



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

EL CONTADOR PÚBLICO, SU
ACTUALIZACIÓN Y LOS IMPUESTOS
DIFERIDOS.

TESIS PROFESIONAL
PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A :
NICOLÁS CASTILLO ZUÑIGA.

ASESOR

C.P.C. BENJAMÍN SÁNCHEZ RODRÍGUEZ



MEXICO, D.F.

2005

m346102



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 esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

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

**FACULTAD DE CONTADURIA
Y ADMINISTRACION**



JUN. 29 2005



**COORDINACION DE
EXAMENES PROFESIONALES**

Dedicada con todo cariño a mi esposa Patricia y a nuestros hijos Insdy Patricia y Jonathan Nicolás, quienes son la razón de mi ser.

A mi Asesor C.P.C. y Maestro Benjamín Sánchez Rodríguez por sus consejos, prudencia y dedicación a mi asesoría.

INDICE

INTRODUCCIÓN	3
CAPITULO I EL CONTADOR PUBLICO Y SU PASADO	
I.1 ¿QUE SE CONSIDERABA QUE ERA EL CONTADOR PUBLICO?	6
I.2 ¿DE DONDE PROVIENE LA DENOMINACION DE CONTADOR PUBLICO?	9
I.3 ¿CUAL FUE EL CAMPO DE ACTUACION DEL CONTADOR PUBLICO?	11
I.4 REFERENCIAS HISTORICAS INHERENTES AL CONTADOR PUBLICO	12
CAPITULO II EL CONTADOR PUBLICO Y SU PRESENTE	
II.1 ¿QUE SE CONSIDERA QUE ES EL CONTADOR PUBLICO?	14
II.2 ¿CUÁL ES EL CAMPO DE ACTUACION DEL CONTADOR PÚBLICO Y CUAL ES SU IMAGEN?	15
II.2.1 ¿CUÁL ES EL CAMPO DE ACTUACION DEL CONTADOR PÚBLICO?	15
II.2.2 ¿CUÁL ES LA IMAGEN DEL CONTADOR PÚBLICO?	16
II.3 ¿PORQUE UN CODIGO DE ETICA PROFESIONAL?	16
II.4 ¿QUE ES LA CONFIANZA PARA EL CONTADOR PUBLICO?	17
II.5 IMPORTANCIA DE LAS RELACIONES HUMANAS PARA EL CONTADOR PÚBLICO	20
CAPITULO III IMPORTANCIA DE LA ACTUALIZACION PROFESIONAL DEL CONTADOR PÚBLICO	
III.1 EL CONTADOR PUBLICO Y SU ACTUALIZACION PROFESIONAL	20
III.2 SU AFILIACION A LAS ASOCIACIONES PROFESIONALES DE LA CONTADURÍA	22
III.3 LA CERTIFICACION Y EL REFERENDO PARA EL CONTADOR PÚBLICO	24
III.3.1 ¿QUÉ ES LA CERTIFICACIÓN PARA EL CONTADOR PÚBLICO?	24
III.3.2 ¿QUÉ ES EL REFERENDO DE LA CERTIFICACION PARA EL CONTADOR PUBLICO?	28
CAPITULO IV EL CONTADOR PUBLICO Y LOS IMPUESTOS DIFERIDOS	
IV.1 ¿QUÉ SON LOS IMPUESTOS DIFERIDOS?	30
IV.1.1 LOS ANTECEDENTES HISTORICOS DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS	30
IV.2 INTRODUCCION AL MÉTODO DIFERIDO DE IMPUESTOS DIFERIDOS	34

IV.3 CONCILIACION ENTRE LA UTILIDAD CONTABLE Y LA UTILIDAD FISCAL	35
IV.4 INTRODUCCION AL METODO DEL PASIVO DE IMPUESTOS DIFERIDOS	39
IV.5 EL ASPECTO CONTABLE Y LA REGULACION DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS CON EL MÉTODO DEL PASIVO.	49
IV.5.1 DEL IMPUESTO AL ACTIVO (IMPAC) Y LOS IMPUESTOS DIFERIDOS	50
IV.5.2 LA PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES Y LOS IMPUESTOS DIFERIDOS	50
IV.5.3 DEFINICIONES DE LOS CONCEPTOS A UTILIZAR EN EL MÉTODO DEL PASIVO PARA LA PTU DIFERIDA	51
IV.5.3.1 METODO Y ELEMENTOS PARA LA DETERMINACION DE LA PTU DIFERIDA EN EL MÉTODO DEL PASIVO	52
IV.5.3.2 RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LA PTU DIFERIDA EN EL MÉTODO DEL PASIVO.	52
IV.5.3.3 EL CÁLCULO DEL VALOR PRESENTE DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS DIFERIDOS Y LAS NORMAS DE CONTABILIDAD.	53
IV.5.3.4 EL CARÁCTER MONETARIO DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS CON RELACIÓN A LA PTU DIFERIDA	53
IV.5.4 REGLAS DE PRESENTACION Y REVELACION DEL EFECTO DIFERIDO DEL ISR, IMPAC YPTU.	53
IV.5.4.1 REGLAS DE REVELACION DE LAS DIFERENCIAS TEMPORALES EN LOS ESTADOS FINANCIEROS	54
IV.5.5 LA VIGENCIA DE LA APLICACIÓN DEL CONTENIDO DEL BOLETÍN D-4.	55
IV.5.6 TRANSITORIOS, DE CÓMO CONSIDERAR EL EFECTO NETO INICIAL DEL ISR COMO DEL IMPAC EN LOS ESTADOS FINANCIEROS.	55
IV.6 IMPORTANCIA E IMPACTO EN NEGOCIOS DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS.	55
IV.6.1 EJEMPLOS DE DIFERENCIA TEMPORAL DEDUCIBLE - IMPUESTOS DIFERIDOS.	57
ANEXOS DE EJEMPLO GENERAL	62
OPINIONES Y CONCLUSIONES	83
BIBLIOGRAFIA	86

INTRODUCCIÓN

El desarrollo de esta tesis profesional sobre el tema "el contador publico, su actualización y los impuestos diferidos, es un tema en mi opinión apasionante dada la circunstancia que involucra de donde se deriva la actuación profesional y los niveles en los cuales se desempeña y se considera deberá desempeñar, y se hace muy interesante al puntualizar la responsabilidad del contador publico en la interacción de los diferentes sectores de la sociedad en donde al ejercer su actividad como profesional lo obliga a estar actualizado y alerta ante los cambios del entorno para un ejercicio que sustente su actuación profesional ya sea dependiente o independiente, teniendo como uno de sus principales objetivos estar registrado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Publico - (S.A.T.) por la Administración General de Auditoria Fiscal Federal para emitir dictámenes profesionales de estados financieros de carácter fiscal, y para efectos del Instituto Mexicano del Seguro Social (I.M.S.S.), o del Instituto Nacional para el Fondo a la Vivienda para los Trabajadores (I.N.F.O.N.A.V.I.T.), organismos de seguridad social que requiere sean dictaminados de acuerdo a sus regulaciones y para efectos de llevar a cabo transacciones de Comercio Exterior que también es requerido el dictamen de Estados Financieros para efectos fiscales en las operaciones que así lo indique la Ley de Comercio Exterior.

Lo anterior es en mi opinión una de las responsabilidades de mas relevancia en el desempeño profesional del contador publico, en el caso de aspectos fiscales, de acuerdo al Art. 32-A. del Código Fiscal de la Federación (CFF), referente a presentar Dictamen obligatorio por Contador Público independiente según los términos del Art. 52 del CFF de sus estados financieros; o de los requisitos para dictaminar impuestos locales en el Distrito Federal, del Código Financiero en su Art. 64-A; ó en las regulaciones de Seguridad Social en su Artículo 153.RACR en donde hace referencia al Art. 126 de la Ley del Seguro Social (LSS) en donde indica que se entenderá como contador público autorizado y en el Art. 154 fracción III RACR, relacionado a estar acreditado de una evaluación ante colegio ó asociación de la profesión contable en donde el Contador público debe apegarse a las estipulaciones marcadas con la finalidad de poder dar una opinión profesional autorizada.

(SOLICITUD DE REGISTRO DE CONTADORES PÚBLICOS PARA LA DICTAMINACIÓN SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES QUE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL Y SUS REGLAMENTOS IMPONE A LOS PATRONES Y DEMAS SUJETOS OBLIGADOS) y del Instituto para el Fondo Nacional de los Trabajadores (INFONAVIT), en su Artículo 51 en donde indica que " El contador público que pretenda dictaminar para efectos de este Capítulo deberá solicitarlo a la Delegación del Instituto en que se ubique su domicilio fiscal, o en su caso, en la Coordinación del Distrito Federal, en los formatos que serán publicados en el Diario Oficial de la Federación, cuya reproducción podrá realizarse en la forma y términos que señale el Instituto, así como acreditar que cuenta con registro vigente en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; y en su Artículo 52, en donde menciona que el contador público autorizado en los términos del artículo 51, deberá: Fracción II. Comprobar dentro de los tres primeros meses de cada año, que es socio activo de un colegio o asociación profesional y presentar constancia de cumplimiento de la norma de educación continua.

(CARTA DE REGISTRO AL INFONAVIT)

Respecto de la Ley de Comercio Exterior, será necesaria la opinión del Contador Público en aquellos casos que en específico la Ley de Comercio Exterior lo requiera siempre y cuando se cumpla con lo indicado en el Código Fiscal de la Federación en lo referente a la autorización del contador público y esté afiliado a un colegio o asociación profesional de contadores públicos y cuente con la actualización profesional.

Lo mencionado, son asignaciones importantes para el profesional de la contaduría, dentro de las organizaciones públicas o privadas por lo cual el Contador Público está obligado a tener una constante renovación y superación de conocimientos y para ello es de reconocer el gran apoyo que brindan las Instituciones al efecto especializadas así como las Asociaciones e Institutos de Contadores Públicos, quienes trabajan en una ardua labor en buscar la excelencia y tener agrupados a profesionales ejemplares para un alto desempeño ante la sociedad ya que se preocupa y ocupa en estar a la vanguardia de su actualización y proveer de un mayor instrumental junto con una revisión constante de los principios y normas contables que rigen a la profesión en su cotidiana aplicación.

En esta introducción del presente trabajo considero de importancia hacer referencia a uno de los baluartes morales del contador público, siendo este el Código de Ética Profesional ya sea de una asociación u otra, siendo estas regulaciones base del que hacer dentro de la más alta moral, discreción, buen gusto y categoría moral, sin dañar en su actuar a quienes ejercen la profesión pero sí hacer notar las diferencias en la adquisición de la experiencia y grados de capacitación profesional para quien demande los servicios pueda apreciar el grado de esfuerzo a realizar y reconozca como razonable los honorarios profesionales a su cargo.

Creo que es mi responsabilidad presentar ante ustedes mi interés del porque desarrollar un trabajo de esta tesitura, ¿por que no un trabajo de presentación e interpretación de estados financieros? o ¿la técnica de los costos estándares y su valía dentro de la toma de decisiones de la empresa industrial?, o de la sección financiera, La importancia del control presupuestal o, lo relacionado con la implementación del control interno en empresas públicas y privadas, etc.

El interés por el desarrollo del presente trabajo es por el sentir, definir, prever y aplicar los conocimientos y habilidades necesarias individuales y de grupo ya sea en asociaciones profesionales o individualmente para coadyuvar al engrandecimiento de la profesión del contador público así como el resolver situaciones de los negocios y en el caso de aspectos fiscales, el estar apegados a los lineamientos legales establecidos buscando el mayor provecho posible en beneficio de quien contrata nuestros servicios profesionales sin lastimar a terceros y siempre dentro del marco que indican las leyes mexicanas. (Fiscales, financieras locales, de comercio exterior y de seguridad social)

Al término del presente trabajo deberá llegarse que el resultado de la actuación profesional del contador público independientemente a su experiencia y buen actuar, esta soportado necesariamente por las Instituciones docentes en los casos de una educación de Postgrado y por los Institutos o Asociaciones de Contadores Públicos autorizados para obtener la constancia de evaluación continua y sea un Contador Público Certificado y aspire a obtener el registro ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de ser un Contador Público Registrado y cubrir los campos de actuación profesional que requieren de estos requisitos.

