

N=114
2Ej.



**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLAN**



**“ ANTECEDENTES, DESARROLLO Y APLICACION
ACTUAL DE LA TEORIA DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS ”**

T E S I S S E C I O N F A C U L T A D D E E S T U D I O S S U P E R I O R E S
Que para obtener el Título de LICENCIADO EN CONTADURIA
p r e s e n t a n

**RODOLFO CARLOS PEREZ GARRIDO
GUILLERMO HERNANDEZ SALDIVAR**

ASESOR: C. P. ROMEO RUIZ RUIZ

Cuautitlán Izcalli, Edo. de Méx.

**TESIS CON 1994
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
SECRETARIA ACADÉMICA
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

U. N. A. M.
FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES-CUAUTITLAN

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS



DEPARTAMENTO DE
EXAMENES PROFESIONALES

DR. JAIME KELLER TORRES
DIRECTOR DE LA FES-CUAUTITLAN
P R E S E N T E .

AT'N: ING. RAFAEL RODRIGUEZ CEBALLOS
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la F.E.S. - C.

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS TITULADA:

"Antecedentes, Desarrollo y Aplicación Actual de la Teoría de los
Impuestos Diferidos"

que presenta el pasante: Rodolfo Carlos Pérez Garrido
con número de cuenta: 7120145-0 para obtener el TITULO de:
Licenciado en Contaduría ; en colaboración con :
Guillermo Hernández Saldívar

Considerando que dicha tesis reúne los requisitos necesarios para ser discutida en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

A T E N T A M E N T E .

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Edo. de Méx., a 28 de Mayo de 1993

PRESIDENTE	<u>C.P. Romeo Ruiz Ruiz</u>	
VOCAL	<u>L.C. Miguel Angel Muñoz Galván</u>	
SECRETARIO	<u>L.C. Pedro Choca Chávez</u>	
PRIMER SUPLENTE	<u>L.C. María de la Luz Ramos Espinoza</u>	
SEGUNDO SUPLENTE	<u>C.P. Francisco Astorga y Carreón</u>	



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
SECRETARIA ACADEMICA
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

U. N. A. M.
FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES-CUAUTITLAN

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS



DEPARTAMENTO DE
EXAMENES PROFESIONALES

DR. JAIME KELLER TORRES
DIRECTOR DE LA FES-CUAUTITLAN
P R E S E N T E .

AT'N: ING. RAFAEL RODRIGUEZ CEBALLOS
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la F.E.S. - C.

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS TITULADA:

"Antecedentes, Desarrollo y Aplicación Actual de la Teoría de los
Impuestos Diferidos"

que presenta el pasante: Guillermo Hernández Saldívar
con número de cuenta: 8352744-5 para obtener el TITULO de:
Licenciado en Contaduría ; en colaboración con :
Rodolfo Carlos Pérez Garrido

Considerando que dicha tesis reúne los requisitos necesarios para ser discutida en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

A T E N T A M E N T E .
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
Cuautitlán Izcalli, Edo. de Méx., a 28 de Mayo de 1993

PRESIDENTE	<u>C.P. Romeo Ruiz Ruiz</u>	
VOCAL	<u>L.C. Miguel Angel Muñoz Galván</u>	
SECRETARIO	<u>L.C. Pedro Checa Chávez</u>	
PRIMER SUPLENTE	<u>L.C. María de la Luz Ramos Espinoza</u>	
SEGUNDO SUPLENTE	<u>C.P. Francisco Astorga y Carreón</u>	

AGRADECIMIENTO Y DEDICATORIA

DE

RODOLFO CARLOS PEREZ GARRIDO

AGRADECIMIENTO

A MIS PADRES:

JAVIER PEREZ RUIZ +

Cuyo espíritu trasciende en mí

Y

LUZ MARIA GARRIDO VDA. DE PEREZ

Esperando ser el hijo que esperas que sea

Por haberme proporcionado sólidos principios
y porque gracias a su amor he tenido la
oportunidad de ser

A MI ESPOSA:

JULIANA CELIA HERNANDEZ DE PEREZ

Por su amor y comprensión; por
impulsarme siempre a la consecución
de objetivos y al planteamiento de
nuevas metas

A MIS HERMANOS:

**JAVIER, ARTURO, MIGUEL ANGEL,
JOAQUIN, LETICIA Y HECTOR**

**Por su compañía, porque hemos compartido
momentos gratos y muchos otros difíciles**

**A todos y cada uno de mis amigos y
compañeros de trabajo que en algún
momento me preguntaron:
"¿Cuándo terminas tu tesis?"**

Este trabajo lo dedico a mis hijos:

KARLA ELIZABETH

Y

RODOLFO CARLOS Jr.

Dos esperanzas que seguramente cristalizarán

RECONOCIMIENTO Y DEDICATORIA

DE

GUILLERMO HERNANDEZ SALDIVAR

RECONOCIMIENTO

**A MIS PADRES, A MI ESPOSA, A MIS HIJAS Y
HERMANOS POR SU APOYO Y COMPRENSION,
POR MIS AUSENCIAS DURANTE EL DESARROLLO
Y CONCLUSION DE MI CARRERA**

DEDICATORIA

CON CARIÑO A:

MIS PADRES: AGUSTIN HERNANDEZ FABELA
JOSEFINA SALDIVAR DE HERNANDEZ

MI ESPOSA: JUDITH RODAS DE HERNANDEZ

MIS HIJAS: NAYELI E IRERI HERNANDEZ RODAS

MI HERMANO: ALFREDO HERNANDEZ SALDIVAR +

MIS HERMANOS: MARICELA HERNANDEZ DE OCHOA
ARMANDO HERNANDEZ SALDIVAR
VICTOR RAUL HERNANDEZ SALDIVAR
GERARDO HERNANDEZ SALDIVAR

INDICE

PAGINA

ABREVIATURAS UTILIZADAS

INTRODUCCION

CAPITULO 1

GENERALIDADES DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

1.1	Antecedentes	1
1.2	Bases de la teoría de los impuestos diferidos	8
1.3	Principios de contabilidad en los que se apoya	14
1.4	Conceptos relativos a la teoría	22
1.5	Pronunciamientos de Organismos de Contadores Públicos	28

CAPITULO 2

METODOS PARA EL REGISTRO DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

2.1	Método de impuestos por pagar	37
2.2	Método de contabilización del efecto de los impuestos	38
	2.2.1 Método de diferimiento	42
	2.2.2 Método de pasivo	46
2.3	Aplicación de los métodos	51

CAPITULO 3

TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DE LA PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LA UTILIDAD: BOLETIN D-4 DEL IMCP

3.1	Antecedentes	52
3.2	Finalidad	59
3.3	Tratamiento contable del ISR y PTU	64
	3.3.1 Reglas de valuación	65
	3.3.2 Pérdidas fiscales	70
	3.3.3 Reglas de presentación	74

	PAGINA	
3.4	Vigencia	79
3.5	Reglas Transitorias	80
3.6	Circular No. 30 del IMCP -Interpretaciones al Boletín D-4	82
 CAPITULO 4		
EFFECTO DE LA APLICACION DEL BOLETIN D-4 EN EL DICTAMEN DE CONTADOR PUBLICO		87
4.1	Registro de los efectos por primera vez	88
4.2	Cancelación de los efectos registrados en años anteriores	97
4.3	Ausencia de registro de los efectos	101
 CAPITULO 5		
REFORMAS A LA LEY DEL ISR Y SU EFECTO EN LA APLICACION DEL BOLETIN D-4		108
5.1	Reformas a la ley del ISR, año de 1987	110
5.2	Reformas a la ley del ISR, año de 1988	115
5.3	Reformas a la ley del ISR, año de 1989	120
5.4	Reformas a la ley del ISR, año de 1990	125
5.5	Reformas a la ley del ISR, año de 1991	128
5.6	Reformas a la ley del ISR, año de 1992	131
5.7	Efecto de las reformas a la ley del ISR en la aplicación del Boletín D-4	138
 CAPITULO 6		
CASO PRACTICO		
6.1	Marco teórico	148
	6.1.1 Antecedentes	148
	6.1.2 Aspectos contables significativos	149
	6.1.3 Aspectos específicos sobre las operaciones realizadas	150

	PAGINA
6.2 Aspectos prácticos	152
6.2.1 Estados financieros	152
6.2.2 Conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del ISR y determinación de la base para PTU	169
6.2.3 Determinación de diferencias permanentes y temporales	171
6.2.4 Cálculo del ISR y PTU diferidos	174
6.2.5 Cumplimiento con reglas de presentación	176
CONCLUSIONES	177
BIBLIOGRAFIA	181

ABREVIATURAS UTILIZADAS

ISR	Impuesto Sobre la Renta
PTU	Participación de los Trabajadores en la Utilidad
IMCP	Instituto Mexicano de Contadores Públicos
CP	Contador Público
NIC	Norma Internacional de Contabilidad
APB	Accounting Principles Board
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
FASB	Financial Accounting Standards Board
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta

INTRODUCCION

Con el afán de perfeccionar día a día la aplicación de los principios que rigen la práctica contable, los teóricos de la contaduría han profundizado en ciertos temas que en el pasado inmediato no tenían la relevancia que actualmente poseen; ejemplo de lo anterior son los lineamientos establecidos en el Boletín B-10 del IMCP "Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera", así como las subsecuentes adecuaciones a dichos lineamientos, derivadas de los problemas o situaciones que han surgido de su aplicación práctica. El mencionado Boletín fue la respuesta que la profesión contable en México dio a los usuarios de la información financiera, ante el requerimiento de éstos de conocer cual es la posición financiera y resultados de una determinada entidad económica, medidos con moneda de poder adquisitivo equiparable al de la fecha en que la información financiera está siendo producida, satisfaciendo así uno de sus principales objetivos: la adecuada toma de decisiones.

Otro de los temas que ha estado en la mesa de discusiones desde hace bastante tiempo, aproximadamente 30 años a la fecha, es el de aplicar en el estado de resultados el costo por Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en la Utilidad que efectivamente corresponda al resultado obtenido en las operaciones realizadas por una entidad económica y que ha sido determinado en base a la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, independientemente de que las disposiciones fiscales que rigen las bases de tributación puedan ser distintas.

Hasta hace poco tiempo no existía regulación emitida por el IMCP a ese respecto, no obstante, aquellas entidades que consideraron adecuado el implementar lo mencionado en el párrafo anterior, se basaron en los lineamientos establecidos en las normas internacionales de contabilidad emitidas por la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad y también en la literatura contable emitida por el Instituto Americano de Contadores Públicos a través de sus publicaciones oficiales. Sin embargo, el entorno económico de México y los constantes cambios que tiene su legislación fiscal, obligaron a la determinación de reglas y a la utilización de métodos que se adaptaran a esas características; para satisfacer lo mencionado, el IMCP emitió el Boletín D-4 "tratamiento contable del impuesto sobre la renta y de la participación de los trabajadores en la utilidad".

La aparición del Boletín D-4 pretende dar uniformidad en la información financiera producida en nuestro país en relación al tratamiento contable del costo de los conceptos objeto de ese boletín. Por otra parte, coincide con la transición de nuestra legislación fiscal que actualmente ya reconoce los efectos de la inflación en las operaciones realizadas por las empresas y otorga al costo de financiamiento un tratamiento diferente al que tradicionalmente le había dado; lo anterior provoca que las bases contable y fiscal utilizadas para la determinación del costo de impuesto y participación, puedan ser muy diferentes, dependiendo de la complejidad de las operaciones que realice cada empresa.

Es la intención, de quienes esto escribimos, el proporcionar un panorama general sobre lo que genéricamente se conoce como impuestos diferidos, es decir, reflejar el costo contable de ISR y PTU que corresponde al resultado contable antes de estos conceptos.

Cabe señalar que no existe en México suficiente literatura sobre el tema y que parte del trabajo está basado en artículos contenidos en las revistas publicadas por el IMCP y el Colegio de Contadores Públicos de México, A.C.

Hemos incluido generalidades sobre el tema para establecer las bases que pueden servir para comprender los objetivos del registro de los efectos diferidos de ISR y PTU, así como los diferentes métodos que se han desarrollado para ello.

Siendo lo central el Boletín D-4 emitido por el IMCP, se incluye su análisis y se trata de establecer el por qué se seleccionó el método de pasivo para que en las entidades económicas que elaboran su información financiera en base a principios de contabilidad generalmente aceptados en México, registren los efectos diferidos del ISR y PTU.

Como puntos relacionados, se incluyen los efectos de la aplicación del Boletín D-4 en el dictamen del contador público, así como las más recientes reformas a la ley del ISR y su efecto en la aplicación del Boletín D-4.

Por último, se muestra un caso práctico de aplicación de los lineamientos establecidos en el Boletín D-4 y como se reflejan en los estados financieros y en las notas a éstos.

Consideramos que el tema es interesante e importante, ya que una incorrecta apreciación de los efectos financieros del reconocimiento del costo de ISR y PTU diferidos, pueden conducir a una incorrecta toma de decisiones. Se debe recordar que: "La contabilidad financiera es una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos

eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica", (Boletín A-1 del IMCP, "Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera").

Es también nuestro deseo el interesar a los contadores públicos, para que se produzca mas literatura sobre el registro contable del Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en la Utilidad, con el fin de que se logre una mayor uniformidad en la aplicación práctica de los impuestos diferidos.

CAPITULO 1

GENERALIDADES DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

1.1 ANTECEDENTES

El tema del adecuado registro del costo por Impuesto Sobre la Renta y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad, ha sido objeto de discusiones y materia de estudio durante más de treinta años. Los constantes cambios, modificaciones, profundas reformas que sufren las leyes que regulan la tributación fiscal, no sólo en México, sino en todo el mundo, provocan que en ocasiones la utilidad obtenida por un ente económico, medida o determinada de acuerdo con los principios de contabilidad que le son aplicables, discrepe de la utilidad determinada para efectos tributarios.

Lo anterior plantea una serie de problemas para los usuarios de la información financiera, ya que los resultados que reporte una empresa, pueden estar favorable o desfavorablemente influidos por el costo del ISR y PTU, determinado en base a la ley y disposiciones de la materia y no en base a la teoría contable.

En 1969, apareció en México, por primera vez, un trabajo profesional relativo a lo que el autor denominó "Impuesto Sobre la Renta Diferido" (1), concepto que utilizó, y que se ha venido utilizando hasta la fecha, para indicar que la determinación contable del costo por los conceptos ya mencionados, es diferente a la fiscal.

(1) Wladislawoski S.J. Impuesto Sobre la Renta Diferido, 1969

En México, la aceptación final de la aplicación práctica de la teoría de los impuestos diferidos, estuvo sujeta a un sinnúmero de pláticas y discusiones en el seno del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, organismo que regula la profesión contable en México.

Uno de los principales argumentos en contra, fue el de la constante modificación de nuestras leyes fiscales; en 1978, y en el marco de una conferencia dictada en el IMCP, se mencionaba que:

"En el aspecto fiscal, creo que todos estarán de acuerdo, que es poco factible planear a mediano y largo plazo, pues entre reformas y adecuaciones que sólo buscan recabar más impuestos, las leyes se modifican de forma sustancial y constante"; a continuación se hizo un repaso general de la historia fiscal de México, que en forma resumida es la siguiente:

- 1964 Se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta, pasando del Sistema de cédulas, al de impuestos globales.
- 1968 Se modifica la tarifa del Artículo 34 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que regula el impuesto al ingreso global de las empresas.
- 1973 Se modifica la base y el porcentaje de cálculo para el reparto de utilidades a los trabajadores. Entra en vigor el impuesto sobre utilidades distribuíbles y se deroga antes de surtir efecto.
- 1974 Se permite la disminución del ingreso global gravable con la amortización de pérdidas.

Se modifica el concepto de gastos normales y propios del negocio, por el de gastos estrictamente indispensables para los fines del negocio.

1976 Las pérdidas en cambios, serán deducibles en la fecha en que originalmente debía pagarse la deuda, aun cuando ésta se pague por anticipado.

1977 Se disminuye a tres años la amortización de pérdidas de ejercicios anteriores.

Se establece un nuevo impuesto denominado: "tasa complementaria sobre Utilidades Brutas Extraordinarias", que podía generar ingresos a la Federación, aun cuando la empresa tuviera pérdidas. (este impuesto se derogó al año siguiente).

Después de muchos años de espera, se promulga el nuevo reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta."(1)

Hasta aquí el resumen que se proporcionó en la conferencia del año mencionado. En nuestra opinión, lo cambiante de la legislación fiscal no debe ser obstáculo para adoptar nuevos procedimientos contables que lo único que pretenden es mejorar la utilidad de la información financiera. Como se sabe, los cambios y modificaciones en la legislación fiscal han continuado hasta la fecha. Aparte de variaciones en el tratamiento fiscal de dividendos, fluctuaciones cambiarias, tasas de depreciación, etc., hemos pasado por una profunda reforma fiscal, que implicó que durante 1987 y 1988, se determinara el Impuesto Sobre la Renta con base en dos diferentes procedimientos que llevaban a determinar una base llamada "tradicional" y otra denominada "ampliada". Esta última incluye una serie de cálculos encamina-

(1) Revista Contaduría Pública del IMCP, mayo de 1978, Pp 14 a 17, "Los Impuestos Diferidos", Vega Velasco C.P. Ernesto.

dos a precisar, principalmente, cuales han sido los efectos que la inflación ha provocado en la empresa; éstos efectos pueden ser favorables y, por lo tanto, gravables, y en contra, pueden ser desfavorables, mismos que serán deducibles de la base gravable.

En capítulo posterior, se mencionarán cuales son los principales efectos de la reforma citada y que consecuencias tienen en la aplicación de la teoría de los impuestos diferidos.

Otra de las situaciones o factores que habían pospuesto la aceptación en México, de la aplicación de la teoría que nos ocupa, es la del entorno económico en el que se desenvuelve la actividad empresarial de nuestro país; nuevamente refiriéndose al por qué de la problemática del registro contable del costo de Impuesto Sobre la Renta, el C. P. Ernesto Vega mencionó: nuestro "entorno económico y fiscal poco estable, es lo que ha impedido al hombre de empresa y sus administradores poder planear con cierta seguridad a un plazo mayor que el estrictamente inmediato y por eso no estoy de acuerdo con 'teorías contables' que induzcan a creación de activos o pasivos que a mediano plazo no estamos seguros cuál será su destino". A más de diez años de lo antes expuesto, el entorno económico actual, si bien pasa por un periodo de estabilización, ésta aún no se ha logrado.

Para terminar con las ideas expresadas por el contador público de referencia, y a manera de conclusión sobre los problemas que en el pasado se consideraban para no aceptar la aplicación práctica de los impuestos diferidos, expresó: "ante lo descrito, en lo personal, considero que si hubiera sido obligatoria la aplicación de los impuestos diferidos desde hace varios años, ahora nos estaríamos enfrentando a un problema sumamente grave, pues tendríamos distorsión de activos y pasivos, y de corregir éstos, el problema lo pasaríamos a los resultados del año en que se

camblaran los conceptos fiscales y con toda la franqueza, no ven indicios de que este tipo de 'ajustes' anuales se eliminen".

Si bien los comentarios anteriores, vistos superficialmente, pudieran cobrar vigencia, ya que como se mencionó, la Ley del ISR sufrió modificaciones muy importantes y, por otra parte, el cálculo de la PTU es paralelo a la determinación de dicho impuesto, la adopción en México del método del pasivo (que en el siguiente capítulo se analiza), minimiza los problemas que hace algunos años se visualizaban.

No obstante de las opiniones en contra, "el registro de los impuestos diferidos no es algo nuevo en México. Se han estado registrando impuestos diferidos en un sinnúmero de compañías desde hace aproximadamente 20 años, utilizando para su registro cualquiera de las varias técnicas que se han desarrollado para el tratamiento contable de los mismos" (1). Sin embargo, no existía uniformidad de criterios, ya que también existía un sinnúmero de empresas que no los registraban.

Por otra parte, el cuestionamiento a la teoría no era privativo de México; en 1984, los Sres. Paul Rosenfield y William C. Denet, miembros del Instituto Americano de Contadores Públicos, desarrollaban sus puntos de vista personales, en un artículo que llamaron "No Más Impuestos Diferidos"(2), en el cual, mencionaban que: "en lugar de aplicar impuestos diferidos, recomendamos que los estados financieros:

- Presenten un cargo por ISR del año igual al importe del ISR que aparece en la declaración de ese año.

(1) Gras G., C.P. Juan Mauricio "El Dilema de los Impuestos Diferidos". Revista Contaduría Pública. Pp.44, diciembre 1978.

(2) Revista de Contaduría Pública, Pp. 41 a 44, febrero 1984.

- Muestran una cuenta por cobrar por las devoluciones de ISR que deban efectuar las autoridades fiscales o una cuenta por pagar por el ISR del año o de años anteriores pendiente de cubrir.
- Revelen en las notas las diferencias entre las bases fiscales de los activos y pasivos y los importes en que figura el balance".

Los argumentos antes citados, no están apoyados, como sucedió en México, en los cambios en las leyes fiscales o en el difícil entorno económico del país, sino en razones puramente teóricas de la técnica contable y en la utilidad o finalidad de la información financiera.

Estos dos profesionales, consideraban que el registro de los impuestos diferidos ocasionaba que "el presentar partidas en los estados de resultados que no representan lo que le pasó a la empresa, conduce a presentar partidas en el balance que no representan activos o pasivos"; también consideraban que: "Las partidas que no representan activos o pasivos de la empresa, no deben presentarse en sus balances". Los argumentos por ellos esgrimidos, tienen su contraparte en el párrafo 11 de la Norma Internacional de Contabilidad Numero 12 "Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta", que indica que: "el método de impuestos por pagar (que es el que apoyan los autores del citado artículo), no está de acuerdo con el supuesto de acumulación", lo que llevaría a registrar el costo por impuesto en base al flujo de efectivo.

Creemos que lo expresado por los contadores mencionados se apoya únicamente en lo práctico y no en lo útil de la información financiera, ya que la aplicación de los impuestos diferidos conlleva cierta complejidad que, sin embargo, origina que dicha información permita a los usuarios de la misma, ver más allá de un "simple"

flujo de efectivo.

Un punto en común de todos aquellos que han escrito sobre lo adecuado o no de la adopción de la teoría de los impuestos diferidos como práctica común en la contabilidad de los negocios, es el de profundizar en su estudio y tomar aquellos puntos que beneficien a la adecuada interpretación de la información financiera y a su principal objetivo que es la adecuada toma de decisiones.

Pues bien, después de tantos años de argumentaciones a favor y en contra, la teoría de los impuestos diferidos fue aceptada en México y a partir del 31 de diciembre de 1987, su aplicación práctica es de carácter obligatorio, siguiendo los lineamientos establecidos en el Boletín D-4 "Tratamiento Contable del Impuesto sobre la Renta y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad", emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

1.2 BASES DE LA TEORIA DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

La teoría de los impuestos diferidos surge del hecho de que el Impuesto Sobre la Renta es de importancia vital en la consideración de los resultados netos obtenidos por una empresa, ya que dicho impuesto incide directamente en ellos.

En México, "nadie soslaya la importancia que tiene el Impuesto Sobre la Renta como desembolso que afecta el patrimonio de los causantes, ya que en ocasiones, este impuesto es tan considerable que incide materialmente en la posición y los resultados que se muestran a través de los estados financieros de la empresa".(1)

Como ya se mencionó en el punto 1.1 anterior, la teoría está preponderantemente apoyada en que al ser presentado el impuesto dentro del estado de resultados, deberá ajustarse a lo máximo posible a la realidad, pues hay ocasiones en que las discrepancias que resultan entre el ingreso gravable y la utilidad contable, producen un impuesto que no corresponde a la utilidad contable que lo ha generado.

Los impuestos diferidos empezaron a ser objeto de estudio a partir de una idea externada desde hace 45 años a la fecha, en el sentido de que el costo por ISR de cada período debe tener una relación normal con la utilidad mostrada en el estado de resultados" (2).

Para apoyar técnicamente las bases del registro contable del ISR, a continuación se menciona lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) Núm. 1, "Revelación de Políticas de Contabilidad" que en su párrafo 7, inciso c), refiriéndose a los supuestos contables fundamentales, menciona que: "Se acumulan

(1) Wladislawski S.J., Impuesto Sobre la Renta Diferido, 1969.

(2) Boletín de Investigación contable, Núm. 23, Accounting for income taxes (New York, AIA, 1944) Pp. 185, citado por Rosenfield y Dent, Revista de Contaduría Pública, Pp. 41 a 44, feb. 1984

los ingresos y los costos, es decir, se les da reconocimiento a medida que se devengan o se incurren (y no cuando se recibe o paga en efectivo) y se registran en los estados financieros de los períodos, a los cuales se relacionan".

Cabe aclarar, que las normas citadas no son de carácter obligatorio o prevalecientes sobre las normas locales de cada país, si bien proporcionan una solución alternativa en caso de que en alguno de los países que formen la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (México entre ellos), no esté contemplado específicamente algún problema contable. Debido a la no obligatoriedad, en México no se habían adoptado los lineamientos internacionales relativos al "tratamiento contable del Impuesto Sobre la Renta" (NIC Núm. 12).

Bien, como se mencionó en párrafo precedente, la teoría de los impuestos diferidos está basada en el supuesto de acumulación, razón por la que el costo de Impuesto Sobre la Renta debe aplicarse al período contable que le es relativo; por otra parte, también puede existir un "ahorro" de impuesto al enfrentar el tratamiento fiscal con el contable de algunas partidas, vgr.: ingresos que contablemente se registran en un período y el de su acumulación fiscal es posterior.

Por otra parte, "la técnica contable de registro se basa en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Uno de estos principios, el de Realización, nos indica que a los costos y gastos considerados en un período (ejercicio social o ejercicio fiscal), deben corresponder los ingresos y productos de ese mismo período, con el objeto de presentar resultados favorables". (1).

(1) Flores Alvarez José Luis, *Los Impuestos Diferidos*, 1980

El mencionado principio de contabilidad es clave en el manejo de los impuestos diferidos, ya que las diferencias entre el cálculo de la utilidad contable y la utilidad fiscal, deben considerarse detenidamente para evaluar el efecto en el costo contable de ISR y PTU.

En México, particularmente, la actual legislación fiscal incluye diversas disposiciones que se contraponen directamente con los principios de contabilidad generalmente aceptados; además, debemos considerar que algunos giros o actividades tienen ciertos tratamientos fiscales especiales, vgr.: Construcción de bienes inmuebles para el Gobierno Federal; el contribuyente acumula sus ingresos, para efectos fiscales, hasta el momento en que las estimaciones por obra ejecutada son autorizadas para que proceda a su cobro, mientras que contablemente, y según el método que adopte, las acumulará al término de la obra o conforme el trabajo sea ejecutado (avance de obra).

El que la utilidad contable y la utilidad fiscal de un mismo período sean, frecuentemente y casi por regla, diferentes, da por resultado que existan impuestos pagados de más o de menos con respecto a la utilidad contable, impuestos a los que se conoce con el nombre de "Impuestos Diferidos".

El Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en las Utilidades diferidos existen, siempre y cuando se esté bajo los siguientes supuestos o consideraciones:

- a) La vida de la empresa esté asegurada, sus operaciones sean continuas y esté sujeta al pago de dichos conceptos.

- b) El ISR debe considerarse como un gasto de la empresa (consecuencia de las utilidades obtenidas) y en ningún momento representa una participación del Gobierno Federal en dichas utilidades.
- c) El reconocimiento contable de esos conceptos requiere una cuantificación e identificación con el período apropiado, y por lo tanto, comprende conceptos tales como: Acumulaciones, el diferimiento y la estimación, de la misma manera que se aplican para cuantificar e identificar otros gastos en el período aplicable.
- d) El identificar los costos y gastos con los ingresos que le son relativos, es de suma importancia y básico para la determinación de la utilidad contable. Los costos y gastos que se identificarán con los ingresos o períodos futuros y cuando dicha identificación no pueda hacerse, los gastos y costos se deben reconocer o identificar en el período en que se incurran, (por ejemplo: ciertos gastos por despido de personal o pasivos contingentes de los que se desconoce cual será su importe final).

Las transacciones que pueden afectar la determinación del ISR y PTU, pueden clasificarse en cuatro grupos; estas transacciones son las que dan origen a los impuestos diferidos.

- a) Las pérdidas fiscales, ya que puedan ser deducidas en períodos futuros de las utilidades fiscales que se llegaran a obtener: cuando esto último suceda, se obtendrá un beneficio en el impuesto correspondiente al período en que se obtiene utilidad, ya que se disminuye el importe del impuesto por la amortización de las pérdidas anteriores.

- b) Costos o gastos que se han registrado contablemente en un período determinado, y que serán deducidos para efectos fiscales en un período posterior; podemos citar el caso de incrementos a la estimación para cuentas incobrables, que será deducible hasta en tanto se cuente con toda la documentación que compruebe efectiva y legalmente la imposibilidad práctica de cobro de las cuentas estimadas.
- c) Costos y gastos que son deducidos para efectos fiscales con anterioridad a su registro contable; tal es el caso, entre otros, de la depreciación sobre activos que para efectos impositivos se calcula a las tasas autorizadas para cada tipo de activo, mientras que contablemente, dichas tasas pueden ser menores al ser calculados por perito valuador independiente o por la propia empresa, sobre la vida útil total estimada en función de las características y condiciones de cada activo.
- d) Por último, estaría el grupo que se refiere a los ingresos; entre otros, y de acuerdo al ejemplo indicado en párrafo precedente, puedan existir ingresos cuya acumulación está condicionada a su cobro, mientras que contablemente se reconocen en función a lo devengado o realizado.

Los cuatro grupos anteriores abarcan todos los aspectos posibles que influyen para que se reconozcan los efectos diferidos del Impuesto Sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en la Utilidad.

La diferencia entre lo contable y lo fiscal en el manejo de los conceptos incluidos en los cuatro grupos anteriores, tiene como consecuencia el que se tenga que elaborar, al finalizar el ejercicio de una empresa, una conciliación, partiendo de la

utilidad contable, donde se sumen o se resten, según sea el caso, las partidas que deben ser consideradas o no para la determinación de la utilidad gravable, o, en su caso, de una pérdida fiscal.

En el proceso de elaboración de dicha conciliación, también deben incluirse otras partidas que, de acuerdo a la legislación fiscal, deben afectar la determinación del ISR y PTU; entre ellas debemos considerar los comunmente conocidos como gastos no deducibles (partidas en el resultado contable que no reúnen los requisitos fiscales). De estas partidas, entre otras, podemos mencionar; Impuestos y cuotas pagadas por la empresa y que son a cargo de terceros; multas y recargos; gastos de representación, etc.

Actualmente se han originado otras partidas que se derivan del reconocimiento fiscal de los efectos de la inflación, partidas tales como: ganancia inflacionaria, pérdida inflacionaria, interés acumulable e interés deducible. Estos conceptos originan diferencias si se comparan con los conceptos contables análogos: Resultado en posición monetaria e intereses ganados y pagados.

