTADOS DEL AÑO. (PERDIDA) UTILIDAD.
			PAGO O CIERRE	DIFERENCIA (B)				
-----MILES DE PESOS -----								
Préstamo en Julio de 1982.....	\$1,336,900	12.50	19.98	7.48		<u>\$ 10,000</u>		<u>\$ 10,000</u>
Pago en 1983.....	193,424	12.50	22.84	10.34	\$ 2,000		\$ (1,447)	553
Revaluación del saldo de 1983.....	1,113,476	12.50	22.84	10.34		11,824	(8,553)	3,271
<b>Total de 1983.....</b>					<b>\$ 2,000</b>	<b>\$ 11,824</b>	<b>\$ 10,000</b>	<b>\$ 3,824</b>
<hr/>								
Pago en 1984.....	581,959	12.50	22.81	10.31	\$ 6,000		\$ (6,017)	(17)
Revaluación del saldo de 1984.....	561,517	12.50	22.81	10.31		\$ 5,789	5,806	(17)
<b>Total de 1984.....</b>					<b>\$ 6,000</b>	<b>\$ 5,789</b>	<b>\$ 11,823</b>	<b>\$ (34)</b>

**CONCILIACION ENTRE LA UTILIDAD (PERDIDA)  
CONTABLE Y EL RESULTADO FISCAL POR: ....**

	<u>1984</u>	<u>1983</u>	<u>1982</u>
Utilidad (Pérdida) antes de Provisión pa ra Impuesto sobre la Renta.	\$ 6,600	\$ 6,000	\$ (8,000)

**MAS.**

**Partidas No Deducibles:**

**Incremento a las Estimaciones para:**

Saldos de cobro dudoso.	1,000	500	
Honorarios Profesionales.	200	600	
Pérdida en Cambios No Realizada.	(17)	3,271	10,000
Exceso de la Depreciación Contable sobre la Depreciación Fiscal.	1,000	1,000	1,000

---

<b>SUMA:</b>	<b>\$ 2,183</b>	<b>\$ 5,371</b>	<b>\$ 11,000</b>
--------------	-----------------	-----------------	------------------

---

<b>TOTAL:</b>	<b>\$ 8,783</b>	<b>\$ 11,371</b>	<b>\$ 3,000</b>
---------------	-----------------	------------------	-----------------

---

**MENOS:**

**Partidas Deducibles e Ingresos No  
Realizados:**

**Cargo a las Estimaciones para:**

Saldos de cobro dudoso.	600		
Honorarios Profesionales.	500		
Pérdida en cambios realizada.	6,000	2,000	
Utilidad en cambios no realizada.	17		

---

<b>SUMA:</b>	<b>7,119</b>	<b>2,000</b>	
--------------	--------------	--------------	--

---

**RESULTADO FISCAL.**

<b>\$ 1,664</b>	<b>\$ 9,371</b>	<b>\$ 3,000</b>
-----------------	-----------------	-----------------

---

**Provisión para I.S.R. y P.T.U. (50%)**

<b>\$ 832</b>	<b>\$ 4,685</b>	<b>\$ 1,500</b>
---------------	-----------------	-----------------

---

COMPANIA ABC, S.A.

CONTROL DE IMPUESTOS DIFERIDOS.

CONCEPTO.	SALDO AL-- 1 <sup>a</sup> DE ENF-- RO DE 1983.	INCREMEN TOS.	CANCELA CIONES.	SALDOS AL 31/DIC/83	INCREMEN TOS.	CANCELA CIONES.	SALDOS AL 31/DIC/84.
<b>PARTIDAS TEMPORALES:</b>							
Saldos de cobro dudoso.		500		500	\$ 1,000	600	900
Honorarios Profesionales.		600		600	200	500	300
Pérdida en Cambios.	\$ 10,000	\$ 3,824	\$ 2,000	\$ 11,824	(35)	\$ 6,000	\$ 5,789
Diferencia entre Deprecia ción Contable y Fiscal.	1,000	1,000		2,000	1,000		3,000
<b>Total:</b>	<b>\$ 11,000</b>	<b>\$ 5,924</b>	<b>\$ 2,000</b>	<b>\$ 14,924</b>	<b>\$ 2,165</b>	<b>\$ 7,100</b>	<b>\$ 9,989</b>
<b>IMPUESTO DIFERIDO. (inclu ye 42<sup>a</sup> de I.S.R. y 8<sup>a</sup> de P.T.U.)</b>							
Saldos de cobro dudoso		\$ 250		\$ 250	\$ 500	\$ 300	\$ 450
Honorarios Profesionales.		300		300	100	250	150
Pérdida en Cambios.	\$ 5,000	1,912	\$ 1,000	5,912	(18)	3,000	2,894
Diferencia entre Deprecia ción Contable y Fiscal.	500	500		1,000	500		1,500
<b>Total:</b>	<b>\$ 5,500</b>	<b>\$ 2,962</b>	<b>\$ 1,000</b>	<b>\$ 7,462</b>	<b>\$ 1,082</b>	<b>\$ 3,550</b>	<b>\$ 4,994</b>