Es una gran motivación, el saber que el profesional de la contaduría pública, esta soportado por su experiencia que va adquiriendo, su actualización constante a través de las Instituciones públicas o privadas y es reconocido en gran medida como un profesional altamente responsable de calidad y de resultados efectivos.

Capítulo 1: Se hace una descripción documental respecto de lo que se consideraba que era el contador público, de donde provino su denominación, cual fue su campo de actuación y sus referencias históricas.

Capítulo 2: Se presenta lo que se considera como presente del contador público, porque la designación de contador, cual es lo que se considera como su campo de actuación, la

importancia de un código de ética profesional y el cuidado de las relaciones públicas y humanas, resaltando el instrumental con que cuenta y mencionando la importancia de las instituciones que lo auxilian, tanto en su preparación profesional como en su mantenimiento cotidiano para tener el criterio y madurez adecuada en las diferentes etapas de su crecimiento y desempeño profesional logrando los posibles mejores resultados, denotando el conseguir un estatus que lo haga digno de esta profesión. Esto, estoy seguro se gana en el desempeño profesional en los trabajos del contador público al dar los resultados esperados y algún valor agregado que le auxilie tener satisfecho al solicitante del servicio profesional.

(Por ejemplo, el ofrecer una carta de sugerencias en la operación del negocio para incrementar las utilidades, o, el presentar al inicio del año en los tres primeros meses del ejercicio un proyecto de utilidades con la finalidad de apreciar altas y bajas del negocio en lo referente a liquidez y búsqueda oportuna de fuentes de financiamiento, y/o de acuerdo a las regulaciones fiscales, presentar los diferentes escenarios en cada uno de los meses del año teniendo el acumulado para la apreciación anual de los efectos y prever las responsabilidades fiscales y la sugerencia de afrontarlas, buscando ser apalancamientos financieros al no descapitalizar a la empresa, ó en el caso de tener factores de utilidad altos y estar a partir del sexto mes en utilidades significativamente menores a las esperadas buscando reducir los pagos provisionales al solicitar reducción del factor ante el SAT.

Con lo anterior se ganará la confianza, validando ésta de manera constante, llegando a una etapa de realización que le brinde al contador público tranquilidad para sus intereses y de terceros, resultando con lo anterior un buen ejercicio profesional, cumpliendo en mi opinión con la misión de la profesión.

Capítulo 3: se hace referencia a la importancia y relevancia de la actuación del contador público, mencionando su actualización profesional como requisito anual de una mejora continua, resaltando la importancia de afiliarse a las instituciones y Asociaciones de Contadores Públicos que le auxiliarán en un mejor desarrollo profesional y esté representado ante terceros así como buscar una certificación de conocimientos actualizados y aprovechar los refrendos de esta, obteniendo la confianza de sus demandantes del servicio profesional y colegas.

Capítulo 4: se menciona la importancia del dominio de los impuestos diferidos (boletín D-4) y la manera contable que en los estados financieros deba tenerse en consideración.

Auxiliados por notas a los estados financieros que denote la importancia del manejo de este tipo de impuestos, los cuales para efectos financieros y fiscales impactan en los resultados futuros de los negocios, siendo en la toma de decisiones un concepto a tomar en consideración so pena de afectar el actuar del contador público al no prever el impacto de este tipo de variable.

A la fecha no se le da la importancia que en realidad tienen, al ser tradicionalista en la obtención financiera de acuerdo al registro de operaciones de los negocios en paquetes contables que si bien tienen la facilidad de aumentar o reducir su catálogo de cuentas, será de la responsabilidad del contador público dominar estos conceptos y denotar su relevancia en el devenir de los sucesos futuros y el impacto de los cambios que las autoridades fiscales hagan.

Por último se presentan las opiniones y conclusiones del presente trabajo, las cuales han sido divididas de conformidad con el contenido capitulario a efecto de favorecer su comprensión.

CAPITULO I EL CONTADOR PÚBLICO Y SU PASADO

I.1 QUE SE CONSIDERABA QUE ERA EL CONTADOR PUBLICO

Se consideraba a aquella persona que llevaba los libros de los negocios y se creía que lo hacía por horas. También aquella persona que servía como soporte de perito mercantil auxiliando a los Licenciados en Derecho como lo es en el caso del Derecho Mercantil o Tenedores de libros sin colocación (1847 a 1940)

A mayor detalle, dada la importancia del inicio de la profesión del Contador público en México y con la finalidad de apreciar desde cuando se inició en México los temas contables por quienes, obviamente estaban capacitados en los quehaceres de las operaciones de las empresas así como en los requerimientos de registros por las autoridades tributarias de la época, luego entonces lo que a continuación se cita fueron actividades llevadas a cabo por los homólogos actuales de lo que es el Contador Público.

Se presenta una descripción de lo que fue editado como LA CONTABILIDAD RACIONAL-Tratado Completo de Partida Doble, del Autor F. Cazcarra (Arreglada a la moneda mexicana por Narciso Bassols) sin aparecer los datos de la Cía. Editora pero sí la imprenta Tipográfica de Tomás F. Nava en Puebla Pue. Con fecha de Edición del 1º. De enero de 1878.¹

Como podrá apreciarse, no fue escrito este trabajo de La Contabilidad Racional, por un profesional que se ostentara como Tenedor de libros, Contador, o algo similar, sin embargo para llevar a cabo el estudio, el Autor F. Cazcarra, tenía los conceptos que según se denota existía una estructura de control de operaciones marcadas y señaladas por requerimientos de las autoridades hacendarías de aquel tiempo y sirviendo de marco de control para llevar un registro de cuenta y razón, a continuación se presentan los comentarios emanados de la lectura y comprensión de la obra citada efectuadas por el C.P. Avelino Presa Casco, dirigido al C.P. Rosendo Millán Torres:

“El nombre completo del autor no aparece en el texto, en el “Prólogo que debe leerse”, se cita unas tres veces como Sr. Cazcarra, sin aclarar en dicho prólogo su profesión, sus antecedentes académicos y su nacionalidad, que obviamente no es mexicana, pues el arreglo monetario que anuncia hace suponer una distinta. Más adelante, en una nota marginal de referencia al capítulo 1º. De la Parte Primera, que trata de los LIBROS DE CONTABILIDAD, enuncia los que se autorizan “en España, donde se escribió esta obra” (1878) La persona que hace los arreglos, Narciso Bassols, posiblemente nació por mediados del siglo XIX, tal vez abuelo o padre del Lic. Narciso Bassols, que fue Secretario de Educación Pública en México. El Sr. Bassols, quien hizo el arreglo del libro, obtuvo que este “fuera declarado texto del Colegio

¹ *Del trabajo de investigación a cargo del C.P. Rosendo Millán Torres, miembro del Colegio de Contadores Públicos de México, AC. y editado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, AC. – Federación de Colegios Profesionistas, primera edición, mayo de 1999*

del Estado" y en el prólogo que explica los alcances de la obra, transcribe en dos terceras partes el del Autor Cascarra.

La obra no fue editada como libro completo, pues en la parte final del prólogo se anuncia que "desde la segunda entrega comenzaremos a dar dos pliegos de texto y dos de los libros o de la parte práctica, y sucesivamente los irán adquiriendo así nuestros benevolentes suscriptores"

Probablemente el texto que se analiza en estas notas, fue de un suscriptor que conservó todas las entregas y posteriormente las encuadró en el empastado de lomo de piel que aseguró su duración.

La paz porfiriana que se iniciaba, debe haber impulsado los negocios en todo el País, en 1878, por lo que los textos y los profesionistas de la contabilidad se hicieron indispensables, como en el estado de Puebla, en el que las industrias del tejido y otra rama, se hicieron presentes.

La obra se inicia con un vocabulario para aclarar numerosos conceptos aplicados en la exposición, de tal manera que comprende definiciones de todos los actos de comercio ya vigentes y legislados en aquella época como la letra de cambio, las operaciones de banca y corresponsalia, correduría, comercio exterior, las actividades del comercio marítimo, los seguros, cartas de crédito, instrumentos de deuda pública, la suscripción y representación de las acciones de sociedades mercantiles, como mas comunes. Ni en los ejercicios, ni en las definiciones, se encuentra el concepto de los billetes ni del cheque bancario. En lo que se refiere a monedas extranjeras, los ejercicios no incluyen valores en dólares, únicamente en francos y libras esterlinas.

Las cuentas en moneda extranjera se manejaban con un tipo fijo de cambio lo más cercano al promedio de mercado, aplicándolo a cada operación.

Cuando se realizaba el pago o cobro de la moneda extranjera, si procedía, se ajustaban los valores que habían sido estimados a tipo fijo y si esto ya no era oportuno, se cubría la diferencia por ganancia o pérdida.

Durante la Presidencia de Ignacio Comonfort, México se adhirió en 1856 a las resoluciones de la Academia de Ciencias de París, que estableció el Sistema Métrico Decimal. Aun cuando su uso se consideraba obligatorio no fue sino hasta unos veinte años después que se legalizó; no obstante, en la tercera década del siglo actual, sobre todo en provincia, como en la obra que se analiza, todavía se aplicaban medidas anteriores al Sistema Métrico. En el ejercicio práctico que se desarrolla en aquella, las unidades de medida son la arroba, el quintal, la libra, la onza, como medidas del peso la vara como medida de longitud para las telas y el alambre al menudeo.

La parte primera se refiere a los libros que se consideran necesarios para la Contabilidad Mercantil, resultando principales por excepción el de inventarios, el diario y el mayor, y señala expresamente como auxiliar al borrador, resultando los mismos que Lucas de Borgo (Pacioli), relaciona en su tratado de las cuentas y el registro, metodizando la partida doble que se practicaba en Venecia hace mas de quinientos años.

Obviamente hay un avance en la forma de contabilizar y además, el autor añade otros auxiliares: los de negocios y de varios.

Los libros principales diario y mayor se manejaban en forma muy semejante a como se llevaron antes de la mecanización del registro, pero el libro de inventarios, no se refería exclusivamente a los recuentos de almacenes, sino a la relación de todos los derechos reales y personales y las obligaciones, con un detalle mayor de cómo se presentaban en el balance.

Los libros principales eran llevados por "amanuenses" (Personas que hacían el registro a mano), con un sistema de referencias numéricas cruzadas de las páginas en las que se

corrían los asientos, con el propósito de facilitar su localización y verificación en caso de tener alguna diferencia o presentarse desavenencias posteriores.

La Parte Segunda se refiere a los libros auxiliares, que encabezaba con el borrador que era fundamental para llevar la contabilidad por partida doble. Este libro, aunque estaba sujeto a tachaduras y enmendaduras que debían hacerse sin restar claridad a lo asentado, era propiamente un diario en partida simple, pero muy necesario para que el comerciante, y en ocasiones algún dependiente capacitado, pudieran anotar en él de inmediato, al realizarse o conocerse, las operaciones y las decisiones tomadas.

El autor hace exclusiva del comerciante la facultad de anotar en el borrador.

Los demás auxiliares sin "debe" y "haber" que se mencionan como ramas del borrador, eran libretas de caja y la de gastos y en partida doble el de negocios y el de varios.

El auxiliar de "Negocios" registraba en forma independiente, como si fuera una cuenta de mayor, cada uno de los convenios que celebraba el comerciante con personas o sociedades con el único propósito de hacer lo que cada quién sabía y obtener la mayor ganancia posible. Un negocio podía ser un "Almacén de Caldos" o "bebidas espirituosas"), una "Fábrica de Almidón".

En la cuenta auxiliar de cada negocio se registraban las compras de bienes, los gastos de adquisición y mantenimiento, los salarios de los trabajadores que los atendían y los alimentos si así procedía, los intereses si lo invertido provenía de un préstamo; en la misma cuenta a partida doble se registraban los ingresos que se obtenían, fueran por servicios, alquileres o ventas y periódicamente se hacía inventario, si subsistían bienes las cuentas se cortaban y se consideraba daño o beneficio, respectivamente, el saldo deudor o el acreedor.

Un ejemplo de negocio era la compra de una recua de mulas que se vendían individualmente; se cargaba al negocio la compra, el salario del peón que las cuidaba y alimentaba, el forraje y algunos arneses para su adiestramiento; se abonaba por el alquiler de algunas mulas y por la venta de todas en el transcurso de unos meses, quedando en la cuenta auxiliar el beneficio, que se llevaba a la cuenta de ganancias y pérdidas que finalmente se saldaba por la de capital.