Para clasificar las partidas a las que se ha hecho referencia, los organismos de profesionales de la Contaduría Pública que se han pronunciado al respecto, las han dividido en:

- a) Diferencias temporales
- b) Diferencias permanentes

Más adelante, dentro de este capítulo, se incluye una definición de estos conceptos, así como de otros que son inherentes a la teoría de los impuestos diferidos.

1.3 PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD EN LOS QUE SE APOYA

La aplicación de la teoría de los impuestos diferidos es fundamentalmente de orden contable, por lo que debe estar basada en los lineamientos que rigen a la contabilidad.

El Boletín A-1 "Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera", emitido por el IMCP, define a la Contabilidad Financiera como "una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica".

Dentro de las características de la información contable, el Boletín de referencia menciona, entre otras, las de utilidad, confiabilidad y, además, por su función en la toma de decisiones, la de provisionalidad; esta última es muy aplicable a la teoría de los impuestos diferidos, ya que, según el Boletín mencionado "la provisionalidad de la información contable significa que no representa hechos totalmente acabados ni terminados ". Esta característica de la contabilidad financiera nace de la necesidad de hacer cortes periódicos en la vida de una entidad económica para conocer los resultados de sus operaciones, así como su situación financiera y los cambios que ha sufrido en la misma, preponderantemente en su flujo de efectivo (los orígenes y aplicaciones de sus recursos); el corte mencionado debe incluir también eventos cuyos efectos no terminan a la fecha de los estados financieros.

Si no se realizaran cortes periódicos con fines informativos y/o fiscales, no existiría la necesidad de registrar efectos futuros del costo por Impuesto Sobre la Renta y Participación de las Utilidades a los Trabajadores.

Lo anterior es sólo parte de los conceptos y definiciones que enmarcan la teoría de la contabilidad, que día a día se enriquece con nuevos aspectos que surgen de la necesidad de actualizar o adecuar la práctica contable a las características del complejo mundo de los negocios que se vive en la actualidad.

Con el objeto de establecer el marco teórico básico sobre el que se apoya la teoría de los impuestos diferidos, a continuación se exponen los conceptos contables relativos.

La teoría de la contabilidad financiera establecida por el IMCP, para la práctica contable en México, está compuesta por diversos conceptos, que de acuerdo a su jerarquía están clasificados en: Principios, reglas particulares y criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares.

Los principios de contabilidad son "conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros". (1)

De acuerdo a la clasificación que de los principios se hace, aquellos en que se apoya la teoría de los impuestos diferidos son los siguientes:

- a) De los que delimitan e identifican al ente económico y a sus aspectos financieros, el del Período Contable y el de Realización.

(1) Boletín A-I del IMCP, Párrafo 29.

- b) De los que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación, el de Negocio en Marcha.
- c) Por último, y de aquellos principios que son requisitos generales del sistema, el de la Importancia Relativa.

Por lo que respecta a las reglas particulares, éstas son "la especificación individual y concreta de los conceptos que integran los estados financieros" (1). Dichas reglas se dividen en: reglas de valuación y reglas de presentación. Dado que la primer clasificación se refiere a la aplicación de los principios de contabilidad y a la cuantificación de los conceptos que se incluyen en los estados financieros, y la segunda a la manera particular de incluir cada concepto en los estados financieros, ambas son perfectamente aplicables al registro y presentación del efecto diferido del costo de ISR y PTU.

Por otra parte, y para terminar con el esquema básico de la contabilidad que da marco a la aplicabilidad de la teoría de los impuestos diferidos, se debe considerar, en forma muy importante, como se verá más adelante, el Criterio Prudencial de Aplicación de las reglas particulares, ya que "la medición o cuantificación contable no obedece a un modelo rígido"(2), es decir, si los principios de contabilidad son de observancia obligatoria, la aplicación de los mismos puede no ser exactamente la misma en todos los casos, ya que dentro de un criterio general establecido, pueden existir alternativas que permitan llegar a un mismo objetivo: la cuantificación y la presentación adecuadas, en la información financiera, de las operaciones y/o transacciones efectuadas por una entidad económica.

(1) Boletín A-1 del IMCP, párrafo 34.

(2) Idem, párrafo 35.

Por qué el registro del efecto diferido del costo de ISR y PTU se apoya en los principios mencionados?; cualquier empresa se crea con el fin primordial de tener éxito y por ende, obtener utilidades que permitan la autosuficiencia e independencia y que, además, reporte beneficios a sus accionistas (excepto aquellas organizaciones sin fines de lucro). Considerando lo anterior, el principio del Negocio en Marcha, indica que "la entidad se presume en existencia permanente, salvo especificación en contrario; por lo que las cifras de sus estados financieros representarán valores históricos, o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos". (1).

Con base en ello, los impuestos diferidos y su aplicación dependen de lo que ocurrirá en el futuro (ya sea a corto o largo plazo) y su efecto en los estados financieros variará de acuerdo al método adoptado.

Como ya se mencionaba al inicio de este apartado, la contabilidad tiene el objetivo primordial de informar y que los reportes, estados financieros, análisis, etc., que de ella se derivan, permitan a los interesados tomar las decisiones más adecuadas de acuerdo a sus fines particulares.

Para que esto sea posible, se establecen cortes periódicos en la vida de las empresas y que pueden ser establecidos en forma discrecional (semanal, quincenal, mensual, bimestral, etc.) y/o que por diversas razones legales y/o fiscales deben tener una periodicidad estricta. Por tales razones, se estableció como uno de los principios de contabilidad, el del Período Contable, mismo que señala que "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 períodos convencionales. Las operaciones y eventos, así como sus efectos derivados,

(1) Boletín A-1 del IMCP, párrafo 43.

susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el período en que ocurren; por tanto cualquier información contable debe indicar claramente el período al que se refiere. En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen" (1).

Surge aquí una de las principales bases de la teoría de los impuestos diferidos: el adecuado registro de costos y gastos de acuerdo al período que les corresponde. En vista de que el ISR y PTU son consecuencia de la aplicación de las leyes fiscales que les son aplicables, el registro del costo por esos conceptos, calculado de acuerdo a las disposiciones fiscales, puede ser muy diferente al que se obtendría tomando como base el resultado contable, determinado de conformidad con principios de contabilidad.

El costo por ISR y PTU es parte de la información contable; considerando que las entidades deben seguir los principios de contabilidad, la información financiera que produzcan estará en apego a ellos y en consecuencia, el costo mencionado deberá identificarse con el ingreso generado, independientemente de la fecha en que el impuesto y la participación sean pagados. Esto es, aquellos que ven inconvenientes en que se registre el efecto diferido de los impuestos, porque se "falsearía" la información contable al mencionar un costo que no es el mismo que se pagó en la declaración anual de impuestos, no consideran lo mencionado en el principio del Período Contable; de registrarse los costos y gastos cuando se pagaran se caería en una "contabilidad de flujo de efectivo", es decir, no se crearían estimaciones o provisiones por no requerir éstas de la utilización de efectivo.

(1) Boletín A-1 del IMCP, párrafo 41.

Uno de los principios, interrelacionado con el del Período Contable, es el de Realización, que indica que: "la contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan". (1)

Por qué se interrelacionan?, la "Realización implica un cambio en la situación financiera y/o en el resultado de operación de la entidad y al mismo tiempo la identificación con un determinado Período Contable, dado que las transacciones que lleva a cabo una entidad requieren de medición en su sentido más amplio en cuanto a realización, tiempo, monto y proyección, para ser reflejadas adecuadamente en la información financiera y, además, porque la aplicación de los principios de contabilidad normalmente debe hacerse en forma conjunta". (2)

El principio de Realización, tiene como objeto el de establecer el "por qué" debe considerarse que la entidad ha efectuado una transacción que está sujeta a medición; tratándose del costo por ISR y PTU, se puede considerar que es una consecuencia de las operaciones normales que realiza la empresa, por lo que para enfrentarlo a éstas debe ser cuantificado.

El esquema básico de la contabilidad menciona que las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica, se consideran por ello realizados, entre otros, "cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta, cuyo efecto puede cuantificarse en términos monetarios". (3)

(1) Boletín A-1 del IMCP, párrafo 39

(2) Boletín A-3 del IMCP, párrafo 3

(3) Boletín A-3 del IMCP, párrafo 10

Como complemento al apoyo de la aplicabilidad de la teoría de los impuestos diferidos, el mencionado esquema señala que "la cuantificación de un cambio en la situación financiera y/o en el resultado de operación de la entidad, debe identificarse con la época a que pertenece (período contable)" (1). El costo por ISR y PTU, está claramente identificado con los resultados de operación de las entidades, ya que puede ser tan importante que reduzca o aún elimine la utilidad del período.

Cabe aclarar que si bien se han mencionado sólo algunos de los principios como base para determinar la aplicabilidad del reconocimiento del costo diferido del ISR y PTU, los demás principios de contabilidad generalmente aceptados, son perfectamente aplicables, ya que, por ejemplo: La Importancia Relativa determinará si se reconocen o no los efectos mencionados; ya que este principio "se refiere básicamente al efecto que tienen las partidas en la información financiera y en este sentido toda partida cuyo monto o naturaleza tenga significación, debe ser procesada y presentada, pues de no hacerse, distorsionaría los objetivos que pretende la información financiera". (2)

Pueden existir un gran número de partidas que tengan que conciliarse, partiendo de los resultados contables, para llegar al resultado fiscal y a la base para la participación de los trabajadores en la utilidad; dichas partidas pueden ser muy importantes, en cuanto a monto, o pueden no serlo, por lo que el registro de sus efectos diferidos será directamente proporcional. Cada entidad deberá evaluar la Importancia Relativa de las cifras y en base a ello, registrará o no dichos efectos, considerando los lineamientos del Boletín D-4 del IMCP, el cual se analiza más adelante.

(1) Boletín A-3 del IMCP, párrafo 11
(2) Boletín A-6 del IMCP, párrafo 6.

Como se mencionaba al inicio de este apartado, dentro de los conceptos que componen la estructura básica de la contabilidad, tiene un lugar muy importante el Criterio Prudencial de Aplicación de las Reglas Particulares, debido a que se basa preponderantemente en el juicio profesional de los Contadores Públicos.

En el caso de la aplicación de la teoría de los impuestos diferidos, dicho Criterio tiene suma relevancia, ya que en México, aun y cuando en el pasado algunas empresas ya registraban ciertos efectos diferidos, se está iniciando esta práctica contable. Lo anterior se verá reflejado en dudas y la necesidad del transcurso del tiempo para lograr un consenso. El IMCP en su Boletín A-1 "Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera", concluye en su párrafo 52, con: el juicio profesional "debe estar temperado por la prudencia al decidir en aquellos casos en que no haya bases para elegir entre las alternativas propuestas, debiéndose optar, entonces, por la que menos optimismo refleje; pero observando en todo momento que la decisión sea equitativa para los usuarios de la información contable."

1.4 CONCEPTOS RELATIVOS A LA TEORIA

Normalmente, toda teoría trae aparejados ciertos términos que le son inherentes; la teoría de los impuestos diferidos no es la excepción y si bien algunos de los términos que a continuación se listan no son exclusivos de ella, sí son identificables con ésta y muy útiles para comprender lo establecido en los lineamientos del Boletín D-4 del IMCP.

La Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad en su NIC 12 "Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta", incluye los siguientes términos con su significado específico:

- "Utilidad contable" es el total de la utilidad o pérdida en un período contable, incluyendo partidas no usuales, como se muestra en el estado de resultados, antes de deducir el gasto por Impuesto Sobre la Renta relativo o de agregar el ahorro relativo de Impuesto Sobre la Renta".

Para complementar la definición anterior, las Partidas No Usuales: "son las ganancias o pérdidas derivadas de sucesos o transacciones diferentes de las actividades ordinarias de la empresa, y que por lo tanto, no se espera que se repitan frecuente o regularmente" (1). En México se ha optado por identificar a estas partidas como "Partidas extraordinarias" y normalmente se presentan en el estado de resultados inmediatamente después de un subtotal denominado utilidad antes de partida(s) extraordinaria(s).

(1) NIC 8, Pp. 3.

Continuando con las definiciones de la Comisión de Normas Internacionales:

- Gasto de impuestos o el ahorro de impuestos del período, es el importe de los impuestos cargados o acreditados en el estado de resultados, excluyendo el importe de los impuestos aplicables a partidas no comprendidas en el estado de resultados corriente.

- Utilidad gravable (pérdida fiscal), es el importe de la utilidad (pérdida) en un período, determinada de acuerdo con las reglas establecidas por las autoridades fiscales, sobre la cual se determina la provisión para impuestos por pagar (o recuperables).

- Provisión para impuestos por pagar, es el monto de los impuestos por pagar respecto a la utilidad gravable del período.

- Diferencias Temporales, son las diferencias entre la utilidad gravable y la utilidad contable de un período, que se originan porque el período en el cual algunas partidas de ingresos y gastos se incluyen en la utilidad gravable no coincide con el período en el que se incluyen en la utilidad contable. Las diferencias temporales se originan en un período y se revierten en uno o más períodos posteriores.

- Diferencias permanentes, son la diferencia entre la utilidad gravable y la utilidad contable de un período, que se originan en el período en curso, y no se revierten en períodos posteriores.

Por su parte, el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA), en su normatividad relativa al registro del impuesto a la utilidad, estableció en su boletín No. 96 de la serie conocida como FASB (Financial Accounting Standards Board), los siguientes conceptos y términos: "Una compañía tiene dos obligaciones impositivas diferentes: una para propósitos impositivos y otra para propósitos contables. Esta disparidad se debe a las diferencias de tiempo.

Las diferencias en el tiempo son causadas por transacciones que afectan en periodos distintos a la contabilidad financiera y a la contabilidad para propósitos impositivos".

Para explicar que existen dos distintas clases de diferencias en el tiempo, el mencionado FASB, indica que "Existen dos tipos de diferencias en el tiempo:

1. Las que revierten en uno o más periodos futuros.
2. Las que nunca se revierten, o diferencias permanentes."

Básicamente la definición que el AICPA da de las partidas temporales y permanentes, concuerda por la emitida por la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad; para hacer más explícito el concepto de partidas permanentes, el FASB de referencia señala que "son causadas por leyes impositivas que declaran no gravables a ciertos ingresos y que crean ciertas deducciones de carácter permanente. Dado que estas diferencias no afectan a periodos subsecuentes, no es necesario utilizar la distribución o imputación de impuestos para contabilizarlas".

Con respecto a las partidas temporales, cabe agregar a lo mencionado en el NIC 12, lo incluido en el glosario de términos del FASB 96: "Las diferencias en el tiempo se revierten en periodos subsecuentes, de manera que, a largo plazo, la diferencia neta es igual a cero".

Por último, también el Boletín D-4 del IMCP incluye un apartado de definición de términos, que por contener las expresiones, palabras, conceptos, etc., de uso general en México, consideramos conveniente reproducir. Cabe aclarar que dicho boletín maneja el concepto de "diferencias" y no el de "partida" (temporal o permanente), además que introduce algunos términos que en los dos pronunciamientos mencionados anteriormente no se incluyen.

- **"Diferencia permanente.** Es la discrepancia entre el resultado contable y el fiscal resultante de transacciones y eventos que son determinantes exclusivos, ya sea del resultado contable o del resultado fiscal, pero no de ambos.

- **Diferencia temporal.** Es aquella que surge debido a la discrepancia entre el criterio contable y el fiscal respecto al momento de su reconocimiento.

- **Materialización.** Exigibilidad de la cuenta por cobrar o por pagar originada por una diferencia temporal.

- **Partidas extraordinarias.** Eventos y transacciones que son de naturaleza poco común y de ocurrencia infrecuente.

- **Pérdida fiscal.** Se origina cuando en la determinación del resultado fiscal, las deducciones son superiores a los ingresos acumulables.

- **Resultado contable.** Es el monto de la utilidad o pérdida que arroja el estado de resultados antes de afectarlo por ISR y PTU.

Resultado fiscal. Monto resultante después de restarle a los ingresos acumulables las partidas deducibles, de acuerdo a lo establecido en las disposiciones fiscales."

Por otra parte, y dado que el manejo de estos términos debe ser ya de uso generalizado, dentro de la definición de términos el IMCP incluyó uno muy importante y que da luz, para aquellos que nunca lo habían escuchado o habiéndolo hecho no lo habían aplicado, sobre: los "Impuestos Diferidos". Son los efectos de ISR y PTU atribuibles a ciertas diferencias temporales. Para lograr un mejor enfrentamiento de ingresos contra gastos, se distribuye el efecto fiscal provocado por ciertas diferencias temporales en los períodos en que dichas diferencias se revierten". Lo anterior implica que se reconozca un activo o pasivo dentro del balance de las entidades, y que representa el derecho o la obligación futura que resulta de la diferencia entre el monto de ISR y PTU causado (de acuerdo a lo determinado en la declaración fiscal) y la cantidad que por esos conceptos se presenta en el estado de resultados (costo normal de ISR y PTU por las operaciones de la entidad, más el costo o menos el ahorro en el período imputable a las diferencias temporales).

Hasta aquí las definiciones que se incluyen en los que consideramos más conocidos pronunciamientos de organismos profesionales con respecto al registro de ISR y PTU.

Creemos que en el caso específico de México, debería agregarse una definición más respecto a la utilidad base para el cálculo de la PTU del período, ya que todas las definiciones que se tienen de utilidad o pérdida fiscal, mencionan únicamente al ISR; en todo caso, sería prudente aclarar que el Resultado fiscal que el Boletín D-4 define como el "monto resultante después de restarle a los ingresos acumula-

bles las partidas deducibles de acuerdo a lo establecido en las disposiciones fiscales", puede ser diferente para efectos del ISR y para efectos de la PTU. Se debe considerar que actualmente (1992), las disposiciones fiscales aplicables a la determinación de la PTU no aceptan el reconocimiento de los efectos inflacionarios (depreciación indexada de activos, ganancia o pérdida inflacionaria), mientras que lo aplicable al ISR sí lo admite, dando por consecuencia que en ocasiones exista una pérdida fiscal para ISR, mientras que para efectos de la determinación de la PTU, exista base, o viceversa.

Después de hacer un repaso sobre los conceptos y términos relativos a la teoría de los impuestos diferidos, podemos decir que existen tres de ellos que son exclusivos de dicha teoría y éstos son: Diferencias temporales, Diferencias Permanentes y Materialización, los cuales han sido ya definidos.

1.5 PRONUNCIAMIENTOS DE ORGANISMOS DE CONTADORES PÚBLICOS.

Como se ha mencionado en apartados anteriores de este capítulo, existen diversos pronunciamientos de organismos de contadores públicos que abordan el tema de los Impuestos Diferidos; a continuación se presentan en forma muy resumida, los que consideramos más importantes, y de hecho los de mayor difusión en México, iniciando con el que consideramos general en cuanto a que es supletorio a los pronunciamientos locales, y que es el pronunciamiento NIC 12 de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad, titulado "Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta". Este pronunciamiento está formado por 56 párrafos numerados y dividido en:

Introducción, que incluye definiciones (que en el apartado anterior ya se vieron); Explicación, que detalla los diferentes métodos que pueden utilizarse para el registro de los impuestos diferidos. Incluye otros conceptos, tales como: débitos por impuestos diferidos, pérdidas fiscales, revaluaciones de activos, utilidades por distribuir de compañías subsidiarias y asociadas y concluye con la presentación en los estados financieros. Todo lo anterior es con la finalidad de establecer los antecedentes y las bases para llegar a lo que es propiamente la Norma Internacional de Contabilidad 12, Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta; continúa con: la contabilización del efecto de los impuestos; pérdidas fiscales; utilidades por distribuir de compañías subsidiarias y asociadas; otras revelaciones; contingencias fiscales, disposiciones transitorias y concluye con la mención de la fecha en que entró en vigor.

En virtud de que ya se mencionaron las definiciones incluidas en este pronunciamiento, y que los métodos para el registro de los impuestos diferidos son objeto del capítulo siguiente, sólo se mencionaron algunos de los aspectos que se

Incluyen en el NIC 12, para complementar el panorama general de los impuestos diferidos.

Párrafo 9.- "La revaluación de activos individuales en los estados financieros o la aplicación general de la contabilidad de valores corrientes, pueden dar por resultado diferencias entre la utilidad gravable y la utilidad contable.

Párrafo 12.- En aquellos casos en que se revalúa un activo en los estados financieros a una cifra que excede su costo histórico o una revaluación previa, las cifras que han sustituido a las anteriores, generalmente no forman la base para la determinación de los impuestos por pagar."

Estos dos párrafos incluyen el concepto de Revaluación de Activos Fijos, que hasta antes de la adopción del Boletín B-10 del IMCP, sobre el reconocimiento de los efectos de la inflación, era una práctica hasta cierto punto generalizada en México, básicamente en aquellas empresas cuyo nivel de activos fijos era de suma importancia en su estructura financiera. El reconocimiento de los valores de reposición y neto de reposición, implican el registro de un superávit por revaluación y un cargo mayor, por concepto de depreciación, a los resultados del período. Lo anterior significa una partida temporal en la determinación de la base para ISR y PTU, así como un incremento potencial en la utilidad futura que por vender ese activo se obtendría.

Con la adopción del Boletín B-10 del IMCP, no sólo se enfrenta el contador con las diferencias mencionadas en los párrafos anteriores, sino a otras más de naturaleza análoga, ya que los renglones del estado de resultados pueden incluir importes correspondientes a la actualización de las cifras de cada uno de los renglones que lo integran, más una utilidad o pérdida por posición monetaria.

Estas actualizaciones o conceptos no son contemplados en forma específica en la Ley del ISR, si bien hay partidas similares que podrían equipararse a las antes mencionadas (vgr: ganancia o pérdida inflacionaria y depreciación indexada).

Surgen pues, diferencias entre lo determinado por la práctica contable y las leyes fiscales, que obligan a estudiar cada partida en particular para determinar su tratamiento con respecto a los impuestos diferidos.

Siguiendo con lo establecido en el NIC 12, para la presentación en los estados financieros, se indica que:

Párrafo 33.- "Los impuestos sobre la renta, generalmente se contabilizan como gasto de impuestos en la determinación de la utilidad neta de la empresa. No obstante, en aquellos casos en los que se carga o acredita directamente a la inversión de los accionistas, el efecto de los impuestos relativos a la transacción, se contabiliza y se revela de la misma manera, de modo que los impuestos puedan relacionarse directamente a la partida a la que son aplicables.

Párrafo 35.- Los saldos de impuestos diferidos no son parte de la inversión de los accionistas y generalmente se presentan como partidas separadas en el balance. Los saldos deudores y acreedores que representan impuestos diferidos pueden compararse."

La norma Internacional de Contabilidad, NIC 12, entró en vigor para estados financieros que cubran períodos que comenzaban en o después del 1 de enero de 1981.

En virtud de tratarse, en ese tiempo de la adopción de una nueva norma, se establecía que aquellas empresas que por primera vez la adopten, deben incluir la revelación del efecto del cambio, además de seguir lo indicado en la NIC 8 "Partidas no Usuales y de períodos Anteriores y Cambios en Políticas de contabilidad", el cual señala que es correcto "si la adopción de una nueva política de contabilidad es requerida legalmente o por un organismo que establece normas contables, o bien, si se considera que el cambio da por resultado una presentación más apropiada de los estados financieros de una empresa. En todos los casos, es necesario presentar una explicación de la razón para el cambio".

Es muy importante la lectura y comprensión de la NIC 12, ya que de ella se desprenden la bases y métodos establecidos para el reconocimiento de los efectos diferidos de los impuestos; tanto el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, como su homólogo en los Estados Unidos de América, han adoptado este pronunciamiento dentro de su normatividad, adaptándolo a las características de las entidades económicas que producen información financiera en sus respectivos países.

Otro de los pronunciamientos difundidos en México, es la Opinión No. 11 del Accounting Principles Board (APB) que es la normatividad emitida por el AICPA para la contabilidad del impuesto a la utilidad; esta opinión data de 1967 y estuvo en vigor hasta 1987, fecha en que fue sustituida por la Declaración FASB-96 (Financial Accounting Standar Board) "Contabilización de Impuestos Sobre la Renta".

Durante esos 20 años de diferencia entre un pronunciamiento y otro, y al carecer en México de un Boletín específico, las entidades que así lo consideraron conveniente, registraron los efectos diferidos en base al método aceptado por la APB

11: "El método de distribución de impuestos entre períodos que se considera como más útil y práctico, es el método del impuesto diferido".

En el método del impuesto diferido, se consideran los efectos diferidos sobre todas las diferencias temporales.

Como ya se mencionó al principio de este capítulo, el tema de los impuestos diferidos siempre ha estado muy discutido y prueba de ello es el cambio que en 1987 existió en la normatividad adoptada por el AICPA; la declaración FASB 96 requirió que las compañías cambiaran la contabilización del impuesto sobre la renta del método diferido (APB 11) al método del pasivo.

Dado que la Declaración FASB 96 emitida por el AICPA adopta el método del pasivo, al igual que lo adopta el Boletín D-4 del IMCP, y considerando que hasta 1987 las compañías que en México reconocían los efectos diferidos de impuestos lo realizaban de acuerdo al método diferido (en base al APB 11), a continuación se presenta un cuadro comparativo (1) en el que se muestran las diferencias entre las reglas previas y las actualmente vigentes:

<u>Partida o Provisión</u>	<u>FASB 96</u>	<u>Reglas Previas</u>
Método	Método de pasivo, con el objeto de reconocer un pasivo o activo por el efecto impositivo de las diferencias entre los montos según libros y sus bases	Método diferido con el objeto de asociar el gasto de impuesto sobre la renta con la utilidad contable antes de impuestos gravables

(1) Financial Reports Developments, Accounting for income taxes, FASB Statement No. 96, A Brief Guide, Ernst & Whinney, 1987.

<u>Partida o Provisión</u>	<u>FASB 96</u>	<u>Reglas Previas</u>
Enfoque	Balance general	Estado de resultados
Cambios en leyes o tasas fiscales	Los montos del balance general son ajustados para reflejar el efecto de los cambios en las leyes o tasas	No ajusta saldos fiscales registrados anteriormente
Impuesto diferido activo	Reconocido como un activo solamente en la medida en que futuros montos netos deducibles puedan ser llevados a períodos anteriores para recuperar impuestos sobre la renta pagados en el período actual o en años anteriores	Reconocimiento como un activo basado en los resultados del cálculo sujeto o no a la prueba de realización
Beneficios de pérdida neta de operación llevada a períodos posteriores:		

<u>Partida o Provisión</u>	<u>FASB 96</u>	<u>Reglas Previas</u>
Reconocimiento de activo	Nunca es reconocido como activo	Reconocido si la realización es asegurada sin la menor duda
Realización subsiguiente	Generalmente reportada como una reducción del gasto de impuesto sobre la renta en ingreso de operaciones continuas	Reportada como una partida extraordinaria
Combinación de negocios:		
Diferencias entre valores asignados de activos y pasivos y sus bases gravables	Un impuesto diferido pasivo y quizás uno activo, es reconocido por las diferencias entre los valores asignados y las bases gravables de activos y pasivos adquiridos	Valores netos de impuestos asignados a activos y pasivos adquiridos

<u>Partida o Provisión</u>	<u>FASB 96</u>	<u>Reglas Previas</u>
Realización subsidi-guiente del efecto fiscal de pérdidas de operación o créditos fiscales adquiridos	La plusvalía positiva y otros activos intangi- bles y no corrientes se reducen a cero y cual- quier monto adicional se acredita al gasto de impuestos sobre la ren- ta	La realización del efecto impositivo de una pérdida de operación llevada a períodos posteriores requie- re de una revisión. La plus- valía positiva y los activos no circulantes se reducen a cero, y cualquier saldo pen- diente se registra como una plusvalía negativa
Presentación y clasifi- cación de impuestos diferidos	Los impuestos diferidos circulantes representan el efecto fiscal de las diferencias temporales netas que serán revisa- das en el próximo año (o ciclo de operación)	La clasificación como circu- lantes y no circulantes generalmente es determi- nada por la clasificación de los activos y de los pasivos relacionados

Con lo anterior, se puede concluir que una de las principales características de las nuevas reglas, es la de enfocar al balance general los efectos diferidos de las partidas temporales, buscando la aplicación del juicio del contador para identificar plenamente las partidas que en un futuro, con certeza razonable, van a revertirse. Con las reglas anteriores, se buscaba el mejor enfrentamiento del costo por ISR y PTU con el resultado contable antes de ese costo; sin embargo, si bien existía una casi perfecta relación entre utilidad y costo, en el balance general se registra- ban activos y/o pasivos diferidos que podían permanecer durante muchos años,

sin que, en forma estricta, se materializaran.

Con la adopción de las nuevas reglas, muchas compañías tuvieron que revisar sus registros de impuestos diferidos, ya que en algunos casos, su estructura financiera podía variar sustancialmente. De ahí la importancia de conocer los antecedentes y la aplicación actual de los impuestos diferidos.

El conocimiento de la NIC 12 y de la Declaración FASB 96, es muy importante, sobre todo para los contadores públicos que se desarrollan en el campo de la auditoría independiente, ya que el desarrollo de la economía mexicana trae consigo la creación de consorcios y empresas con localidades múltiples, mismas que requieren presentar estados financieros elaborados con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados en los Estados Unidos de América y que requieren el dictamen de contador público independiente.

En febrero de 1992 se publicó el Statement of Financial Accounting Standards No. 109 "Accounting for Income Taxes", que vino a sustituir al FASB 96 analizado anteriormente. Dentro de las modificaciones importantes que incluye el nuevo pronunciamiento se encuentra la del reconocimiento de un impuesto diferido activo sobre las pérdidas fiscales incurridas y sobre aquellas partidas temporales recurrentes, tales como las estimaciones por depreciación de activos fijos.

Por último y sólo a manera de mención, ya que en el capítulo 3 del presente trabajo se analizará a detalle, el pronunciamiento vigente en México y que trata la contabilización del Impuesto Sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en la Utilidad, es el Boletín D-4 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

CAPITULO 2

METODOS PARA EL REGISTRO DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

2.1 METODO DE IMPUESTOS POR PAGAR

Este método no es propiamente para el registro de los impuestos diferidos, sino para el registro del Impuesto Sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en la Utilidad que se derivan de la declaración anual tributaria. Sin embargo, este método se menciona en la NIC 12, basado en el supuesto de que dichos conceptos son una repartición de utilidades y no un costo para la empresa. Otro apoyo para ese método, está basado en que el efecto fiscal de las diferencias temporales es parte del gasto tributario del período en el cual son parte del ingreso gravable.