- , 4 -

Impuestos diferidos.  
(Cuenta de activo circulante)

\$ 18

Provisión para I.S.R.  
(Cuenta de resultados deudora)

\$ 18

Concepto: Para registrar el efecto de impuesto derivado de la reversión de la pérdida en cambios.

- 5 -

Impuestos diferidos.  
(Cuenta de activo no circulante)

\$ 500

Provisión para I.S.R.  
(Cuenta de resultados deudora)

\$ 500

Concepto: Para registrar el efecto de impuesto derivado de la diferencia entre la depreciación contable y la fiscal.

- 6 -

Cargo equivalente a la reducción en impuesto derivado de la aplicación de las siguientes partidas temporales, por las cuales no se registró impuesto diferido. (cuenta de resultados deudora);

\$3,550

Estimación para saldos de cobro dudoso. \$ 300

Honorarios profesionales. 250

Pérdida en cambios. 3, 000

Partida extraordinaria (beneficio fiscal por la aplicación de partidas temporales por las cuales no se registró impuesto diferido) - -  
(Cuenta de resultados acreedora)

\$3,550

Concepto: Para registrar el efecto de impuesto derivado de la reversión en el ejercicio de partidas temporales registradas en períodos anteriores.

- 88 -

## C A P I T U L O   I V

### LOS IMPUESTOS DIFERIDOS Y SU PRESENTACION EN LOS ESTADOS FINAN - CIEROS.

Presentación de los Impuestos Diferidos en el Balance General y en el Estado de Resultados.

El Balance General y el Estado de Resultados sin duda alguna en toda empresa representan los informes financieros elementales, ya que éstos presentan la situación financiera y los resultados obtenidos a una fecha o período determinado.

La finalidad de estos estados financieros es informar a los interesados de la empresa, los derechos y obligaciones de ésta y mostrar los resultados de la administración en la consecución del objetivo social de la misma, es decir, la obtención de utilidades.

Dada la importancia del Balance General y del Estado de Resultados para la administración de las empresas, accionistas, inversionistas, gobierno, trabajadores, instituciones de crédito, proveedores y público en general, cabe destacar que si éstos son preparados correctamente cumplirán con su principal finalidad para con todos los usuarios, ya que en la mayoría de los casos éstos informes financieros sirven de base para la toma de decisiones de los usuarios, resulta indispensable pues que la información contenida en éstos y su proceso de cuantificación hayan cumplido con una serie de requisitos que soporten su utilidad y confiabilidad.

Para que los estados financieros cumplan con su cometido debe -

rán ser formulados con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados y aplicados sobre bases consistentes.

Como ya antes se dijo, siendo el Impuesto sobre la Renta un gasto financiero tan importante para las empresas y que en la mayoría representa un 42% de sus utilidades, éste deberá recibir un tratamiento contable adecuado, presentando el que realmente corresponde al período actual y mostrando aquél que afectará a ejercicios futuros y el proveniente de ejercicios pasados que afecte el ejercicio actual.

#### Presentación en el Balance General.

Las cuentas de activo y pasivo derivadas de la aplicación de la técnica de los Impuestos Diferidos como consecuencia de un pago anticipado o una partida pendiente de liquidar no deberán presentarse compensadas en el Balance General, en virtud de que no son de la misma naturaleza, sino que deben mostrarse en forma independientes.

Ahora bien, la presentación en el Balance General estará sujeta al método aplicado para su contabilización.