El auxiliar de varios también se manejaba como las cuentas de mayor y se utilizaba para no mantener en el inventario y el balance, cuentas de personas con las que no se tenían relaciones habituales de negocios, o aquéllas que por el monto que manejaban se consideraba que no debían ocupar una cuenta de los libros principales, aunque al hacer el inventario de fin de año, se debía separar la suma de las deudoras de la suma de las acreedoras. Estas apreciaciones caían en algún empirismo, pero seguramente la experiencia hacía práctico el método.

Las cuentas personales importantes tenían su página exclusiva en el mayor y se hacían aparecer en lo que llamaban "balance", una relación de las cuentas del mayor y se hacían aparecer con excepción de las "mercaderías", los "efectos a recibir" y los "efectos a pagar", después de corregir errores y ajustar precios y resultados. Esta relación de cuentas mantenía siempre la igualdad de las sumas del "debe" y el "haber" antes, durante y posteriormente al asiento de las partidas correctivas, ajustes y de resultados.

Por cada mercadería se abría una cuenta de mayor y en la obra se establece un tratamiento contable similar al de los negocios, en la inteligencia de que en el ejercicio práctico de la obra, es frecuente encontrar cuentas de mercaderías como negocios.

Por lo que se refiere a los efectos a entregar y a pagar, eran los títulos de crédito obtenidos o suscritos en las operaciones o comprados o vendidos en el mercado, cuyo resultado financiero también se determinaba por cada documento para concentrarse en la cuenta de ganancias o pérdidas. El auxiliar de estas cuentas lo formaba precisamente el recuento de los documentos en poder del comerciante y la lista de los emitidos o cedidos que no habían sido solventados.

La cuenta de "ajuar" contenía todos los bienes muebles existentes en poder del comerciante, sin un auxiliar que los clasificara y controlara.

Solo se corrían asientos en ella por los que se adquirían y por los que se desechaban.

Finalmente, si algún gasto presentaba dificultades para su prorrato el día del cierre, se dejaba como pendiente y se hacía aparecer su importe deudor en la relación de "balance".

Como puede apreciarse, el balance era solo una relación de cuentas con algunas agrupaciones, que cumplía con la fórmula de "activo menos pasivo, igual a capital". No existía el estado de resultados como a la fecha se presenta, era una relación de daños y beneficios arrojados por el seguimiento contable de las operaciones registradas como efectos, mercaderías o negocios.

Las actividades de una empresa en conjunto, en muchos países subdesarrollados, mantenían perspectivas de especulación en corto plazo, por lo que encubrían la necesidad de contabilizar la depreciación de los que en la actualidad se conoce como activo fijo; en cambio, en los países que enfrentaban la industrialización, esta necesidad tenía todo el peso de las grandes inversiones, por lo que no podía soslayarse. En la obra no se menciona ninguna cuenta complementaria que expresase el demérito de los bienes o de las cuentas de cobro dudoso.

Que mejor ejemplo de lo que se consideraba era en su actuación el Contador Público, llámesele Tenedor de Cuentas, Tenedor de Libros, Empleado especializado o de amañalidades, etc. No cabe duda de que los conceptos nos son bastante familiares sin embargo se aprecia todo un registro tanto para los efectos particulares del negocio como para los relacionados con las el pago de impuestos.

1.2 ¿DE DONDE PROVIENE LA DENOMINACION DE CONTADOR PUBLICO?

Su denominación proviene desde 1845 cuando se creó la Escuela Mercantil en donde se impartían los estudios comerciales de Teneduría de Libros, fortaleciendo su desarrollo con la influencia Inglesa y Norteamericana en donde se les otorgaba por decreto la "Patente" de profesional para llevar a cabo responsabilidades de Auditar y dictaminar información de los negocios.

Sin embargo oficialmente se considera como fecha de inicio de la profesión en México el 25 de mayo de 1907, cuando don Fernando Diez Barroso presentó su examen profesional para obtener el primer título de Contador de Comercio.

Existen una serie de sucesos que soportan el inicio de la profesión, para ello se mencionan a continuación:

En el año de 1845 fue establecido por el Tribunal de Comercio de la Ciudad de México la escuela Mercantil, cerrada en 1847 por falta de fondos, impartíendose entre otras profesiones la de Teneduría de Libros.²

² Cita en Alberto Ma. Carreño, *los Contadores públicos en México*

Un decreto presidencial que vino a reconocer oficialmente el dictamen presentado por auditor independiente para efectos fiscales fue el que creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal publicado el 21 de abril de 1959.

1.3 ¿ CUÁL FUE EL CAMPO DE ACTUACION DEL CONTADOR PUBLICO?

Considerando por campo de actuación profesional el objeto de una profesión, objeto conformado por las actividades que un profesional, por su preparación y experiencia, puede desempeñar con notable pericia y razonable exactitud.

También el considerar a la contabilidad como una técnica pragmática, y de utilidad para la sociedad, estando emparejada con el desarrollo económico de ella, es de reconocer que las actividades del contador público en el pasado fueron si no significativas por el despegue económico de la sociedad y los incipientes negocios mexicanos, si necesaria la actuación de quién debía llevar los registros y aplicar controles y efectuar auditorias al fraccionarse la propiedad de las empresas y requerir información. A manera de referencia, por el año de 1961 existían en la Ciudad de México 4,630 sociedades mercantiles, de las cuales 4113 eran sociedades anónimas y de estas tenían registradas en la Bolsa de Valores de México, S.A. de C.V. 134 o sea el solo 3.26 %.⁴

El Contador Público, Era quién preparaba informes para planeación, control y toma de decisión. Era el hombre de confianza y consejero de la alta administración. (A la fecha, estas bondades persisten y se consideran sean muy bien entendidas para el mantenerlas tanto en la iniciativa privada, como en el sector público y como consejero de negocios)

Las instituciones de crédito en los años de los 60 's, solicitaban que los estados Financieros fueran dictaminados por Contador Público, engrandeciendo y reconociendo la valla de este profesional a la par con los cambios e interpretaciones fiscales, lo cual trajo mayor demanda de los servicios del contador público.⁵

La solicitud de las Instituciones de Crédito desde los años 60's y a la fecha, de acuerdo al monto solicitado por sus clientes, solicitan estados financieros dictaminados, ya que el contador público debe verificar que las cifras presentadas a dichas Instituciones coincidan con lo declarado ante las autoridades fiscales y al ser verificadas de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Procedimientos, Normas de auditoria y regulaciones tributarias les da el sustento de la certidumbre para analizar la estructura financiera de la empresa y tomar la decisión de otorgar o no el crédito solicitado.

Por otra parte las disposiciones y obligaciones fiscales es otro campo de actuación profesional, ya que el contador público es un experto en las interpretaciones y requerimientos fiscales en lo referente a los controles operacionales de los negocios por lo cual al comerciante empresario o profesionista para efectos de llevar a cabo el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, requiere normalmente de los servicios de este profesional.

Se refuerza lo anterior al tener una serie de disposiciones fiscales tanto para las Instituciones de Crédito (Artículo 55 de la Ley Orgánica de México, al referirse a la certificación de los

⁴ Edward L. Elliot *The Nature of Stage of Accounting Development in Latin America.* (Urbana ill., CIERA, 1968), Pág.24,

⁵ *Campo de Actuación Profesional del Contador Público en México, editado por el Instituto de Contadores Públicos de Nuevo León, AC. – Colegio profesional edición primera en 1971 y segunda en 1975.*

balances de la Institución, deberán los accionistas de las series (A y B) designar un Contador Público Titulado en ejercicio de su profesión a certificar balances y demás estados que se publiquen, haciendo auditoría y buscando concordancia con los libros de contabilidad, teniendo los contadores nombrados las más amplias facultades para revisar las cuentas, actas, papeles y documentos, y podrán iniciar ante el Director General y el Consejo de administración todas las modificaciones y reformas que a su juicio convenga introducir en la contabilidad del banco.

Para la iniciativa privada referente a las disposiciones de las diferentes leyes fiscales. (Código Fiscal de la federación), de la Ley General de sociedades Mercantiles (artículo 251 y de la Ley de Títulos y operaciones de Crédito (artículo 212) y de La Ley General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares (Artículo 13 y 15),

I.4 REFERENCIAS HISTORICAS INHERENTES AL CONTADOR PÚBLICO

De acuerdo a referencias históricas a continuación se presentan las fechas y las denominaciones que le son inherentes al Contador Público.

1845.- El Tribunal de Comercio de la CD. De México, establece La Escuela Mercantil, en donde se impartían los estudios comerciales denominados "Teneduría de Libros".

1854.- Se publica un decreto por el Presidente de la República Antonio López de Santa Anna, en donde se establece la Escuela Especial de Comercio, siendo publicado un segundo decreto seis meses después indicando que quienes hubieran cursado todas las materias de esta escuela se les diera preferencia en oficinas de gobierno.

1868.- El 15 de julio de este año, se inaugura la Escuela Superior de Comercio y Administración.

1871.- En dicha escuela se inician las carreras de "Empleado Contador" y "Corredor Titulado".

1905.- Se impartió la carrera de "Contador de Comercio"

1905 y 1906. - Se establecen en el país los primeros despachos de Contadores públicos extranjeros.

1907. - Se Titula Don Fernando Diez Barroso

1923.- Se establece la cátedra de Auditoría.

1917.- El 11 de septiembre de este año, se constituye la Asociación de Contadores Titulados.

1923.- Cambió el nombre de Asociación de Contadores Titulados a la de Contadores Públicos Titulados de México.

1925.- Queda constituida como Asociación Civil el 19 de febrero de 1925

1926.- Se cambian los títulos de Contador de Comercio por Contador Público

1929.- Fue fundada la Escuela Nacional de Comercio como parte de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales.

1935.- Cambia el nombre de la carrera a Contador Público y Auditor.

1931 A 1940.- Establecimiento de los primeros despachos mexicanos de

Contadores públicos, 24 años antes se habían establecido Los despachos de Contadores Públicos extranjeros, con lo cual podrá notarse que el prestigio ganado, la reputación y confianza de las empresas los preferían, no cabe duda de la ardua labor del profesional mexicano en abrirse paso para tener su lugar en el mundo empresarial y ganarse ese valor que es la confianza.

En aquellos años referencia el Maestro Mancera pionero de la profesión , que a los contadores mexicanos (1931 a 1940), poco o nadie creía en ellos, la gente no sabía lo que era este profesional, creían que eran " Tenedores de libros por horas " o que eran " peritos contadores " o " Licenciados en cuestiones mercantiles" o " tenedores de libros sin colocación"

Es anecdótico el caso de que la materia de Auditoria, debían de ir a cursarla a los Estados Unidos de Norteamérica o a Inglaterra lugares en donde el Estado les otorga la "Patente" par el ejercicio de la contaduría pública e impartían la materia de Auditoria, una de las bases para lograr las metas reales del ejercicio profesional.

1945.- El Estado confiere al contador público el status de profesional (1º de octubre), al publicar la ley Reglamentaria de los artículos cuarto y Quinto constitucional relativa al ejercicio de las profesiones. Incluida la actividad del contador.

1949.- Constitución del Colegio de Contadores Públicos de México

1948.- Fundación del Instituto de Contadores Públicos de Nuevo León.

1955.- Cambia la denominación de Contadores Públicos Titulados de México por la de Instituto Mexicano de Contadores Públicos de México.

1959.- Por decreto presidencial del 21 de abril, se creó la Dirección de Auditoria Fiscal Federal, en donde se reconoce oficialmente el dictamen fiscal presentado por el auditor independiente.

1961.- Se restablece el nombre de la carrera a Contador Público, como se había designado en 1926.

1998.- En Octubre de 1999, el Comité Mexicano para la Práctica Internacional de la Contaduría Pública (COMPIC) reconoce al Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) y a la Federación Nacional de la Asociación de Contadores Públicos Mexicanos, el reconocimiento para llevar a cabo el proceso de Certificación a Contadores Públicos en México.

1999.- El IMCP, ha impuesto a los contadores públicos asociados colegiados, el requisito de la Certificación, y la FNAMECP a quien lo solicite siempre y cuando cubra los requerimientos para su obtención.

2004.- La SHCP, por disposiciones de ley en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en la Sección I del Capítulo III, referente "De los Dictámenes de Contadores Públicos, en el Artículo 45, Fracción III, párrafo 3º, deberá presentar constancia dentro de los primeros tres meses de cada año, de cumplimiento de la norma de educación continua expedida por su

colegio o asociación profesional o constancia de actualización académica expedida por dicho colegio o asociación. Esta disposición le es aplicable a quienes les es obligatorio dictaminar la información relativa de Seguridad Social y en materia de la Ley de Comercio exterior.