El método de impuestos por pagar es apoyado por las personas que ven en los impuestos diferidos, una complicación técnica que no conduce a fines prácticos, ya que la subjetividad influye en la determinación de los efectos; sin embargo, y dado que existe un amplio consenso en el sentido de que el ISR y la PTU son gastos, dicho método está en contra del principio de Realización que señala que "en términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen". (1)

Con la adopción del Boletín D-4 del IMCP, el método de impuestos por pagar, queda sin vigencia en México, en su sentido estricto, ya que las empresas deben determinar el efecto diferido de sus partidas temporales, y sólo que dicho efecto no sea sustancial o importante, el costo por ISR y PTU que se registre en los resultados del período, será el mismo que para efectos fiscales se declare.

(1) Boletín A-3 "Realización y Período Contable", IMCP, párrafo 12.

2.2 METODOS DE CONTABILIZACION DEL EFECTO DE LOS IMPUESTOS

Existen varios métodos, apoyados en sendas teorías, para el registro del efecto de los impuestos; a continuación se mencionan algunos de ellos:

- Método Neto de Impuestos apoyado en la teoría del valor fiscal de activos y pasivos, la cual se basa en que el registro de los efectos de impuestos que se diferien a ejercicios futuros, debe de establecerse en base al valor que estos efectos de impuestos puedan asignar a los activos o pasivos correspondientes.

Si se considera que el propósito general de los estados financieros es comunicar información acerca de la naturaleza y el valor de los recursos económicos de una empresa, de los derechos de los acreedores y la participación de los accionistas en los recursos económicos, así como los cambios en la naturaleza y el valor de esos recursos de un período a otro, el elemento principal que debe de persistir en toda preparación de estados financieros, es el que expresan los activos y pasivos a su valor.

En la teoría del valor fiscal de activos y pasivos, se considera "que al adquirir un activo o al incurrir en un pasivo, el efecto de impuesto del mismo es parte integrante de su valor, y si se afecta la utilidad gravable con dichos activos o pasivos en un ejercicio diferente al que se afectan para efectos de estados financieros dichas partidas a los resultados de un ejercicio, los efectos de impuestos deben de reflejarse en el valor del activo o pasivo". (1)

(1) Revista Contaduría Pública del IMCP, Diciembre 1978, Pp 44-47 "El Dilema de los Impuestos Diferidos", Grass G. C.P. Juan Mauricio.

El método Neto de Impuestos parte de la premisa de que la imposición de gravámenes a ciertas partidas de ingresos o la deducibilidad para partidas de gastos o pérdidas, son factores integrantes de la valuación de activos y pasivos considerados individualmente.

En este método si el tiempo de un ingreso o gasto acumulado difiere entre los propósitos contable y fiscal, el efecto de impuestos es un ajuste de las partidas de ingresos o gastos específicos y del relativo activo o pasivo. En consecuencia, existe un ajuste directo de ingreso, gastos, activos o pasivos, con el fin de mostrar en los estados financieros, cantidades netas de diferimiento de impuestos, prevaleciendo en el estado de resultados el Impuesto Sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en la Utilidad, declaradas para efectos fiscales (declaración anual).

Este método tiene por objeto, básicamente, ajustar el Impuesto Sobre la Renta directamente en la partida que dio origen a la diferencia o partida temporal.

En resumen, el gasto por ISR y PTU presentado bajo el método neto de impuestos, es igual al pagadero en el año que se trate, calculado sobre la misma base que el presentado en la declaración anual. Los efectos diferidos se incluyen aumentando o disminuyendo la partida de gastos que provocó la diferencia temporal y el impuesto diferido. La presentación en el balance general es en forma neta, ya que el impuesto diferido se pierde al ser absorbido por el concepto de activo o pasivo que le dio origen.

Este método tiene el inconveniente de requerir gran información complementaria en las notas a los estados financieros, ya que se deben revelar los efectos que se han incluido en ingresos, gastos, activos y pasivos; por otra parte, el gasto por ISR Y PTU es igual al declarado, cayendo en el supuesto del método de impuestos por pagar, el cual, como ya se mencionó va en contra de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Método del Registro Selectivo de Impuestos, basado en la teoría del mismo nombre.

Esta teoría reconoce que existen los efectos de impuestos diferidos o anticipados, pero establece que sólo se registrarán aquellos efectos de impuestos, por los cuales existe certeza razonable de que el efecto contrario se realizará en un plazo predeterminado. Esta teoría, cuya aplicación práctica es casi nula, carece de fundamento técnico, ya que sólo reconoce que debe registrarse el efecto de impuestos de aquellas partidas que en forma selectiva sean escogidas para su registro y existe el riesgo inherente de que, a pesar de que se establezcan y controlen reglas para su registro, este método no deja de ser más que una herramienta de la administración de la empresa para nivelar utilidades, ya que se pueden escoger, en forma específica, los efectos de impuestos que convengan o no registrar.

Dadas las características de este método, es obvio señalar que no es de uso común y sólo se incluye en este trabajo como antecedente y con el fin de mostrar un panorama general sobre los métodos desarrollados para registrar los efectos diferidos de ISR y PTU.

Método de Contabilización del Efecto de los Impuestos.

"Bajo los métodos de contabilización del efecto de los impuestos, el Impuesto Sobre la Renta (y el PTU) se consideran como un gasto incurrido por la empresa al obtener la utilidad, por lo que se acumulan en el mismo período en que se registran los ingresos y gastos con los que se relacionan".(1)

Por la razón anterior, los efectos en impuesto y participación que resultan o son inherentes a las diferencias o partidas temporales, se incluyen dentro del gasto por esos conceptos en el estado de resultados y los saldos de los efectos diferidos que se derivan se presentan en el balance general.

Los métodos que cumplen con los supuestos anteriores, y que son de uso común en varios países, son el Método de Diferimiento y el Método de Pasivo, ambos se analizan en los subapartados siguientes.

(1) NIC 12, Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad, párrafo 12.

2.2.1 METODO DE DIFERIMIENTO

Este método está basado en la teoría denominada "Teoría del diferimiento del efecto en resultados", misma que se apoya en el hecho de que si cada una de las partidas del estado de resultados representa, en esencia, un ingreso gravable o una deducción al mismo, cada una tiene un efecto de impuestos y el total de esos efectos debe equivaler a la provisión del año, de tal manera que el gasto de impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en la utilidad se derive directamente de todas aquellas partidas que lo generan, aún cuando el efecto de ISR y PTU de esas partidas sea mayor o menor al impuesto a pagar del año.

El método de diferimiento está enfocado preponderantemente al estado de resultados, ya que busca el que exista una proporcionalidad, de acuerdo a las tasas respectivas de ISR y PTU, entre la utilidad contable antes de estos conceptos y el costo de los mismos. Como consecuencia de su aplicación, se generan cargos y créditos diferidos que se aplicarán a resultados en años futuros, cuando el efecto de impuestos se realice. Dicho efecto en resultados compensará a aquel que resulta de la partida de conciliación correspondiente entre el resultado contable y el fiscal.

El APB 11 promulgado por el AICPA, indica que en el método de diferimiento "la obligación por impuestos a pagar se calcula dos veces: primero se calcula excluyendo la transacción causante de la diferencia en el tiempo, y, segundo, se calcula incluyendo la transacción. La diferencia entre los dos impuestos así calculados, es el impuesto a diferirse durante la duración de esa diferencia en el tiempo". Por otra parte, indica que: "el efecto impositivo de una diferencia en el tiempo debe medirse por la diferencia entre el impuesto calculado con y sin la inclusión, en la

utilidad antes del impuesto, de la transacción que sea la diferencia entre la utilidad impositiva (gravable) y la utilidad contable".

Para complementar los aspectos teóricos sobre el método del diferimiento, la NIC 12 señala que: "Bajo el método del diferimiento el efecto de los impuestos de las diferencias temporales, se difiere y se asigna a los períodos futuros en los que se revertirán las diferencias temporales, se considera que los saldos de impuestos diferidos en el balance no representan derechos a recibir efectivo ni obligaciones de pagarlo, y por lo tanto, no se ajustan para reflejar cambios en la tasa aplicable o la imposición de nuevos gravámenes.

Bajo el método de diferimiento, el gasto de impuestos de un período comprende:

- a) La provisión para impuestos por pagar, y
- b) Los efectos de impuestos de las diferencias temporales diferidas a la de otros períodos.

El método de diferimiento requiere que los efectos diferidos de impuesto (y PTU) se registren a las tasas vigentes del año en que la diferencia temporal origine dicho registro, y que en el momento en que se revierta, se haga a la misma tasa, no importando que hayan existido cambios en la misma.

Si bien el método que nos ocupa tiene una estructura técnica sólida, posee dos características que al mismo tiempo representan desventajas, las que han servido para que el método haya sido rebatido.

"La primera es que (la teoría en la que se apoya), es compleja en su aplicación y aún más en su interpretación...., los que no están de acuerdo con esta teoría, estiman que no debe de registrarse el efecto de impuestos diferidos, pues estos

no llegan a realizarse totalmente hasta desaparecer. La segunda es, que la tasa de impuestos que se aplica en un año, no es necesariamente la tasa a que se reversarán estas partidas, y por lo tanto, este método no reconoce los cambios en la situación financiera que resultan de los cambios de las tasas de impuestos y se puede estar reversando en un período el importe de ciertos efectos de impuestos a tasas diferentes a los utilizados para su registro inicial".(1)

A pesar de las críticas recibidas, el método de diferimiento estuvo vigente, en cuanto a su aplicación, por espacio de 20 años en los Estados Unidos de América, a través de la opinión No. 11 del APB y por extensión, en aquellas empresas mexicanas que consideraron apropiado el registrar los impuestos diferidos bajo el método mencionado.

Para concluir este apartado, incluimos la opinión de Wladislawoski (2), uno de los primeros teóricos que en México publicó un libro sobre el tema de los impuestos diferidos; sobre el método de diferimiento: " Se ha visualizado la opinión de los oponentes a este concepto, en el sentido de que las aplicaciones al balance general provenientes de la diferición de impuestos, no llenan las características de activos o pasivos. Pero ciertas características del Balance General, pueden representar montos que, temporalmente se deberán diferir y tendrán que ser aplicados en años subsecuentes. En realidad, la asignación del Impuesto Sobre la Renta, representa el reconocimiento presente de un pasivo por concepto de impuestos que se presupone se incurrirá en un futuro, o bien una reducción de impuestos que se llevará a cabo, asimismo, también en el futuro. Dicho de otra manera, es un proceso de diferición a ejercicios venideros de una reducción o pago de impuestos".

(1) Grass G. C.P. Juan Mauricio, artículo citado

(2) Wladislawoski, obra citada.

Si bien el método del diferimiento tuvo vigencia durante tantos años, y su uso se generalizó considerándolo como el más adecuado, en el año de 1987, el Instituto de Contadores Públicos de Estados Unidos de América, discontinuó su uso, adoptando el método de pasivo que a continuación se analiza, el cual fue adoptado también por el IMCP para su aplicación en México.

2.2.2 METODO DE PASIVO

Apoyado en la teoría del mismo nombre, la cual establece que las diferencias en el tiempo generan obligaciones o derechos, los que si bien no tienen un reconocimiento legal son reales y, por lo tanto, es necesario registrar.

De acuerdo a lo anterior, se está reconociendo el pasivo que se tendrá o bien el derecho de deducir, para efectos de impuestos, una partida que no afectará los resultados contables de la compañía en años futuros o una partida por la cual se ha utilizado ya el efecto fiscal, con el objeto de reducir el monto de los impuestos a pagar en un año, pero cuyo monto de impuestos, con el paso del tiempo, se tendrá que pagar, pues cuando ésta partida se registre contablemente como costo o gasto para efectos contables no tendrá ningún efecto de deducción fiscal, y por lo tanto, es necesario registrar desde ese momento el pasivo que se ha generado al haber utilizado el efecto fiscal de esa partida.

Como ejemplo de las partidas que generan un pasivo diferido, se pueden mencionar: Ingresos reconocidos contablemente antes de ser gravados y gastos que son deducidos para efectos fiscales con anticipación a su reconocimiento dentro del estado de resultados.

Por otra parte, y aplicando la misma base, se reconoce un activo por impuestos pagados por anticipado cuando: un ingreso es gravado antes de ser reconocido contablemente o bien, un gasto es reconocido en el estado de resultados con anticipación a su deducción fiscal.

El método de pasivo "se basa en la consideración de que el gasto por concepto Impuesto Sobre la Renta de un período, más el que haya que pagar, o menos el que tenga que reducirse en el futuro, derivado de las "Diferencias en tiempo" ocurridas en esos períodos, se sincronizan con la utilidad contable antes de impuestos y las partidas de conciliación descritas como "permanentes"; mediante este método, la diferencia entre el Impuesto Sobre la Renta a pagar en la declaración y el Impuesto Sobre la Renta que debe cargarse a resultados del período, constituye el "Impuesto Diferido" que puede consistir en un pago anticipado activo o una obligación futura pasiva.(1)

Otra característica del método del pasivo, es la de que, si bien los efectos diferidos se registran a las tasas vigentes de ISR y PTU del año en que se generan las partidas temporales, reconoce la necesidad de ir adecuando las cifras en función de las tasas vigentes en cada año, en el supuesto de que existan cambios periódicos eventuales.

Aquellas personas que propusieron y apoyan el método de pasivo, "enfatan que las diferencias de tiempo entre los estados financieros y la declaración, resultan de un pago futuro o un pre-pago de Impuesto Sobre la Renta". (2)

El método del pasivo pone énfasis en el estado de posición financiera o balance general, ya que reconoce los impuestos diferidos pasivos, y no los activos, a diferencia del método de diferimiento que reconoce ambos para otorgar proporcionalidad al gasto por ISR y PTU en el estado de resultados, en función de la utilidad antes de dicho gasto. Conceptualmente, bajo el método de pasivo, se generan cuentas por cobrar y por pagar, mientras que en el de diferimiento se generan cargos o créditos diferidos.

(1) Flores Alvarez, José Luis, obra citada, Pp. 117

(2) Wladilawoski, obra citada, Pp. 41

Para concretar lo antes expuesto, a continuación se señala lo que la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 indica sobre el Método de Pasivo:

Párrafo 16. "Bajo el método de pasivo los efectos esperados de impuestos sobre diferencias temporales se determinan y presentan ya sea como pasivos por impuestos a pagar en el futuro o como activos que representan pagos anticipados de impuestos futuros. Los saldos de impuestos diferidos se ajustan para reflejar cambios en la tasa o nuevos impuestos que entren en vigor. Dichos saldos también pueden ajustarse para reflejar cambios que se espera ocurran en el futuro."

Párrafo 17. "Bajo el método de pasivo, el gasto de impuestos de un período comprende:

- a) La provisión para impuestos por pagar.
- b) El importe de los impuestos que se espera tener que pagar o se considere hayan de anticiparse con respecto a diferencias temporales y se reviertan en el período en curso, y
- c) Los ajustes a los saldos de impuestos diferidos incluidos en el balance que se consideren necesarios para reflejar, ya sea un cambio en la tasa del impuesto o la promulgación de nuevos impuestos."

Párrafo 18.- "Bajo el método de pasivo los efectos de impuestos sobre las diferencias temporales que se originen o reviertan en el período en curso y los ajustes a los saldos de impuestos diferidos, se determinan usando la tasa actual de impuestos, a menos que otra información indique que una tasa diferente será más apropiada, por ejemplo, cuando se haya anunciado un cambio en las tasas de impuestos aplicables a años anteriores."

Conceptual y mecánicamente, el método de pasivo puede complicarse en la medida de la complejidad de las operaciones realizadas por una empresa y de las partidas temporales que se deriven de ello. Dicha complejidad incluye, entre otros: cambios en la tasa de ISR y/o de PTU, ya sean incrementos o disminuciones; vencimientos o reversiones desiguales (en tiempo) de impuestos diferidos y activos y pérdidas fiscales que podrán deducirse contra utilidades fiscales de años posteriores. Otra de las complicaciones puede ser la adecuada y correcta identificación de las partidas temporales y su adecuado control de reversión.

Conceptualmente, las compañías, al aplicar el método del pasivo, deben saber cuándo las partidas temporales se reversarán. Lo anterior se debe a que dicho método requiere que los impuestos diferidos sean computados en base a los siguientes pasos:

- Identificar todas las diferencias temporales acumuladas a la fecha del balance general.
- Determinar las fechas de reversión y calendarizar los importes por año de reversión de todas las diferencias temporales, y determinar el importe neto de reversión por cada año futuro.
- Por cada año futuro, computar un impuesto activo o pasivo, tal como si una declaración de impuesto fuera a ser preparada con el ingreso gravable o pérdida fiscal igual a la del año de la reversión de la diferencia temporal neta. Los impuestos diferidos son la suma de los impuestos por cobrar y por pagar, computados para todos los años, basados en las disposiciones vigentes de las leyes de impuesto y PTU, para esos años.

Hasta aquí lo relativo a la teoría que apoya y establece la manera de aplicar el método de pasivo, que como ya se mencionó es el adoptado por el IMCP para la contabilización del Impuesto Sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores

en la Utilidad; en el capítulo final de este trabajo se incluye un ejemplo práctico de aplicación.

Para concluir con lo relativo al método de pasivo, cabe señalar, que al igual que en los otros métodos, existe una corriente de opinión en contra de su uso o aplicación. Sus opositores señalan que los activos y pasivos que se registran no reúnen todas las características de una cuenta por cobrar o por pagar, ya que en ciertos años, esos pasivos no se liquidarían o los activos no se realizarían. Sin embargo, ciertas características del balance general pueden representar montos que, temporalmente, se deberán diferir y tendrán que ser aplicados en años posteriores.

Wladislawoski, en su libro Impuesto Sobre la Renta Diferido concluye su exposición del método de pasivo diciendo: "algunos oponentes a este método lo critican arguyendo que los impuestos por pagar o aplicar en ejercicios futuros, no representan una obligación, ya que no hay un acuerdo que incluya al Estado, el cual tendrá un derecho para cobrar impuestos en un futuro. Sin embargo, esta crítica está visualizada desde el punto de vista legal, pero desde el punto de vista que realmente debe interesarnos, o sea, el seguido de acuerdo con los lineamientos contables, es considerado como un pasivo".

2.3 APLICACION DE LOS METODOS

Todos los métodos para la contabilización del efecto de los impuestos contemplan su aplicación a todas las partidas temporales; sin embargo, en algunas circunstancias se usa una aplicación parcial. Como se verá en el siguiente capítulo, el método de pasivo adoptado por el IMCP contiene esa última característica, ya que el Boletín D-4 (1) indica que "debe existir una certeza razonable de que las partidas temporales sobre las que se han calculado el ISR y PTU diferido, se revertirán con el tiempo, período o año estimado", es decir, el gasto por ISR y PTU del año debe excluir los efectos de ciertas partidas temporales sobre las cuales se tiene evidencia de que no se revertirán en un período razonable y, por otra parte, también es necesario que no exista evidencia de que tales diferencias no van a revertirse después de ese período razonable.

(1) "Tratamiento contable del Impuesto Sobre la Renta y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad", IMCP.

CAPITULO 3

TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DE LA PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LA UTILIDAD: BOLETIN D-4 DEL IMCP

3.1 ANTECEDENTES

Como ya se ha mencionado, durante muchos años existió en México la preocupación, por parte de los contadores públicos, de resolver el problema de la adecuada contabilización del gasto por ISR y PTU.

Ya en el año de 1966 se contemplaba la posibilidad de adoptar uno de los diversos métodos para el registro diferido de impuestos; sin embargo, y siendo en esas fechas un concepto novedoso, apoyado en teorías complejas, existieron un gran número de opiniones en contra de la adopción de esa práctica contable.

A continuación se mencionan algunas opiniones vertidas en el transcurso de, aproximadamente 23 años a la fecha, hasta concluir con la comunicación dirigida por la Comisión de Principios de Contabilidad al Vicepresidente de Legislación del IMCP, con referencia a la adopción del Boletín D-4.

J. Wladislawoski, E.O: "Sería deseable crear una conciencia en los ámbitos de nuestra profesión por medio de amplios estudios de esta práctica, con el objeto de obtener conclusiones definitivas sobre la necesidad de generalizarla", pp. 86 Impuesto Sobre la Renta Diferido, 1969.

C.P. Ricardo Mora Montes: "hace apenas dos o tres años que nuestros organismos profesionales comenzaron a dictar conferencias y celebrar mesas redondas sobre el particular, pero hasta la fecha no hay un pronunciamiento oficial sobre el tratamiento que corresponde al ISR de acuerdo con tales principios (de contabilidad), generalmente aceptados", prólogo a la obra citada en el párrafo anterior, 1969.

C.P. Ernesto Vega Velasco: " con el objeto de oír (que ustedes escuchen) los puntos de vista de un contador público que no ejerce en el ramo independiente de la auditoría de estados financieros, quiero participarles que para un hombre de empresa es sumamente difícil entender este tipo de teorías que no se apegan a una realidad mexicana; en fin, como decía en 1966, la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, tiene un bonito reto que espero resolverá en este bienio que prácticamente principia". Conferencia dictada en el Evento Técnico del mes de febrero de 1978, organizado por el Colegio de Contadores Públicos de México, A.C.; texto publicado en la Revista de Contaduría Pública del IMCP en mayo de 1978.

C.P. Juan Mauricio Gras G.: "El registro de los 'impuestos diferidos' no es algo nuevo en México. Se han estado registrando impuestos diferidos en un sinnúmero de compañías desde hace aproximadamente 20 años, utilizando para su registro cualquiera de las varias técnicas que se han desarrollado para el tratamiento contable de los mismos. Sin embargo, hasta la fecha, no se ha llegado a establecer el uso uniforme en México de una técnica de registro de los impuestos diferidos." Artículo "El dilema de los impuestos diferidos", publicado por la Revista de Contaduría Pública del IMCP en diciembre de 1978.

C.P. José Luis Flores Alvarez: "Los Impuestos Diferidos se han visto envueltos en constantes polémicas durante los últimos años, ya que existen corrientes que giran alrededor de su aceptación o no aceptación. El Boletín D-4 deberá poner fin -al menos- en teoría a las polémicas existentes sobre los Impuestos Diferidos. Estas polémicas se basan en que aún en México no existe un procedimiento definido o aceptado en cuanto al registro o determinación de los Impuestos Diferidos". Pp. 1, Los Impuestos Diferidos, enero de 1980.

C.P. Enrique J. de la Garza B.: "Como efecto del divorcio contable-fiscal, surgen los Impuestos Diferidos. No sólo hay impuestos diferidos, sino además Reparto de Utilidades a Trabajadores diferido. Los dueños deciden lo que quieren hacer con sus empresas, pero convendría que tomaran conciencia del posible peligro de las ilusiones del impuesto diferido. Aunque se argumente que las empresas siempre están en expansiones que mantendrían el impuesto diferido hasta la eternidad, sería válido para no registrarlo?". Artículo "Impuestos Diferidos", Publicado por la revista Contaduría Pública en abril de 1980.

C.P. Humberto Valdéz Mier: "Este tema ha sido motivo de discusión, desde hace diez años, y hasta la fecha no ha sido posible un acuerdo entre los socios del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en el sentido de emitir la literatura contable apropiadas, tanto para orientar al empresario, como al contador público independiente de "cómo" debe registrar el impuesto sobre la renta diferido. Se necesita establecer normas o reglas sobre la forma en que deben mostrarse en el balance general y el estado de resultados, el efecto fiscal que resulte de la diferencia de tiempo que existe entre el momento en que se devenga a favor del fisco la obligación de pagar el Impuesto Sobre la Renta y el momento en que la operación originó el impuesto en los estados financieros; asimismo, las reglas deben abarcar las pérdidas de operación reconocidas fiscalmente, y partidas

similares". Artículo "Impuesto Sobre la Renta Diferido", publicado en el Boletín del Colegio de Contadores Públicos, No. 1288 de fecha 10 de agosto de 1982.

Existen otras opiniones sobre el tema, sin embargo, todas ellas estaban encaminadas a despertar el interés necesario entre los contadores públicos en México, y en los organismos que rigen la actuación en nuestro país de los profesionales de la Contaduría Pública, para que se emitieran las reglas o lineamientos de carácter general y obligatorio que dieran un consenso sobre "el cómo" registrar los Impuestos Diferidos.

Después de aproximadamente 20 años, el 21 de abril de 1986 en una comunicación dirigida a toda la membresía del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. La vicepresidencia de Legislación del mismo, por medio de su titular, el C.P. Alfredo del Barrio, comunicaba que:

"De conformidad con lo previsto en el Artículo 306 del Reglamento de las comisiones legislativas y Normativas en vigor, ponemos a consideración de todos ustedes, con carácter de auscultación, el texto del boletín del rubro (Boletín D-4 Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta y Participación de las Utilidades a los Trabajadores), tal como ha sido aprobado por la Comisión de Principios de Contabilidad, en su sesión ordinaria del 19 de marzo de 1986, y por el Comité Ejecutivo, en su junta del 11 del mes en curso (abril de 1986), ratificando este último el 21 del actual. El período de la auscultación a que se refiere el párrafo anterior, se inicia el 1o. de mayo del año en curso (1986) y concluye el 31 de agosto del propio año".

Continúa la comunicación exhortando, a todos los interesados, a expresar sus opiniones a favor o en contra del tema, soportadas técnicamente. Por otra parte, anuncia la realización de foros de consulta pública para que exista un amplio intercambio de opiniones.

Por último, cabe resaltar que en dicha comunicación, se menciona que: "nos interesa dejar constancia de que el proyecto de ordenamiento que se acompaña es el fruto de una labor de varios años, desarrollada por diferentes Comisiones de Principios de Contabilidad, y de un trabajo ininterrumpido de dos años, llevado a cabo por la Comisión inmediata anterior y por la actual. Esto se explica por la complejidad del tema, por la diversidad de prácticas existentes y por la igualmente diversidad de puntos de vista de los integrantes de la Comisión con respecto a los diferentes aspectos técnicos involucrados".

Termina diciendo que prácticamente todos los integrantes de la Comisión de funciones, tuvieron que renunciar a ciertos puntos de vista particulares, con el fin de llegar a un consenso, que permitiera la generalización de la práctica y por ende "la emisión de un documento de la trascendencia e importancia del que se acompaña y que desde hace mucho tiempo se ha hecho necesario para unificar las actuales prácticas profesionales con criterios diferentes".

Para mayor difusión de la mencionada carta, ésta fue publicada en un número especial de "Nuestro Instituto", Boletín informativo del IMCP, en el mes de junio de 1986; en su publicación existieron solamente dos cambios: la carta apareció fechada el 26 de junio de 1986 y el período de auscultación final fue del 26 de junio al 26 de octubre de 1986.

Bien, transcurrido el período de auscultación y habiéndose tenido un amplio intercambio de opiniones, la versión definitiva del Boletín D-4 se emite con fecha 3 de noviembre de 1986.

Para formalizar lo anterior, la Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP, por medio de su presidente y secretario en funciones (en ese año), señores C.P. J. Ovidio Buentello y C.P. Armando Ortega Pérez de León, respectivamente, dirigieron al Vicepresidente de Legislación del Instituto, una carta fechada en noviembre 4 de 1986, cuyo texto a continuación se transcribe:

"Tenemos la satisfacción de enviarte la versión final del proyecto de Boletín D-4 'Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en la Utilidad', para que por tu conducto, habiendo cumplido ya con lo establecido en el Artículo 5.09 inciso b, se presente al Consejo Nacional Directivo para su promulgación.

Tal y como se indica en el texto del Boletín, con las normas contenidas en el mismo, se pretende básicamente:

1. Obtener un mejor enfrentamiento de ingresos contra gastos.
2. Lograr uniformidad en las prácticas relativas al tratamiento contable del ISR y PTU.
3. Reflejar en el balance general, aquellas partidas que, con certeza razonable, constituyen una cuenta por cobrar o una cuenta por pagar a favor o en contra del fisco.

Con todo esto, estamos convencidos, se contribuye a que las empresas proporcionen información financiera de mayor utilidad para el usuario"

El Consejo Nacional Directivo del IMCP, aprobó el Boletín D-4 en su junta celebrada el 12 de noviembre de 1986.

El Boletín D-4 fue publicado en la revista Contaduría Pública, en marzo de 1987.

Culminaba así, el esfuerzo de muchos contadores públicos que pugnaron, por espacio de dos décadas, para que el IMCP se pronunciara sobre lo que en forma genérica se conoce como Impuestos Diferidos.

3.2 FINALIDAD

El Boletín D-4 inicia con 10 párrafos introductorios, que, los que elaboramos el presente trabajo, pensamos son un resumen de las situaciones que hemos expuesto en los capítulos precedentes; dichos párrafos concluyen con "Las consideraciones anteriores hacen evidente la necesidad de establecer guías que minimicen la diversidad de prácticas que se han desarrollado al respecto".

La finalidad del Boletín D-4 es la de "establecer reglas de observancia general para el tratamiento contable del ISR y PTU, en la elaboración de los estados financieros". Los lineamientos en él establecidos abarcan "los aspectos inherentes al tratamiento contable de:

- a) El efecto de ISR y PTU de aquellas operaciones en que existen discrepancias de criterio, en cuanto al momento de su reconocimiento, entre las disposiciones legales y la técnica contable.
- b) Los efectos contables originados por la amortización de pérdidas fiscales.
- c) El ISR y PTU aplicable a las partidas extraordinarias y a los ajustes a resultados de períodos anteriores".

Los tres incisos anteriores se refieren a:

Las diferencias temporales, pérdida fiscal y partidas extraordinarias, respectivamente, cuyas definiciones se incluyen en el apartado 1.4 del capítulo 1 del presente trabajo.

Para establecer las reglas incluidas en el Boletín D-4, se sometieron a la consideración de las diferentes Comisiones que tuvieron a su cargo dicho proyecto, todas las teorías, técnicas y/o métodos que se habían desarrollado en México y otros países (ver capítulo 2). Finalmente, se decidió elegir o seleccionar el Método que implicara el enfoque más práctico; que por una parte permitiera enfrentar el gasto por ISR y PTU cargado al estado de resultados con la utilidad o resultado contable antes de dicho gasto, y por otra, evitar que se instalaran o registraran en el estado de posición financiera partidas de importes significativos pero de escaso o nulo sentido para el lector de los estados financieros.

"Para lograr lo anterior se seleccionó el método del pasivo, que requiere que el efecto de los cambios en las tarifas impositivas se reconozca de inmediato en los resultados del período en que tal cambio ocurre y no hasta los períodos en que se materialicen las diferencias temporales. Bajo el método del pasivo, conceptualmente se generan cuentas por cobrar y por pagar y no cargos o créditos diferidos, como ocurre bajo el método diferido" (ver apartado 2.2.2 del capítulo 2).

Cabe aclarar que en el párrafo anterior, que es parte del No. 13 del Boletín D-4, se hace la mención de que existe diferencia con el método diferido; esto se debe a que a la fecha de promulgación del Boletín D-4, aún estaba en vigencia en Estados Unidos de América la opinión No. 11 del APB, misma que, como ya se mencionó en el apartado 1.5 del capítulo 1, fue sustituida posteriormente por la declaración FASB 96 que también adopta el método del pasivo.