La presentación de los Impuestos Diferidos, bajo el Método de Pasivo dependerá de la naturaleza de las diferencias temporales -- que los originaron y su presentación en el Balance General Únicamente podrá ser como un:

- |      |        |   |                   |
|------|--------|---|-------------------|
| I.-  | Activo | { | a) Circulante     |
|      |        |   | b) No Circulante. |
| II.- | Pasivo | { | a) Circulante     |
|      |        |   | b) No Circulante. |

La base para la clasificación de los Impuestos Diferidos en el Balance General podrá ser tomada de la clasificación que se le dió a las cuentas que originaron las diferencias temporales, es decir, si las cuentas que crearon las diferencias temporales son clasificadas en el Balance General dentro del Activo Circulante, los impuestos diferidos resultantes de tales diferencias también deben ser clasificados como un Activo Circulante o bien como un Pasivo Circulante, según sea el caso.

Para poder apreciar de manera más objetiva los efectos de los Impuestos Diferidos en el Balance General presentaremos un caso hipotético en el cual la Compañía ABC, S.A., ha registrado una provisión por concepto de indemnizaciones al personal por: ----- \$ 1,000,000.00 misma que es liquidada en el ejercicio siguiente; ----- como ésta provisión no es deducible fiscalmente o originó una partida por diferencia en tiempo creándose un activo por Impuestos Diferidos.

Los ingresos anuales de esta empresa fueron de \$ 10,000,000.00 y el Impuesto sobre la Renta para el ejercicio en-----el que se creó la provisión para indemnizaciones fué de ----- \$ 4,200,000.00 y en el ejercicio inmediato posterior ----- \$ 3,780,000.00

La presentación en el Balance General del Impuesto sobre la Renta diferido bajo el Método de Pasivo, tomando como base el ejemplo - citado sería de la siguiente forma:

COMPANIA ABC, S. A.

BALANCE GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 1983 Y 1984.

( Miles de Pesos )

METODO DEL PASIVO.

<u>ACTIVO.</u>	<u>1983</u>	<u>1984</u>	<u>PASIVO.</u>	<u>1983</u>	<u>1984</u>
<u>Circulante:</u>			<u>Circulante:</u>		
Efectivo en Caja y Bancos.	\$ 9,250	\$ 7,720	Documentos por pagar a Bancos. (Nota)	\$ 12,200	\$ 9,100
Documentos y cuentas por cobrar.	13,800	12,130	Cuentas por pagar a proveedores.	7,000	9,230
Inventarios.	17,800	19,200	Provisión I.S.R.	4,200	3,780
Impuesto sobre la Renta pagado por anticipado (Nota)	420	--o--	Provisión para el pago de Indemnización al personal (Nota)	1,000	--o--
<b>Total Activo Circulante.</b>	<b>\$ 41,350</b>	<b>\$ 39,050</b>	<b>Total Pasivo Circulante.</b>	<b>\$ 24,400</b>	<b>\$ 22,100</b>
<u>Fijo.</u>			<u>Haber Social: (Nota)</u>		
Inmuebles Maquinaria y Equipo Neto (Nota)	7,620	13,170	Capital Social	15,000	15,000
<u>Otros Activos.</u>			Resultado de Ejercicios Anteriores.	4,610	9,830
Rentas pagadas por anticipado.	260	520	Utilidad del Ejercicio.	5,220	5,800
<b>Total Activo.</b>	<b>\$ 49,230</b>	<b>\$ 52,740</b>	<b>Suma Haber Social.</b>	<b>24,830</b>	<b>30,630</b>
			<b>Suma Pasivo más Haber Soc.</b>	<b>\$ 49,230</b>	<b>\$ 52,740</b>

Como se podrá observar una vez liquidada la provisión para indemnizaciones, los efectos ocasionados por ésta se invierten, quedando el impuesto sobre la Renta pagado por anticipado en ceros.

La presentación de los Impuestos Diferidos en el Balance General - bajo el Método Diferido a diferencia del Método de Pasivo, no está sujeta a la presentación que le asignó a la partida que le dió origen, sino que se va a presentar siempre en el Balance General dentro del rubro de "Otros Activos", cuando se trate de cargos diferidos y en el rubro de "Créditos Diferidos", en el caso contrario.