No cabe duda de la ardua lucha sostenida para llegar a ser el profesional que sobre la base del desempeño y cumplimiento de lo indicado por sus principios, normas, procedimientos, estipulaciones en Códigos de Ética y las Leyes que nos rigen obtenga la confianza de los interesados teniendo base para mostrar el orgullo de esta profesión, buscando enaltecerla con una actualización constante y trascender en responsabilidades de mayor nivel en la toma de decisiones.

CAPITULO II EL CONTADOR PÚBLICO Y SU PRESENTE

II.1 ¿QUE SE CONSIDERA QUE ES EL CONTADOR PUBLICO?

Es un experto financiero y como tal es autoridad profesional en todo lo que se refiere a obtener y aplicar recursos financieros de entidades en las áreas de Contabilidad, Contraloría, Tesorería, Auditoría, Finanzas y Fiscal, así como Planeación, Análisis, Crítica, Interpretación e Investigación de las Finanzas.⁶

Además, ya no solamente al recibir el título académico y su cédula profesional en calidad de patente emitida y registrada por la Dirección General de Profesiones (SEP), sino que es requisito tener una actualización continua, debiendo para ello pertenecer a un colegio profesional y el contador público obtener la certificación y estar en un nivel de calidad en el servicio a las entidades económicas cumpliendo tanto para efectos de disposiciones fiscales como respaldo de servicios financieros, administrativos y de docencia en niveles de alta credibilidad como lo es la Certificación de la Docencia por medio de las regulaciones de la ANFECA, validando estos con los mejores resultados esperados, y ofreciendo un valor agregado a su servicio que enaltezca a su persona y a la profesión misma.

Una vez referida la historia, en el capítulo pasado, y haciendo la clasificación como presente desde 1907 a la fecha en que se tuvo al primer Contador de Comercio en México (C.P. don Fernando Diez Barroso) hasta 1974 y tomando en cuenta la evolución de la profesión del Contador Público, el aceptar que solamente es un " Tenedor de Libros ", faltaríamos a una realidad además estaríamos restándole el prestigio y logro según lo muestra el campo de actuación profesional, luego entonces el darle su categoría nos enaltece y motiva a superar lo logrado y más a las nuevas generaciones para hacer de esta profesión la realización profesional que ofrezca dignidad y reconocimiento social en la proporción del servicio.

Por que no mencionar el caso de dictaminaciones fiscales a las cuentas públicas aun cuando se tenga a la Secretaría de la Función Pública, buscar ante los foros de la Hacienda Publica, o Poder Legislativo el obtener el reconocimiento de Profesional Independiente de las funciones de

⁶ Tomado de los Planes de Estudio de 1998: *Programas Académicos editados por el Consejo de Acreditación de la Enseñanza de la Contaduría Pública y Administración (CAECA) y de la Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración (ANFECA)*

dependencia gubernamental y sea asignada la independencia e imparcialidad que reviste al Contador Público.

El cómo luchar por ser tomado en cuenta para verificar, evaluar y dar una opinión profesional por Contadores Públicos Mexicanos de las operaciones de aplicación presupuestal a que están sujetas las entidades se basaría sobre la normatividad del que hacer público en la asignación de los recursos y su verificación, reportando el Dictamen a la Secretaría de la Función Pública y a cada órgano supremo de cada Poder del Estado.

El soporte legal se basaría en lo indicado por el Artículo 32-A Fracción IV, en donde se menciona como Dictamen obligatorio a Organismos y Empresas Gubernamentales.

"IV.-Las entidades de la administración pública federal a que se refiere la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, así como las que formen parte de la administración pública estatal o municipal"

De esta responsabilidad marcada en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, podría participar el contador público en auxiliar por obtener credibilidad razonable ante la sociedad del los recursos utilizados en el ejercicio de las asignaciones.

El Sistema de Gobierno Mexicano considerando este desde los Municipios, Estados de la República y Distrito Federal, contaría con la oportunidad de acuerdo al Código Fiscal de la Federación, la Ley de Adquisiciones Arrendamientos y Servicios del Sector Público, con una herramienta de control al ser auditados por profesionales con independencia mental y que no dependen de manera directa del Sistema Burocrático Mexicano.

II.2 ¿CUAL ES EL CAMPO DE ACTUACION DEL CONTADOR PUBLICO Y CUAL ES SU IMAGEN?

II.2.1 ¿Cuál es el campo de actuación del Contador Público?

El campo de actuación profesional del Contador Público, nace reconociendo a la función contable como una necesidad de la sociedad y es este profesional quién satisface a quienes están constituidos según lo indican las leyes, en sociedades, personas físicas y morales, instituciones del sector público, a continuación se presenta una clasificación que circunscribe en gran medida el campo de actuación profesional del Contador Público:

- a) En la iniciativa privada , para personas físicas o morales
- b) En el sector público
- c) En el ambiente profesional como Investigador en Instituciones Educativas o en los Colegios de Contadores Públicos, y en Servicios Profesionales Independientes.
- d) Otras actividades , ya sea como interventor(Designado ante el SAT, para empresas en liquidación), Comisario (Quien es designado por el Consejo de Administración de una Sociedad Civil para que informe sobre la situación financiera de la empresa de acuerdo a las indicaciones de la Ley General de Sociedad Mercantiles y con la estructura contable implementada en la razón social)
- e) Asesor de corporaciones civiles o en mercados de dinero.

II.2.2 ¿Cuál es la imagen del Contador Público?

Es indudable que la profesión de Contador Público nace de una necesidad social, además elevado al rango de Licenciatura y su penetración en el ámbito del control de los negocios ha sido

importante para obtener información y hacer la toma de decisiones mas acertada, según el Maestro en Psicología y Licenciatura en Contaduría José de Jesús Vázquez Bonilla, opina que " es dable afirmar que no existe núcleo socioeconómico, ni aun el mas recóndito, cualesquiera que sean sus fines, en que el Contador Público no tenga o pueda intervenir utilizando su profesionalismo y preparación"

Imagen que ha formado y evolucionado en forma paralela con la sociedad y si aunamos las características que reúne un contador público se comprende en mayor dimensión cual es su imagen en la sociedad:

- a).- El conjunto de conocimientos que posee y su actualización son altamente especializados.
- b).- El estar en un proceso forzoso de actualización por el cambio de las leyes fiscales y de naturaleza contable del cual en mayor medida los Colegios de contadores públicos son responsables de ofrecer la capacitación, así como las universidades e instituciones que imparten la carrera, engrandecen su imagen.
- c).- Estar con lineamientos profesionales dentro del buen actuar y asesorar en los parámetros de las leyes lo hacen en esencia ser co-participe y forjador ejemplar.
- d).- El trabajo que desempeña es de interés público sobre todo el de independencia profesional en donde pude analizar situaciones de su área y ofrecer sugerencias de cambio así como el dar su opinión profesional.
- e).- Estar afiliado a las agrupaciones profesionales que velan por una mejor presencia.

Buscando desear inquietar a quienes ya ejercen la contaduría pública, ya sea en forma dependiente o independiente o a quienes aspiran a ejercerla con entusiasmo y mente positiva y sentimientos de una real pertenencia y defensa de la imagen del contador público, deberán tener en cuenta de manera constante que en la preparación debieron tener una verdadera vocación y la actualización continua además de sentirse renovados, se ofrece un servicio profesional con mas enjundia, pasión y jovialidad, buscando satisfacer al cliente dentro de los marcos legales establecidos pero con la seguridad del servicio, teniendo un resultado de evidencia en la constancia, orden y existencia de claridad, oportunidad y limpieza , teniendo como estandarte su ética profesional en donde se fortalece el respeto y discreción , independencia mental, alto sentido de la honradez y merece la confianza por el dominio de la profesión y responsabilidad según los resultados de acuerdo a lo contratado.

II.3 ¿PORQUE UN CÓDIGO DE ÉTICA PROFESIONAL?

Porque es la base de la actuación profesional del contador público, es ahí donde se exige la integridad profesional y reside la naturaleza legal de la profesión ya que en caso de no tenerla, existen las comisiones que sancionan las desviaciones de la profesión contable. Por al profesional de la contaduría pública le es imperativo estar afiliado a los Colegios de Contadores Públicos para poder contar con el soporte del auxilio en el ejercicio profesional y la sociedad lo aprecie en la dimensión que en su Código le indica.

El reconocimiento por las autoridades mexicanas e internacionales, es por la adecuada actuación dentro del marco ético en que el Contador Público se ha desempeñado, es el caso de la confianza que en sus soportes de operación han depositado las autoridades hacendarias al concederle responsabilidades de verificación de la información operacional de las empresas públicas y privadas previo al cumplimiento de requisitos de actualización profesional y estar inscrito una asociación reconocida de profesionales.

El siempre actuar dentro del marco que indica un Código de Ética Profesional, enaltecerá así mismo y a la profesión, dando ejemplo a seguir de los demás que siguen esta profesión, en caso contrario, será imperativo buscar y canalizar las posibles desviaciones en aras del deber actuar del contador público en el ejercicio de su profesión.

Con lo anterior, a pesar de que existen gran cantidad de profesionistas no afiliados a los Colegios Profesionales de Contadores Públicos, en mi opinión, debe informarse tanto a la iniciativa privada como al sector público de las ventajas que se tendrían al tener un mayor control en el desempeño profesional en la actuación los egresados de la carrera de Contador Público al ser miembros de asociaciones profesionales que contemplen un Código de Ética Profesional mismo que al no ser acatado, existen mecanismos de vigilancia para conservar, mejorar e incrementar la confianza del Contador Público en el ejercicio de la profesión.

II.4 ¿QUE ES LA CONFIANZA PARA EL CONTADOR PÚBLICO?

CONFIANZA.-Sentimiento del que confía, esperanza en una persona o cosa: él me da confianza./// Actitud del que confía en sí mismo, seguridad: tengo confianza en mí. /// Sentimiento de seguridad: La confianza ha desaparecido./// Apoyo dado al Gobierno por la mayoría del Parlamento./// Familiaridad: Tengo mucha confianza con él:

CONFIAR: Dejar al cuidado: confiar su hijo a sus padres./// Suponer: Confío en que no lloverá./// Esperar: Confianza en su apoyo. /// Fiar, fiarse: Yo confío en su probidad./// Tener confianza: Confío en mi memoria.///Decir en confianza: Me confió su pena.

CONFIDENCIA: Revelación de un secreto.

CONFIDENCIAL: Reservado.

CONFIDENTE: Persona a quien se confía secretos íntimos

AMIGO: Tratamiento afectuoso.

RESPECTO: Sentimiento que induce a tratar a alguien con deferencia a causa de su edad, superioridad o mérito./// Sentimiento de veneración que se debe a lo que es sagrado./// Actitud que consiste en no ir en contra de algo: respeto e los bienes ajenos./// Acatamiento, cumplimiento: Respeto de las leyes./// Miramiento, consideración, atención: faltarle el respeto a uno. /// Manifestaciones de cortesía, de urbanidad: preséntele mis respetos.⁷

En mi opinión, la confianza para el Contador Público, es el pilar de su éxito o proceso de incompetencia buscando superar los obstáculos que se le presente en el desarrollo de su actividad profesional ya sea como dependiente de la iniciativa privada, del sector público o de manera independiente.

Por ejemplo, de acuerdo a la experiencia, conocimiento actualizado, respeto y habilidad en el interactuar con los diferentes sectores de la sociedad en que se presta el servicio profesional el Contador Público obtiene la confianza y de acuerdo a la intercomunicación y coadyuvando con sus colegas, se incrementan los grados de confianza lo cual es la mejor recomendación en el otorgamiento del servicio profesional para con la sociedad y mejora de la cartera de sus clientes.