Las diferencias entre el Boletín D-4 y la opinión No.11 del APB obligaron a que, en los casos de empresas en que la información contable se preparaba en base a principios de contabilidad generalmente aceptados en México y que por alguna razón (por ejemplo: consolidación de estados financieros con casa matriz ubicada

en E.E.U.U.) dichos estados también debían prepararse conforme a los principios de contabilidad americanos, las cifras debieron ajustarse para cumplir con principios de contabilidad generalmente aceptados (APB No. 11) en los E.E.U.U. o bien se incluyó en una nota a los estados financieros la conciliación de las cifras determinadas bajo una y otra base y, en su caso, se incluyó en el dictamen del auditor la salvedad correspondiente.

La aplicación de la normas del Boletín D-4 tiene como finalidad la consecución de los siguientes objetivos:

- "Contribuir a que los usuarios dispongan de información suficiente sobre impactos favorables o desfavorables de carácter fiscal que surtirán efectos legales en el futuro."
Este párrafo se refiere al efecto que se registrará como activo o pasivo diferido, cuando las partidas temporales sobre las que se calcule cumplan con los supuestos establecidos en las reglas de valuación, que más adelante se analizan.
- "Lograr un mejor enfrentamiento de ingresos y costos en el ejercicio.
- Determinar más adecuadamente el costo fiscal asignable a los distintos ejercicios.
- Evitar el reconocimiento de efectos favorables en los resultados cuando exista incertidumbre de que se materialicen en el futuro.
- Facilitar la estimación de los impactos esperados en el flujo de efectivo de la entidad, derivados de la carga fiscal."

Estos cuatro objetivos se resumen en el de: Un mejor enfrentamiento de ingresos y gastos, lo que por otra parte, tiene la finalidad de cumplir con los principios de contabilidad de Realización y del Período Contable. Aunado a ello, intenta darle a la administración de cada empresa, las herramientas necesarias para una

adecuada planeación financiera en cuanto a su presupuesto o flujo de efectivo y por último, la posibilidad de planear, desde el punto de vista fiscal, el impacto que en años futuros tendrán el ISR y la PTU diferidos.

Por último se mencionan otros dos objetivos:

- "Reflejar en el balance general aquellas partidas que, con certeza razonable, afectarán los resultados de futuros ejercicios.
- Promover la comparabilidad en la información de una entidad con otras entidades semejantes".

El primero de ellos, está claramente enfocado a cumplir, aunque es implícito, una de las características del método del pasivo, y que es la de enfocar al balance general el registro de los impuestos diferidos. Se trata de no mantener en el balance partidas que puedan volverse "eternas" ya que año con año son substituidas por importes o partidas similares (como sucede en el método de diferimiento).

Es en este punto donde entra en juego cierta subjetividad en la interpretación de las reglas de valuación del Boletín D-4, ya que lo que en una empresa puede ser "certeza razonable" en otra empresa semejante puede no serlo. Sin embargo, y en busca de la uniformidad, las reglas de valuación minimizan las diferencias que pueden existir en la aplicación del método del pasivo, tal como lo propone el Boletín materia de análisis.

Finalmente, y es claro, la aplicación generalizada de los lineamientos del Boletín D-4, elimina todas aquellas prácticas que se opongan a la propuesta por éste y permitirá que, después de un lapso de estudio, aplicación, afinación y posibles adecuaciones, se logre la uniformidad deseada y, en consecuencia, la adecuada comparabilidad de la información financiera de entidades semejantes.

Logrado lo anterior, la administración de cada empresa tendrá una muy útil herramienta para la adecuada toma de decisiones.

3.3 TRATAMIENTO CONTABLE DEL ISR Y PTU

Por qué dedicar un boletín del IMCP, de la serie D -problemas especiales de determinación de resultados- al tratamiento contable del ISR y PTU?

Generalmente, el tratamiento contable de ingresos, costos y gastos está implícitamente tratado en los Boletines del IMCP, de la serie C Principios aplicables a partidas o conceptos específicos. Por ejemplo: el costo de ventas en el Boletín C-4 relativo a inventarios; la depreciación de activos fijos en el C-6 Inmuebles, Maquinaria y equipo; gastos generales, gastos financieros en el C-9 relativo a Pasivo, etc.; por otra parte, el complemento a lo anterior, que sería el reconocimiento de la inflación en los rubros mencionados, se trata en el Boletín 10 de la serie B Principios relativos a estados financieros en general.

Sin embargo, y dado lo controvertido del tema, fue necesario elaborar un boletín de "problemas especiales", por qué?:

El ISR y la PTU constituyen, normalmente, uno de los renglones más importantes en la determinación de la utilidad (o pérdida) neta.

La información contable proporcionada a los accionistas, administradores, proveedores, etc. de una entidad, sirve para fines distintos que la proporcionada a las autoridades fiscales. Por tal razón, es lógico que, en algunos casos, dichas informaciones sean elaboradas mediante la aplicación de reglas diferentes.

Lo anterior trae como consecuencia que el resultado contable discrepe del reportado para fines tributarios. Tal discrepancia se deriva de dos tipos de partidas:

- "Aquellas derivadas de transacciones que son determinantes de la utilidad contable antes o después de ser determinantes del resultado fiscal. Es decir, son partidas que se acumulan o deducen para efectos fiscales en un período diferente a aquel en que forman parte de la determinación del resultado contable. (Diferencias temporales).
- Aquellas resultantes de transacciones y eventos que son determinantes exclusivos, ya sea del resultado contable o del resultado fiscal pero nunca de ambos". (Diferencias Permanentes).

Para el tratamiento contable del ISR y la PTU, el Boletín D-4 indica las Reglas de Valuación y las Reglas de Presentación.

3.3.1. REGLAS DE VALUACION

Para cumplir con los objetivos, que ya se mencionaron, las reglas de valuación establecen que:

Debe darse "tratamiento contable de impuestos diferidos a todas las diferencias temporales importantes sobre las que razonablemente se pueda presumir que van a provocar, dentro de un período definido de tiempo, que surja un pasivo o un beneficio fiscal y no exista algún indicio de que vaya a cambiar esa situación, de tal manera que los pasivos o los beneficios fiscales no se materialicen".

Con esta disposición, el término razonablemente se acerca más a la certeza que a la probabilidad, ya que se dan dos condicionantes que obligan a tener casi la seguridad absoluta de que las partidas temporales se van a revertir en un período definido y establecido de antemano. Por otra parte, se agrega el adjetivo "importantes" refiriéndose a las partidas temporales; esto nos remite al principio de

contabilidad de la Importancia Relativa, que señala dos orientaciones para normar el criterio de calificación de una partida; dichas orientaciones son:

a) En atención al monto de la partida.

Una partida por si misma sólo es representativa o importante cuando se relaciona con los otros conceptos que integran los estados financieros.

Para definir su importancia se debe considerar:

- La proporción que guarde la partida en los estados financieros en conjunto, o en el total del rubro del que forma parte.
- La proporción que guarda una partida con otras partidas relacionadas.
- La proporción que guarda la partida con el monto correspondiente de años anteriores y la cantidad que se estima representará en años futuros.
- El efecto acumulado en los estados financieros de aquellas partidas que individualmente no representan una proporción sustancial.

b) En atención a la naturaleza de la partida:

Con respecto a la naturaleza (esencia o característica) de la partida se debe atender a,

- Si se trata de una situación de carácter extraordinario
- Si influye sensiblemente en la determinación de los resultados del ejercicio.
- Si está sujeto a un hecho futuro o condición
- Si no afecta cuantitativamente por el momento, pero en el futuro pudiera afectar

- Si su origen obedece a leyes, reglamentos o disposiciones oficiales o contractuales.
- Si se trata de operaciones con empresas subsidiarias, afiliadas o asociadas.

La Importancia Relativa, en resumen, se determina en función a su efecto en la información financiera, atendiendo a su monto y naturaleza. En consecuencia, aquellas partidas temporales que cumplan con la certeza razonable de que se van a revertir y cuya significación lo amerite, deben ser consideradas para el cálculo de los impuestos diferidos.

Las reglas de valuación del Boletín D-4, establecen también que: "No se debe dar tratamiento contable de impuestos diferidos a aquellas diferencias temporales que no sean específicamente identificables en su origen, o cuya materialización no se pueda identificar en el tiempo porque, al momento de su reversión, vayan a ser sustituidas por otras de la misma naturaleza y montos semejantes, ya que en estos casos los efectos de la creación y reversión de impuestos se verían compensados".

Este párrafo se refiere a aquellas partidas que si bien tienen el carácter de temporales, no son en forma particular identificables ni se puede definir el momento particular de reversión; como ejemplo se puede mencionar el del registro de la estimación para cuentas de cobro dudoso. Pongamos el caso de una empresa que calcula su incobrabilidad en función de la antigüedad de los saldos a cargo de sus clientes, al final del año tendrá un importe que cargó a sus resultados por la creación o incremento a la cuenta complementaria de activo. Dicho cargo representará una partida no deducible para efectos del ISR, mientras que para efectos contables estará disminuyendo la utilidad ó, en su caso, aumentando la pérdida

del año reportada por la empresa. En teoría, cumple con las características de una partida temporal, sin embargo, la partida representa un importe global cuya reversión no es fácilmente identificable ya que puede darse el caso de que la empresa recupere un gran parte de esos saldos, que por sus políticas de crédito, ha considerado de difícil recuperación. Por otra parte, el año siguiente la empresa elaborará un cálculo semejante, cuyo efecto será o puede ser muy similar al del año anterior.

Si en el ejemplo mencionado la empresa registra el efecto diferido de esa partida temporal, su balance general estaría mostrando un activo diferido que conceptual o teóricamente no se estaría realizando, ya que anualmente sólo mostraría un movimiento de adecuación al saldo, en función de los importes prevalecientes en cada año.

Otro ejemplo similar, es el que se refiere a cálculos convencionales para el incremento de una provisión para primas de antigüedad.

Continúan señalando las reglas de valuación que:

- "Al final de cada período la empresa debe revisar su situación de impuestos diferidos tomando en consideración las evidencias más recientes, para determinar qué saldos de impuestos diferidos se deben crear, mantener o eliminar. En el caso de que se deban crear o eliminar algunas partidas, sus efectos se deben reconocer en el estado de resultados del período en que esto suceda".

De acuerdo a lo anterior, los importes de impuestos diferidos que se registren pueden modificarse o eliminarse en cada período contable como consecuencia de variaciones en las circunstancias.

- "Los saldos deudores correspondientes a impuestos diferidos se deben mantener sólo cuando exista una certeza prácticamente absoluta de que van a poder recuperarse en períodos futuros".

Las empresas deben revisar su situación de activos diferidos al final de cada año y solamente deben conservarlos cuando exista la expectativa, dentro de un período razonable, de que generarán utilidades fiscales que permitan amortizar contra éstas los saldos "a favor" que representan los activos diferidos generados por partidas temporales en años anteriores.

Cabe aclarar que los conceptos de Activo Diferido o cuenta por cobrar derivados de la aplicación de los lineamientos del Boletín D-4, son conceptual y técnicamente distintos al Impuesto Sobre la Renta a favor, ya que este último representa, generalmente, el exceso de anticipos pagados sobre la obligación anual o definitiva.

- "Cuando en un determinado ejercicio el resultado contable o fiscal sea una pérdida puede presumirse, sin ser determinante, que existe duda con respecto a la futura recuperación de los saldos deudores de impuestos diferidos".

Aunado a lo explicado en párrafos anteriores, existe otra limitante para mantener activos de impuestos diferidos; el hecho de que una empresa sea perdedora desde el punto de vista fiscal o contable, trae como consecuencia la expectativa de que

los saldos deudores de impuestos diferidos sean de difícil recuperación. Lo anterior, entre otras cosas, dio lugar a que empresas que tenían registrados ese tipo de diferidos, debieron eliminarlos al adoptar los lineamientos del Boletín D-4.

Por último, las reglas de valuación indican que: "Para la determinación del efecto del diferimiento del ISR y PTU se debe aplicar la tasa vigente al cierre del ejercicio al que se refieren los estados financieros".

Siendo que la aplicación del Boletín D-4 es obligatoria a partir de los ejercicios que terminaron el 31 de diciembre de 1987, la adopción del método del pasivo estaba, creemos, encaminada a reconocer en el diferimiento, los constantes cambios que la legislación fiscal tiene en México y que en 1987 tuvo su más claro ejemplo, ya que para el cálculo del ISR de ese año, se utilizaron dos tasas aplicadas a dos diferentes bases. En 1988 prevaleció el mismo procedimiento y es hasta 1989 que solamente se considera una sola tasa (37%) que para 1990 cambió al 36% y que para 1991 fue del 35%. De ahí la importancia que tiene el ajustar los saldos diferidos a las tasas vigentes del año a que se refieran los estados financieros. Lo anterior reditúa una información financiera más veraz y confiable.

3.3.2 PERDIDAS FISCALES

El apartado de pérdidas fiscales surge de la posibilidad que otorgan las leyes fiscales para amortizar contra utilidades fiscales futuras, las pérdidas que para tales efectos se hayan generado.

En el caso específico de México, la ley del Impuesto Sobre la Renta para 1992, en su artículo 55, señala que: "La pérdida fiscal será la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta ley,

cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos.

La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los cinco ejercicios siguientes".

Otras disposiciones fiscales relativas a las pérdidas, indican que si no se ejerce el derecho de amortización pudiendo hacerlo, tal derecho se pierde. Aunado a lo anterior, las pérdidas fiscales pueden reexpresarse o actualizarse con factores de inflación derivados del Índice Nacional de Precios al Consumidor; el derecho para disminuir las pérdidas es exclusivo del contribuyente que las sufra y es intransferible, aún en caso de fusión.

En base a lo anterior, las pérdidas fiscales toman la característica de una partida permanente ya que es un evento que es determinante exclusivo del resultado fiscal de años venideros, sin embargo, al representar una posible deducción del costo de ISR de años futuros, cuando así lo sea, será determinante del resultado contable, por lo tanto, caerá en el supuesto de una partida temporal.

El Boletín D-4 señala que "al amortizar una pérdida fiscal, el resultado contable antes de impuestos y el resultado fiscal (después de deducir la partida fiscal) son necesariamente diferentes, originándose un beneficio para la entidad, representado por la reducción de ISR derivado de la amortización fiscal de la pérdida. Cuando la pérdida fiscal se aplica a un período anterior, porque así lo permitan las disposiciones fiscales, el efecto del impuesto sobre la pérdida aplicada, se reconoce en los resultados del período en el cual se sufrió la pérdida, dado que su realización está asegurada".

Si bien, como se ha dicho, las pérdidas fiscales pueden llegar a constituirse en una partida temporal, su reversión está condicionada a que la empresa obtenga utilidades fiscales en el futuro, lo cual, excepto bajo una estricta planeación fiscal y teniendo certeza casi absoluta sobre el resultado que se obtendrá en el futuro inmediato, es de difícil pronóstico. Por tal razón, excluyendo aquellas pérdidas fiscales que por las leyes de la materia vigentes puedan ser amortizadas contra la utilidad fiscal del año anterior, el beneficio de la amortización de tales pérdidas se debe reconocer en el período en que ello ocurra. Es decir, los beneficios futuros provenientes de la aplicación de pérdidas fiscales a períodos posteriores en ningún caso podrán contabilizarse como activo de una empresa. Para determinar, llegado el caso, los efectos de la pérdida fiscal, deben de considerarse aquellos relativos a las partidas temporales incluidas en la determinación de la propia pérdida, para evitar la duplicación de registro de dichos efectos.

Bajo ciertas reglas, los beneficios futuros de la amortización de pérdidas pueden registrarse en el año en que se generaron; tales reglas son: "Es posible que cuando se origine la pérdida fiscal existan registrados saldos acreedores netos correspondientes a impuestos diferidos, lo que podría permitir también la realización, cuando menos en parte, del beneficio que se derive de la amortización de pérdidas fiscales.

El efecto de impuestos de la pérdida fiscal se debe reconocer eliminándolo de los saldos acreedores netos correspondientes a impuestos diferidos y sólo hasta el importe que resulte menor de:

- a) El propio efecto de impuestos de la pérdida fiscal, o
- b) El monto de la amortización de impuestos diferidos que durante un lapso igual al existente para la amortización de pérdidas se habría de aplicar de no existir la pérdida.

Los párrafos anteriores, que corresponden a los números 33 y 34 del Boletín D-4, si bien plantean una opción para incluir en los registros contables el efecto futuro que tendrá la amortización de una pérdida fiscal, son de difícil aplicación, ya que dicho boletín en su párrafo 27 señala que cuando existe pérdida fiscal o contable, se presume que existe duda con respecto a la futura recuperación de los saldos deudores de impuestos diferidos.

Tal situación de incertidumbre dio lugar a que, en algunos casos, ciertas entidades (que en número debieron haber sido mínimas) se vieron obligadas a eliminar activos registrados como resultado de haber reconocido el beneficio futuro de pérdidas fiscales por amortizar.

Sin embargo, considerando a las entidades que caigan en los supuestos mencionados por el Boletín de referencia, "si posteriormente se amortiza la pérdida fiscal total o parcialmente, los importes que, en su caso, hayan sido eliminados de los saldos acreedores de impuestos diferidos, deben reinstalarse sobre una base acumulada a medida que efectivamente se realicen los beneficios fiscales y hasta por el monto de éstos".

Es pues, técnicamente, complejo el manejo de los efectos diferidos relativos a las pérdidas fiscales que haya sufrido una entidad; el contador público y/o el auditor independiente deben considerar las situaciones y variables que se han mencionado para determinar si se reconoce o no el efecto futuro del beneficio por amortización de dichas pérdidas, sin embargo, y en eso el Boletín D-4 es determinante, nunca deben registrarse activos diferidos por tal concepto, básicamente por la incertidumbre de su recuperación.

Como un subapartado de Pérdidas Fiscales, el Boletín D-4 incluye un párrafo (el No. 36.) relativo a partidas extraordinarias y ajustes a resultados de períodos anteriores.

"El monto de ISR y PTU atribuible a la utilidad antes de partidas extraordinarias, debe corresponder al efecto de ingresos y gastos determinantes de dicha utilidad, Por lo tanto, el efecto de ISR y PTU atribuible a partidas extraordinarias y a ajustes a resultados de períodos anteriores se debe calcular en forma independiente y aislada".

Esta disposición, además de responder a requerimientos básicos de información, permite al lector de los estados financieros conocer cuales son los resultados normativos o de operación continua de una entidad y le permite apreciar cual es el efecto neto de las partidas extraordinarias en el resultado final del período.

Como ya se mencionó en el apartado de definiciones, las partidas extraordinarias son: Eventos y transacciones que son de naturaleza poco común y de ocurrencia infrecuente; es decir, son aquellas que no volverán a presentarse en un lapso, que puede ser considerable. Al separar tales eventos, las personas que deban tomar decisiones en base a la información financiera, tendrán los elementos adecuados de juicio para tal fin.

3.3.3 REGLAS DE PRESENTACION

Considerando que los propósitos de la contabilidad financiera son los de cumplir un fin informativo, mismo que se deriva de la naturaleza y relación de la contabilidad con el medio económico que lo rodea, es de suma importancia que las operaciones, transacciones o eventos económicos que en una entidad se realizan sean

revelados y presentados en forma correcta y adecuada.

La información que produce la contabilidad, es requerida por los participantes de la actividad económica para:

- Observar y evaluar el comportamiento de las entidades
- Comparar sus resultados con otros períodos y con otras entidades.
- Evaluar sus resultados a la luz de los objetivos establecidos.
- Planear sus operaciones y,
- Estimar su futuro dentro del marco socioeconómico que lo rodea

La importancia de la información producida por la contabilidad, reside en que es base fundamental para la toma de decisiones de accionistas, los actuales y los potenciales; instituciones de crédito, acreedores, deudores y, en general, de terceros que están relacionados directa o indirectamente con la entidad.

Tal variedad de interesados, determina que la información contable sea de uso general y por lo tanto deba cumplir con el requisito de utilidad para los diferentes intereses involucrados.

Los aspectos mencionados se refieren al principio de Revelación Suficiente aplicado a la contabilidad en general; para las reglas de presentación específicas de cada rubro de los estados financieros, el IMCP se ha pronunciado en los Boletines de la serie C "Principios aplicables a partidas o conceptos específicos".

Por lo que respecta a la presentación, en los estados financieros, de los efectos diferidos de ISR y PTU registrados por las empresas, el Boletín D-4 en sus párrafos 37 a 48 indica las reglas de presentación relativas a dichos efectos, así como a los pasivos correspondientes a los conceptos mencionados.

"El pasivo por ISR que se presenta en el balance debe ser el neto entre el ISR causado menos los anticipos efectuados. Los pasivos por el ISR y PTU deben mostrarse por separado en forma individual como lo establece el Boletín C-9".

El Boletín C-9, relativo a Pasivo, señala lo siguiente:

"Los pasivos por el Impuesto Sobre la Renta y por la Participación de los Trabajadores en la Utilidad, deben mostrarse separadamente, en forma individual, en vista de que estos pasivos resultan de interés para varios lectores de los estados financieros. El pasivo por Impuesto Sobre la Renta que aparece en el balance general deberá representar el neto entre la provisión total cargada al estado de resultados menos los anticipos efectuados. Si los anticipos fuesen mayores que la provisión, el exceso deberá presentarse como cuenta por cobrar."

Los pasivos mencionados se refieren a la obligación, o, en caso de ISR, derecho que fiscalmente se tiene, es decir, la cifra mostrada en el balance general es el importe que la entidad pagará al fisco por concepto de ISR y a los trabajadores por PTU; en el caso de saldo a favor de ISR (anticipos pagados superiores al ISR definitivo), la cifra representa la cantidad que la empresa podrá compensar contra el pago futuro de ISR.

"El efecto de impuestos diferidos presentado en el balance, no debe combinarse con el ISR y PTU por pagar o por recuperar".

Se deben mostrar por separado los rubros de impuesto sobre la renta por pagar, participación de los trabajadores en la utilidad por pagar y el de ISR y PTU Diferidos.

Por lo que respecta al estado de resultados, se deben mostrar por separado los componentes del gasto por ISR y PTU del ejercicio; es decir, el impuesto y participación causados, los importes diferidos y el gasto neto.

Debido a que el estado de resultados mostrará un importe neto correspondiente al ISR y PTU diferidos del ejercicio, es preciso revelar en las notas a los estados financieros, las partidas temporales que lo originaron. Generalmente, esta información se incluye en una nota que muestra resumida la conciliación del resultado contable con el fiscal; en dicha conciliación deben mencionarse el concepto e importe de las partidas temporales sobre las que se está calculando el efecto diferido de ISR y PTU.

Por otra parte, deben también revelarse, en las notas a los estados financieros, el saldo acumulado de las partidas temporales sobre las que por alguna razón (como el haberse originado en un período de pérdida o ser de naturaleza recurrente), no se han creado las cuentas por cobrar o por pagar correspondientes.

Para una correcta presentación en el estado de posición financiera, se deberá atender al período de reversión de los saldos deudores y acreedores correspondientes a los efectos diferidos de impuestos de las diferencias temporales; los saldos se deben clasificar en circulantes si se estima que se revertirán en el ejercicio contable subsecuente y en no circulantes aquellos que se revertirán después de dicho ejercicio.

Como información importante y que es necesario revelar, debemos considerar a las pérdidas fiscales pendientes de amortizar; se debe revelar el año en que se originaron, el importe, el año límite para su amortización, así como cualquier otra situación que las afecte, por ejemplo: que son susceptibles de actualización en

base a factores derivados del índice nacional de precios al consumidor.

El beneficio que se genera (en períodos posteriores) por la amortización de pérdidas fiscales, debe ser presentado en el estado de resultados (del año en que se efectúa la amortización) como una partida extraordinaria.

En cuanto a reglas de presentación, aparte de las que ya se han analizado, el Boletín D-4 menciona las siguientes:

- El efecto de impuestos de la reversión de diferencias temporales originadas en períodos en los cuales se sufrió una pérdida, se debe presentar como una partida extraordinaria si no se reconoció el impuesto diferido correspondiente a éstas partidas en el año en que se originaron.
- Cuando, de acuerdo a lo establecido en el Boletín A-7 del IMCP "Consistencia", esté permitido el que se ajusten los resultados de períodos anteriores, el monto de los ajustes debe presentarse deducido por el efecto del ISR y de la PTU que corresponda.
- Cuando existan cambios en las tasas del ISR y/o de la PTU, tales cambios y sus efectos sobre los estados financieros deben ser revelados.
- El efecto de impuestos atribuible a partidas extraordinarias se debe deducir de los conceptos que lo originaron, informando entre paréntesis (o en una nota) su monto.

Las cuentas por cobrar y por pagar que se generen como consecuencia de la aplicación de las reglas del Boletín D-4, deben considerarse como partidas monetarias. Esto último para considerarse en la aplicación del Boletín B-10 del IMCP, que regula el reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera.

3.4 VIGENCIA

Las normas contenidas en el Boletín D-4, entraron en vigor a partir de los ejercicios sociales que concluyeron el 31 de diciembre de 1987.

Debido a que su promulgación se llevó a cabo en el mes de marzo de 1987 (en su versión definitiva y aprobada), el IMCP exhortó a que su aplicación se hiciera con anticipación a su fecha de obligatoriedad.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

3.5 REGLAS TRANSITORIAS

Debido a que, aún y cuando en México (hasta antes de 1987) no era obligatorio el registro de los efectos diferidos del ISR y PTU, algunas empresas de nuestro país ya registraban dichos efectos, utilizando para ello cualquiera de los métodos que existían (ver capítulo 1, sección 1.5 y capítulo 2), fue necesario que el IMCP emitiera reglas transitorias para el primer ejercicio de aplicación de los lineamientos del Boletín D-4, mismas que a continuación se mencionan:

- "Las entidades que hasta la fecha de vigencia de este boletín hayan venido aplicando impuestos diferidos sobre la totalidad de las diferencias temporales, deben cancelar aquellas provisiones que de acuerdo a los lineamientos aquí establecidos sean necesarias. Esta cancelación se registrará como una partida extraordinaria. Este tratamiento sólo es válido cuando por primera vez se adopten las reglas de este boletín.
- Las entidades que no hayan venido aplicando impuestos diferidos, deberán dar el tratamiento de impuestos diferidos a todas las diferencias temporales que, al inicio del período en que por primera vez deba adoptarse este boletín, cumplan con los criterios señalados en el mismo. Los efectos de las diferencias temporales originadas en períodos anteriores a aquel en que por primera vez se adopten las reglas de este ordenamiento, se tratarán como una partida extraordinaria. Los efectos de las diferencias temporales originadas en el período en que por primera vez se adopten las reglas de este boletín se debe llevar a los resultados de ese período, antes de partidas extraordinarias, dentro del ISR y PTU del año."

Con las reglas transitorias finaliza el Boletín D-4 emitido por el IMCP; sin embargo, y como ha sucedido con otros pronunciamientos, la aplicación práctica da por resultado que surjan una serie de dudas o problemas, aparentemente no contemplados en el cuerpo de dichos pronunciamientos. De lo anterior se deriva la emisión de circulares por parte del IMCP para aclarar aquellas situaciones que, previa consulta, han sido repetitivas en diferentes empresas. Como siguiente punto, se verá la circular que respecto a la aplicación del Boletín D-4, emitió el IMCP.

3.6 CIRCULAR No. 30 DEL IMCP-INTERPRETACIONES AL BOLETIN D-4.

La Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP (la Comisión) según lo mencionó en la circular No. 30, "tomando en consideración algunas de las experiencias obtenidas hasta la fecha de la aplicación del Boletín D-4 y que, por otro lado, en 1987 se hicieron modificaciones importantes a la ley del Impuesto Sobre la Renta", y "alerta para analizar y evaluar la problemática que se va presentando en la interpretación de las disposiciones contables, ha considerado conveniente emitir esta circular en donde se aclaran y se da respuesta a las preguntas que con mayor frecuencia han surgido en la práctica sobre el Boletín D-4."

La circular No. 30 fue dada a conocer en el mes de marzo de 1988.

El objetivo de la circular es el de interpretar y aclarar algunos conceptos incluidos en el Boletín D-4, con el fin de facilitar su aplicación. La Comisión hace hincapié en que los señalamientos que más adelante se mencionan, son criterios oficiales.

Los conceptos sobre los que se hacen precisiones son los siguientes:

- a) Diferencias temporales y su efecto en impuestos diferidos.

La Comisión aclara que "se deberá interpretar que las diferencias temporales de naturaleza no recurrente son aquellas cuya materialización se puede identificar claramente en el tiempo, porque al momento de su reversión, no serán sustituidas por partidas de la misma naturaleza y de montos semejantes, ya que, en caso contrario, los efectos de la creación y reversión de impuestos diferidos se verían compensados"; también precisa que el término "montos semejantes" se refiere a cifras que han sido expresadas con un poder de compra equivalente. Esto último

es para ser congruentes con el tercer documento de adecuaciones del Boletín B-10 que requiere que las cifras de los estados financieros se expresen a pesos de poder adquisitivo al cierre del ejercicio que se trate.

Con estos señalamientos, la Comisión ratifica que en base a las características de nuestra economía y legislación fiscal, el método más adecuado para el registro es el del pasivo, ya que, según el párrafo 3.2 de la circular: "___ el método integral no era el adecuado en nuestras circunstancias actuales debido a la inflación y al elevado número de partidas que se están generando y revirtiendo año con año y a que algunas de estas, provenientes de la actualización de los estados financieros no tienen un impacto en el estado de resultados pero sí en el capital contable de las empresas, y por tanto, era poco práctico y de poco significado para el balance general el reconocer impuestos diferidos por todas las diferencias temporales." Es claro, que únicamente deben calcularse los efectos diferidos sobre las partidas temporales que no sean recurrentes y de las que se tenga certeza razonable de que se van a revertir en el tiempo y que no serán sustituidas por partidas similares y de montos semejantes.

Continúa exponiendo la Comisión que "no obstante, si la diferencia en un ejercicio determinado involucra características especiales, como puede ser el que se efectúen compras superiores a las tradicionalmente efectuadas (en valores constantes) y, por tanto, se estima que una porción importante de su efecto no será compensada con la diferencia que por este concepto se genere en el siguiente ejercicio" (la diferencia se refiere a la que se origina del distinto tratamiento contable y fiscal que tienen las compras del ejercicio), "entonces y bajo estas circunstancias y considerando también el principio contable de la Importancia Relativa, se deben reconocer impuestos diferidos por la porción que se considera no recurrente."