Al igual que en el Método de Pasivo cuando las diferencias temporales den origen a un cargo diferido o un crédito diferido, estos no podrán ser neteados para su presentación en el Balance General sino que su presentación deberá ser atendiendo a la naturaleza de cada una de las cuentas.

Para efectos prácticos del presente trabajo utilizaremos el mismo caso hipotético presentado en el Método de Pasivo; por lo que el Balance General utilizando el Método Diferido quedaría presentado de la siguiente manera:

BALANCE GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 1983, Y 1984.

( Miles de Pesos )

METODO DIFERIDO.

<u>ACTIVO.</u>	<u>1983</u>	<u>1984</u>	<u>PASIVO.</u>	<u>1983</u>	<u>1984</u>
<u>Circulante.</u>			<u>Circulante.</u>		
Efectivo en Caja y Bancos.	\$ 9,250	\$ 6,720	Documentos por pagar a Bancos	\$ 12,200	\$ 9,100
Documentos y cuentas por - cobrar.	13,880	13,130	Cuentas por pagar a proveedo- res.	7,000	9,230
Inventarios.	17,800	19,200	Provisión I.S.R.	4,200	3,780
			Provisión para el pago de In - demnizaciones al personal (Nota)	1,000	
<b>Total Activo Circulante:</b>	<b>\$ 40,930</b>	<b>\$ 39,050</b>	<b>Total Pasivo Circulante:</b>	<b>\$ 24,400</b>	<b>\$ 22,110</b>
<u>F i j o.</u>			<u>Haber Social: (Nota)</u>		
Inmuebles, Maquinaria y E- quipo Neto (Nota)	7,620	13,170	Capital Social.	15,000	15,000
			Resultado de Ejerc. Anteriores.	4,610	9,830
			Utilidad del Ejercicio.	5,220	5,800
<u>Otros Activos.</u>			<b>Suma Haber Social.</b>	<b>24,830</b>	<b>30,630</b>
I.S.R. Diferido (Nota)	420	---			
Cuentas pagadas por anticipado.	260	520	<b>Suma Pasivo más Haber Soc.</b>	<b>24,830</b>	<b>30,630</b>
<b>Total Activo.</b>	<b>\$ 49,230</b>	<b>\$ 52,740</b>			

Como se podrá observar cuando la contabilización del efecto de las diferencias temporales se efectúa bajo el Método de Diferido, la presentación de los Impuestos Diferidos en el Balance General resulta similar a la forma empleada bajo el Método de Pasivo; pues si el Impuesto sobre la Renta a diferir significa un pago de más, figurará en el Balance como un activo, sólo que será clasificado dentro del rubro de "Otros Activos". Si resulta un pago por realizar, su presentación se hará dentro del rubro de "Créditos Diferidos", - junto con otras cuentas de aplicación similar.

Por lo que se refiere a la presentación de los Impuestos Diferidos bajo el Método del Efecto Neto, no es posible lograr una presentación clara y precisa, ya que al ser absorbido el efecto de las diferencias temporales por concepto del Activo o Pasivo que le dio origen, se pierde la integración del Impuesto Diferido.

Al igual que en el Método Diferido emplearemos el caso hipotético - presentado en el Método de Pasivo, por lo que el Balance sería presentado como sigue:

C O M P A N I A   A B C ,   S . A .

BALANCE GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 1983 Y 1984

<u>A C T I V O .</u>	<u>1983</u>	<u>1984</u>	<u>P A S I V O .</u>	<u>1983</u>	<u>1984</u>
<u>Circulante:</u>			<u>Circulante:</u>		
Efectivo en Caja y Bancos.	\$ 9,250	\$ 7,720	Documentos por pagar a Bancos. (Nota)	\$ 12,200	\$ 9,100
Documentos y cuentas por cobrar.	13,880	12,130	Cuentas por pagar a proveedores	7,000	9,230
Inventarios.	17,800	19,200	Provisión I.S.R.	4,200	3,780
	<hr/>	<hr/>	Provisión para el pago de Indemnizaciones al personal (Deducción \$420.00 del efecto provocado por Impuestos Diferidos (Nota))	580	--0--
Total Activo Circulante:	\$ 40,930	\$ 39,050	Total Pasivo Circulante.	\$ 23,980	\$ 22,110
<u>F i j o .</u>			<u>Haber Social. (Nota)</u>		
Inmuebles, Maquinaria y Equipo Neto (Nota)	7,620	13,170	Capital Social.	15,000	15,000
			Resultado de Ejerc. Anteriores.	4,610	9,830
<u>Otros Activos.</u>			Utilidad del Ejercicio.	5,220	5,800
Rentas pagadas por anticipado.	260	520	Suma Haber Social.	24,830	30,630
Total Activo.	\$ 48,810	\$ 52,740	Suma Pasivo más Haber Soc.	\$ 48,810	\$ 52,740