⁷ LAROUSSE, *"Diccionario Escolar Plus"*, segunda reimpresión, enero de 1997

Considero interesante mencionar ciertos conceptos emitidos por el uno de los profesores distinguidos mencionados en la revista Contaduría Pública del IMCP, página 10 y 11:

Después de mencionar el papel importante que los contadores profesionales tienen en la sociedad y de resaltar la actitud y comportamiento de los contadores al proporcionar los servicios propios de la profesión, impactando en el bienestar económico de la sociedad, de acuerdo a lo indicado por el Código de Ética de IFAC., menciona además:

"Los contadores profesionales pueden permanecer en una posición ventajosa sólo si continúan proporcionando al público los servicios de proporcionar una sólida contabilidad e información financiera, efectivo manejo financiero y consejo competente de diversos asuntos de negocios e impuestos a un nivel en que demuestren que la confianza pública está firmemente establecida. Es del mayor interés de la profesión, en todo el mundo, enseñar a los clientes que requieren los servicios ofrecidos por los contadores profesionales que éstos se ejecutan al máximo nivel de acuerdo con los requisitos éticos que aseguran tales objetivos. (Código de Ética de IFAC.)

Posteriormente hace referencia a ciertos acontecimientos relacionados con información financiera defectuosa presentada por una empresa para los efectos de bolsa en los Estados Unidos, que propiciaron inquietudes de muy diversa índole que afectan a la confianza del público respecto a la normatividad contable y a la actividad profesional del Contador Público, deduciendo de la información publicada respecto de esos acontecimientos, fallas en aplicaciones erróneas de las normas de contabilidad, conducta inapropiada de los cuerpos corporativos y acciones indebidas de algunos auditores independientes, sufriendo extremas consecuencias una firma de contadores públicos y la reacción de los cuerpos profesionales de contadores públicos en el mundo demuestra también, profundas preocupaciones. Agrega que los acontecimientos han generado una crisis de confianza en nuestra profesión, lo cual no debe extrañarnos puesto que nuestra profesión es extremadamente sensible respecto al interés público al que servimos; no obstante, la crisis también representan oportunidades para reflexionar, examinar los hechos y actuar en consecuencia para dejar intacta la confianza del público en nuestros servicios.

Como referencia de éste mensaje, que en mi opinión resume la esencia del deber de la profesión del Contador Público, menciona "DEBEMOS:

- 1.-Hoy más que nunca señalar que nuestra responsabilidad profesional primaria reside en el interés público, sin importar si se actúa como profesional independiente o al servicio ejecutivo de las entidades.
- 2.-Insistir a los clientes que nos contratan que nuestros servicios profesionales de ninguna manera pueden ser contrarios al interés público, gracias al cual hemos construido una profesión.
- 3.-Primar los conceptos sustantivos sobre los normativos en principios de contabilidad, auditoría y ética profesional.
- 4.-revisar la normatividad y extenderla en la medida prudente para evitar descalabros futuros.

Lo antes mencionado radica esencialmente en la confianza que el Contador Público se ha ganado en la sociedad y cuando ésta se quebranta se cimbra completamente las bases de nuestro ejercicio profesional por ello el cuidado de obtener, mantener e incrementar los lazos de confianza que puedan tener al Contador Público como una de las alternativas de las sociedades para el control de sus actividades financieras y de control general de sus aspectos contables, de revisiones o auditorías para continuar en un plano de confianza necesaria en el devenir de los hechos sociales.

A continuación se menciona la conclusión del discurso del Presidente de la SEC (Comisión de Valores y Cambios de los Estados Unidos), pronunciado ante la Asociación Nacional de Comisiones Estatales de la Contaduría (NASBA); Universidad de Nueva York, Centro de Leyes y Negocios; esta asociación se encarga de establecer requisitos para otorgar los títulos a los Contadores Públicos.

"Durante la mayoría de los años, en la Comisión, "independencia" ha sido la pieza central de mis pensamientos sobre nuestros mercados. Independencia de impedimentos hacia el progreso, independencia de una manera de pensar obsoleta o arcaica. Independencia de cualquier cosa que pueda causar erosión, en lugar de inspirar la fe del inversionista. Es algo que apasiona. Es algo que ha dado a Estados Unidos su permanencia global, es lo que hace que nuestros logros en los mercados no tengan rival. Y en esta independencia que se forma de la calidad y la integridad de nuestra información financiera preparada de acuerdo con las normas más elevadas del mercado. Le dediqué muchos años al sector privado: como corredor, director de una pequeña firma; director de una firma más grande; director de una casa de cambio; varios puestos en consejos de administración; y varios comités de auditoría.

Conozco la importancia de la información de alta calidad, la importancia de poder analizar dicha información y confiar en ella para actuar. También conozco la importancia de que los clientes crean en lo que hace y dice el Contador Público: Preservar y Promover esta confianza es parte de un buen negocio cuando ese es el pilar de su marca, el corazón mismo de su franquicia, se debe proteger esa confianza.

Recientemente un profesor a cargo del programa de Contaduría Pública de una de las Universidades más grandes escribió "Apelo a todos los estudiantes o egresados de la profesión contable, para que hagan todo lo posible por regresarle el honor a esta profesión. Por favor, hagan algo más que lo que hizo mi generación. Nunca ha sido tan claro que la profesión contable se encuentra frente a una encrucijada"

Los anuncios de las grandes firmas de Contaduría Pública siempre hablan de la capacidad de sus talentos en tecnología, sus capacidades en el área de finanzas corporativas y en sus herramientas de planeación financiera, sin embargo, nunca dirigen a sus clientes su pasión para cumplir con su mandato y sobre los números invariables. Nunca mencionan el interés público.

Los auditores de esta nación son parte de una tradición honorable que ha mantenido firme para América el grado más alto de confianza que el inversionista pueda tener. Hoy invito a que se prepare un contrato entre firmas pequeñas y grandes, sus agrupaciones profesionales, las organizaciones que regulan su profesión y la SEC, para renovar y realizar nuestras obligaciones hacia los inversionistas de América. Un contrato que revitalice las franquicias y que reúna la vida de un compromiso que proponga a los inversionistas: "Nosotros mantendremos sagrada su confianza" Un contrato que asegure un dinamismo duradero para el futuro de la profesión contable, así como una fidelidad hacia su gran herencia".

Como dejar de pasar en la investigación del proceso de recopilación de la información para la elaboración de este trabajo recepcional, las palabras que en los hechos y en mi opinión deberán ser cuidadosamente vigiladas por el profesional de la contaduría pública ya sea en forma dependiente del sector privado, público o en la prestación del servicio profesional independiente cuando se encuentra el sustento " Nosotros mantendremos sagrada su confianza" por ello la mejora continua en la actualización profesional la cual el proceso de certificación auxilia a estar a la vanguardia, ahora resta obtener y mantener e incrementar la confianza de la sociedad hacia nuestra profesión .

II.5.- IMPORTANCIA DE LAS RELACIONES HUMANAS PARA EL CONTADOR PÚBLICO.

Mencionar que el contador público es un deshumanizado porque está inmerso en la mayoría de su tiempo con actividades financieras o ramas de la profesión, es no reconocer su naturaleza humana, por ello, un llamado a quienes ejercen la profesión de ofrecer a quienes aspiran los medios de preparación adicionales cuando tengan profesionales noveles en sus despachos, como son las actualizaciones que la profesión actualmente demanda y hacerles visualizar el panorama del desarrollo profesional al tener una oferta integral en la asignación de funciones, las cuales podrán ser de diferentes obligaciones e interpretaciones fiscales o financieras para en el corto plazo no mayor de dos años sean profesionales que puedan migrar a ser socios de las firmas y poder delegarles sectores a cubrir, buscando crecer a nivel nacional e internacional el servicio profesional.

Entender las necesidades propias y la de nuestros colegas, para en la medida de la conjunción de voluntades y conocimientos podamos auxiliarnos de acuerdo a nuestros recursos, conocimientos y habilidades, acariciando la posibilidad de desterrar el egoísmo natural del ser humano e incrementar la apreciación transitoria en este maravilloso mundo, que de momento creemos que es solamente nuestro cuando están en proceso quienes deberán seguir nuestros pasos sin embargo con una interacción de mejora continua en el actuar de nuestra profesión se logrará una sensibilidad de auxilio en mayor escala.

CAPITULO III IMPORTANCIA DE LA ACTUALIZACIÓN PROFESIONAL DEL CONTADOR PÚBLICO

III.1 EL CONTADOR PÚBLICO Y SU ACTUALIZACIÓN PROFESIONAL

Hasta 1997, la actualización del Contador Público, se basó en cursos, seminarios, diplomados, maestrías, doctorados, estando vigentes a la fecha, sin embargo el entorno internacional y el ejercicio profesional en otros países desarrollados obliga a darle una mayor dimensión a su actualización profesional por medio de exámenes que estén reconocidos en el ámbito internacional habiendo sido implementado el EXAMEN UNIFORME DE CERTIFICACION DE LA CONTADURIA PUBLICA EN MEXICO, no por ello es el único medio de estar actualizado pero si se desea estar en un nivel competitivo tanto nacional como internacional sobre todo con los países con los que México tiene o pueda llegar a tener Tratados de Libre Comercio y ser candidatos a que sean requeridos los servicios profesionales del Contador Público, y quien posea y mantenga vigente la constancia de certificación en mi opinión, estará en la posición de concursar y ser seleccionado para mejores oportunidades.

En el ámbito nacional, las disposiciones tributarias y de seguridad social, requieren que para efectos de emitir un dictamen profesional uno de los requisitos del dictaminador es que deba estar afiliado a un colegio de contadores públicos con un mínimo de antigüedad de tres años en su afiliación y/o Constanza de práctica profesional por un período de cuando menos tres años, en actividades relacionadas con la contaduría pública y presente la constancia expedida por la asociación autorizada como evidencia de su certificación al haber actualizado sus conocimientos, por ello, considero que obliga a la profesión a depurar la manera de tener actualizado al profesional egresado, ya no solamente si desea dictaminar estados financieros para efectos fiscales, sino que la interacción con países que México tiene en tratados comerciales, requiere que el profesional de la contaduría busque una actualización similar a los colegas de esos países.

A la fecha, se cuenta con autorización al Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP) Y a la Federación Nacional de la Asociación Mexicana de Colegios de Contadores Públicos, AC, (FNAMCCP) para obtener la certificación que evidencia la actualización de conocimientos y por medio de la solicitud de presentar el examen de certificación, el contador público afiliado o no a las asociaciones profesionales de la contaduría autorizadas puedan lograrlo.

Como antecedente de la búsqueda de la actualización Profesional del Contador Público, se cita una parte de lo mencionado en la revista de Contaduría Pública, abril 1999 No. 320 página 24 y 26, presentado por el Profesor de tiempo completo (A abril de 1999) en la Facultad de Contaduría y Administración, Universidad Nacional Autónoma de México y Coordinador de los exámenes generales para el egreso de las licenciaturas de contaduría y administración (EGEL-C y A):

"Desde hace más de medio siglo, una característica de la profesión contable en todos los países desarrollados, es que para obtener la cédula o licencia profesional debe aprobarse el correspondiente examen de certificación".

En México, estamos dando apenas los primeros pasos en este sentido, según se describe en otros ensayos de esta misma revista y, a pesar de nuestra tardanza, vamos a la vanguardia de las demás naciones con similar desarrollo económico. En México, se tiene como referencia de actualización profesional el Examen General para el Egreso de Licenciatura en Contaduría – antes Examen General de Calidad Profesional para Contaduría Pública – que durante los cinco años terminados el 28 de febrero de 1999 y con el apoyo de un Consejo Técnico y un Comité Académico se ha utilizado para evaluar a cerca de 17,000 sustentantes con menos de tres años de haber concluido totalmente sus estudios. Este examen es desarrollado en el Centro Nacional de Evaluación para la Educación Superior (CENEVAL), cuyos socios son la Secretaría de Educación Pública (SEP), la Asociación Nacional de Universidades e Instituciones de Educación Superior (ANUIES), la Federación de Instituciones Mexicanas Particulares de educación Superior (FIMPES), la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM), el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), el Colegio Nacional de Psicólogos y el Colegio de Médicos Veterinarios de México. En la mayor parte de las universidades públicas estatales y en algunas particulares, incorporadas a la SEP, se emplea como una opción de titulación"

Como puede apreciarse la experiencia y evaluación de la calidad del servicio profesional daba sus pasos para llegar a una actualización profesional que en su sentido actual es el proceso de certificación, y enaltecer a la profesión de la Contaduría pública.