Otro aspecto que se ratifica en lo referente a las partidas temporales y su efecto en impuestos diferidos, es el de que al finalizar el ejercicio social de cada empresa, se lleve a cabo un repaso sobre la situación particular que guardan sus impuestos diferidos, para que se consideren las evidencias más recientes sobre la futura reversión de las partidas temporales sobre las que se han calculado los efectos diferidos. Por otra parte, el repaso se debe complementar con el registro del efecto diferido de las partidas temporales surgidas en el ejercicio. En resumen, "en cada período en que se preparan estados financieros, se debe evaluar si las diferencias temporales que han dado lugar a impuestos diferidos y por las que no se han reconocido, deben de continuar siendo tratadas como inicialmente fueron consideradas, o bien, ajustadas en los términos del propio Boletín" (D-4).

b) Tasas aplicables para la determinación de impuestos diferidos.

En este punto, la Comisión hace algunas aclaraciones sobre las tasas que deben aplicarse en función del año en que se registran los efectos diferidos de las partidas temporales. Considerando que la circular No. 30 fue emitida en 1988, los señalamientos que hace la Comisión fueron aplicables en el año de 1987 y 1988 cuando existió un cambio en la tasa general del ISR y que, inclusive, en 1987 se computó el ISR sobre dos bases distintas y que cada una de ellas tenía una tasa diferente. Actualmente debemos considerar que según el Boletín D-4, el efecto diferido de ISR debe adecuarse, cada año, a la tasa vigente: 37% en 1989, 36% en 1990 y 35% de 1991 en adelante (en tanto no exista otro cambio).

c) Pérdidas Fiscales

A este respecto, la Comisión ratifica que "los beneficios futuros provenientes de la amortización de pérdidas fiscales en ningún caso se reconocerán como un activo, y que esos beneficios sólo se registrarán en los resultados del período en que efectivamente se amorticen esas pérdidas".

d) Precisión de términos.

Para precisar los términos utilizados en el Boletín D-4, la Comisión hace las siguientes aclaraciones:

"Cuando en el Boletín D-4 se hace referencia a la pérdida fiscal (párrafos 30 a 55), debe entenderse por esto la utilidad o pérdida contable aumentada y/o disminuida por las partidas temporales a las que no se les da efecto de impuesto diferido".

Aunado a lo anterior "que lo que el Boletín D-4 pretende en su párrafo 32, es que se deben reconocer los efectos de las diferencias temporales (sujetas a diferimiento) que se originaron en el período antes de determinar el efecto de la pérdida a que se hace referencia en el párrafo anterior".

Los dos párrafos precedentes, hacen hincapié en que al determinar el efecto total que se deriva de la amortización de una pérdida fiscal se debe tener cuidado de no duplicar el registro de los efectos diferidos de las partidas temporales involucradas en la propia pérdida fiscal.

Hasta aquí se ha mencionado todo lo que hemos considerado como necesario para comprender del registro de los efectos diferidos del Impuesto Sobre la Renta y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad, así como los diferentes métodos que existen para su registro, y el que fue escogido por los representantes de la profesión contable en México; las bases teóricas-técnicas para su comprensión y, en consecuencia, su correcta aplicación en los registros contables para el mejor enfrentamiento del costo por ISR y PTU con la utilidad contable antes de dicho costo.

En el último capítulo de este trabajo, se incluye un caso práctico de aplicación, tratando de cubrir los diversos aspectos técnicos que se han mencionado.

CAPITULO 4

EFFECTOS DE LA APLICACION DEL BOLETIN D-4 EN EL DICTAMEN DE CONTADOR PUBLICO.

Una importante área de desarrollo en la profesión de contador público es la de la auditoría independiente, o auditoría externa, como comúnmente se le conoce. En la actualidad, las autoridades fiscales están descentralizando sus funciones de fiscalización directa, turnando a los profesionistas de la Contaduría, generalmente agrupados en pequeñas, medianas o grandes firmas de contadores públicos, la labor de examinar y emitir una opinión sobre los estados financieros de las Compañías, agregando un enfoque puramente fiscal, sobre el cumplimiento con las obligaciones fiscales federales y, en general, sobre el cumplimiento con las disposiciones fiscales.

En el futuro inmediato, muchas de las empresas que no eran auditadas y las personas físicas con actividades empresariales, tendrán que solicitar los servicios de auditoría para cumplir con las nuevas disposiciones al respecto, ya sea porque sus ingresos acumulables del ejercicio inmediato anterior sobrepasan el límite mínimo fijado por el Código Fiscal de la Federación (\$5'850 millones) o porque sus activos cuantificados en los términos de la ley del Impuesto al Activo hayan sido superiores a \$11'700 millones o porque en el ejercicio mencionado hubieran tenido 300 trabajadores en forma constante. También están obligadas, según el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del ISR; las que se fusionen o escíndan en el ejercicio en que ocurran dichos actos y en los tres

posteriores; los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal y los fideicomisos a que se refiere la Ley de Entidades Paraestatales.

Lo anterior debe traer como consecuencia que esas empresas, para poder ser dictaminadas de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas, deban elaborar su información financiera dando cumplimiento a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Lo anteriormente expuesto, lo enfocaremos a los efectos que en el dictamen de contador público tiene la aplicación del Boletín D-4; por supuesto, también está dirigido a los dictámenes de aquellas empresas que normalmente han sido objeto de dictaminación.

4.1 REGISTRO DE LOS EFECTOS POR PRIMERA VEZ

La implementación de los lineamientos contenidos en el Boletín D-4 constituye una inconsistencia en las reglas particulares de aplicación de los principios de contabilidad y por lo tanto deberá tratarse como tal conforme al Boletín A-7 "Consistencia" de la Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP.

Según el Boletín mencionado: "Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo. La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para, mediante la comparación de los estados financieros de la entidad conocer su evolución y, mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa."

El optar por una nueva regla, que en el caso del Boletín D-4 es obligatoria, incide en la comparabilidad de la información financiera, que según el Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera (Boletín A-1 del IMCP) "El contenido informativo está basado en: la comparabilidad, es decir, la cualidad de la información de ser validamente comparable en los diferentes puntos de tiempo para una entidad y de ser validamente comparables dos o más entidades entre sí, permitiendo juzgar la evolución de las entidades económicas."

Regresando al Boletín A-7, antes mencionado, éste nos indica que: "La falta de comparabilidad en la información proporcionada se origina principalmente por:

- a) Cambios en las reglas particulares de aplicación de principios de contabilidad,
- b) Cambios en estimaciones contables y
- c) Cambios en la entidad emisora de estados financieros."

Como en el caso de la aplicación del Boletín D-4 nos enfrentamos a un cambio en las reglas particulares de aplicación de principios de contabilidad conviene recordar que las Reglas Particulares son "La especificación individual y concreta de los conceptos que integran los estados financieros. Se dividen en reglas de valuación y reglas de presentación. Las primeras se refieren a la aplicación de los principios y a la cuantificación de los conceptos específicos de los estados financieros. Las segundas se refieren al modo particular de incluir adecuadamente cada concepto en los estados financieros".(1)

(1) Boletín A-1 del IMCP "Esquema de la teoría Básica de la contabilidad".

Como ya se vio en el Capítulo 3, puntos 3.3.1 y 3.3.3, la aplicación del Boletín D-4 repercute precisamente en la valuación y presentación del Impuesto Sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en la Utilidad, por lo que la aplicación por primera vez de las reglas contenidas en dicho Boletín representa una inconsistencia y como tal debe mencionarse en el dictamen de auditoría de contador público.

Lo anteriormente expuesto, representa las bases teóricas contables que nos dan la base para determinar que existe una inconsistencia en las reglas particulares de aplicación de principios de contabilidad, cuando se aplican por primera vez los lineamientos del Boletín D-4 relativos al tratamiento contable del ISR y PTU.

Como siguiente punto, repasaremos lo relativo a las normas de auditoría generalmente aceptadas, según los Boletines que al respecto ha emitido el IMCP, y aquello que, en forma resumida, debe considerarse para emitir un dictamen.

Las normas de auditoría son los requisitos mínimos que deben observarse para el desempeño de un trabajo de auditoría de calidad profesional. Dichas normas están clasificadas en:

- a) las relativas a la personalidad profesional del auditor,
- b) las relativas a la ejecución de su trabajo, y
- c) las relativas a la información (dictamen).

Por no ser materia del presente trabajo, no analizaremos cada una de las normas de auditoría, únicamente nos enfocaremos a lo relativo a las normas de información.

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. Mediante este documento, el auditor expresa los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado de los estados financieros que examinó en el desarrollo de su auditoría. La parte fundamental del informe es su opinión, es decir, la declaración de si en opinión del auditor los estados financieros presentan razonablemente la posición financiera, los resultados del período auditado, así como los cambios en la inversión de los accionistas y los cambios en la posición financiera ocurridos durante dicho período y si dichos estados han sido preparados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Las normas relativas al dictamen e información son las siguientes:

- a) **Aclaración de la relación con los estados financieros y la responsabilidad asumida respecto a ellos.**

El auditor debe expresar con toda claridad cual es la relación que tiene con la información que acompaña a su dictamen; es conveniente que el auditor se limite a expresar el hecho de que ha examinado los estados financieros, de que su examen fue practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y que el propio auditor empleó todos los procedimientos que él mismo consideró necesarios en el caso específico de que se trata.

- b) **Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados.**

Dado que la información financiera se elabora basándose en la teoría contable generalmente aceptada, el auditor debe indicar si la información financiera, que ha examinado, fue elaborada conforme a principios de

contabilidad generalmente aceptados.

c) **Consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad.**

La interpretación de los estados financieros requiere, en la mayoría de los casos, la posibilidad de comparar la situación financiera de una empresa en distintos momentos de su vida y los resultados de su operación en distintos períodos de su actividad. Lo anterior no es posible si los estados financieros relativos a diferentes ejercicios han sido formulados bajo bases disímiles o utilizando principios distintos. Sin embargo, la aplicación indiscriminada del principio de consistencia, sería un obstáculo para que la teoría contable progresara; en el caso del registro de los efectos diferidos del ISR y PTU, siendo algo novedoso y complejo, simplemente sería imposible el desarrollar teorías como la que es objeto de este trabajo, si se tratara, en todos los casos, de cumplir con el principio de consistencia.

Para los casos en que las entidades se adhieren a los cambios que van surgiendo, derivados del progreso de la teoría contable, vgr: el reconocimiento de los efectos inflacionarios en la información financiera (Boletín B-10), el tratamiento contable del ISR y la PTU (Boletín D-4), etc., el auditor debe, para dejar al lector en posibilidad de utilizar comparativamente los estados financieros, declarar, expresa y explícitamente si los principios de contabilidad han sido aplicados consistentemente en relación con el período anterior y, en caso de que haya cambios que impliquen violación a esta consistencia, debe declarar expresamente la naturaleza de los cambios habidos, su opinión respecto a su conveniencia y adecuación y la importancia que los cambios efectuados han tenido

dentro de la información general que los estados financieros dan sobre la situación y los resultados de operación.

Con la emisión del Boletín H-01 revisado y adecuado, cuya aplicación entró en vigor para los dictámenes que se refieran a estados financieros de ejercicios terminados el 31 de diciembre de 1991, el IMCP indica que "existen circunstancias en las que es necesario que el auditor haga énfasis en su dictamen a un hecho importante que debe revelarse en los estados financieros. Estas aclaraciones o menciones no implican salvedades", párrafo 50 del Boletín mencionado. Una de esas situaciones es la de que "existan cambios en la aplicación de principios de contabilidad o en los métodos de aplicación de las reglas particulares o por ajustes a resultados de ejercicios anteriores por corrección de errores", párrafo 52.

Por otra parte, el nuevo Boletín H-01 ya no menciona la necesidad de indicar en el párrafo de la opinión que los principios de contabilidad se han aplicado consistentemente; aunque no existe en dicho Boletín una explicación del porqué, creemos que era reiterativo el indicar la consistencia ya que ésta es uno de los principios de contabilidad.

d) Suficiencia de las declaraciones informativas.

Los estados financieros son declaraciones informativas de una empresa respecto a los elementos de su posición financiera y a los resultados de sus operaciones. Tales declaraciones se hacen mediante los recursos de expresión que forman los estados financieros: títulos, rubros, clasificaciones, descripciones, agrupación, cifras, totales y subtotales, notas

explicativas, etc. En base a lo anterior, y a menos que el auditor haga una declaración en contrario, se debe sobrentender que considera las declaraciones informativas que forman los estados financieros como razonablemente suficientes.

e) **Salvedades**

Durante el desarrollo del trabajo de auditoría, pueden existir diversas situaciones, imputables al auditor, a la empresa o a factores externos, que limiten la revisión de uno o varios rubros de los estados financieros; lo anterior provoca restricciones en los elementos de juicio o en los resultados del examen del auditor. Si tales restricciones no son de importancia, es decir, que no nulifiquen el cuadro general de los estados financieros, el auditor puede hacer excepciones parciales o salvedades a cualquiera de las afirmaciones generales que incluye en su dictamen. Al hacer una salvedad, el auditor debe expresarla de modo explícito y claro, de manera que sean fácilmente entendidas y de manera que se entienda que son, precisamente, excepciones parciales a alguna de sus afirmaciones generales. La obligación de claridad y precisión en las expresiones del auditor es de mayor importancia, si es posible, en el caso de que recurra al uso de salvedades.

f) **Abstención de opinión.**

Pueden existir diversas circunstancias o motivos que provoquen que el auditor no esté en posibilidades de emitir su opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto. Puede ser que las condiciones del examen hayan restringido el empleo de procedimientos de auditoría o el

resultado de los procedimientos de auditoría no suministren los elementos de juicio necesarios para sostener una opinión profesional; puede suceder que aún y cuando el auditor haya aplicado todos los procedimientos que consideró necesarios, el resultado de estos procedimientos no le dé el grado de certeza que considere indispensable para fundamentar su opinión.

Sin embargo, el abstenerse de emitir una opinión, no limita al auditor para hacer comentarios que considere que está en condiciones de hacer, sobre algunas de las partidas o elementos parciales que forman los estados financieros, pero es necesario que de modo claro y explícito, se declare la imposibilidad de dar una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto y las razones para esa imposibilidad, antes de proceder a comentarios parciales sobre partidas o elementos de los estados financieros.

Los seis incisos anteriores contienen en forma resumida los conceptos que integran las normas de auditoría relativas a la información y el dictamen. Lo anteriormente expuesto nos da la base para poder expresar de modo claro y preciso, el efecto que tiene en el dictamen del auditor, el registro, por primera vez, de los lineamientos establecidos en el Boletín D-4, respecto del tratamiento contable del ISR y PTU.

Considerando los lineamientos establecidos en el Boletín H- 01 "Dictamen del auditor", emitido por el IMCP, un ejemplo de dictamen relativo al registro, por primera vez, de los efectos diferidos del ISR y PTU, sería el siguiente:

Señores Accionistas de
Constructora Roca, S.A. de C.V.
México, D.F.

He examinado el estado de posición financiera de Constructora Roca, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1991 y los correlativos estados de resultados, de inversión de los accionistas y de cambios en la posición financiera por el año terminado en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Empresa. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Como se menciona en la nota 2H a los estados financieros, durante el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 1991, la empresa adoptó los lineamientos establecidos en el Boletín D-4 para el registro de los efectos diferidos del Impuesto Sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en la Utilidad. Esta adopción originó un pasivo a corto plazo por \$ XX,XXX,XXX y a largo plazo por \$ XX,XXX,XXX y un incremento de \$ XX,XXX,XXX en el cargo a resultados, por el costo de esos conceptos.

En mi opinión los estados financieros que se describen en el primer párrafo presentan razonablemente la posición financiera de Constructora Roca, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1991, los resultados de sus operaciones, la inversión de sus accionistas y los cambios en su posición financiera por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

C.P.

México, D.F. a de _____ de 199X

4.2 CANCELACION DE EFECTOS REGISTRADOS EN AÑOS ANTERIORES.

Ya hemos visto en capítulo precedente, que en el pasado diversas empresas en México habían registrado los efectos diferidos de las partidas temporales sobre el ISR y la PTU, basándose en los diferentes métodos que se han desarrollado para tal efecto. El método más usado, antes de emitirse el Boletín D-4, era el del método del diferimiento, en el cual se calculaba el efecto diferido sobre todas las partidas temporales, independientemente de su importe y de si son recurrentes o no. Al adoptar el Boletín D-4 el método del pasivo y restringir el registro del efecto diferido únicamente sobre ciertas partidas temporales, se originaron diferencias, que pudieron ser de importancia, y que debieron ser eliminadas para dar cumplimiento a las nuevas reglas.

El Boletín D-4, en su párrafo 50 indica que: "Las entidades que hasta la fecha de vigencia de este boletín (31 de diciembre de 1987) hayan venido aplicando impuestos diferidos sobre la totalidad de las diferencias temporales, deben cancelar aquellas provisiones que de acuerdo a los lineamientos aquí establecidos sean innecesarias. Esta cancelación se registrará como una partida extraordinaria; este tratamiento sólo es válido cuando por primera vez se adopten las reglas de este boletín".

Lo anterior, de acuerdo a lo normatividad del IMCP, debe realizarse ya que en caso contrario los estados financieros que se preparan sin considerar las nuevas reglas no cumplirían con principios de contabilidad generalmente aceptados y, por otra parte, dichas reglas pretenden uniformar criterios en la preparación de la información financiera.

El adoptar las reglas indicadas en el Boletín D-4, representa una inconsistencia en la aplicación de las reglas particulares de los principios de contabilidad, por lo que el auditor deberá incluir en su dictamen un párrafo intermedio (entre el relativo al alcance y el relativo a su opinión) donde mencione la naturaleza y el efecto cuantificado de los cambios que han ocurrido. Para lo anterior, durante su examen a los estados financieros debe determinar las cifras involucradas, es decir, cual es el efecto cuantitativo de haber adoptado las nuevas reglas y cual hubiera sido el efecto de haberse seguido las reglas anteriores.

El Boletín H-01 en vigencia, y que es aplicable para los dictámenes que sean emitidos sobre estados financieros referentes a ejercicios terminados en el 31 de diciembre de 1991, indica en su párrafo 83 que. "El auditor debe evaluar los cambios en la aplicación de los principios de contabilidad o en sus reglas particulares de valuación y de presentación y convencerse de: a) que el nuevo principio adaptado, incluyendo el método de aplicación está de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, b) que la justificación de la entidad para efectuar el cambio, es razonable y se encuentra debidamente divulgada. Si un cambio en los principios de la contabilidad no cumple con estas condiciones, el auditor deberá expresar una opinión con salvedad, o bien, si el efecto es trascendente, deberá emitir una opinión negativa sobre los estados financieros".

El ejemplo anterior se refiere a aquellos casos en que la adopción de las nuevas reglas tiene un efecto importante y significativo en los estados financieros.

Por otra parte, puede suceder que la adopción de las nuevas reglas no provoque un cambio relevante en la estructura financiera ni en los resultados de operación, por lo tanto, y en base al principio de Importancia Relativa que indica que (dicha importancia) "se refiere básicamente al efecto que tienen las partidas en la

información financiera y en este sentido toda partida cuyo monto o naturaleza tenga significación debe ser procesada y presentada, pues de no hacerse distorsionaría los objetivos que pretende la información financiera", no será necesario hacer ninguna revelación en el dictamen ni en las notas a los estados financieros.

Cabe aclarar que el Boletín D-4 no exceptúa de sus requerimientos a ninguna entidad, por lo tanto, sus reglas son aplicables a todas las entidades, sin considerar su tamaño o naturaleza (no lucrativas, de beneficencia, paraestatales, etc.); de acuerdo a lo anterior, el auditor deberá tener presente, en su examen, la revisión al tratamiento contable del ISR y PTU, independientemente del giro, actividad o naturaleza de la empresa que esté auditando.

De acuerdo a lo anteriormente mencionado, un ejemplo de dictamen cuando existió un cambio por la adopción de las reglas del Boletín D-4, sería el siguiente:

Señores Accionistas de
Constructora Roca, S.A. de C.V.
México, D.F.

He examinado los estados de posición financiera de Constructora Roca, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1991 y 1990 y los correlativos estados de resultados, de inversión de los accionistas y de cambios en la posición financiera por los años terminados en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Empresa. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptados y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Como se menciona en la Nota x a los estados financieros, la Compañía adoptó, con efectos retroactivos a 1990, los lineamientos establecidos por el Boletín D-4, emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, para el tratamiento contable del Impuesto Sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en la Utilidad. La adopción de las nuevas reglas originó un incremento de \$ y \$ en 1991 y 1990 respectivamente, en el costo de los conceptos mencionados incluidos en el estado de resultados y el registro de \$ y \$ como incremento al pasivo diferido, también respectivamente. Hasta 1989 la Compañía registraba el costo del Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en la Utilidad, sobre todas sus partidas temporales, de acuerdo con el método de diferimiento.

En mi opinión, los estados financieros que se describen en el primer párrafo presentan razonablemente la posición financiera de Constructora Roca, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1991 y 1990, los resultados de sus operaciones, la inversión de sus accionistas y los cambios en su posición financiera por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados; opinión que, respecto al ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 1990, difiere de la originalmente emitida por mí el 31 de marzo de 1991, ya que a esa fecha la Compañía no había reconocido los efectos que se mencionan en el segundo párrafo.

C.P.

México, D.F.

8 de abril de 1992.

4.3 AUSENCIA DE REGISTRO DE LOS EFECTOS

Generalmente, y se podría decir que en cualquier campo de la actividad del hombre, existe cierto rechazo inicial a aquello que significa un cambio en la rutina o en las reglas establecidas; en el caso de la teoría contable, y específicamente en México, los últimos acontecimientos económicos que se han suscitado (épocas de hiperinflación y posteriores políticas económicas para abatirla), dieron como consecuencia que la contabilidad tradicional se modificará para reconocer en los estados financieros los efectos inflacionarios, surgiendo el Boletín B-10. Por otra parte, las constantes adecuaciones a las leyes fiscales para incrementar la recaudación de impuestos han originado que los contadores públicos, año con año, tengan que modificar su posición hacia la legislación fiscal, pues hubo un período prolongado en que, si bien existieron ciertas modificaciones, lo general de la determinación de las bases para el ISR y PTU no cambió. Actualmente los contadores públicos manejan los términos inflacionarios, tanto contables como fiscales, y la determinación de las bases para ISR y PTU requieren de la elaboración de conciliaciones entre el resultado contable y el gravable para esos efectos, que en algunas ocasiones son verdaderamente complejas.

Tanto en el caso de la adopción del Boletín B-10, como en la profunda reforma fiscal que recientemente ocurrió, ha tenido que transcurrir el tiempo para que la aceptación, conocimiento y manejo de las nuevas reglas se hayan generalizado.

Lo anterior sirve de preámbulo para señalar que aún y cuando la aplicación del Boletín D-4 es de carácter obligatorio, existe un número indeterminado de empresas que no han reconocido en su contabilidad los efectos diferidos de las partidas temporales para determinar el costo de ISR y PTU del ejercicio.

Cuáles son las razones por las que las empresas no reconocen los efectos diferidos en el ISR y la PTU?

Creemos que una de las razones es la relativa novedad de las reglas contenidas en el Boletín D-4, y, como ya se mencionó, el rechazo inicial que todo cambio tiene.

Otra razón es el desconocimiento de la obligatoriedad, es decir, muchos profesionales de la Contaduría, por estar inmersos en el trabajo diario, no han tenido la oportunidad de actualizarse y, en algunos casos, desconocen la existencia del mencionado boletín.

Por otra parte, las reglas adoptadas en México para el tratamiento contable del ISR y PTU (el haber seleccionado el método del pasivo para reconocer los efectos diferidos en dichos conceptos), obligan al contador público a profundizar en el tema, ya que, cabe aclarar, las reglas del Boletín D-4 implican un alto grado de subjetividad. Por qué?, porque lo que en una empresa puede ser de importancia y obligar al registro de los impuestos diferidos, en otra puede no serlo. Esto último ha sido razón importante para que a la fecha no se haya generalizado el uso de las reglas de referencia. Los empresarios, dueños de negocios e, inclusive, algunos directores de empresa, consideran que dichas reglas vienen a complicar, aún más, el entendimiento integral de la información financiera y que su aplicación no beneficia para una adecuada toma de decisiones.

Cualquiera que sea la razón por la que en una empresa no se hayan registrado los efectos diferidos del ISR y PTU, no obsta para que el auditor independiente examine los rubros de ISR y PTU, tanto lo relativo al estado de resultados (costo), como al balance (cuentas por cobrar o cuentas por pagar). El auditor, que debe estar

familiarizado con el uso del juicio profesional, en aspectos, tales como: estimaciones para cuentas incobrables, para obsolescencia y/o lento movimiento de inventarios; revaluaciones de activo, etc., debe tener presente en su programa de auditoría, la determinación de las partidas temporales sobre las que debe calcularse el efecto diferido de Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en la Utilidad. Al final de su trabajo, y en base a la evidencia obtenida en el desarrollo del mismo, debe establecer cuales serían, cuantitativamente, los efectos diferidos que sobre las partidas temporales (considerando las reglas del Boletín D-4) deban registrarse y finalmente, establecer si dichos efectos son importantes o no, considerando a los estados financieros en su conjunto.

Si la evidencia obtenida por el auditor, indica que los efectos a registrar son de importancia, y la empresa decide no incorporarlos a su contabilidad, entonces se estaría ante un incumplimiento con los principios de contabilidad y daría origen a una mención en el dictamen del auditor, que repercutiría en una opinión con salvedad o, en su caso, en una opinión negativa.

A continuación se incluye un ejemplo de dictamen para cada caso:

A.- Con salvedad

Señores Accionistas de
Constructora Roca, S.A. de C.V.
México, D.F.

He examinado los estados de posición financiera de Constructora Roca, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1991 y 1990 y los correlativos estados de resultados, de inversión de los accionistas y de cambios en la posición financiera por los años terminados en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la

administración de la Empresa. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideré necesarias en las circunstancias.

La Compañía no ha reconocido los efectos diferidos en el costo del Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en la Utilidad, sobre las partidas temporales no recurrentes; dicho reconocimiento, es requerido por los principios de contabilidad. De acuerdo a lo anterior, el costo de los conceptos mencionados debería haberse incrementado en \$ y \$ y el estado de posición financiera mostrar un pasivo diferido por \$ y \$..... en 1991 y 1990, respectivamente.

En mi opinión, excepto porque no se ha reconocido el efecto futuro en Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en la Utilidad, según se señala en el párrafo anterior, los estados financieros que se describen en el primer párrafo presentan razonablemente la posición financiera de Constructora Roca, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1991 y 1990, los resultados de sus operaciones, la inversión de sus accionistas y los cambios en su posición financiera por los años terminados en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

C.P.

México, D.F.
8 de abril de 1992

B.- Con opinión negativa

En este ejemplo se considera que los estados financieros no son comparativos.

Señores Accionistas de
Constructora Roca, S.A. de C.V.
México, D.F.

He examinado el estado de posición financiera de Constructora Roca, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1991 y los correlativos estados de resultados, de inversión de los accionistas y de cambios en la posición financiera por el año terminado en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la Empresa. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

La Empresa no ha reconocido los efectos diferidos de Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en la Utilidad sobre las partidas temporales no recurrentes que se originaron en 1990 y 1991 y de las que se tiene certeza razonable que se revertirán en los próximos dos años. Los efectos que se han dejado de reconocer ascienden a \$..... cantidad que incrementaría el costo de los conceptos mencionados en el ejercicio de 1991. Por otra parte, los resultados acumulados deberían disminuirse en \$..... correspondientes al efecto diferido no reconocido en 1990. Aunado a lo anterior, se debería mostrar un pasivo diferido por \$ al 31 de diciembre de 1991.

En mi opinión, debido a que no se han reconocido los efectos diferidos de Impuesto Sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en la Utilidad, según se menciona en el párrafo anterior, los estados financieros que se describen en el primer párrafo no presentan razonablemente la posición financiera de Constructora Roca, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 1991, ni los resultados de sus operaciones, la inversión de sus accionistas y los cambios en su posición financiera por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

C.P.

México, D.F.
31 de Marzo de 1992.

En todos los casos, y para que el lector de los estados financieros tenga los elementos necesarios para su adecuada interpretación, se debe incluir una nota a los estados financieros donde se mencionen las partidas temporales sobre las que no se han calculado los efectos diferidos del ISR y PTU.

Un ejemplo de lo anterior, sería los siguiente:

NOTA X. EFECTOS FUTUROS EN ISR Y PTU.

Los efectos en ISR y PTU que se han acumulado al 31 de diciembre de 199X sobre partidas temporales recurrentes y no recurrentes, son los siguientes:

	<u>35%</u> <u>ISR</u>	<u>10%</u> <u>PTU</u>
Partidas recurrentes:		
Estimación para cuentas de cobro dudoso	\$ 83 400	\$ 23 828
Provisión para primas de antigüedad de personal	<u>109 884</u>	<u>31 395</u>
	193 284	55 223
Partidas no recurrentes:		
Ingresos por obra ejecutadas pendientes de aprobar por los clientes	<u>(950 000)</u>	<u>(271 429)</u>
Total	<u>\$ (756 716)</u>	<u>\$ (216 206)</u>

Con lo anterior, en el presente capítulo se han establecido las situaciones que pudieran presentarse y afectar al dictamen del auditor independiente. Por supuesto, pueden existir otras variantes que representen más complejidad en el dictamen mencionado, sin embargo, consideramos que las aquí incluidas serían las más comunes.

CAPITULO 5

REFORMAS A LA LEY DEL I.S.R. Y SU EFECTO EN LA APLICACION DEL BOLETIN D-4.

En los años recientes, la legislación fiscal mexicana ha estado sufriendo cambios muy importantes, todos ellos encaminados a incrementar los ingresos del Estado por concepto de impuestos. Dichos cambios también incluyen el incorporar adecuaciones a los regímenes fiscales de contribuyentes que en el pasado habían tenido ciertos "privilegios" en materia fiscal, por ejemplo: personas físicas y morales cuya actividad es la de prestar servicios de transporte; constructoras; causantes que por el importe de sus ingresos se consideraban "menores", etc.

Aunado a lo anterior, el entorno económico de México también ha sido cambiante, ya que en el pasado los efectos de la inflación no eran de la importancia que alcanzaron en las décadas de los setenta y ochenta, lo cual motivó que la legislación fiscal fuera obsoleta para las nuevas circunstancias.

Debido a las causas antes mencionadas, consideramos que las políticas fiscales actuales, son la respuesta al proceso de estabilización económica por la que atraviesa México; el enfatizar las medidas para una óptima recaudación fiscal, permite al Estado disminuir el importe de financiamiento externo que requiere para cumplir con sus funciones.

Por otra parte, la Ley del Impuesto Sobre la Renta actual, se nutre de la teoría contable que se desarrolló para reconocer en la contabilidad de las empresas, los efectos de la inflación, mismos que llegaron a provocar distorsiones importantes

en los estados financieros, que a su vez originaban confusión en la interpretación de éstos.