Independientemente del Método que se utilice para el reconocimiento de los Impuestos Diferidos, resulta necesario una NOTA a los estados financieros que explique cuáles fueron las diferencias -- compensables que originaron el diferimiento del Impuesto sobre la Renta para una mejor interpretación de las cifras presentadas.

#### Presentación en el Estado de Resultados.

Es necesario que el gasto por concepto del Impuesto sobre la Renta sea presentado en el Estado de Resultados como una partida independiente, antes de la utilidad neta del ejercicio, con objeto de facilitar su relación con la utilidad contable.

La presentación de los Impuestos Diferidos en el Estado de Resultados, al igual que su presentación en el Balance General dependerá del método de contabilización que se haya empleado e igualmente resulta necesaria una NOTA aclaratoria, en la cual se explique cómo se originó la diferencia entre el impuesto del ejercicio y el que le corresponde a la utilidad fiscal.

Para lograr una mayor objetividad sobre la presentación de los Impuestos Diferidos en el Estado de Resultados, a continuación presento un caso hipotético, el cual va a ser desarrollado conforme se vayan comentando cada uno de los métodos.

C O M P A Ñ I A   A B C , S . A .

31 De Diciembre de 1984.

( Miles de Pesos )

Utilidad Contable:		\$ 56,450
Más:		
Partidas "Permanentes" de conciliación:		
Multas y Recargos.	\$     67	
Impuestos a cargo de terceros.	183	
Gastos No Deducibles.	<u>607</u>	<u>857</u>
A) (Base para el cálculo del I.S.R., para efectos financieros)		<u>\$ 57,307 (A)</u>
Más:		
Partidas "Temporales" de conciliación:		
Provisión para obsolescencia de inventarios.		620
Depreciación Contable.	\$ 5,420	
Depreciación Fiscal.	<u>(2,710)</u>	2,710
Utilidad en tipos de cambio del ejercicio anterior realizada el presente ejercicio:		4,150
Utilidad en tipos de cambio del ejercicio por realizar:		<u>(3,207)</u>
Total Partidas Temporales.		<u>\$ 4,273</u>
B) Resultado fiscal (Base para cálculo del Impuesto sobre la Renta, para efecto fiscal.		<u>\$ 61,580 (B)</u>

Impuesto sobre la Renta por pagar.  
( 61,580 x 42% )

\$ 25,863

Impuesto sobre la Renta asignado al  
Ejercicio. ( 57,307 x 42% )

\$ 24,069

En el Método de Pasivo la presentación del Impuesto sobre la Renta se lleva a cabo directamente después de la utilidad antes de impuestos, - incluyendo a ésta las partidas permanentes de conciliación. Por lo que utilizando el ejemplo anteriormente citado, su presentación sería la siguiente:

METODO DEL PASIVO.

C O M P A Ñ I A A B C, S. A.

ESTADO DE RESULTADOS.

1<sup>a</sup> de Enero al 31 de Diciembre de 1984.

( Miles de Pesos )

Ventas Netas.		\$ 523,218
Costo de Ventas.		<u>368,070</u>
Utilidad Bruta:		,155,148
Gastos de Operación:		
De Venta.	\$ 62,684	
De Administración.	<u>41,735</u>	<u>104,419</u>
Utilidad de Operación:		\$ 50,729
Otros Gastos y Productos (Neto)		<u>5,721</u>
Utilidad Antes de Impuestos:		56,450
Provisión para I.S.R. ( Ver Nota )		<u>24,069</u>
Utilidad Neta del Año.		\$ 32,381 *****

Como se podrá observar el Impuesto sobre la Renta diferido no se refleja en forma precisa bajo este método, sino debe ser explicado mediante NOTA a los Estados Financieros; los efectos futuros del Impuesto sobre la Renta originados por las diferencias temporales -- son reflejados en el Balance General ya sea como un activo por concepto de Impuesto sobre la Renta pagado por anticipado o bien como un pasivo para impuestos diferidos.