En la sección III.3.2 denominada "LA CERTIFICACION", se presenta en mayor detalle el concepto de actualización profesional definido por las asociaciones profesionales de la contaduría, participando como Asesor, el Centro Nacional de Evaluación para la Educación Superior (CENEVAL), cuyos socios son la Secretaría de Educación Pública (SEP), La Asociación Nacional de Universidades e Instituciones de Educación Superior (ANUIES), la Federación de Instituciones Mexicanas Particulares de Educación Superior (FIMPES), la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM), el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), el Colegio Nacional de Psicólogos y el Colegio de Médicos veterinarios de México.

III.2 SU AFILIACIÓN A LAS ASOCIACIONES PROFESIONALES DE CONTADURÍA

El afiliarse a las asociaciones profesionales de la contaduría auxilian al contador público ya sea recién egresado o con cierta experiencia profesional a pertenecer a la profesión organizada ya sea para buscar actualizarse, defender los intereses de la profesión, mantener comunicación con sus colegas y los consumidores de los servicios y con la sociedad en general así como para obtener los elementos tendientes a complementar su capacitación integral por ejemplo el cubrir el requerimiento que marca el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación para poder emitir un dictamen y opinar sobre las obligaciones fiscales de las diferentes entidades.

En mi opinión, tienen mayor reconocimiento y prestigio, aquellos profesionales que son miembros, de las asociaciones de profesionales de la contaduría que aquellos que no lo son, y es evidente que en oportunidades de relaciones y trabajo, se verá compensado esta decisión, ya que se esta en una constante interacción y actualización sobre las diferentes áreas de la contaduría.

Para ser admitido como socio de una asociación profesional de contadores públicos, normalmente deben cumplirse los siguientes requisitos:

Titulados:

- 1.- Tener Título de Contador Público o Licenciatura en Contaduría
- 2.- Presentar solicitud de admisión, apoyada por dos socios del Colegio, anexando:
 - 2.1 Copia del Título certificada
 - 2.2 Dos copias de la cédula profesional certificada
 - 2.3 Un ejemplar de su Tesis o Trabajo de Investigación.
 - 2.4 Dos cartas de recomendación personales (Distintas de quien apoya la solicitud), con fecha no mayor a sesenta días de su expedición.
 - 2.5 Dos fotografías recientes tamaño infantil
 - 2.6 Curriculum Vitae
- 3.- Pagar la cuota de Inscripción
- 4.- Pagar la cuota de credencial
- 5.- Cubrir la aportación al fondo de la biblioteca

Sección de Pasantes:

- 1.- Haber cursado por lo menos hasta el penúltimo semestre o grado similar, según el plan de estudios de la profesión de Contador Público o Licenciado en Contaduría.
- 2.-Presentar solicitud de admisión, apoyada por dos socios del Colegio, anexando:
 - 2.1 Constancia del grado de estudios
 - 2.2 Dos cartas de recomendación personales (Distintas a quién esta apoyando la solicitud), con fecha no mayor a sesenta días desde su expedición.
 - 2.3 Dos fotografías recientes tamaño infantil
 - 2.4 Curriculum Vitae
- 3.- Pagar la cuota de inscripción
- 4.- Pagar la cuota de credencial

Considero de importancia mencionar que la estructura de la organización contable por medio de las Asociaciones profesionales de Contadores Públicos, en su generalidad su Misión y Objetivos son los siguientes:

Misión:

- A).-Prestar servicio a quienes lo demanden y a los profesionales de la Profesión de Contadores Públicos.
- B).-Servir a los Colegas asociados.
- C).- Servir a la Sociedad Mexicana

Objetivos:

- A).- Realizar acciones necesarias para lograr mantener y acrecentar la imagen del Contador Público.
- B).- Vigilar que el ejercicio de la profesión se realice dentro del más alto plano moral y legal.
- C).- Proporcionar a los asociados todos los elementos tendientes a complementar su capacitación integral.
- D).- Celebrar Congresos Locales, Nacionales e Internacionales
- E).- Defender los intereses de la profesión en lo general y de los asociados en particular.
- F).- Desarrollar la investigación necesaria para estar a la vanguardia de las organizaciones Colegiadas.
- G).- Mantener comunicación con los asociados, con los demandantes de los servicios profesionales, mediante la utilización de los medios orales, escritos y técnicos en general.

Dentro de las Comisiones de Trabajo, se cuentan las siguientes:

- 01. Normas y Procedimientos de Auditoría
- 02.-Principios de Contabilidad
- 03. Estatutos y Reglamentos
- 04. Boletín
- 05. Fiscal
- 06. Laboral y Seguridad Social
- 07. Dictaminadores
- 08. Informática
- 09. Consultoría Financiera
- 10. Comercio Exterior
- 11. Afiliación
- 12. Pasantes Evaluación, Servicio al Socio y participación en el Colegio asociado.
- 13. Actualización Didáctica
- 14. Apoyo al Ejercicio Profesional Docente
- 15. Relación con las Dependencias Oficiales
- 16. Eventos Técnicos
- 17. Eventos Sociales, Culturales y Deportivos
- 18. Difusión
- 19. Guías Contables
- 20. Calidad y Productividad
- 21. Contabilidad Administrativa
- 22. Educación Profesional Continua
- 23. Biblioteca

No cabe duda de la intensa labor tanto de las Instituciones de enseñanza primaria del profesional, como la de las mismas a niveles superiores de grado y de las Asociaciones Profesionales de Contadores Públicos, en busca de equipar al Contador Público de las mejores herramientas para su desarrollo y búsqueda de mejores oportunidades en la sociedad, sin embargo, deberá tomarse en cuenta a quienes están en un proceso inicial y no cuentan en principio con unos ingresos económicos que les permitan buscar grados adicionales como Maestrías y Doctorados, al menos considero, harán el esfuerzo de llegar a afiliarse a las Asociaciones de Contadores Públicos, para tener su Constancia de actualización profesional al lograr acreditar los requerimientos de la Certificación y mantenerla durante su crecimiento, para ello deberá en lo posible las Asociaciones e Instituciones de niveles de Postgrado tener cuotas y/o colegiaturas lo menos gravosas posibles.

III.3 LA CERTIFICACIÓN Y EL REFRENDO PARA EL CONTADOR PÚBLICO

III.3.1 ¿QUÉ ES LA CERTIFICACIÓN PARA EL CONTADOR PÚBLICO?

La Certificación, es la constancia de que un profesional cuenta con la actualización de los conocimientos, habilidades y destrezas requeridos para el ejercicio de una profesión con la mejor calidad posible siendo otorgada a personas físicas, de la carrera profesional de Contador Público.

Los tipos de Certificación son Académica, Oficial y Social, siendo la que nos ocupa de tipo Social, la cual es realizada por organismos no gubernamentales, como un nuevo instrumento de evaluación para que los profesionales colegiados y miembros de las asociaciones autorizadas, puedan contar con una certificación que avale sus conocimientos, habilidades y destrezas para el ejercicio de su profesión.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) y la Federación Nacional de la Asociación Mexicana de Colegios de Contadores Públicos, A.C., han emitido sus Reglamentos para la Certificación Profesional de los Contadores Públicos que dentro de sus objetivos esta la de homologar la calidad de los profesionales de la Contaduría Pública y tener una aceptación en una apreciación recíproca por los países que actualmente han firmado con México Tratados de Libre Comercio.

El obtener una CERTIFICACIÓN por Institución u organismo certificador autorizado, es una respuesta para que el profesional de la Contaduría Pública aspire y ejerza a un nivel internacional, esta CERTIFICACIÓN, la otorgan los organismos antes mencionados de acuerdo a la norma b) del anexo 1210.5 del Tratado de Libre Comercio (TLC), siendo los exámenes administrados por esas Institución organizadas.

En el caso del IMCP, es relevante la fecha en que quedo el hecho marcado en la historia de la Contaduría Pública mexicana al aplicar el Reglamento para la certificación Profesional de los Contadores Públicos, siendo esta el 01 de mayo de 1998 y el de la FNAMECP el 22 de agosto de 1998, y desde esa fecha cada año se suman más contadores públicos certificados, quienes cumplieron con el requisito de contar con su cédula profesional con antigüedad mínima de ejercer la Contaduría Pública (como experiencia) y haber cumplido con la Norma de Educación Profesional Continua durante también los últimos cinco años anteriores, han obtenido voluntariamente las certificaciones de las asociaciones autorizadas.

No cabe duda de que este proceso llevado a cabo por las asociaciones autorizadas es avalado y reconocido por el Comité Mexicano para la Práctica Internacional de la Contaduría Pública, y es considerado este hecho como "Sinónimo de Calidad" ahora el reto es realmente dar a la sociedad demandante una calidad mayor a la tenida, basada esta en la seguridad de la actualización profesional matizando los conceptos de Educación y Experiencia con los acontecimientos actuales del devenir del ejercicio profesional.

El Comité Mexicano para la práctica Internacional de la Contaduría Pública, es quien hace las recomendaciones para cumplir lo marcado en el Tratado de Libre Comercio en el anexo 1,210.5 de Servicios Profesionales", capítulo XII, "Comercio Fronterizo de Servicios" (01 abril, 1999)

El Examen Uniforme de Certificación sustenta un servicio de mayor calidad profesional, esta reglamentado en el artículo 4º. Del Reglamento para la Certificación Profesional de los Contadores Públicos.

¿Por quién es desarrollado este examen de certificación?

Por integrantes de las Comisiones Normativas del IMCP que han obtenido su Certificación. (En proceso la Comisión Normativa de la Federación Nacional, quien está solicitando participar en el desarrollo del examen de certificación y no sea solamente el IMCP y las autoridades quienes lo desarrollen)

En su aplicación se busca evaluar que el Contador Público tenga los conocimientos y experiencia profesional actualizada para cubrir ante la sociedad servicios de mejor calidad a los anteriormente dados, no con esto se reconoce que existía un servicio regular o bueno, sino que viene a reforzar uno de los conceptos en los cuales esta sustentada nuestra profesión y es el de la Confianza que nos otorga la sociedad en sus diferentes estructuras sociales (Actividad docente, en ejercicio profesional en la iniciativa privada, en el sector público y de índole internacional)

Se sabe que en las aulas en donde se imparte esta licenciatura, y ante un mercado saturado de profesionales de la contaduría pública, será menester el tener a muy buen cuidado el trascender a la Certificación si se desea estar con la certeza de una actualización profesional tanto en los cambios vanguardistas de las investigaciones llevadas a cabo por los organismos colegiados, de las Instituciones docentes y en la conjugación con la experiencia profesional en el servicio proporcionado a la sociedad, es responsabilidad del profesional certificado, demostrar su total valía en no nada más mencionar que es un Contador Público Certificado por las asociaciones autorizadas, sino demostrar que realmente la calidad del servicio esta en los planos que debe de ser de alta calidad.

A continuación se enuncian las características principales indicadas en la Guía para la presentación del Examen Uniforme de Certificación de la Contaduría Pública:

- 1.-Voluntariedad: Entendida ésta como un proceso que no limita al Contador Público para ejercer la profesión, sino que es para aquellos que desean libremente ser certificados en su calidad profesional.
- 2.- Uniformidad: Referida ésta a que el Examen en su contenido temático y estructura es para todos los Contadores Públicos que lo sustenten, independientemente de su especialidad profesional.
- 3.- Medición de experiencia y juicio profesional: El Examen uniforme evaluará la capacidad ética y técnica de los Profesionales de la Contaduría Pública, haciendo énfasis en su experiencia y juicio profesional necesarios para proporcionar con calidad profesional los servicios que le son requeridos.
- 4.- Evaluación objetiva de opción múltiple: El examen se integra con preguntas de opción múltiple, validadas estadísticamente y que son calificadas por un programa de computador, abarcando los contenidos temáticos que más adelante se enuncian:
- 5.- Seguridad: Cada ocasión en que se lleve a cabo un examen, este fue preparado, producido, impreso y calificado bajo las más altas normas de seguridad y revisado cada vez que se utilice una nueva versión.
- 6.- Periodicidad: El proceso del Examen se hará una vez por año, al mismo tiempo y hora en todas aquellas localidades en donde se cuente con un mínimo de treinta sustentantes (abril 1999)

Los contenidos temáticos del Examen Uniforme de Certificación de la Contaduría Pública se han diseñado para evaluar lo siguiente:

Áreas de Conocimiento	Porcentaje (%)
Responsabilidades profesionales y éticas	8
Contabilidad	25
Costos	7
Fiscal	20
Derecho	12
Finanzas	8
Auditoría	20
TOTAL	100

El primer Examen Uniforme de la Contaduría Pública se llevó a cabo el 9 y 10 de julio de 1999, y estuvo diseñado para presentarse en tres sesiones:

Sesión	Área de Conocimiento	Día y horario
Primera	Contabilidad-Costos	Viernes 9.00 a 13.00 Hs.
Segunda	Fiscal – Derecho	Viernes 16.00 a 20 Hs.
Tercera	Finanzas – Auditoría	Sábado 9.00 a 13.00 Hs.