Un ejemplo de la similitud que existe entre el reconocimiento fiscal y el contable, de los efectos de la inflación, es el siguiente:

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, considera como partida deducible el importe resultante de aplicar factores de inflación mensuales a los saldos de ciertas partidas que forman parte del activo de las empresas, disminuido el resultado con los intereses ganados por la empresa; por otra parte, considera como partida acumulable el importe resultante de aplicar factores de inflación mensuales, a los saldos de ciertas partidas que forman parte del pasivo y capital contable de las empresas, disminuido el resultado con los intereses pagados por la empresa.

El Boletín B-10 del IMCP, que es el pronunciamiento que regula las reglas contables para el reconocimiento de los efectos de la inflación, obliga a reconocer un Resultado por Posición Monetaria, el cual se determina aplicando factores de inflación a la posición monetaria neta mensual (activa o pasiva); dicho concepto se presenta en el estado de resultados, formando parte del Resultado Integral de Financiamiento, cuyos componentes restantes son los intereses pagados, los ganados y el resultado por fluctuaciones cambiarias (que para efectos de la ley del ISR son equivalentes a intereses). La suma algebraica de los conceptos mencionados, y presentada en el estado de resultados, es equivalente al resultado neto de los conceptos fiscales mencionados en el párrafo anterior.

A continuación se incluyen los principales aspectos de las reformas fiscales, a partir de 1987 y hasta las actuales en 1992.

5.1 REFORMAS A LA LEY DEL ISR, AÑO DE 1987

"A partir del 1o. de enero de 1987, entró en vigor la reforma fiscal más trascendente de los últimos años y que en los términos de la exposición de motivos se estableció llevar a cabo modificaciones a la estructura fiscal con el objeto de eliminar las distorsiones que causan en el aparato productivo y distributivo nacional, la existencia de un proceso inflacionario y un esquema tributario no diseñado para operar en estas circunstancias (1).

Para lograr que los contribuyentes pudieran primero familiarizarse con la reforma estructural que sufrió la ley del Impuesto Sobre la Renta, dicha reforma, que básicamente está enfocada a dar reconocimiento en la base tributaria a los diversos efectos de la inflación que ha padecido el país, se incorporó en forma paulatina. Es decir de 1987 a 1990 se aplicaban dos sistemas, el sistema tradicional que se había venido utilizando y el sistema nuevo. La mecánica escogida durante ese período de transición, determinando la aplicación de ambos sistemas tributarios para obtener dos bases gravables y calcular el impuesto de cada una de estas bases en las siguientes proporciones, fue:

<u>AÑO</u>	<u>SISTEMA TRADICIONAL</u>	<u>SISTEMA NUEVO</u>
1987	80%	20%
1988	60%	40%
1989	40%	60%
1990	20%	80%
1991	—	100%

(1) Pagos provisionales del I.S.R. Y EL I.A. con casos prácticos. Domínguez Ornelo, C.P. Jaime, 1990, ediciones fiscales ISEF, S.A. Pp. 32

En consecuencia, durante esos años el Impuesto Sobre la Renta sería el que resultara de aplicar las tasas del 42% a la base tradicional y 35% a la base nueva, tomando en cuenta la proporción que de cada base debía considerarse en función de los porcentajes de aplicación arriba señalados.

Como se sabe, y debido a que creó complicaciones a los contribuyentes, que en algunos casos debieron contratar personal adicional especializado en cuestiones fiscales, así como problemas en su flujo de efectivo por el cálculo de los pagos provisionales del ISR sobre las dos bases y diversas confusiones sobre la aplicación integral de los cálculos relativos, en 1989 se derogó el sistema tradicional, prevaleciendo únicamente el sistema nuevo.

Los aspectos fundamentales que en 1987 incluyó el sistema nuevo, son los siguientes.

- a) Reconocimiento de ganancia inflacionaria que involucra la no deducibilidad parcial o total de los costos financieros incurridos.
- b) Reconocimiento de pérdida inflacionaria que involucra la no acumulación parcial o total de ciertos rendimientos financieros.
- c) Para efectos del cálculo de la depreciación fiscalmente deducible, así como el costo deducible en caso de una venta o baja, el valor de las inversiones en activos fijos se actualiza con los efectos de la inflación.
- d) Deducción de las compras de inventarios, sustituyendo el concepto tradicional del costo de ventas.

- e) El monto de las pérdidas fiscales puede ser actualizado con los efectos de la inflación acumulados al año anterior a aquél en que se amorticen.
- f) El monto del capital social aportado también es sujeto de actualización.
- g) Derivado del reconocimiento fiscal de los efectos de la inflación, se incorporaron al texto de la LISR diversos conceptos, los que se mencionan a continuación:

Interés, Créditos, Deudas, Componente inflacionario, Interés acumulable, Interés Deducible, Pérdida inflacionaria y Ganancia Inflacionaria.

Dado que el presente capítulo solamente intenta mostrar en forma resumida las principales reformas fiscales a partir de 1987, únicamente señalaremos cual es el origen, en forma general, de los conceptos mencionados.

"Con motivo de la inflación se desarrollaron los siguientes efectos económicos:

- a) Las operaciones comerciales o financieras que no generan un interés, y de las cuales se deriva una cuenta por cobrar o una cuenta por pagar, por el transcurso del tiempo generan una pérdida inflacionaria (monetaria) en la medida en que el cobro del crédito o el pago del adeudo se hará con posterioridad, con las mismas unidades monetarias que por la inflación pierden parcialmente su capacidad de poder adquisitivo.
- b) Los créditos o deudas cuando generan un interés, éste lo podemos segregar en dos partes:
 - Una primera parte que sería el componente inflacionario

- Una segunda parte que constituiría ya el rendimiento normal o real de un crédito o adeudo.
- c) Como consecuencia de a) y b) anteriores, no obstante que un crédito o un adeudo genere un interés, puede suceder que haya una pérdida o una ganancia inflacionaria, en el caso de que el componente inflacionario supere el interés generado" (1).

Como se mencionó anteriormente, para 1987 se establecieron dos sistemas para determinar la base gravable para el ISR de ese año; para tal efecto se establecieron dos nuevos títulos en el cuerpo de la ley del ISR, el primero denominado título VII, " Del Sistema Tradicional del Impuesto Sobre la Renta a las Actividades Empresariales", y el segundo denominado título VIII, "Del Mecanismo de Transición del Impuesto Sobre la Renta a las Actividades Empresariales". El título primeramente mencionado se identificó por los artículos similares al título II "Del Sistema Nuevo" pero con el agregado de las letras "Bis", por ejemplo: Artículo 10 Bis. Por lo que respecta al sistema de la transición su articulado se identificó con los números 801 al 817.

Debido a las diferencias tan sustanciales, entre el sistema tradicional y el nuevo, algunas empresas llegaron a determinar una pérdida fiscal para uno y utilidad fiscal para otro.

Por otra parte, la determinación de la Participación de Utilidad a los Trabajadores no sufrió cambio y se seguirá calculando (10%) única y exclusivamente sobre la utilidad fiscal que se obtiene con el sistema tradicional, excepto por la deducción de compras en vez del costo de ventas.

(1) Boletín de Reformas Fiscales para 1987. Despacho Freyssinier Morin S.C., enero de 1988.

El cálculo mensual de los pagos provisionales debía determinarse por separado, aplicando las disposiciones del sistema nuevo y las disposiciones del sistema tradicional. A este respecto, se mantenía la norma de que el monto acumulado calculado en un mes, se reducía por los montos calculados en meses anteriores y el remanente constituía el monto neto del mes. Sin embargo se obtenían dos montos netos, uno por el sistema tradicional y otro por el sistema nuevo, procediendo a la aplicación del porcentaje que procedía (80% y 20% en 1987) en función del año de calendario correspondiente, en virtud de la aplicación paralela de los dos sistemas. Se advertía que no era factible el combinar o compensar el resultado obtenido en ambos sistemas.

Como puede notarse, y considerando que no se ha hecho un análisis exhaustivo sino enunciativo de las reformas fiscales de 1987 y las complicaciones o complejidades implícitas para su adecuada comprensión y su aplicación, dichas reformas "han influido en la práctica de los negocios en México, ya que ahora, antes de cerrar una operación, se deberán analizar los efectos fiscales que tiene pues de lo contrario puede resultar perjudicial por el incremento de impuestos que tendrá la negociación.

Por ejemplo decisiones como contratar pasivos, vender a crédito, los saldos mensuales finales de determinadas cuentas, etc., serán factores determinantes para los resultados fiscales que tengan las empresas. Esta situación pudiera convertirse en negativa, puesto que nos está llevando a un sistema burocrático en la empresa, que pueda limitar la misma actividad empresarial y quizá lo que en estos momentos de crisis que vive el país, lo que precisamente se requiere es incentivar la inversión creando estructuras fiscales ágiles, sencillas, que cumplan con los principios tradicionales de los impuestos".(1)

(1) Domínguez Orozco, C.P. Jaime, obra citada.

Tal era la preocupación generalizada ante las posibles implicaciones administrativas y financieras que el profundo cambio pudiera tener y que durante 1987 y 1988 se tradujeron en dudas y costos no previstos. Sin embargo, y como se verá mas adelante, las autoridades fiscales haciendo eco de las preocupaciones de los contribuyentes, optaron por simplificar el ya de por sí complejo sistema fiscal mexicano y derogaron en 1989, las disposiciones del sistema tradicional para dejar vigentes únicamente las relativas al sistema nuevo, que en el entorno inflacionario en que vivimos, es el que se adapta a las circunstancias.

5.2 REFORMAS FISCALES A LA LEY DEL ISR, AÑO DE 1988

En el año de 1988, las reformas fiscales introducidas en la ley del ISR fueron tendientes a aclarar o adecuar las establecidas en 1987.

A continuación se indican, en forma resumida, las que consideramos más importantes:

- a) Se aclara que no obstante que determinados créditos o deudas no generan intereses (incluyendo resultados cambiarios), deben ser base del cálculo del componente inflacionario.
- b) Se establece que las inversiones en valores, que se contratan o colocan a través de una casa de bolsa, se deben considerar como operaciones hechas con el sistema financiero, por lo que el cálculo de su promedio mensual debe determinarse por un cómputo de día con día.
- c) Con respecto al concepto de "créditos":

- Se limita la exclusión para efectos del cómputo del componente inflacionario, a cuentas por cobrar cobradas antes de un mes, a cargo de personas físicas, excepto si provienen de personas con actividades empresariales.

- Las cuentas por cobrar que deriven de ingresos acumulables se deben reconocer a partir de la fecha en que el ingreso se acumule para fines del Impuesto Sobre la Renta.

- En el caso de la cancelación de la operación que dé lugar al "crédito" (cuentas por cobrar), se debe cancelar también la pérdida inflacionaria.

d) Los anticipos de clientes constituyen una "deuda" del proveedor para efecto del cómputo de componente inflacionario y, por lo tanto, no pueden constituir un ingreso acumulable.

Sin embargo, se establece que cuando ambas partes ya convinieron en cosa y precio, entonces aún cuando el bien o mercancía no se haya entregado, cualquier cobro parcial o total de dicho precio provoca la generación del ingreso por el monto total convenido.

e) En materia de prestación de servicios, se otorga al contribuyente la oportunidad de establecer en el contrato respectivo que la contraprestación se devengará periódicamente.

f) Se advierte que cuando el vendedor reconoce que ha generado un ingreso, entonces por la parte del precio o contraprestación aún no cobrada

debe de reconocer que tiene un "crédito" y, por el contrario, el cliente debe de reconocer que tiene una deuda, base del cálculo del componente inflacionario correspondiente.

g) Respecto a los ingresos por contrato de obra mueble e inmueble:

- Se especifica que los contratos de obra mueble son aquellos en que el contratado se obliga a ejecutar la obra conforme a un plano, diseño o presupuesto.

- Se precisa que en dichos contratos, se considerarán como ingresos acumulables las cantidades señaladas en las estimaciones por obra ejecutada, en la fecha en que dichas estimaciones sean autorizadas o aprobadas.

- Se elimina la disposición que obligaba a estos contribuyentes a acumular como ingreso a los anticipos o depósitos percibidos a "cuenta del pago" de la obra, puesto que este concepto ya está contemplado en forma general para todos los contribuyentes.

- Para efectos del cálculo del componente inflacionario, constituyen un "crédito" las cantidades ya consideradas como ingreso acumulable pero aún no efectivamente cobradas, disminuidas de los anticipos, depósitos o garantías percibidas de los contratantes, cuando las mismas sean amortizables contra las estimaciones o avances de obra.

- h) **Contratos con la administración pública; se consideran ingresos acumulables de los contribuyentes las cantidades que perciban por concepto de anticipos, depósitos o garantías hasta que estas cantidades se amorticen contra las estimaciones o avances de obra autorizadas o aprobadas para que proceda el cobro.**
- i) **Con respecto a la determinación de pagos provisionales, se introducen cambios y adecuaciones:**
- **Primero, se eliminó la posibilidad de no efectuar pagos provisionales cuando en el último ejercicio se obtuviera pérdida fiscal y, en su lugar, se estableció que si no se podía determinar el coeficiente de utilidad en el último ejercicio de doce meses (por haber obtenido pérdida fiscal) se debe aplicar el que corresponde al último ejercicio por el que sí se pueda determinar dicho coeficiente, sin que sea anterior a cinco años.**
 - **Para la determinación de los ingresos acumulables sujetos a pago provisional, se establecieron cálculos simplificados que permitan determinar el importe de intereses acumulables y ganancia inflacionaria.**
 - **Se mantuvo la disposición que permite a los contribuyentes solicitar a la Secretaría de Hacienda una autorización, para reducir el monto de sus pagos provisionales mensuales, cuando conforme a una proyección de resultados estimen que con los pagos ya efectuados cubran el impuesto anual.**

- Segundo, se incorpora a la Ley del ISR un concepto novedoso, el de los "ajustes" a los pagos provisionales mensuales ya efectuados. El primer ajuste comprende desde el inicio del ejercicio hasta el último día de la primera mitad del mismo, y el segundo ajuste comprende desde el primer día del ejercicio y hasta el último día del penúltimo mes de ese ejercicio.

Al importe del primer ajuste se le restan los pagos provisionales hechos del primero al sexto mes del ejercicio, y en el caso del segundo ajuste se restarán tanto los pagos provisionales hechos del primero al noveno mes del ejercicio, como la diferencia pagada con motivo del primer ajuste.

Estos ajustes se consideran también pagos provisionales, por lo que cualquier cantidad pagada por ese concepto es acreditable contra el impuesto anual definitivo.

Lo señalado en referencia a los pagos provisionales y al nuevo concepto de "ajustes", es igualmente aplicable al "Sistema Tradicional", con las obvias excepciones de lo aplicable a intereses acumulables, ganancia inflacionaria y depreciación anticipada.

Las reformas fiscales de 1988 incluyeron también aclaraciones, precisiones y adecuaciones al tratamiento fiscal, para efectos del "sistema nuevo", a: Indexación del costo de terrenos, acciones, partes sociales y obligaciones; deducción de las compras en el ejercicio (se aclara e indica que la deducción es la de las "compras netas", es decir, excluyendo las devoluciones hechas a proveedores y las bonificaciones o descuentos recibidos); deducción de dividendos pagados; costo deducible de bienes en arrendamiento financiero; amortización de pérdidas

fiscales; indexación de la depreciación, en vez del monto original de la inversión; a este respecto, por el ejercicio, de 1987, para efectos de determinar la depreciación fiscal, se contempló un mecanismo que primero establecía la indexación del costo original de adquisición, para expresarlo a valores actuales y a éste se aplicaría el porcentaje que a cada tipo de activo le correspondiera, a partir de 1988, se derogó la disposición anterior y se establece otra nueva, que aclara que ahora se determina primero la depreciación histórica aplicando el porcentaje correspondiente de depreciación al costo original de adquisición para posteriormente indexarla.

Cabe aclarar en este momento, que las reformas fiscales mencionadas son aquellas que afectan únicamente el régimen fiscal de las Sociedades Mercantiles y de Personas Físicas con actividades empresariales; las reformas fiscales anuales que da a conocer la Secretaría de Hacienda y Crédito Público incluyen, también, aspectos que afectan a las personas físicas distintas a las mencionadas, así como a otras leyes fiscales (y sus reglamentos) distintos a la ley del Impuesto Sobre la Renta.

En el año de 1988, y como se estableció en las reformas de 1987, el Impuesto Sobre la Renta se calculó, para el Sistema Tradicional el 42% sobre el 60% de la base determinada y para el sistema nuevo el 35% sobre el 40% de la base para este sistema.

5.3 REFORMAS FISCALES A LA LEY DEL ISR, AÑO DE 1989

Como ya se comentó en párrafos precedente, la aplicación paralela de dos sistemas para el cálculo del impuesto anual sobre la renta, provocó, en muchos contribuyentes, dudas en su aplicación y una sobrecarga de trabajo administrativo, por

tenerse que "llevar", de hecho, tres contabilidades: una para efectos financieros (considerando los principios de contabilidad generalmente aceptados), la segunda, para efectos fiscales considerando las disposiciones que regían el sistema tradicional y la tercera, también para efectos fiscales pero considerando las disposiciones aplicables al sistema nuevo.

Debido a lo anterior, y buscando las autoridades fiscales lograr la simplificación administrativa que se han propuesto, la reforma fiscal más importante consistió en que se eliminó el régimen de transición establecido en 1987 (ver 5.1 anterior).

A partir del 1o. de enero de 1989, se derogó el "Sistema Tradicional", por lo que todos los contribuyentes sociedades mercantiles y personas físicas dedicadas a actividades empresariales, debieron practicar un corte de operaciones al 31 de diciembre de 1988, independientemente de que algunas sociedades mercantiles tuvieran un ejercicio no coincidente con el año calendario. Lo anterior se estableció con el propósito de que se aplicara el gravamen de impuesto de la "base tradicional", por las operaciones realizadas hasta 1988.

La tasa del ISR para la base nueva, inicialmente se determinó en un 35%, sin embargo y ante la derogación del sistema tradicional, mediante artículo transitorio en 1989 se estableció que la tasa aplicable para 1989 era del 37% y para 1990 del 36%, a partir de 1991 la tasa es del 35%.

Para el año de 1989, y ante la situación de que en algunas sociedades mercantiles su ejercicio fiscal no coincidía con el año calendario, dichas sociedades tuvieron que calcular una tasa ponderada de ISR en virtud de tener meses que estaban afectos a la tasa del 35% y los restantes al 37%, a continuación se incluye un ejemplo del cálculo de dicha tasa ponderada:

Año calendario	Tasa efectiva de ISR		Meses cada año	Tasa real
	del año	por mes		
Base nueva				
1988	(*) 14%/12 meses =	1.1667%	x 6	7.0%
1989	37%/12 meses =	3.0833%	x 6	<u>18.5%</u> 25.5%
Base tra-				
dicional	(**)25.2%/12 meses =	2.1%	x 6	<u>12.6%</u> <u>38.1%</u>

(*) 35% x 40% (Porcentaje de aplicación del sistema nuevo en 1988).

(**) 42% x 60% (Porcentaje de aplicación del sistema tradicional en 1988).

Nota: Se considera que la sociedad mercantil cerraba su ejercicio fiscal en el mes de junio de cada año.

Además de la reforma citada, las nuevas disposiciones para 1989, que también fueron referidas a puntualizar o adecuar diversos aspectos relativos al "Sistema nuevo" (a partir de 1989, único sistema), fueron las siguientes:

- a) Se adiciona al concepto de "interés", el de los rendimientos o ganancias derivadas de acciones de sociedades de inversión de renta fija.
- b) Se amplía el concepto de lo que se entiende por "sistema financiero", incluyendo a las compañías afianzadoras. También se hace referencia a "instituciones de crédito", en vez de "bancos", ya que es el término legal correcto.

- c) Se limita para la inclusión dentro del concepto de "créditos", a los títulos de crédito cuando sean denominados y pagaderos en moneda extranjera.
- d) Por lo que respecta al cálculo de pagos provisionales, se introducen los siguientes cambios.
- El nuevo plazo para el entero de los pagos provisionales será a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponde el pago.
 - Mediante una disposición de vigencia anual (Sólo para 1989) se estableció que el procedimiento sería similar al indicado en el propio cuerpo de la ley vigente en 1989, excepto que debido a que para los pagos provisionales que se realizarían durante 1989, aún se tenían que determinar los coeficientes de utilidad fiscal con base en declaraciones que incluyen efectos fiscales de 1988, en los cuales aún se acumulaban y deducían los dividendos percibidos y pagados, se tenían que eliminar aún estos conceptos de la utilidad fiscal, así como los dividendos percibidos de los ingresos acumulables.
 - Los cambios incluidos en el cuerpo de la ley de 1989, respecto a los pagos provisionales y que prácticamente entrarían en vigor hasta 1990, fueron los siguientes:
 - La fórmula para el cálculo del coeficiente de utilidad fue la siguiente:

$$\frac{\text{Utilidad fiscal (incluyendo "ganancia inflacionaria")}}{\text{Ingresos acumulables, disminuidos de la ganancia inflacionaria}}$$

Mediante ésta fórmula, el coeficiente de utilidad se determinaría sobre los ingresos nominales o "históricos", eliminando los conceptos inflacionarios.

- e) Otra reforma fiscal para 1989, es la de que a partir de ese año se hicieran adecuaciones a la determinación del costo fiscal actualizado de las acciones.
- f) Se limita la deducción de intereses devengados, ya que no serán deducibles los intereses devengados de certificados o pagarés de la tesorería de la Federación, bonos de desarrollo del gobierno federal, así como de otros créditos o títulos de crédito.
- g) Depreciación de automóviles y aviones; a partir de 1989 se limitan tanto el monto original de la inversión depreciable, como los pagos de arrendamientos, relativos a automóviles y aviones.
- h) Tratamiento fiscal de los dividendos, a partir de 1989, los dividendos pagados ya no serán deducibles fiscalmente para las sociedades mercantiles, y los perceptores de los dividendos ya no tendrán que acumular su importe. Los dividendos estarán sujetos a un impuesto definitivo del 10% (salvo excepción).

En términos generales, cuando los dividendos los pague una sociedad mercantil que tenga "Utilidades Fiscales Netas" acumuladas, tales dividendos estarán afectos a una tasa del 10%, en cambio cuando la sociedad no tenga dichas utilidades, la tasa del impuesto se elevará al 35% o 40%, incluso cuando sean percibidos tales dividendos por otras sociedades mercantiles.

Se considera "utilidad fiscal neta" de un ejercicio, a partir de 1989, a la cantidad que resulta de restar al resultado fiscal obtenido, el impuesto sobre la renta del ejercicio, la participación de los trabajadores en la utilidad y ciertos gastos no deducibles.

Hasta aquí las reformas a la LISR para el año de 1989, que como ya se mencionó, tendieron a simplificar a los contribuyentes los cálculos necesarios para determinar la base de dicho impuesto, sin embargo, y en contra de este aspecto, en 1989 se estableció un nuevo impuesto, el Impuesto al Activo, cuya tasa es del 2% y grava los activos de las empresas, mediante cálculos similares a los incluidos para los "créditos", activo fijo y cargos y gastos diferidos, mencionados en la LISR.

Debido a la mecánica del nuevo impuesto y a que está interrelacionado con el de la renta, lo que en esencia se pretende es que aquellas empresas que han sido "perdedoras" desde el punto de vista fiscal (ISR), paguen un impuesto mínimo, que sería el Impuesto al Activo.

Lo anterior incrementaría la recaudación fiscal, ya que para el año de 1989, la ley de Ingresos de la Federación estimó, que por concepto de Impuesto al Activo, recibiría 1.5 billones de pesos.

5.4 REFORMAS A LA LEY DEL ISR, AÑO DE 1990

El presidente de la República Mexicana envió al Congreso la iniciativa de reformas fiscales para el año de 1990, en la que se indica que la misma va de acuerdo con los postulados que sustenta el Ejecutivo Federal con respecto a la modernización, apertura económica y simplificación. Aunado a lo anterior, también señala que los criterios de política fiscal que orientan las propuestas de reforma son la estabili-

zación y el crecimiento económico, la mejoría de las finanzas federales y el combate a la defraudación fiscal.

A continuación se mencionan las reformas que consideramos son las más importantes para el año mencionado:

- a) En las disposiciones generales de la ley se aclara que las personas morales comprende a las Sociedades Mercantiles, los organismos descentralizados que realicen actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y otras organizaciones que funcionan en los términos de leyes como la de la Reforma Agraria o la Ley general de Crédito Rural; este cambio se requirió para que personas morales que se consideraban como organismos con fines no lucrativos, ahora sean contribuyentes directos como cualquier sociedad mercantil.
- b) Para simplificar el cálculo del componente inflacionario sobre los saldos promedio de crédito o deudas, ahora se indica que no deben incluirse los intereses devengados en el mes.
- c) Los pagos provisionales mensuales y los ajustes semestrales durante el año de 1990 debieron efectuarse a más tardar el día 11 del mes siguiente a aquél al que correspondía el pago.
- d) Con el fin de clarificar el concepto de "ingresos nominales", se indica que son los ingresos acumulables, excepto la ganancia inflacionaria y a los ingresos por intereses no se les resta el componente inflacionario.

- e) Las personas morales que hasta 1989 no eran contribuyentes por no tener fines lucrativos y que a partir de 1990 tributan como cualquier sociedad mercantil, tuvieron que realizar un primer pago provisional, por la cantidad que correspondió a los meses de enero, febrero y marzo. Para tal efecto, el coeficiente de utilidad se calculó dividiendo el remanente distribuible de 1989 entre los ingresos obtenidos en ese mismo año.
- f) Las personas morales a que se refiere el inciso anterior, debieron determinar la renta gravable base del reparto con las normas que rigen para las sociedades mercantiles, es decir determinando la utilidad fiscal pero eliminando los efectos de la inflación y acumulando los dividendos percibidos. Sin embargo, tratándose de sociedades civiles que obtienen ingresos por la prestación de servicios profesionales, conforme a la ley federal del trabajo, pueden cubrir el reparto a sus trabajadores con el equivalente a un mes de sueldo.
- g) Se establece en la ley que se considerará ingreso acumulable a las cantidades que se perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos estén debidamente respaldados con documentación comprobatoria a nombre de dicho tercero.
- h) En la referente a la deducción de compras, se señala que serán deducibles las compras de bienes que se mantengan fuera del país, hasta el momento en que tales bienes se enajenen o se importen. Esta disposición no será aplicable cuando la empresa mexicana tenga un establecimiento permanente (sucursal) en ese lugar del extranjero.

- i) Para este año (1990) se eliminaron los límites que la ley establecía para la deducción del gasto por arrendamiento de automóviles y por depreciación de la inversión en los mismos.

- j) En 1990 se elimina el impuesto del 10% sobre dividendos pagados cuando estos provienen de la cuenta de "Utilidad fiscal neta"; cuando no provengan de dicha cuenta, se aplicará, al total del exceso, la tasa del 35%. Las personas morales que efectúen pagos de dividendos, actuarán como retenedores y deberán enterar conjuntamente las retenciones que, en su caso, hayan hecho al socio o accionista sobre la utilidad o dividendo que le haya correspondido.

5.5 REFORMAS A LA LEY DEL ISR, AÑO DE 1991

En el Diario Oficial de la Federación del 26 de diciembre de 1991, se publicó la ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales y que Reforma otras Leyes Federales.

Esta ley contempla diversos ajustes a la política tributaria del país y que tiene los siguientes propósitos:

- a) Fortalecer el proceso de fiscalización, reforzando y ampliando las facultades de control y revisión.

- b) Continuar incrementando el importe recaudado por la Federación. Para 1991 se estimaban obtener ingresos en el orden de:

-	Impuesto Sobre la Renta	\$ 40.4 Billones
-	Impuesto al Valor Agregado	\$ 29.7 Billones
-	Impuesto Esp. Sobre Produc. y Servicio	\$ 9.7 Billones
-	Impuesto al Activo	\$ 3.4 Billones

- c) Nuevamente adecuar, aclarar y precisar ciertos términos o aspectos ya incluidos en la ley del ISR de años anteriores, y a nivel general, de otras leyes.

Los aspectos que se consideran más importantes, respecto de las reformas a la ley del ISR, son los siguientes:

- a) Para efectos del cálculo del componente inflacionario, se incluye como interés, la ganancia derivada de derechos de crédito provenientes de operaciones de factoraje y como crédito las cuentas por cobrar adquiridas por dichas operaciones.
- b) Se modifica la regla de acumulación de ingresos en las operaciones de enajenaciones a plazo; estableciéndose que ésta acumulación se dará en el momento en que se cobren las parcialidades, y no cuando sean exigibles.
- c) Se vuelven a establecer límites para deducción de la depreciación de automóviles y de las cantidades erogadas por arrendamiento y gastos, para fijar que sólo se podrá deducir el 80% de los importes que en su caso se incurran por estos conceptos, tratándose de automóviles comprendidos en la categoría "A" del artículo 5o. de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos (automóviles con valor hasta de

\$ 100'000,000.00).

En el caso de automóviles de las categorías "B" y "C" (automóviles con valor de más de \$ 100'000,000.00 hasta \$ 175'000,000.00 y de \$ 175'000,000.00 en adelante, respectivamente) no será deducible ninguna cantidad.

- d) Con respecto al cálculo de pagos provisionales, por primera vez en mucho tiempo, no se incorporan cambios a la forma de cuantificar el coeficiente de utilidad para calcular el importe de los pagos provisionales; sólo se aclara que si en el ejercicio del que se toman las cifras para determinarlo hubo pérdida fiscal, ésta deberá considerarse y disminuirle la deducción inmediata, que en su caso, se hubiese tomado y así poder precisar si realmente hubo o no utilidad por las operaciones normales y propias del negocio.

- e) Se crea la posibilidad de que la pérdida fiscal pueda disminuirse en un período de hasta 10 años en lugar de 5 (que era el máximo que estaba contemplado hasta el año de 1990), esta situación puede darse cuando al término del período de 5 años de plazo no se haya agotado la pérdida fiscal y en el ejercicio en que se sufrió se haya tenido también pérdida contable.

Se establece también, que la pérdida fiscal que podrá disminuirse después de los primeros 5 años no deberá exceder del remanente que se tendría si inicialmente se hubiese aplicado la pérdida contable en lugar de la fiscal.

- f) Por vez primera, se regulan en la legislación de México las implicaciones fiscales de una escisión. Esta figura, no regulada en el Derecho Mexicano, había permitido en el pasado la reestructuración operativa de importantes empresas, y consiste fundamentalmente en dividir a una persona moral; es decir, de un solo ente jurídico crear varios. Bajo esta figura sucede lo contrario que en una fusión.

5.6 REFORMA FISCALES A LA LEY DEL ISR, AÑO DE 1992

A partir de 1987, año en que se llevó a cabo una reforma profunda a la Ley del Impuesto Sobre la Renta para adaptarla al entorno inflacionario que en ese momento se vivía, dicha ley ha sufrido modificaciones, adecuaciones, precisiones, afinaciones, etc., cuyo objetivo ha sido el de clarificar a los contribuyentes la adecuada aplicación de las disposiciones en ella incluidas. Actualmente, año de 1992, el manejo de conceptos tales como: ganancia y pérdida inflacionaria, interés acumulable y deducible, componente inflacionario de créditos y deudas, etc., es algo común para los contadores de sociedades mercantiles, gerentes financieros, gerentes generales y para empresarios que se preocupan por conocer el efecto que los impuestos tienen en los resultados obtenidos por sus empresas.