Bajo el Método Diferido, el gasto por Impuesto sobre la Renta también se presenta después de la utilidad antes de impuestos, incluyendo a ésta las partidas de conciliación permanentes, con la variante de que la presentación del Impuesto sobre la Renta es integrado por tres partidas:

- I.- Importe del Impuesto sobre la Renta que deberá pagarse por el ejercicio correspondiente a la utilidad fiscal.
- II.- Más (Menos) el impuesto correspondiente a las partidas compensables del ejercicio cuyo efecto se difiere a ejercicios futuros, y
- III.- Más (Menos) el impuesto diferido formado por diferencias -- compensables de ejercicios anteriores, cuya aplicación corresponda al ejercicio actual.

De acuerdo a lo anterior la presentación del Impuesto sobre la Renta Diferido en el Estado de Resultados, quedaría presentado de la siguiente forma:

METODO DIFERIDO.

COMPANIA, A.B.C, S.A.  
ESTADO DE RESULTADOS.

Del 1<sup>a</sup> de Enero al 31 de Diciembre de 1984  
(Miles de Pesos)

Ventas Netas.		\$ 523,218
Costo de Ventas.		<u>368,070</u>
Utilidad Bruta:		155,148
Gastos de Operación:		
De Venta.	\$ 62,684	
De Administración.	<u>41,735</u>	<u>104,419</u>
Utilidad de Operación:		50,729
Otros Gastos y Productos (neto)		<u>5,721</u>
Utilidad antes de Impuesto:		56,450
Provisión para I.S.R. (Ver Nota)		
I.S.R. del Ejercicio.	25,863	
I.S.R. Diferido a Ejercicios futuros.	(51) (1)	
I.S.R. Diferido de Ejercicios anteriores.	<u>(1,743) (2)</u>	<u>24,069</u>
Utilidad Neta del Año:		\$ <u>32,381</u> -----
Provisión para obsolescencia de inventarios.		620
Diferencia entre la Depreciación contable y fiscal.		2,710
Utilidad en tipos de cambio del Ejercicio por realizar.		<u>(3,207)</u>
Partidas temporales por compensarse a ejercicios futuros:		123
		<u>428</u>
Impuesto sobre la Renta Diferido a Ejercicios futuros:		\$ 51 (1) -----

Utilidad en tipos de cambio del ejercicio anterior realizada en el presente ejercicio.

\$ 4,150  
420  

---

Impuesto sobre la Renta Diferido de ejercicios anteriores.

\$ 1,743 (2)  
\*\*\*\*\*

Al aplicar el Método del Efecto Neto el Impuesto sobre la Renta - Diferido es absorbido directamente en las partidas de ingresos y/o gastos que le dieron origen, razón por la cual no es posible identificarlo a simple vista. Su presentación en el Estado de Resultados al igual que en los dos métodos anteriormente comentados, será independientemente después de la utilidad antes de impuestos y el gasto por Impuesto sobre la Renta presentado será el que corresponda a la utilidad fiscal.

PRESENTACION DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS EN EL ESTADO DE CAMBIOS-  
EN LA SITUACION FINANCIERA.

Tradicionalmente la profesión venía elaborando estados financieros que mostraban los resultados de las operaciones de una entidad por un período determinado y su situación financiera a una fecha dada. Más, sin embargo, el crecimiento y desarrollo de la gran empresa, así como la complejidad que trajo aparejada, creó la necesidad de información adicional la cual debería de reflejar las fuentes y orígenes de los recursos a que acuden las empresas, así como la aplicación o empleo de tales recursos en el mismo período. Como consecuencia y para cubrir esta necesidad de información adicional surgió un nuevo estado financiero el Estado de Cambios en la Situación Financiera.

Cuando surgió este nuevo estado financiero recibió varios nombres, (entre los más comúnmente usados están los de estado de origen y aplicación de fondos, estado de fondos, estado de cambios en la situación financiera), y no nada más esto, sino que su enfoque y presentación variaba uno de otro.