A continuación se presenta de forma ejemplificativa el proceso de aseguramiento de la calidad de un Examen Uniforme de Certificación, habiendo sido desarrollado e implantado por el IMCP y lo promueve y aplica, siendo la participación del Centro Nacional de Evaluación para la Educación Superior (CENEVAL) como asesor en el campo de la evaluación de conocimiento y habilidades.

ASEGURAMIENTO DE LA CALIDAD DEL EXAMEN UNIFORME DE CERTIFICACION DE LA CONTADURIA PÚBLICA EN MEXICO

ETAPAS	CRITERIOS	OBSERVACIONES
Fundamentos	1.- Objetivos y características del Examen y tablas de ponderación	Determinado por el IMCP
	2.-Contenido temático y bibliografía	Preparan los comités académicos por área de conocimiento designados por el IMCP y aprueban el Consejo de Certificación del IMCP y el Comité Consultivo de Certificación.
	3.- Estructura del examen	Prepara el CENEVAL y aprueba el IMCP: reactivos para validación, tiempos asignados y clasificación por nivel cognoscitivo.
Elaboración del examen	1.- Tabla de especificaciones del examen	Prepara el CENEVAL y autoriza el IMCP: grado de dificultad, poder de discriminación, nivel taxonómico, comunes y para ser validados.
	2.- Tablas de especificaciones por área del conocimiento	Prepara CENEVAL, y revisa el respectivo Comité Académico del IMCP: grado de dificultad, poder de discriminación, nivel taxonómico, tema y sub-tema.

	3.- Preparación de reactivos	En talleres específicos impartidos por CENEVAL a especialistas por áreas del conocimiento.
	4.- Análisis de construcción y selección de reactivos	CENEVAL verifica el cumplimiento de los estándares de construcción, y selecciona reactivos de acuerdo a tablas de especificaciones.
	5.- Revisión técnica de reactivos	Cada reactivo es revisado por expertos en contenido designados por el IMCP, por especialistas en evaluación del aprendizaje y por correctores de estilo.
	6.- Validación de reactivos en condiciones de examen	Para efectos de engrosar los bancos de reactivos se verifican que cumplan con los estándares psicométricos fijados por el CENEVAL.
	7.- Fijación de calificación aprobatoria de los sustentantes	El IMCP estableció un mínimo de aciertos del total de reactivos que comprende el examen.
Evaluación Psicométrica	1.- Verificación de la plantilla de respuestas correctas	Análisis estadístico de cada reactivo con apoyo de lectores ópticos y programa de computo.
	2.- Análisis de reactivos	Determinación de grado de dificultad, poder de discriminación y efectividad de los distractores.
	3.- Confiabilidad del examen	Análisis y reporte por área de conocimiento y tipo de reactivos.
	4.- Consistencia de la dificultad de examen	Comparar diferencia entre dificultades real y teórica calculada al estructurar el examen.
Fuentes documentales	5.- Elaboración de constancia / reporte individual	Utilización de lectores ópticos para captura tanto de las hojas de registro como de respuesta de cada sustentante. Planes de estudio seleccionados y exámenes para CPA, CIA y CMA (Estados Unidos), CIMA (Gran Bretaña), <i>Uniform Final Examination</i> (Canadá) y Examen General para el Egreso de la Licenciatura en Contaduría (EGEL-C) (México).
Mejora continua del Examen		Actualización del contenido y bibliografía. Manual del aplicador y otras medidas de seguridad

Elaborado por Salvador Ruiz de Chávez, Bertha Morales Rodríguez y J. Jesús Escobedo Pérez. CENEVAL

El cuadro anterior es una estructura de Certificación que estará en mejora continua buscando el ofrecer una calidad profesional de alto nivel, en beneficio de la sociedad, y de que el Contador Público sea demandado buscando el colocarse en las posiciones de primer nivel en las Instituciones de los sectores Público y Privado.

III.3.2 ¿QUÉ ES EL REFRENDO DE LA CERTIFICACIÓN PARA EL CONTADOR PÚBLICO?

El refrendo de la Certificación, es el acto que mantiene y prolonga periódicamente la vigencia de la Certificación, porque ésta tiene una vigencia de dos años los cuales una vez transcurridos deberá ser REFRENDADO, por las asociaciones autorizadas. (Artículo 12 del Reglamento para la Certificación Profesional de los Contadores Públicos;), con el propósito de mostrar a la sociedad que quien la posee tiene una evidencia de que está actualizado y se estima que se mantiene en un alto nivel de calidad profesional.

Todos los Contadores Públicos Certificados deben REFRENDAR, su certificado al finalizar la vigencia de éste. En 2004, deben refrendar los contadores que se certificaron en 2000, indicando en el cuerpo del certificado el periodo de vigencia.

El REFRENDO de la certificación, debe ser solicitado por los Contadores Públicos Certificados (en el caso del IMCP, los que se han mantenido colegiados) y que han cumplido con la NORMA DE EDUCACIÓN PROFESIONAL CONTINUA (EPC) durante los últimos cuatro años, y deben presentar los documentos siguientes:

- a) Solicitud de Refrendo de Certificación, debidamente requisitada y firmada
- b) Formato de Datos Básicos, debidamente requisitado y firmado.
- c) Manifestación sobre el Cumplimiento de la Norma de educación Profesional Continua para Revalidación de Certificación (EPC-3) debidamente requisitada y firmada.
- d) Constancias de EPC de los últimos cuatro años (fotocopias), expedidas por el Colegio Confederado al que pertenezcan.
- e) Dos fotografías a color de Tamaño oval (5 x 3.5 cm.) ó título (hombres con saco y corbata)
- f) Ficha de depósito, debidamente sellada por el banco, (de acuerdo al Número de cuenta bancaria que el IMCP indique por la cantidad de \$ 2,000 (dos mil pesos 00/100 MN)

En el caso de no haber cumplido con la norma de educación Profesional Continua, y se perdiese esa característica, o que no esté colegiado, será necesario que presente nuevamente su examen Uniforme de Certificación, cumpliendo con los requisitos establecidos por el presente Reglamento.

La Solicitud del Refrendo de Certificación, el Formato de Datos Básicos y la Manifestación sobre el Cumplimiento de la Norma de educación Profesional Continua (EPC-3) puede ser adquirida en su Colegio, en el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., o en la página de Internet del Instituto.

La documentación debe ser entregada en el colegio al que esta afiliado, quien la hará llegar al Instituto Mexicano de Contadores Públicos, AC. De acuerdo al artículo 12 del Reglamento para la Certificación Profesional de los Contadores Públicos, los trámites deben de hacerse durante el mes de abril del año de que se trate.

La Federación Nacional de la Asociación Mexicana de Colegios de Contadores Públicos, A.C., contempla en su reglamentación un proceso similar al del IMCP, salvo que en esta Asociación Profesional y que se encuentren afiliados a un organismo profesional o no, podrán solicitarlo así ante el Consejo y en su Art. 4, Para tener derecho a sustentar el examen, deberán acompañar la solicitud y acompañarla con la siguiente documentación:

4.1 Cédula Profesional expedida por la Dirección General de Profesiones

4.2 Constancia de práctica profesional por un periodo de cuando menos tres años, en actividades relacionadas con la Contaduría Pública.

En el caso de que el Contador Público Certificado (CPC), sustentarán el examen a que se refiere el Artículo 3 de su Reglamento, presentando la solicitud a que se refiere el Artículo 4, adjuntando la constancia de práctica profesional por los dos últimos año, inmediatos anteriores a la solicitud.

CAPITULO IV EL CONTADOR PÚBLICO Y LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

IV.1 ¿QUÉ SON LOS IMPUESTOS DIFERIDOS?

Impuestos Diferidos, son los efectos del impuesto sobre la renta (ISR) atribuibles a ciertas diferencias temporales. Y que para lograr un mejor comparativo de ingresos contra gastos, se distribuye el efecto fiscal provocado por ciertas diferencias temporales en los períodos en que dichas diferencias se revierten, provocando necesariamente el registrar un reconocimiento de un activo o un pasivo en el Balance General.

IV.1.1 LOS ANTECEDENTES HISTORICOS DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

El tratamiento contable de los impuestos diferidos ya en los años de 1950 era muy comentado y discutido en los Estados Unidos de América, habiendo sido emitido el Boletín de Investigación Contable número 43 (ARB-43) ACCOUNTING RESEARCH BULLETIN, en donde se describían procedimientos diferentes utilizados para la asignación del impuesto sobre la renta entre distintos períodos, por ejemplo el Método del IMPUESTO CAUSADO, EL MÉTODO DE DIFERIDO, EL MÉTODO DEL PASIVO Y EL MÉTODO DE NETO DEL IMPUESTO, ubicando el problema de aplicación en el hecho de que el impuesto sobre la renta se deriva de las transacciones que afectan al resultado neto para propósitos de la información financiera de un período, que son reconocidas en un período distinto para los efectos de la liquidación del impuesto.

El Método basado en el Impuesto Causado, consiste en reconocer como gasto por impuesto sobre la renta del período, el que proviene de la declaración fiscal relativa al mismo.

El Método Diferido, ya es un procedimiento en el que los efectos por diferencias temporales entre el ISR causado y el devengado se difieren ya sea como activos o pasivos diferidos y se asignan en los períodos futuros en donde se estima se revertirán.

Este método del diferido, considera que los saldos de impuestos diferidos no representan derechos u obligaciones a realizar o liquidar y, por tanto, no se ajustan para reflejar cambios en tasa o la imposición de nuevos gravámenes. Es decir, se trata de la distribución del costo fiscal entre distintos períodos.

El Método del Pasivo, bajo éste método los efectos esperados de impuestos sobre diferencias temporales se determinan y presentan como pasivos de impuestos por pagar o activos por pagos anticipados y, consiguientemente, se ajustan por cambios en tasas y nuevos impuestos que entren en vigor.

El Método de neto de impuestos, considera que la asignación de los impuestos debe dar reconocimiento explícito al hecho de que la gravación y deducibilidad fiscal son factores en la valuación de los activos, pasivos, junto con sus ingresos y gastos relacionados. En éste método los saldos por impuestos diferidos no son presentados en el balance general por separado, en su lugar son mostrados como reducciones de los activos y pasivos que le dan origen. También considera que para el estado de resultados debe seguirse un procedimiento similar como ajustes a los ingresos y gastos de las cuentas relativas.

En los años de 1962 y 1964 el Comité de Principios Contables (USA), (Accounting Principles Board) de aquí en adelante con sus siglas en inglés (APB), emitió las Opiniones APB -2 y APB -4 relacionadas a créditos o bonificaciones fiscales por inversiones, que describían dos métodos internos para su reconocimiento en los principios contables.

El primero, Los créditos y bonificaciones fiscales por inversiones, podrían ser considerados como un pasivo diferido, amortizable en las utilidades durante la vida productiva de la propiedad adquirida.

El segundo, los créditos o bonificaciones fiscales por inversiones podrían ser considerados como una reducción en los impuestos causados en el período en que surge el crédito.

En mayo de 1966, fue preparado el estudio de Investigación Contable denominado Asignación entre períodos del Impuesto sobre la Renta Corporativo (Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes) ARS No. 9 (es de mencionar la participación del Profesor Homer A. Black que con la asistencia de la División de Investigación Contable del Instituto Americano de Contadores públicos (AICPA por sus siglas en ingles) y con base en el ARB - 43, se preparó el ARS - 9.

Posterior a estos pronunciamientos para el manejo de los impuestos diferidos, se emite como pronunciamiento definitivo, la opinión APB 11 en diciembre de 1967 modificando sustancialmente los puntos de vista del CAP en su ARB - 43 y del APB - 2 y el APB - 4 vigentes en esa época.