EL manejo cotidiano de los efectos de la inflación ha servido para que se entiendan algunos fenómenos económicos que la provocan; sin embargo, y después de casi 15 años de inflación de dos o hasta tres dígitos (en 1987 alcanzó el 159%), en los años recientes, 1990 (30%) y 1991 (19%) la inflación, de acuerdo a los planes de la actual administración gubernamental, está tendiendo a la baja y se busca el lograr una inflación de un solo dígito.

Los mencionado en el párrafo anterior, y de lograrse el frenar la inflación, pudiera provocar, tal vez, una nueva y profunda reforma que eliminara las disposiciones relativas al reconocimiento fiscal de la inflación, ya que si en 1987 se reformó la ley para adaptarse a un entorno hiperinflacionario, bajo las nuevas circunstancias de inflación baja, tendría nuevamente que adaptarse.

Por la razón anterior, las reformas de los dos últimos años (1992 y 1991) no han sido tan extensas como las relativas al lapso de 1987 a 1990.

A continuación se mencionan las reformas fiscales al ISR para el año de 1992.

- a) Se consideran como nuevos sujetos del impuesto a las personas físicas o morales residentes en el extranjero que tengan una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dichas base. La figura de base fija se asimila a la de establecimiento permanente y se le asigna a los residentes en el extranjero que actúen en el país a través de una persona física o moral aún cuando no tenga un lugar de negocios en territorio nacional.
- b) Se eliminan de las deudas computables para componente inflacionario los anticipos de clientes, en concordancia con disposición contenida en reglas generales respecto a anticipos a proveedores. Lo anterior se debe a que según una reforma correlativa deberán acumularse la totalidad de las contraprestaciones pactadas en el momento de recibir un anticipo a cuenta de ellas.
- c) Se especifica que para fines del cómputo del componente inflacionario de los créditos, las instituciones que componen el sistema financiero,

sean residentes en México o en el extranjero, son las siguientes:

- Instituciones de Crédito
- Instituciones de Seguros
- Instituciones de Fianzas
- Almacenes Generales de Depósito
- Arrendadoras Financieras
- Sociedades de Ahorro y Préstamo
- Uniones de Crédito
- Empresas de Factoraje Financiero
- Casas de Bolsa
- Casas de Cambio

- d) Se considerarán como deudas a los pasivos y las reservas del activo, pasivo o capital que sean o hayan sido deducibles.
- e) Las disposiciones relativas a la causación del impuesto sobre dividendos distribuidos se ubican ahora en el título de personas morales, ya que dicho impuesto es a cargo de las sociedades emisoras, y se causará cuando el importe de dicha distribución se haga en exceso al saldo de la cuenta de "utilidad fiscal neta". El impuesto se causará únicamente sobre el importe que exceda y se deberá calcular aplicando el 35% al resultado de multiplicar la base gravable por el factor de 1.54.
- f) Con respecto a los pagos provisionales tratándose de personas morales, se amplía el plazo para su pago al día 17 de cada mes posterior a aquel al que corresponda. Por otra parte, mediante disposición transitoria se establece que para la determinación del coeficiente de utilidad a utilizar-

se en 1992, se aumentarán a la utilidad fiscal las deducciones que se relacionan con gastos e inversiones en automóviles no utilitarios, ya que a partir de 1992 según reforma al respecto, ya no serán deducibles.

g) En relación a los contribuyentes que celebren contratos de obra inmueble:

- Considerarán acumulable los ingresos en la fecha en que las estimaciones por obra ejecutada sean autorizadas para que proceda su cobro, así como aquellos que celebren otros tipos de contrato de obra conforme a un plano, diseño o presupuesto.

- Dichos contribuyentes considerarán ingresos acumulables cualquier pago recibido en efectivo, bienes o servicios, ya sea por concepto de anticipos, depósitos o garantías del cumplimiento de cualquier obligación, en el entendido que su importe deberá ser amortizado con los avances de obra antes descritos.

- En relación con los contribuyentes que celebren contratos que tengan por objeto el suministro de bienes, prestaciones de servicios o contratos de obra inmueble con dependencias o entidades de la Administración Pública Federal, estados o municipios, se elimina la posibilidad que tenían de acumular los anticipos, depósitos o garantías recibidas hasta la fecha en que los amortizaran contra estimaciones o avances de obra; por lo tanto, dichos contribuyentes deberán acumular las cantidades que obtengan por dichos conceptos al momento de recibirlos. Con lo anterior a partir de 1992, los anticipos, depósitos o garantías recibidas se acumularán en la misma fecha para efectos del impuesto sobre

la renta y del impuesto al valor agregado.

- h) Dentro del capítulo de deducciones autorizadas, por primera vez se permite la deducción de los recargos, que en el caso de pagos extemporáneos se calcularán al 1.5% mensual; pero en disposición transitoria se precisa que sólo podrán deducirse los generados a partir de Enero de 1992.

Otra de las disposiciones novedosas al respecto, es la que prevé la posibilidad de deducir la participación de los trabajadores en la utilidad, efectivamente pagada. Lo anterior será posible en el caso de que su importe sea superior a las deducciones relacionadas con la prestación de servicios personales subordinados, que no se hayan considerado ingresos de los propios trabajadores.

- i) En lo relativo a las deducciones relacionadas con Inversiones, Arrendamiento y Gastos de Automóviles, se estableció lo siguiente:

- Únicamente serán deducibles las relacionadas con automóviles utilitarios.

- Los automóviles utilitarios, son aquellos que reúnen los siguientes requisitos:

Se destinen exclusivamente el transporte de bienes o prestación de servicios relacionados con la actividad del contribuyente.

Que no se encuentren asignados a una persona en particular, a menos que la persona sea chofer del contribuyente.

Que permanezcan fuera del horario de labores en un lugar específicamente designado para tal efecto.

Que tenga un mismo color distintivo; este requisito, según disposición transitoria, podrá no ser cumplido en 1992.

Deben ostentar en ambas puertas delanteras el emblema o logotipo del contribuyente; en el caso de que el contribuyente no cuente con emblema o logotipo, el total del espacio asignado al mismo, se deberá ocupar con la leyenda de "automóvil utilitario".

Se establece que el límite máximo para inversión en automóviles será de \$ 60 millones, por lo que el excedente tratándose de aquellos comprendidos en la categoría "A", hasta llegar a \$100 millones, se considerará no deducible, tratándose de arrendamiento no existe esta limitante. Por otra parte, los automóviles comprendidos en las categorías "B" y "C" del artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la tenencia y uso de vehículos, en ningún caso serán deducibles.

En el caso de las empresas cuya actividad sea el arrendamiento de automóviles, la inversiones en ellos serán deducibles sin ninguna limitante, siempre y cuando sean destinados a la actividad propia de su giro.

En disposición transitoria , se establece que durante el mes de enero de 1992, las empresas podrán enajenar a sus empleados los automóviles al valor en libros y deducir contra el ingreso producto de la enajenación, la parte aún no deducida de la inversión de dichos bienes. De lo anterior se infiere que la depreciación y gastos de automóviles no utilitarios adquiridos con anterioridad a 1992, no serán deducibles.

J) Con respecto a estimaciones contables complementarias de activo y provisiones contables de pasivo, se establece claramente que la creación o incremento de este tipo de reservas con cargo a los resultados del ejercicio no serán deducibles con excepción de las relacionadas con las gratificaciones a los trabajadores.

Las anteriores modificaciones a la Ley del Impuesto sobre la Renta, que surtirán efectos a partir del 1o. de Enero de 1992, son aquellos que consideramos las más importantes y que afectan a las sociedades mercantiles, principalmente .

Cabe aclarar que las reformas anuales conocidas como "Miscelánea Fiscal" se complementan, durante el transcurso del año correspondiente, con modificaciones a dicha Miscelánea. En estas modificaciones se incluyen reglas, precisiones o inclusive, anulaciones de lo establecido en la Miscelánea inicial, y pueden llegar a ser, en número, hasta más de veinte, como sucedió en el año de 1991.

Lo anterior ratifica la importancia que tiene para las empresas, el contar con personal suficientemente capacitado y actualizado en materia fiscal, ya que entre el código fiscal, Ley del ISR y su reglamento, disposiciones transitorias, reformas y modificaciones, así como leyes relacionadas (Ley del Impuesto al Activo y su Reglamento), se encuentran una gran cantidad de disposiciones que es necesario

conocer y aplicar en forma correcta para no caer en errores u omisiones.

Sin duda, y aún cuando el Gobierno Federal continúa con sus esfuerzos de simplificación administrativa, el especialista en el área fiscal es uno de los campos de la profesión contable que actualmente tiene mucha demanda entre las empresas de nuestro país.

5.7 EFECTO DE LAS REFORMAS A LA LEY DEL ISR EN LA APLICACION DEL BOLETIN D-4

De acuerdo con la teoría de aplicación incluida en el Boletín D-4 respecto de los efectos diferidos del ISR y la PTU, y que se incluye en el capítulo 3 anterior, dichos efectos deben ser calculados sobre las partidas temporales que no vayan a ser sustituidas por otras de la misma naturaleza y de montos semejantes y además que de acuerdo a la importancia relativa sean sustanciales o sujetas de ser consideradas en función de las cifras de los estados financieros de cada compañía.

Debe tenerse muy claro, que la aplicación de los impuestos diferidos debe ser realizada sobre las partidas que afectan los resultados del ejercicio contable y/o fiscal.

Las Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta han provocado que haya cierto distanciamiento entre las cifras consideradas en el Estado de Resultados y las que se incluyen en la determinación del Resultado Fiscal del ejercicio. Sin embargo, la diferencia en el tratamiento contable y fiscal de las operaciones realizadas, regularmente dará origen a una partida de tipo permanente sobre la que no deben ser calculados efectos diferidos.

No obstante lo anterior, la conciliación entre el resultado contable y el resultado fiscal, que es la cédula de trabajo o documento base para determinar sobre que partidas e importes deben calcularse los efectos diferidos del ISR y PTU, debe ser revisada exhaustivamente por el contador de la Compañía, para estar en posibilidades de determinar, en su caso, los ajustes contables que sean necesarios para reflejar adecuadamente en el Estado de Resultados el costo del ISR y PTU del ejercicio.

Para poder tener un ejemplo de lo que una conciliación entre el resultado contable y fiscal puede contener, y para tener un visión de lo que implican en la determinación del resultado fiscal las actuales disposiciones fiscales y sus correlativas reformas, se muestra un modelo de dicha conciliación.

Para lo anterior, se están haciendo los siguientes considerandos:

- a) La compañía realiza actividades industriales.
- b) El resultado contable incluye el reconocimiento de los efectos de la inflación de acuerdo a los lineamientos establecidos en el Boletín B-10 y sus documentos de adecuaciones.
- c) Derivado del inciso anterior las cifras del estado de resultados se presentan en miles de pesos con poder adquisitivo al 31 de diciembre.
- d) La Compañía canceló los contratos que tenían establecidos con el Fideicomiso para Cobertura de Riesgos cambiarios (FICORCA) y derivado de ello ha estado amortizando pérdidas cambiarias, para efectos únicamente de la determinación de la base para PTU, en función de los períodos

Incluidos originalmente en dichos contratos; el año de 1991 es el último en que debe amortizar los remanentes.

- e) Por último, la compañía incurrió en pérdida fiscal en el ejercicio antepenúltimo por un importe de \$254 millones, de los cuales, se amortizaron \$ 158 millones en el año posterior. El remanente por amortizar en el año del ejemplo, actualizado de acuerdo al procedimiento indicado en el artículo 55, párrafo sexto, de la ley del ISR, asciende a \$152 millones.

COMPañÍA KEPH, S.A. DE C.V.

Conciliación entre el resultado contable y los resultados para efectos del impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en la utilidad.

Ejercicio terminado el 31 de diciembre de 1991.

Cifras presentadas en miles de pesos

	<u>Base para</u>	
	<u>I S R</u>	<u>P T U</u>
Utilidad neta del ejercicio	\$ 1 408 157	\$ 1 408 157
Más (menos)		
Actualización a pesos con poder adquisitivo al cierre del ejercicio de:		
Ventas Netas	(830 900)	(830 900)
Costo de Ventas	303 200	303 200

	<u>Base para</u>	
	<u>I S R</u>	<u>P T U</u>
Gastos de Ventas, Administración y Generales	\$ 190 100	\$ 190 100
Utilidad por Posición Monetaria	(12 000)	(12 000)
Intereses Recibidos	(8 120)	(8 120)
Pérdida Cambiaría	5 030	5 030
Impuesto sobre la renta	20 905	20 905
Participación de Trabajadores en la Utilidad	<u>6 040</u>	<u>6 040</u>
	<u>(325 745)</u>	<u>(325 745)</u>
 Utilidad, neta de efectos por aplica- ción del tercer documento de ajustes al Boletín B-10	 1 082 412	 1 082 412
 Mas:		
Impuesto sobre la renta	252 786	252 786
Participación de los trabajadores en la utilidad	<u>72 229</u>	<u>72 229</u>
 Utilidad contable, antes de efectos por aplicación del tercer docu- mento de adecuaciones al Boletín B-10, Impuesto Sobre la Renta, y Participación de los Trabajado- res en la Utilidad	 1 407 427	 1 407 427

Base para	
I S R	P T U

Más partidas acumulables o partidas no deducibles:

Depreciación histórica de activo fijo, aplicando tasas fiscales	\$ 45 732	\$ -
Depreciación actualizada, diferencia entre tasas contables y tasas fiscales	376 260	376 260
Interés acumulable	21 460	-
Ganancia Inflacionaria	235 040	-
Incremento a la provisión para primas de antigüedad	36 000	36 000
Incremento a la provisión para primas y premios administrativos	106 500	106 500
Incremento a la provisión para indemnizaciones	108 000	108 000
Costo de ventas, neto de partidas ya incluidas en conciliación	5 442 800	5 442 800
Costo de ventas, contable, de activo fijo	11 400	11 400
Recargos y multas	85 400	85 400
Gastos que no reúnen requisitos fiscales	32 300	32 300

Base para

I S R P T U

Gastos por mantenimiento y reparación no deducibles, corresponden a automóviles no utilitarios	\$ 12 100	\$ 12 100
20% sobre gastos de mantenimiento y reparación, no deducibles, automóviles utilitarios	6 400	6 400
Pérdida cambiaria por redenominación de pasivos en moneda extranjera	15 300	15 300
Pérdida cambiaria por pagos de pasivo	<u>63 200</u>	<u>-</u>
	6 597 892	6 232 460
Menos partidas no acumulables o partidas deducibles:		
Compras del ejercicio	4 630 390	4 630 390
Gastos de fabricación netos de partidas ya incluidas en la conciliación	2 017 470	2 017 470
Pérdida inflacionaria	136 852	-
Intereses devengados a favor	251 268	-

	<u>Base para</u>	
	<u>I S R</u>	<u>P T U</u>
Depreciación fiscal indexada	\$ 269 740	\$ -
Pérdida cambiaria por cancelación de contratos FICORCA	-	<u>266 900</u>
	(7 305 720)	(6 914 760)
Utilidad fiscal	699 599	725 127
Menos:		
Pérdida fiscal incurrida en 1989	<u>(152 000)</u>	-
Resultado Fiscal	<u>\$ 547 599</u>	
Base para PTU		<u>\$ 725 127</u>

Debido al impacto que las reformas a la Ley de ISR tienen sobre los resultados fiscales de las empresas, y como puede apreciarse en la conciliación anterior, se deriva un considerable número de partidas que deben ser identificadas para poder determinar, correctamente, el resultado fiscal y la base para la participación de los trabajadores en la utilidad.

Debido a lo mencionado en el párrafo precedente, la aplicación de los lineamientos establecidos en el Boletín D-4 se complica, al tener que determinar cual es la naturaleza de cada una de las partidas en conciliación, es decir, si son diferencias

permanentes (no sujetas al cálculo de efectos diferidos), o diferencias temporales (sujetas al cálculo de efectos diferidos) y en este último caso debe considerarse, también, la importancia relativa de las cifras.

En el caso práctico que se incluye en el capítulo siguiente, se elabora un ejemplo donde se indican: conciliación del resultado contable con el fiscal, identificación y clasificación de las partidas en conciliación, determinación de los efectos diferidos y su registro contable.

Para finalizar podemos hacer un resumen, a manera de conclusión previa, sobre lo que consideramos importante respecto de la aplicación del Boletín D-4 emitido por el IMCP:

- a) Los lineamientos establecidos en el Boletín D-4 deben ser analizados a la luz de las disposiciones fiscales vigentes a la fecha de su aplicación.
- b) Se deben tomar en cuenta las condiciones y características particulares de cada empresa.

De acuerdo a los dos incisos anteriores, es también conveniente el repasar si efectivamente se cumplen algunos de los objetivos mencionados en el Boletín de referencia:

- "Contribuir a que los usuarios dispongan de información suficiente sobre impactos favorables o desfavorables de carácter fiscal que surtirán efectos legales en el futuro".(1)

(1) Boletín D-4, IMCP, párrafo 14

Debido a la complejidad implícita en el entendimiento y cabal aplicación de los impuestos diferidos, la información incluida en el estado de resultados (ISR y PTU que se forma de cantidades a pagar a corto plazo y de importes diferidos) puede llegar a confundir al lector de los estados financieros, haciendo necesario el incluir, en las notas a dichos estados, información explícita y suficiente para aclarar dudas.

"Lograr un mejor enfrentamiento de ingresos y costos en el estado de resultados"(1).

Al haberse seleccionado el método del pasivo para el registro de los impuestos diferidos, se origina una aplicación parcial, dando por resultado que el "mejor enfrentamiento" sea cuestionable, ya que pueden existir diversidad de criterios en la aplicación del método.

"Facilita la estimación de los impactos esperados en el flujo de efectivo de la entidad derivados de la carga fiscal" (1).

Si se establecen, a través de los impuestos diferidos, cuál será el importe a pagar por concepto de ISR y PTU de las partidas que en el futuro se van a revertir, no significa exactamente que la empresa vaya a desembolsar esas cantidades, ya que se tendría que conocer cuál será el resultado fiscal del ejercicio de reversión, pues en dicho ejercicio puede incurrirse en pérdida fiscal y, por lo tanto, no se tendría base para ISR (en su caso, tampoco para PTU) y, en consecuencia, no existiría pago por esos conceptos. Este objetivo podría verse cumplido si la reversión fuera casi de inmediato y afectara la base para pagos provisio-

(1) Boletín D-4, IMCP, párrafo 14

nales y/o ajustes relativos al ISR. Consideramos que si bien el método del pasivo está enfocado al balance general (mostrar la obligaciones futuras), el impacto de aplicar los lineamientos del Boletín D-4, son más identificables en el estado de resultados, al tener como otro de sus objetivos el de mejorar el enfrentamiento de ingresos y costos.

"Promover la comparabilidad en la información de una entidad con otras entidades semejantes". (1)

Hablar de entidades semejantes es muy difícil, es decir, qué referencias debemos tomar?: el giro de la empresa?, el monto de sus ingresos?, el número de empleados y trabajadores?; como se mencionó anteriormente, la aplicación de los lineamientos del Boletín D-4 debe hacerse en base a las condiciones y características particulares de cada empresa, por lo que la "comparabilidad" estaría sujeta a un sinnúmero de considerandos.

No obstante lo anterior, creemos que el transcurso del tiempo dará la pauta para mejorar (mediante circulares o documentos de adecuaciones, como sucedió con el Boletín B- 10) el enfoque que se maneja en las disposiciones contenidas en el Boletín D-4, o bien, se logrará cierta uniformidad en la aplicación práctica de este Boletín, que, por otra parte, dependerá de las condiciones de nuestra economía y sobre todo, de que nuestra legislación fiscal no vuelva a sufrir cambios drásticos, como ya sucedió en 1987.

(1) Boletín D-4, IMCP, párrafo 14

CAPITULO 6

CASO PRACTICO

6.1 MARCO TEORICO

6.1.1 ANTECEDENTES

Constructora Roca, S.A. de C.V. (ROCA) es una compañía mexicana cuya actividad es la construcción, instalación y desmantelamiento de plantas industriales, principalmente para la industria petrolera. Su cliente principal es Petróleos Mexicanos.

La contabilización de los ingresos provenientes de las actividades de contratos de construcción, se efectúa de conformidad con el método de avance de obra, de acuerdo con el cual ROCA registra el ingreso según el avance del trabajo de construcción, tomando en cuenta los costos incurridos contra los costos totales estimados y el progreso de la obra hasta completar la terminación de los contratos.

Los estados financieros de ROCA reconocen los efectos de la inflación en los términos del Boletín B-10 y sus documentos de adecuaciones, emitidos por el IMCP. De acuerdo con el "tercer documento de adecuaciones al Boletín B-10", todos los estados financieros se expresan en pesos mexicanos con poder adquisitivo a la fecha del último estado de posición financiera que se presente, utilizando al efecto el índice nacional de precios al consumidor (INPC).

6.1.2 ASPECTOS CONTABLES SIGNIFICATIVOS

Los siguientes aspectos contables, aparte del ya comentado sobre la contabilización de los contratos de construcción, son los más relevantes:

- a) La maquinaria y equipo, incluyendo su depreciación acumulada, se actualizan por el método de costos específicos de acuerdo con avalúos de perito independiente. La depreciación se contabiliza por el método de línea recta, de acuerdo a las vidas útiles estimadas por dicho perito.
- b) La inversión en acciones de compañía asociada, se valúa de conformidad con el método de participación, considerando los lineamientos establecidos por el Boletín B-8 emitido por el IMCP. El ajuste por los efectos de la inflación sobre dicha inversión, es inherente en el método de participación, ya que los estados financieros de la asociada reconocen también dichos efectos.
- c) El capital social y las utilidades retenidas se actualizan mediante la aplicación de factores derivados por el INPC. En base al tercer documento de adecuaciones al B-10, la actualización de cuentas de inversión de los accionistas se refleja en cada una de las cuentas afectadas.
- d) Los costos por Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en la Utilidad se registran de conformidad con el método parcial de pasivo, en los términos descritos por el Boletín D-4 emitido por el IMCP, de acuerdo con el cual ROCA provisiona los efectos diferidos en ISR y PTU, sobre diferencias temporales identificables de naturaleza y

monto no recurrente.

- e) Debido a la características de las obras en las que interviene, ROCA adquiere, únicamente, el material necesario para dar cumplimiento a las fases inmediatas a ejecutar, razón por la que no mantiene un stock de inventarios. Todas las compras son registradas directamente a resultados.

6.1.3 ASPECTOS ESPECIFICOS SOBRE LAS OPERACIONES REALIZADAS

Aspectos específicos sobre las operaciones celebradas en el ejercicio y saldos de años anteriores que afectan; todas las cifras siguientes están expresadas en miles de pesos constantes al 31 de diciembre de 1991:

- a) Los ingresos por actividades de contratos de construcción ascendieron a \$ 81'895,000 e incluyen \$ 23'592,529 de trabajos ya ejecutados al 31 de diciembre y que están pendientes de aprobación por los clientes.
- b) Dentro de las actividades de inversión realizadas en diciembre de 1991, se adquirieron acciones de la compañía Elementos Reconstruidos, S.A. de C.V. El costo de adquisición ascendió a \$ 2'380,000.00 generándose un exceso del costo sobre el valor de las acciones de \$ 290,000 que será amortizado a partir de 1992 y durante un lapso de cuatro años por partes iguales. El porcentaje de participación accionaria es del 15% y no se tiene control efectivo sobre las decisiones financieras y políticas en general, por lo tanto, no es procedente el consolidar cifras.

Por otra parte, en el transcurso del ejercicio, se adquirieron maquinaria y equipo por un importe de \$ 2'576,551.

- c) ROCA, que únicamente cuenta con personal operativo, recibe servicios administrativos corporativos de compañía afiliada.
- d) En 1991, la compañía incurrió en una pérdida fiscal de \$ 6'061,806.00; para efectos de PTU la base determinada fue negativa.
- e) ROCA realizó obras también para el sector privado; al 31 de diciembre se tenían saldos por cobrar a los clientes de ese sector por \$ 1'500,000 de los que \$ 600,000 estaban representados por cuentas de cobro dudoso, ya que el cliente consideró que no se habían cumplido en forma óptima las especificaciones técnicas de la obra. Derivado de lo anterior, ROCA enfrenta una demanda que pudiera originar que dicha cuenta no se recuperará; los abogados de ROCA consideran difícil la recuperación de esa cuenta por cobrar y, por lo tanto, se decidió registrar una estimación para cuentas incobrables por la cantidad antes mencionada.
- f) Las operaciones realizadas con empresas relacionadas se refieren a los servicios administrativos corporativos recibidos y a préstamos otorgados y/o recibidos, sin causación de intereses.

6.2 ASPECTOS PRACTICOS

6.2.1 ESTADOS FINANCIEROS

CONSTRUCTORA ROCA, S.A. DE C.V.
ESTADO DE POSICION FINANCIERA
Al 31 de diciembre de 1991
Miles de pesos mexicanos constantes

ACTIVO

CIRCULANTE

Efectivo e Inversiones temporales	\$ 8'658,359
Cuentas por cobrar, principalmente a PEMEX	14'769,691
Costo y utilidad por facturar sobre contratos en proceso	<u>16'474,279</u>
	39'902,329
Cuentas por cobrar a partes relacionadas	325,393
Otros activos circulantes	<u>2'626,882</u>
Total de activo circulante	42'854,604
Propiedades, planta y equipo - neto	2'862,794
Inversión en acciones de asociada	<u>2'380,000</u>
Total de activo	<u>\$ 48'097,398</u>

PASIVO

CIRCULANTE

Cuentas por pagar a proveedores y subcontratistas	\$ 4'013,787
Anticipos de PEMEX	19'991,685
Otras cuentas por pagar a partes relacionadas	3'148,217
Otros pasivos circulantes	<u>3'567,597</u>

Total de pasivo circulante 30'721,286

IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LA UTILIDAD DIFERIDOS

9'885,474

Total de pasivo 40'606,760

INVERSION DE LOS ACCIONISTAS

Capital social	1'895,046
Utilidades retenidas	<u>6'085,809</u>
	7'980,855

Resultado por tenencia de activos no monetarios (490,217)

Total de inversión de los accionistas 7'490,638

Total de pasivo e inversión de los accionistas \$ 48'097,398

Véanse las Notas a los estados financieros

CONSTRUCTORA ROCA, S.A. DE C.V.
ESTADOS DE RESULTADOS
 Año terminado el 31 de diciembre de 1991
 Miles de pesos mexicanos constantes

Ingresos

Ingresos por actividades de contratos de construcción \$ 81'894,315

Costos y Gastos

Costo de contratos de construcción	(60'922,309)
Gastos de venta, administración y generales	(6'660,434)
Ingresos de financiamiento - neto	2'123,248
Otros ingresos - neto	708,851
Estimación cuentas incobrables	<u>(600,000)</u>
	(65'350,644)

Utilidad antes de Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en la Utilidad	16'543,671
-------------------------------------------------------------------------------------------------	------------

Impuesto Sobre la Renta	(7'869,646)
Participación de los Trabajadores en la Utilidad	<u>(2'487,811)</u>

(10'357,457)

Utilidad neta	<u>\$ 6'186,214</u>
---------------	---------------------

Véanse las Notas a los estados financieros.

CONSTRUCTORA ROCA, S.A. DE C.V.
ESTADOS DE INVERSION DE LOS ACCIONISTAS
Año terminado el 31 de diciembre de 1991
Miles de pesos mexicanos constantes

	Total de inversión de <u>los accionistas</u>	<u>Capital social</u>	Utilidades retenidas <u>(pérdidas)</u>	Resultado por tenencia de activos no <u>monetarios</u>
Saldo al 31 de diciembre de 1990	\$ 1'677,016	\$ 1'895,046	\$ (100,405)	\$ (117,625)
Utilidad neta por el año terminado el 31 de diciembre de 1991	6'186,214	-	6'186,214	-
Déficit en el año por tenencia de activos no monetarios	<u>(372,592)</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>(372,592)</u>
Saldo al 31 de diciembre de 1991	<u>\$ 7'490,638</u>	<u>\$ 1'895,046</u>	<u>\$ 6'085,809</u>	<u>\$ (490,217)</u>

Véanse las Notas a los estados financieros.

CONSTRUCTORA ROCA, S.A. DE C.V.
ESTADOS DE CAMBIOS EN LA POSICION FINANCIERA
Año terminado el 31 de diciembre de 1991
Miles de pesos mexicanos constantes

Flujo de recursos por actividades de operación:

Utilidad neta del período \$ 6'186,214

Ajustes para conciliar la utilidad neta con el flujo neto de recursos de actividades de operación:

Depreciación 381,168

Provisión para Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en la Utilidad diferidos 9'885,474

Cuentas por cobrar a clientes (14'344,786)

Costo y utilidad estimada por facturar sobre contratos en proceso (16'474,279)

Otros activos circulantes (2'495,480)

Cuentas por pagar a proveedores y subcontratistas 3'418,633

Anticipos de PEMEX 19'991,685

Otros pasivos circulantes 3'294,878

Total de ajustes 3'657,293

Recursos netos generados por actividades de operación 9'843,507

Flujo de recursos por actividades de inversión:

Inversiones en maquinaria y equipo (2'576,551)

Inversión en acciones de asociada (2'380,000)

Recursos netos aplicados a actividades de inversión (4'956,551)

Flujo de recursos por actividades de financiamiento:

Financiamiento de partes relacionadas 2'810,945

Recursos netos generados por actividades de financiamiento 2'810,945

Incremento neto de efectivo e inversiones temporales 7'697,901

Efectivo e inversiones temporales al 1o. de enero 960,458

Efectivo e inversiones temporales al 31 de diciembre \$ 8'658,359

Véanse las Notas a los estados financieros

**NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS
CONSTRUCTORA ROCA, S.A. DE C.V.
31 de diciembre de 1991.**

Cifras expresadas en miles de pesos mexicanos con poder adquisitivo al 31 de diciembre de 1991.

NOTA 1. ACTIVIDADES DEL NEGOCIO

CONSTRUCTORA ROCA, S.A. DE C.V. (ROCA) es una compañía mexicana cuya actividad es la construcción, instalación y desmantelamiento de plantas industriales principalmente para la industria petrolera. Su principal cliente es Petróleos Mexicanos (PEMEX).

NOTA 2. PERIODO OPERACIONAL

Las activos y pasivos que se originan en contratos de construcción a largo plazo se presentan como activos circulantes y como pasivos circulantes, en virtud de que serán realizados y pagados dentro del período de terminación de los contratos, lo cual puede requerir más de un año.