En octubre de 1973, la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos ante la imperiosa necesidad de uniformar el enfoque y presentación de este nuevo estado financiero emitió el Boletín B4- Estado de Cambios en la Situación Financiera, quedando comprendido en los boletines de Principios Relativos a Estados Financieros en general.

En este boletín se establece que, la presentación del estado de cambios en la situación financiera es necesaria y que debe presentarse como información básica al igual que se presentan el Estado de Resultados y el Balance General, para así cumplir con el principio de revelación suficiente, además señala las reglas de observancia general relativas a la preparación y presentación de los elementos que integran el estado de cambios en la situación financiera.

ra, así como para la identificación del origen y aplicación de los recursos.

De acuerdo al Boletín B4, los objetivos del estado de cambios en la situación financiera son:

- I.- Resumir las actividades de una entidad económica en cuanto a financiamiento e inversión, mostrando la generación de recursos provenientes de las operaciones del período.
- II.- Proporcionar información completa sobre los cambios en la situación financiera durante el período.

Para la formulación del estado de cambios en la situación financiera se requiere de un balance comparativo. La diferencia resultante de esta comparación van a constituir lo que conocemos con el nombre de orígenes y aplicaciones de recursos.

Los orígenes de recursos están constituidos por las disminuciones de activos, aumentos de pasivos y aumentos del capital contable. Las aplicaciones de recursos se encuentran representadas por aumentos de activos, disminuciones de pasivos y disminuciones del capital contable.

Partiendo de lo expuesto, el Impuesto sobre la Renta Diferido, deberá presentarse en el estado de cambios en la situación financiera como un origen de recursos ajeno cuando su diferimiento ocasione un pasivo, es decir, si el Impuesto sobre la Renta para efectos contables es mayor que el Impuesto sobre la Renta para efectos fiscales, ante esta situación estaríamos dejando de pagar un impuesto, el cual será compensado en ejercicios futuros y por consiguiente la salida de efectivo por concepto de Impuesto sobre la Renta será menor a la cargada a los resultados por este concepto.

La amortización del activo diferido (sólo en el caso de que se haya utilizado el Método Diferido para su registro contable), - deberá presentarse como un origen, en virtud de que la amortización afectará los resultados y ésta (la amortización), no requirió del desembolso de efectivo.

Ahora en el caso contrario, el Impuesto sobre la Renta Diferido se presentará en el estado de cambios en la situación financiera como una aplicación cuando:

- a) El diferimiento del Impuesto sobre la Renta ocasione un activo, es decir, que el Impuesto sobre la Renta a pagar sea superior al Impuesto sobre la Renta contable, ante esta situación estaremos pagando por anticipado dicho impuesto.
- b) La amortización de un crédito diferido por concepto de Impuesto sobre la Renta siempre y cuando se haya utilizado el Método Diferido para su contabilización.

La presentación de los Impuestos Diferidos en el Estado de Cambios en la situación financiera sería la siguiente:

C O M P A Ñ I A   A B C ,   S . A .

ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA.

POR EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 1984.

(Miles de Pesos)

RECURSOS PROVENIENTES DE:

Utilidad neta del año.	\$ 26,362
Cargos a resultados que no representaron -- desembolsos de efectivo:	
Depreciación y Amortización.	11,268
Impuesto sobre la Renta Diferido por pagar.	<u>1,452</u>
Recursos generados por operaciones normales.	39,082
Venta de acciones al costo.	4,652
Venta de maquinaria (con un costo original - de \$2,300 y depreciación acumulada de \$1,843)	<u>457</u>
Total de Recursos Generados.	<u>\$ 44,191</u>

RECURSOS UTILIZADOS EN:

Aumento del capital de trabajo.	\$ 13,014
Adquisición de maquinaria y equipo.	16,099
Disminución en cuentas por pagar a largo plazo.	2,610
Disminución del Impuesto sobre la Renta pagado por anticipado.	468
Disminución del capital social.	<u>12,000</u>
Total de Recursos Utilizados.	<u>\$ 44,191</u>

## CONCLUSIONES.

En nuestro país, los estados financieros de la mayoría de las empresas, no cumplen con su finalidad de informar al lector - de los mismos, de la verdadera situación financiera y los resultados obtenidos por cada empresa en particular en determinado período, ya que dichos estados financieros no incluyen - el reconocimiento del efecto de la diferencia que existe entre el resultado determinado conforme a la técnica contable - y la utilidad determinada de acuerdo a la ley del impuesto sobre la renta, ya que no se reconoce la aplicación de la técnica de impuestos diferidos.

El no reconocer el efecto del impuesto diferido en los registros y/o estados financieros de las empresas, induciría a cometer alguno de los siguientes errores:

a) Desanimar la inversión de los accionistas potenciales, debido a que existen impuestos pagados por anticipado que ocasionan que, en la época en que se haga la polícitación de inversionistas, la utilidad neta sea ínfima por la aplicación errónea del gasto financiero que representa el impuesto sobre la renta.

b) Descapitalizar a las empresas al repartir dividendos calculados sobre utilidades virtuales.

c) Tomar decisiones erróneas, basadas en la información distorsionada que muestran los estados financieros.

Para incorporar en registros contables y mostrar en estados -

financieros el impuesto sobre la renta y la participación de utilidades a los trabajadores, diferidos, se recomienda utili-  
zar el método retroactivo, para que la información sea compa-  
rable y los resultados del período no se distorsionen por la in-  
clusión de partidas reconocidas para efectos contables en pe-  
ríodos anteriores, las cuales afectarán, ya sea al período re-  
portado o a períodos futuros.

Cuando se adopte la técnica de impuestos diferidos en una em-  
presa, se deberán establecer los controles idóneos, con el fin  
de que cada período se vea afectado solamente en la proporción  
de impuestos que le corresponda absorber, para que se corres-  
pondan los ingresos con sus costos y gastos relativos.

Los estados financieros, en los que se reconozca el efecto fis-  
cal derivado de las partidas temporales que aumenten o disminu-  
yan la utilidad neta de un período determinado, y su efecto en  
períodos pasados o futuros serán más confiables y darán una ba-  
se más real para tomar decisiones con respecto a:

- a) Inversión de nuevos accionistas.
- b) Distribución de dividendos.
- c) Obtención de créditos.
- d) Planes de expansión, etc.

El no reconocer la técnica de los impuestos diferidos, ocasiona-  
ría de todas formas, en caso de estados financieros dictami-  
nados, revelar la existencia de partidas no deducibles o no a-  
cumulables para fines fiscales, cuantificando su efecto imposi-  
tivo en el período revisado y la forma en que dicho efecto mo-  
difique los resultados del período sujeto a revisión y los sub-  
secuentes, con el fin de propiciar que los interesados en la -

información mostrada en los mencionados estados financieros, los interpreten tomando en cuenta el monto y la importancia de tales efectos impositivos.

Cabe señalar que durante el desarrollo de este trabajo se -- han usado indistintamente los términos: Resultado fiscal y Utilidad gravable o fiscal, siendo para estos fines iguales - en cuanto a que representan la base para efectos del impues-to sobre la renta.

Por otra parte, técnicamente la Ley del impuesto sobre la -- renta los denomina: Utilidad fiscal, Utilidad fiscal ajusta-da y Resultado fiscal, y son aplicables para los fines espe-cíficos que la propia Ley señala. Asimismo, se han usado los términos : Impuestos diferidos e Impuesto sobre la renta di-ferido, que corresponden al Impuesto sobre la renta y la Participación de utilidades a los trabajadores, diferidos, ya - que son términos sinónimos, cuando se habla de impuestos di-feridos.

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

- Boletines y proyectos de boletín de la Comisión de Principios de Contabilidad. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- Revistas de Contaduría Pública. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta. Editorial Themis.
- Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Editorial Themis.
- Código Fiscal de la Federación. Editorial Themis.
- Opinions of the Accounting Principles Board (APB-11) Financial Accounting Standards. Institute of Certified Public Accountants.
- Impuesto Sobre la Renta Diferido. (Tesis). C.P. Jorge Wladislawoski Spector. (1969).
- Los Impuestos Diferidos - 1979 (Tesis). Gustavo Ruiz Peniche.
- Boletín Técnico. Despacho Gossler Navarro, Ceniceros y Cía, S.C.