NOTA 3. SUMARIO DE POLITICAS CONTABLES SIGNIFICATIVAS

3A. Contabilización de los efectos de la inflación en la información financiera.

Los estados financieros de ROCA reconocen los efectos de la inflación en los términos del Boletín B-10 emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (el Instituto). El 1o. de enero de 1990, entraron en vigor las reglas del "tercer

documento de adecuaciones al Boletín B-10", este documento requiere que en periodos inflacionarios, todos los estados financieros se expresen en pesos mexicanos con poder adquisitivo a la fecha del último estado de posición financiera que se presente, utilizando al efecto el Índice Nacional de Precios al Consumidor ("INPC"). El tercer documento de adecuaciones también requiere que la actualización a la inversión de los accionistas se refleje en cada una de las cuentas afectadas. El incremento en el INPC fue del 18.79% por el año que terminó el 31 de diciembre de 1991.

A continuación se indican los conceptos que han sido actualizados para reconocer en ellos los efectos de la inflación en los términos del Boletín B-10 y sus tres documentos de adecuaciones, y el método seguido para ello.

a. Maquinaria y equipo:

La Maquinaria y Equipo incluyendo su depreciación acumulada, se actualiza por el método de costo específicos de acuerdo con avalúos de perito valuador independiente.

b. Inversión de los accionistas:

El capital social y las utilidades retenidas se actualizan mediante la aplicación de factores derivador del INPC.

c. Resultado por tenencia de activos no monetarios:

El resultado por tenencia de activos no monetarios es determinado por la comparación del valor neto de la maquinaria y equipo derivado de la aplicación del Método de Costos Específicos, por debajo de su valor determinado mediante la aplicación de factores derivados del INPC.

d. Resultado por posición monetaria

El resultado por posición monetaria se determina aplicando factores derivados del INPC a la posición neta monetaria mensual; dicho resultado se presenta en el estado de resultados formando parte del Ingreso por Financiamiento - Neto.

e. Estado de cambios en la posición financiera:

Este estado muestra los cambios en la posición financiera medidos en pesos con un poder de compra equivalente, de acuerdo con los requerimientos del Boletín B-12 " Estado de cambios en la posición financiera", emitido por el Instituto.

El estado identifica la generación y aplicación de recursos por diferencia entre los saldos iniciales y finales del estado de posición financiera, en pesos constantes. El resultado por posición monetaria se considera como componente de las actividades de operación.

3B. Contabilización de contratos de construcción.

El ingreso se reconoce de conformidad con el método de avance de obra, de acuerdo con el cual ROCA registra el ingreso según el avance de trabajo de construcción, tomando en cuenta los costos incurridos contra los costos totales estimados y el progreso de la obra hasta completar la terminación de los contratos.

Los costos de los contratos de construcción incluyen los materiales y mano de obra directos, subcontratistas y otros costos específicos de cada proyecto, así como las aplicaciones de costos indirectos, tales como: mano de obra indirecta, suministros, herramientas y reparaciones. Los gastos de venta, generales y de administración se registran según se incurre en ellos.

Los cambios en el desarrollo o condiciones de trabajo y en la utilidad estimada, incluyendo los provenientes de penas contractuales y cláusulas escalatorias, así como convenios de finiquito, pueden resultar en revisiones a los ingresos en los períodos en los que las revisiones sean determinadas y aprobadas por los clientes.

Los contratos en proceso se incluyen como activo circulante en el estado de posición financiera, en el concepto de Costo y Utilidad por Facturar sobre Contratos en Proceso. Las cuentas por cobrar a PEMEX representan la estimación del avance de obra ya aprobada por éste al fin de año, neto de los cobros realizados.

3C. Inversiones temporales

Las inversiones temporales se presentan a su costo de adquisición más los intereses acumulados al cierre del año. GIMSA considera como inversiones temporales a todos los instrumentos de alta liquidez con un vencimiento máximo de tres meses.

3D. Inversiones en acciones de asociada.

Los inversiones en acciones de asociada se valúan de conformidad con el método de participación, de acuerdo con el cual ROCA incluye como utilidad (o pérdida) su parte proporcional de los resultados netos reportados por la emisora. El ajuste de los efectos de la inflación sobre las inversiones de ROCA en dicha compañía es inherente en el método de participación, ya que los estados financieros de la asociada reconocen también dichos efectos.

ROCA aplicó las reglas del nuevo Boletín B-8 emitido por el Instituto, que entró en vigor el 1 de enero de 1992, para contabilizar sus inversiones en asociada por el año que terminó el 31 de diciembre de 1991, ya que fue permitida su aplicación anticipada.

3E. Maquinaria y Equipo.

La maquinaria y equipo se presentan inicialmente a su costo de adquisición, el cual se actualiza anualmente según se describe en el siguiente párrafo.

ROCA incrementa el final de cada año el valor de su maquinaria y equipo para reflejar la depreciación sobre el costo de reposición de sus activos a dichas fechas, basada en avalúo de perito independiente. Los ajustes de avalúo se acreditan a la inversión de los accionistas.

La depreciación se contabiliza por el método de línea recta, de acuerdo a las siguientes vidas estimadas para los activos:

Maquinaria y equipo	5 años
Equipo de transporte	5 años
Otros equipos	4 y 10 años

El mantenimiento y reparaciones de la maquinaria y equipo se registran en resultados según se incurre en ellos.

3F. Compensaciones por retiro de personal

De acuerdo con la ley laboral, los empleados tienen derecho a una prima por antigüedad cuando se retiren después de 15 años de servicio o, sin considerar éste límite, en el caso de muerte o despido. ROCA por otra parte, puede, eventualmente, estar sujeta a pagos por separación a los empleados que llegaran a ser despedidos sin causa justificada. Tales compensaciones, las cuales no son significativas, se registran en la contabilidad cuando, en su caso, llegan a ser pagadas.

3G. Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en la Utilidad.

Los costos por Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en la Utilidad se registran de conformidad con el método parcial de pasivo, en los términos descritos por el Boletín D-4 emitido por el Instituto, de acuerdo con el cual ROCA provisiona los efectos diferidos en Impuesto Sobre la Renta y en Participación de los Trabajadores en la Utilidad, sobre diferencias temporales identificables. El pasivo diferido por Impuestos Sobre la Renta se presenta neto del efecto de la deducción de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad, de acuerdo a la modificación correspondiente a la ley del Impuesto Sobre la Renta, que entró en vigor el 1o. de enero de 1992.

NOTA 4. CUENTAS POR COBRAR A PEMEX Y OTROS CLIENTES

Los componentes de cuentas por cobrar al 31 de diciembre de 1991 son los siguientes:

Facturación efectuada sobre contratos	\$ 65'420,036
Menos cobranza realizada	(50'050,345)
Cuenta incobrable	<u>(600,000)</u>
	<u>\$ 14'769,691</u>
Cuentas por cobrar a:	
PEMEX	\$ 13'869,691
Partes relacionadas	1'500,000
Estimación para cuentas incobrables	<u>(600,000)</u>
	<u>900,000</u>
	<u>\$ 14'769,691</u>

NOTA 5. COSTO Y UTILIDAD POR FACTURAR SOBRE CONTRATOS EN PROCESO E INGRESOS POR CONTRATOS DE CONSTRUCCION

Los componentes de los contratos en proceso al 31 de diciembre de 1991, son como sigue:

Costo incurrido sobre contratos en proceso	\$ 60'922,309
Utilidad generada en base a contrato	<u>20,972,006</u>
	81'894,315
Menos facturación efectuada a la fecha	<u>(65'420,036)</u>
Neto por facturar a PEMEX	<u>\$ 16'474,279</u>

Los ingresos mostrados en los estados de resultados por el año terminado el 31 de diciembre de 1991, se analizan como sigue:

Ingresos por actividades de contratos de construcción con:	
PEMEX	\$ 79'601,274
Partes relacionadas	<u>2'293,041</u>
	<u>\$ 81'894,315</u>

NOTA: 6 MAQUINARIA Y EQUIPO

La maquinaria y equipo se analizan al 31 de diciembre de 1991, como sigue:

Maquinaria y equipo	\$ 2'493,372
Equipo de transporte	769,270
Equipo de oficina y de cómputo	<u>137,412</u>
	3'400,054
Depreciación acumulada	<u>(537,260)</u>
Neto	<u>\$ 2'862,794</u>

Como resultado del avalúo anual mencionado en la Nota 3E, anterior, la depreciación para propósitos de información excedió a la depreciación basada en costos históricos en \$ 18,255 en 1991. La depreciación resultante en exceso no es deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

NOTA 7. INVERSIONES EN ACCIONES DE ASOCIADA

El 31 de diciembre de 1991, ROCA adquirió un paquete accionario que representa el 15% del capital social de la empresa Elementos Reconstruidos, S.A. de C.V. De acuerdo al método de participación, el valor contable de las acciones adquiridas ascendió a \$ 2'090,000; ROCA pagó \$ 2'380,000, generándose un exceso del costo sobre el valor de las acciones por \$ 290,000, el cual será amortizado en un lapso de 10 años.

NOTA 8. IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LA UTILIDAD

Los componentes de las respectivas provisiones por el año terminado el 31 de diciembre de 1991, son los siguientes:

Impuesto sobre la renta	
Circulante - tasa del 35%	\$ -
Diferido - tasa del 35%	<u>7'869,646</u>
	<u>\$ 7'869,646</u>
Participación de los trabajadores en la utilidad	
Circulante -tasa del 10%	\$ -
Diferido -tasa del 10%	<u>2'487,811</u>
	<u>\$ 2'487,811</u>

A continuación se analiza la determinación de dichos costos:

	<u>I S R</u>	<u>P T U</u>
Utilidad antes de Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en la Utilidad Más (menos)	\$ 5'174,547	\$ 1'714,367
Diferencias permanentes:		
Diferencias en el cómputo contable con el fiscal de los efectos de la inflación	602,444	112,677
Otras diferencias	<u>22,033</u>	<u>660,767</u>
	5'799,024	2'487,811
Diferencias temporales	<u>(51,010)</u>	<u>-</u>
	5'748,014	2'487,811
Efectos en impuesto sobre la renta, sobre pérdida fiscal	<u>2'121,632</u>	<u>-</u>
Costo de impuesto sobre la renta y participación de los trabajadores en la utilidad	<u>\$ 7'869,646</u>	<u>\$ 2'487,811</u>

De acuerdo con los lineamientos establecidos en el Boletín D-4 emitido por el Instituto, el efecto en Impuesto Sobre la Renta por la pérdida fiscal incurrida en 1991, será registrado cuando se realice; esta pérdida fiscal es actualizable con los efectos inflacionarios. El derecho a amortizarla vence en el año de 1996.

NOTA 9. CONTINGENCIAS

9A. Responsabilidades por el cumplimiento de contratos de construcción.

Responsabilidades de ROCA por el cumplimiento de contratos de construcción están cubiertas por fianzas otorgadas y que ascienden a \$ 63'671,636 pesos históricos al 31 de diciembre de 1991.

9B. Compensaciones por separación de personal

ROCA está contingentemente obligada al pago de indemnizaciones y compensaciones al personal, según se describe en el Nota 3F anterior.

NOTA 10. CAPITAL SOCIAL Y RESTRICCIONES SOBRE LA INVERSION DE LOS ACCIONISTAS.

El capital social al 31 de diciembre de 1991 está representado por 1'396,000 acciones comunes nominativas, suscritas y pagadas con valor nominal de un mil pesos históricos cada una. Todas las acciones tienen los mismos derechos y obligaciones.

El valor nominal histórico del capital social se analiza a continuación:

Capital mínimo	\$ 10,000
Capital variable	<u>1'386,000</u>
Total de capital social nominal histórico	<u>\$ 1'396,000</u>

De acuerdo con la Ley General de Sociedades Mercantiles, la reserva legal debe incrementarse con el 5% de la utilidad neta anual hasta que alcance el 20% del valor histórico del total del capital social. Esta reserva no puede ser utilizada para el pago de dividendos, pero puede ser utilizada para reducción de pérdidas o para aumentar el capital social.

Las acciones serie "A" o mexicanas siempre representarán el 51% del capital social y únicamente podrán ser adquiridas por: a) Personas Físicas mexicanas; b) Personas físicas extranjeras residentes en México inmigrados y c) Personas morales mexicanas con cláusulas de exclusión de extranjeros. Las acciones de la Serie "B" o de libre suscripción, podrán ser adquiridas libremente por cualquier persona física o moral nacional o extranjera.

NOTA 11. INGRESOS DE FINANCIAMIENTO - NETO

Los ingresos netos de financiamiento por el año terminado el 31 de diciembre de 1991, consisten en la siguiente:

Utilidad por posición monetaria	\$ 949,711
Intereses ganados sobre inversiones temporales	1'175,042
Intereses pagados	<u>(1,505)</u>
	<u>\$ 2'123,248</u>

NOTA 12. OTROS INGRESOS NETOS

Los otros ingresos netos por el año terminado el 31 de diciembre de 1991 se analizan como sigue:

Servicios cargados a otros clientes	\$ 550,873
Ingresos diversos	<u>157,978</u>
	<u>\$ 708,851</u>

NOTA 13. OTRA INFORMACION

A continuación se presenta la composición de otros activos circulantes y de otros pasivos circulantes incluidos en los estados de posición financiera al 31 de diciembre de 1991:

Otros activos circulantes	
Anticipos a proveedores y subcontratistas	\$ 1'477,218
Funcionarios y empleados y otras cuentas por cobrar	946,746
Impuestos federales por compensar	<u>202,918</u>
	<u>\$ 2'626,882</u>

Otros pasivos circulantes	
Impuestos por pagar diferentes al Impuesto Sobre la Renta	\$ 3'407,431
Otros cuentas y gastos acumulados por pagar	<u>160,166</u>
	<u>\$ 3'567,597</u>

NOTA 14. TRANSACCIONES CON PARTES RELACIONADAS

Las transacciones con partes relacionadas diferentes a las que se mencionan en la Nota 4 y 5 anteriores, por los años terminados el 31 de diciembre de 1991 y 1990, fueron las siguientes:

Servicios administrativos y otros servicios recibidos de afiliada	\$ 5'510,766
-------------------------------------------------------------------	--------------

6.2.2 CONCILIACION ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y EL FISCAL PARA EFECTOS DEL ISR Y DETERMINACION DE LA BASE PARA PTU

De acuerdo a las operaciones celebradas por ROCA, la siguiente conciliación se ha derivado después de verificar las cifras incluidas en el estado de resultados:

CONSTRUCTORA ROCA, S.A. DE C.V.

Determinación de las bases gravables para ISR y para efectos de PTU, correspondiente al año terminado el 31 de diciembre de 1991.

Cifras en miles de pesos:

	<u>Base ISR</u>	<u>Base PTU</u>
Utilidad neta	\$ 6'186,214	\$ 6'186,214
más:		
ISR y PTU	<u>10'357,457</u>	<u>10'357,457</u>
Utilidad antes de ISR y PTU	16'543,671	16'543,671
más:		
Ingresos acumulables o partidas no deducibles:		
Componente inflacionario de las deudas	3'364,326	-
Actualización neta de los diferentes renglones del estado de resultados, por efectos del 3er. documento de adecuaciones al Boletín B-10	318,917	318,917
Depreciación contable	381,168	-
Gastos que no reúnen requisitos fiscales	62,951	62,951
Incremento a la estimación para cuentas incobrables	<u>600,000</u>	<u>600,000</u>
	4'727,362	981,868
menos:		
Componente inflacionario de los créditos	(2'244,753)	-
Depreciación fiscal indexada	(545,846)	-
Utilidad por posición monetaria	<u>(949,711)</u>	<u>(949,711)</u>
	(3'740,310)	(949,711)
menos:		
Ingresos netos por obra pública, cuyas estimaciones estaban pendientes de aprobación	<u>(23'592,529)</u>	<u>(23'592,529)</u>
Base para efectos de PTU		<u>\$ (7'016,701)</u>
Pérdida para efectos de ISR	<u>\$ (6'061,806)</u>	

De acuerdo con los lineamientos establecidos en el Boletín D-4 del IMCP, se deben determinar las diferencias permanentes y temporales, y de éstas últimas, definir aquellas que por su naturaleza y monto deben ser consideradas para el registro del ISR y PTU diferido que le corresponda.

6.2.3 DETERMINACION DE DIFERENCIAS PERMANENTES Y TEMPORALES

En base al último párrafo del punto anterior, se consideran:

- A) Diferencias permanentes:
- a) Componente inflacionario de las deudas por \$ 3,364,326 y componente inflacionario de los créditos por \$ 2,244,753.
 - b) Actualización neta de los diferentes renglones del estado de resultados, por efectos de la aplicación del tercer documento de adecuaciones al Boletín B-10, por \$ 318,917.
 - c) Gastos que no reúnen requisitos fiscales por \$ 62,951.
 - d) Utilidad por posición monetaria por \$ 949,711.
- B) Diferencias temporales

De acuerdo con los lineamientos del Boletín D-4 del IMCP, de las diferencias temporales se deben definir cuales son recurrentes (que van a ser sustituidas por partidas semejantes en naturaleza y monto) y cuales son no recurrentes.

a) **Diferencias temporales recurrentes.**

- a.1) **Importe resultante de comparar la depreciación contable contra la depreciación fiscal indexada; dicha diferencia es \$ 381,168 menos \$ 545,846 = \$ 164,678, que representa en sí un exceso de depreciación deducido en forma anticipada para efectos fiscales; por otra parte, los montos involucrados serán semejantes en años futuros, ya que la empresa no tiene problemas de negocio en marcha y sus actividades de inversión no sufrirán cambios drásticos.**

En base a lo anterior, no se considera como partida sujeta al cálculo de impuestos diferidos.

b) **Diferencias temporales no recurrentes**

- b.1) **Incremento a la estimación para cuentas incobrables \$ 600,000; esta partida está sujeta a la realización de un hecho futuro, es decir, al establecerse una demanda y juicio, éste debe ser ganado por Constructora Roca, S.A. de C.V. para que efectivamente pueda considerarse como una deducción a la base del ISR. Si bien puede considerarse como una partida no recurrente, porque el monto pudiera no ser repetitivo, la contabilización de los efectos diferidos daría origen a una partida que habría de registrarse en el activo diferido. De acuerdo a lo establecido en el Boletín D-4 párrafo 27, "Los saldos deudores correspondientes a impuestos diferidos se deben mantener solo cuando exista una certeza prácticamente absoluta de que van a poder recuperarse en períodos futuros". Debido a lo contingente de la partida, no debe considerarse para el cálculo de impuestos diferidos; también debe conside-**

rarse que la Compañía incurrió en pérdida fiscal, que es amortizable contra utilidades fiscales futuras y que puede originar que la Compañía no obtenga un resultado fiscal positivo en uno o dos años más.

- b.2) Ingresos netos por obra pública, ejecutada, cuyas estimaciones estaban pendientes de aprobar al 31 de diciembre de 1991 y que fueron aprobadas en el primer trimestre de 1992, por \$23,592,529.

De acuerdo con las disposiciones fiscales vigentes en 1991, respecto a los ingresos obtenidos por obra inmueble, los ingresos son acumulables en la fecha en que son aprobados por los clientes. En base a ello, tendríamos en este caso una diferencia de tipo temporal que debe analizarse.

Primero, y en base a la actividad que realiza la Compañía se tendría que concluir que esta partida es de naturaleza recurrente, ya que cada período fiscal tendrá estimaciones que al cierre estarían pendientes de aprobar por los clientes. Sin embargo, cumple con la característica de que es identificable en su origen y que se tiene determinada la fecha en que ocurrirá su reversión, es decir, se materializa en el primer trimestre de 1992 y en ese momento será acumulable para efectos de ISR. Por otra parte, debe considerarse que el monto es o puede ser no recurrente, ya que, si bien la Compañía está en marcha, los importes no aprobados por los clientes pueden ser muy diferentes de un año a otro.

Aunado a lo anterior, la importancia relativa de la diferencia temporal amerita que se calcule el costo diferido de ISR y PTU, ya que de no hacerlo, el resultado neto del ejercicio pudiera verse distorsionado, pues se mostraría una utilidad muy alta

que pudiera llevar a los accionistas a tomar decisiones equivocadas, por ejemplo: decreto de dividendos sin considerar que existe un costo potencial a cubrir de ISR y PTU. La decisión equivocada pudiera llevar a Constructora Roca, S.A. de C.V. a tener serios problemas en su liquidez.

En resumen, debe calcularse el costo diferido de ISR y PTU sobre los ingresos netos por obra pública ejecutada, y que al 31 de diciembre de 1991 las estimaciones estaban pendientes de aprobación por los clientes.

6.2.4 CALCULO DEL ISR Y PTU DIFERIDOS

Impuesto Sobre la Renta:

Ingresos correspondientes a obra ejecutada, pendiente de aprobación	\$ 23,592,529	
Tasa de ISR aplicable	<u>35%</u>	
ISR diferido		\$ 8,257,385
Efecto de deducción de PTU, según disposiciones fiscales	\$ 23,592,529	
Tasa de PTU aplicable	<u>10%</u>	
	\$ 2,359,253	
Tasa de ISR aplicable	<u>35%</u>	(825,739)
ISR diferido, registrado		<u>\$ 7,431,646</u>
Participación de los Trabajadores en la Utilidad:		
Ingresos correspondientes a obra ejecutada, pendiente de aprobación	\$ 23,592,529	
Tasa de PTU aplicable	<u>10%</u>	
PTU diferido, registrado		<u>\$ 2,359,253</u>

De lo anterior, se derivó el siguiente asiento contable:

	<u>D</u>	<u>H</u>
Resultados		
Impuesto Sobre la Renta	\$ 7,431,646	
Participación de los Trabajadores en la Utilidad	2,359,253	
Pasivo diferido		<u>\$ 9,790,899</u>
	<u>\$ 9,790,899</u>	<u>\$ 9,790,899</u>

De acuerdo con lo establecido en los lineamientos del tercer documento de adecuaciones al Boletín B-10 del IMCP, las partidas incluidas en el estado de resultados deben ser actualizadas y mostradas a pesos con poder adquisitivo de la fecha de cierre del ejercicio; en base a lo anterior y aplicando los factores derivados del IMCP correspondientes se actualizaron las cifras anteriormente determinadas, para llegar a los montos incluidos en el estado de resultados precedente:

Impuesto Sobre la Renta	\$ 7,431,646
Actualización a pesos constantes	<u>437,999</u>
ISR según estado de resultados	<u>\$ 7,869,645</u>
 Participación de los Trabajadores en la Utilidad	 \$ 2,359,253
Actualización a pesos constantes	<u>128,558</u>
PTU según estado de resultados	<u>\$ 2,487,811</u>

6.2.5 CUMPLIMIENTO CON REGLAS DE PRESENTACION

En base a lo establecido en el Boletín D-4, respecto a las reglas de presentación del costo de ISR y PTU (párrafos 37 a 48), en las Notas a los estados financieros incluidas en el punto 6.2.1 anterior se muestra:

- a) La revelación de los componentes de ISR y PTU llevados a resultados, esto es, presentar individualmente los importes causados, los importes diferidos y el gasto neto.
- b) La revelación de las diferencias temporales que generen impuestos diferidos y las diferencias permanentes entre el resultado contable y el fiscal del período.
- c) La revelación de las pérdidas fiscales pendientes de amortizar y las fechas de vencimiento para ejercer el derecho a su amortización.

CONCLUSIONES

El tema del adecuado registro contable del Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en la Utilidad dio origen a lo que genéricamente se conoce como impuestos diferidos.

A través de los años se han generado diversas teorías y se han desarrollado diversos métodos para registrar el costo de ISR y PTU conforme a principios de contabilidad y no registrar "simplemente" el costo que se deriva de la declaración anual del ISR y del cálculo de la PTU de acuerdo a la legislación fiscal y laboral aplicable.

Se le ha dado especial importancia al cálculo del ISR y PTU, ya que generalmente constituyen dos de los renglones más importantes en la determinación de la utilidad neta.

Debido a que existen diferencias en la determinación de las bases para ISR y PTU para efectos contables y fiscales, se estableció la necesidad de dar efectos a dichas diferencias, para reflejar en cada ejercicio contable el impacto que éstas tendrán en el futuro.

Lo anterior se basa en el principio de contabilidad generalmente aceptado de la Realización, para lograr un mejor enfrentamiento de ingresos y costos en el estado de resultados.

Para efectuar el registro contable del efecto de las diferencias entre lo contable y lo fiscal, se han desarrollado diferentes métodos. En México, a través del IMCP se seleccionó el Método del Pasivo, que de acuerdo a las condiciones del entorno

fiscal y económico del país, se consideró como el más adecuado.

El método del pasivo posee ciertas características que hacen compleja su aplicación uniforme por las diversas entidades económicas, ya que implica un alto grado de subjetividad y se basa, entre otros aspectos, en el juicio del contador público.

El establecimiento de las reglas de observación general, en México, para el tratamiento contable del ISR y PTU, fue llevada a cabo por el IMCP a través del Boletín D-4 "Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad".

Dichas reglas abarcan los aspectos inherentes al tratamiento contable de:

- a) El efecto de ISR y PTU de aquellas operaciones en que existen discrepancias de criterio, en cuanto al momento de su reconocimiento, entre las disposiciones fiscales y la técnica contable.
- b) Los efectos contables originados por la amortización de pérdidas fiscales.
- c) El ISR y PTU aplicable a las partidas extraordinarias y a los ajustes a resultados de períodos anteriores.

La observancia de las reglas establecidas en el Boletín D-4 implica que, como ya se mencionó, intervenga en forma muy importante el juicio del contador público. El registro de los efectos diferidos de ISR y PTU, deberán ser analizados cuidadosamente por aquellos contadores públicos que se desarrollan en el campo de la

auditoría independiente (auditoría externa) y, en su caso, deben incluir en su dictamen la mención que proceda y el efecto que tenga en su opinión. En caso de que se cumplan satisfactoriamente las reglas establecidas en el mencionado Boletín, deberá cuidar que la Compañía incluya en las notas a los estados financieros las revelaciones necesarias que permitan a los usuarios de esa información financiera, tener los elementos necesarios de juicio para efectuar una adecuada toma de decisiones.

Uno de los principales argumentos en contra de la adopción en México de la aplicación práctica de la teoría de los impuestos diferidos, era el constante cambio que existe en las leyes fiscales, sin embargo, a pesar que en años recientes se sufrió una profunda reforma fiscal, las políticas al respecto, indican que ya no se tendrán cambios sustanciales en la legislación fiscal. Los contadores públicos ya están familiarizados con el manejo de los efectos inflacionarios para efectos tributarios, que ha sido uno de los principales aspectos de dicha reforma.

Podrán seguir existiendo cambios en la legislación fiscal, que más bien podrán considerarse adecuaciones a las disposiciones existentes, y que generalmente sirven para eliminar las llamadas "lagunas de la ley" (del ISR).

Si bien pueden existir ciertos problemas para la aplicación de los lineamientos establecidos en el Boletín D-4 del IMCP, consideramos que no deben ser obstáculo para que las empresas consideren los efectos futuros de las partidas o diferencias que existen entre la determinación del resultado contable y el fiscal, ya que el no reconocimiento de dichos efectos puede ocasionar una importante distorsión de los resultados obtenidos por una empresa y conducir a los usuarios de la información financiera a una errónea toma de decisiones. Creemos que aún estamos lejos de llegar a una uniformidad en la aplicación en México de la teoría de los impues-

tos diferidos, por tal razón, uno de los objetivos de este trabajo es el proporcionar elementos de juicio a los contadores públicos, para que tal uniformidad se logre.

BIBLIOGRAFIA

- Wladislawoski S.J. Impuesto Sobre la Renta Diferido, Ediciones Contables y Administrativas, 1969.
- Flores Alvarez J.L. Diversos Aspectos de los Impuestos Diferidos, Ediciones Contables y Administrativas, 1980.
- Domínguez Orozco J. Pagos Provisionales del ISR y el IA, con casos prácticos, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., 1990.
- Rivera Gutiérrez R. Impuestos Diferidos y su efecto, Seminario de Investigación Contable, Area Fiscal, FCA, UNAM, 1972.
- Nieto Garduño J.A. Impuesto Sobre la Renta Diferido Estudio - Casos Prácticos Seminario de Investigación Contable FCA, UNAM, 1978.
- Garrido Gómez L.A. El Impuesto Sobre la Renta Diferido Seminario de investigación Contable FCA, UNAM, 1976.
- Vega Velasco E. Los Impuestos Diferidos, artículo incluido en la revista de Contaduría Pública, mayo de 1978, IMCP.
- Grass G. J.M. El Dilema de los Impuestos Diferidos, artículo incluido en la Revista de Contaduría Pública, diciembre de 1978, IMCP.
- De la Garza B. E. Los Impuestos Diferidos, artículo incluido en la Revista de Contaduría Pública, abril de 1980, IMCP.

- Rosenfield P. y C.
Dent W. Traduc. de
Galván Cebrián C.P.M.
- No Más Impuestos Diferidos, artículo incluido en la Revista de Contaduría Pública, febrero de 1984, IMCP.
- Calleja Navarro C.
- El capital de Riesgo y los Impuestos Diferidos, artículo incluido en la Revista de Contaduría Pública, julio de 1985, IMCP.
- Alvarado Espinoza M.
- Los Impuestos Diferidos y la Reforma a la ley del Impuesto Sobre la Renta, artículo incluido en la Revista de Contaduría Pública, diciembre de 1987, IMCP.
- Valdéz Mier H.
- Impuesto Sobre la Renta Diferido, Boletín del Colegio de Contadores Públicos, agosto de 1982.

Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad:

Normas Internacionales de Contabilidad

- Prólogo de las Normas Internacionales de Contabilidad
- NIC 1 Revelación de Políticas de Contabilidad
- NIC 8 Partidas No Usuales y de Períodos anteriores y Cambios en Políticas de Contabilidad.
- NIC 12 Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta

Instituto Mexicano de Contadores Públicos:

Boletines de la serie A	Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
Boletín D-4	Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad.
Circular No. 30	Interpretaciones al Boletín D-4.
Boletín H-01	Dictamen del auditor (Serie de Normas y Procedimientos de Auditoría).
Boletín B-10	Reconocimiento de los efectos de la inflación en la Información Financiera, y sus cuatro documentos de adecuaciones.
Boletín C-9	Pasivo.

Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA):

Financial Accounting Standards Board No. 96 "Accounting for Income Taxes".

Statement of Financial Accounting Standards No. 109 "Accounting for Income Taxes".

Otros:

Financial Reports Developments, Accounting for income taxes, FASB Statement No. 96, A Brief Guide, Ernst & Whinney, 1987 (traducido por el Comité Técnico del Despacho Freyssinier Morin, S.C.).

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Código Fiscal de la Federación

Boletines anuales (1987 a 1992) de Reformas Fiscales, emitidos por el Despacho Freyssinier Morin, S.C., Contadores Públicos.