El APB - 11, adoptó el METODO DIFERIDO para la asignación de impuestos y rechazó las alternativas del MÉTODO DE PASIVO Y DE IMPUESTO NETO, pero si reafirmó el concepto general a que " El impuesto sobre la Renta es un gasto de las utilidades ganadas sujetas al impuesto en las entidades"

Los principales conceptos cubiertos por la opinión APB - 11 fueron:

- La asignación entre períodos del gasto por impuesto sobre la renta derivado de diferencias temporales.
- La contabilización de las pérdidas fiscales por amortizar en forma prospectiva y retrospectiva y
- La presentación en los estados financieros del impuesto sobre la renta, incluyendo su distribución.

En 1979 es publicada la Norma Internacional número 12 (NIC-12), traducida al español como "Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta" por la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), en donde se reconsidera el METODO DE IMPUESTO CAUSADO para la contabilización del impuesto sobre la renta y en su lugar se adopta el METODO DE CONTABILIZACION DEL EFECTO DIFERIDO DE LOS IMPUESTOS, permitiendo dos procedimientos para su aplicación: EL MÉTODO DE DIFERIDO y EL MÉTODO DEL PASIVO.

En 1973 se crea en los Estados Unidos de América, el Comité de Normas de Contabilidad Financiera (FASB por sus siglas en ingles) realizando durante una década la revisión de la Opinión del APB 11, culminando con la emisión de la declaración FAS-96, basado en el modelo de la contabilización del impuesto sobre la renta del METODO DEL PASIVO en diciembre de 1987, trayendo fuertes críticas masivas de fuerte resistencia para su aplicación, atrasándose su vigencia en tres ocasiones (FAS-100; FAS-103 y FAS-108)

En nuestro país, fue hasta diciembre de 1987 cuando la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores públicos, A.C. que emitió una disposición normativa sobre los Impuestos diferidos, siendo en el Boletín D-4, en donde se daba el tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad, habiendo contemplado un reconocimiento parcial de los Impuestos diferidos conocido como el MÉTODO DE PASIVO PARCIAL.

Bajo este método parcial se reconocían solamente los pasivos por ISR diferido y PTU diferida, por las diferencias temporales en los activos y pasivos en que pueda identificarse su período de reversión y que no sea reemplazada por otras diferencias temporales de la misma naturaleza (no recurrentes)

Es en 1987 cuando existía en los Estados Unidos de América el debate intenso sobre la aplicación del FAS-96, considerando que esa situación pudo haber ocasionado el adoptar un método de impuestos diferidos de pasivo reducido.

Buscando internar los pronunciamientos de la evolución de la contabilización de los impuestos diferidos, es en 1992 cuando es emitido el FAS – 109 (Contabilización del Impuesto Sobre la Renta) siendo para los Estados Unidos de América el único principio de contabilidad generalmente aceptado para resolver el caso de la contabilización de los impuestos diferidos.

El método de pasivos con el FAS-109, cubre las debilidades encontradas en el FAS-96, contemplando ahora en las siguientes reglas:

- a. Se establece una metodología completa de comparación entre los saldos de los activos y los pasivos contables y sus bases fiscales, a fin de determinar las diferencias temporales, deducibles y gravables.
- b. Requiere el cálculo del ISR diferido del período por la comparación entre los saldos iniciales y finales en el período respecto a los activos y pasivos por impuestos diferidos.
- c. No exige las hojas detalladas de origen y vencimiento de las partidas temporales para fundamentar el ISR diferido del año aun cuando son necesarias para la evaluación de los activos por ISR diferido.
- d. Pide registrar todos los activos y pasivos por ISR diferido, señala limitaciones y establece criterios para la evaluación de recuperación de todos los activos por ISR diferido.
- e. Se requiere que los activos y pasivos por impuestos diferidos se presenten como circulantes o no circulantes, de acuerdo con la presentación de los activos y pasivos de donde provienen las diferencias temporales.

Lo anterior es en la opinión de especialistas en la Materia el C.P.C. Javier Cocina Martínez en la obra Boletín D-4 Impuesto Sobre la Renta Diferido, Fundamentos y Aplicaciones Prácticas, publicado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. en abril de 2001 como primera reimpresión de la 1ra. Edición y en junio de 2002, como segunda reimpresión de la 1ra. Edición. , menciona que el método tiene consistencia y cuenta con los conceptos fundamentales de los propios principios de contabilidad, siendo sencillo en su aplicación práctica y es confiable por ser un sistema completo que asegura la inclusión de todos los impuestos diferidos, que deben reflejarse en los estados financieros.

El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB siglas en inglés), emite una nueva NIC-12 revisada en donde incorpora el método de pasivo, como método único eliminando el método diferido de la versión NIC-11, extendiendo su campo normativo al tratamiento de los impuestos diferidos en marcos contables en que se reconocen las reevaluaciones de activo, marcos contables inflacionarios y mantiene sus reglas semejantes o consistentes con el FS-109 y a que los activos y pasivos por impuestos diferidos se presentan en el balance como partidas no circulantes, eliminando complejidades y haciendo la norma en su aplicación contable y presentación en el balance mas sencilla.

En nuestro país, se publica en 1999 el Boletín D-4 denominado "Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta, del Impuesto al Activo y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad", siendo eliminado el Boletín D-4 de 1987 y siguiendo las tendencias mundiales, basadas

en el método del pasivo y con vigencia obligatoria a partir del año 2000 con la observancia de dos Circulares, la No. 53 de Septiembre de 1999 la cual trata de La Definición de la Tasa Aplicable para el Reconocimiento Contable del ISR a partir de 1999 y la No. 54 de julio de 2000, tratando de Interpretaciones al Boletín D-4.

La circular No. 53 de septiembre de 1999 se refiere a la definición de la tasa aplicable para el reconocimiento contable del impuesto sobre la renta a partir de 1999, la cual aumentó del 34% al 35% y deberá aplicarse al resultado fiscal obtenido en ejercicio la tasa que establece el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que es del 35%, sin embargo dicha ley, da la opción de diferir el pago de una parte del impuesto si se reinvierten las utilidades siendo tasas del 32% para 1999 y del 30% en los siguientes años, difiriéndose la parte del ISR (Impuesto Sobre la Renta) para cuando se distribuyan dividendos aplicando el 3% para utilidades de 1999 y 5% para las de los siguientes años.

La circular No. 54 se refiere a la Interpretación al Boletín D-4, o sea al tratamiento contable del Impuesto Sobre la Renta (ISR), del Impuesto al activo (IA) y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad (PTU), emitida en julio de 2000.

Considerados como complejos los problemas tratados en el Boletín D-4 y sus repercusiones, se emitió esta Circular 54 cuyo objetivo es el tener el propósito de interpretar y aclarar algunos conceptos específicos respecto a las disposiciones normativas incluidas en él, con el fin de facilitar su aplicación práctica.

De lo más relevante en mi opinión independientemente de reconocer que las interpretaciones deben tenerse muy en cuenta, se tiene:

De los criterios de la Comisión de Principios de Contabilidad sobre el párrafo 24 y 25 y 26 del Boletín D-4, el objetivo primordial de dichos párrafos es el de reconocer adecuadamente en la contabilidad del efecto derivado de la actualización fiscal establecida por la legislación tributaria para algunas partidas que originan impuestos diferidos, efecto que tiene como consecuencia compensar el resultado por posición monetaria originado por los saldos iniciales de las cuentas por cobrar y por pagar de impuestos diferidos.

De las Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), durante el año 2000 produjo dos interpretaciones y un documento para discusión. La SIC-21 Cambios en la Situación Fiscal de la Entidad o sus Accionistas y el Borrador para Discusión E-68, ISR Sobre Dividendos.

IV.2 INTRODUCCIÓN AL METODO DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

Como base de la naturaleza del impuesto sobre las utilidades de los negocios, se considera que es cuando se gravan las ganancias que obtienen los negocios y en la mayoría de los países se reconoce el gravar las ganancias de los negocios como un ente y a los propietarios, o accionistas se grava sobre los retiros de utilidades o distribución de dividendos. En el caso del ISR (Impuesto Sobre la Renta) se genera al aplicar a la base una tasa y obtener el impuesto anual causado.

En el caso de este método de impuestos diferidos, el ISR es considerado como un gasto, al determinar la rentabilidad neta de las entidades económicas a partir de utilidades netas de cada período.

Al crear su propia base fiscal las disposiciones tributarias y no aceptar que la base del impuesto sobre la renta debería ser la utilidad contable, la cual es calculada de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados inicia una conciliación entre la utilidad fiscal según las regulaciones del gobierno contra la utilidad neta contable de acuerdo a los principios enunciados, dando origen a la necesidad de controlar los impactos por impuestos diferidos. Adicionalmente, al ser un rector de la economía el gobierno promueve ciertas actividades económicas que considera convenientes, aceptando deducciones anticipadas de gastos o retrasando el reconocimiento fiscal de los ingresos con relación a su reconocimiento contable. A las diferencias entre estas disposiciones el método del diferido las denomina DIFERENCIAS PERMANENTES, siendo ejemplos de estos casos el propio ISR causado y los gastos realizados que no reúnen los requisitos fiscales de las deducciones. Y las DIFERENCIAS TEMPORALES, las considera como aquellas partidas que intervienen en el cálculo de la utilidad contable de un período y forman parte de la utilidad fiscal en un período distinto. Contempla este método la división de las DIFERENCIAS TEMPORALES en DEDUCIBLES Y GRAVABLES, siendo las primeras aquellas partidas que han disminuido la utilidad contable en un período posterior, o bien, partidas que han aumentado la utilidad fiscal en un período que aumentarán la utilidad contable en uno posterior, son ejemplos del primer caso la tasa de depreciación contable en exceso de la tasa fiscal, los anticipos de clientes, ejemplificarían el segundo caso o sea de DIFERENCIAS TEMPORALES GRAVABLES (El ingreso por ventas en abonos que se reconoce contablemente en el momento de la venta y se puede reconocer para efectos fiscales en períodos posteriores, en el momento de su cobro. La tasa fiscal de depreciación en exceso de la tasa contable y las partidas de compras que integran el inventario)

Como definición de impuestos diferidos el método de impuestos diferidos, considera que los impuestos diferidos activos o pasivos, surgen de la tasa del ISR multiplicada por los montos de las partidas temporales que surgen entre la utilidad contable y la utilidad fiscal.

El cuadro a continuación se presenta a manera ilustrativa y con la finalidad de familiarizarse en definir cuales son las partidas permanentes y temporales entre la Utilidad Contable y la Utilidad Fiscal en un período, siendo esta conciliación la base para el cálculo de los impuestos diferidos:

IV.3 CONCILIACIÓN ENTRE LA UTILIDAD CONTABLE Y LA UTILIDAD FISCAL

	UTILIDAD CONTABLE	\$ _____
Más:	<u>Partidas Permanentes</u> Costos y Gastos no deducibles por falta De requisitos documentales	
Más:	<u>Diferencias Temporales deducibles</u> Disminuyeron la utilidad contable Exceso en la tasa de depreciación contable Costo de pensiones	
	Aumentaron la utilidad fiscal Anticipos de clientes	
Menos:	<u>Diferencias temporales gravables</u> Aumentaron la utilidad contable Ventas por abonos que serán acumuladas	
	Disminuyeron la utilidad fiscal Depreciación acelerada fiscalmente Compras que son inventarios	
	Utilidad fiscal	\$ <u>=====</u>

Ejercicio 1. Introducción al Método:

La Empresa "X", S.A., es constituida en el 1er año (año uno), con el capital Social de \$100,000, invirtiéndose en un equipo para la construcción, con vida probable de 5 años, sin recuperación final a su realización posible. El equipo adquirido se alquila por medio de un contrato de arrendamiento, en forma anual por \$50,000 y el impuesto causado con una tasa del 35 % se paga en su oportunidad. Desde el aspecto fiscal, tuvo una depreciación acelerada en los dos primeros años.

Solución:

A.- Estado de resultados sin considerar impuestos diferidos

<u>AÑOS</u>	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>	<u>TOTAL</u>
Ingresos	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	250,000
Depreciación	<u>20,000</u>	<u>20,000</u>	<u>20,000</u>	<u>20,000</u>	<u>20,000</u>	<u>100,000</u>
Utilidad A / ISR	30,000	30,000	30,000	30,000	30,000	150,000
ISR	0	0	17,500	17,500	17,500	52,500
Utilidad Neta	30,000	30,000	12,500	12,500	12,500	97,500

B. Declaración Fiscal

Años	1	2	3	4	5	Total
Ingreso	\$50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	250,000
Depreciación	50,000	50,000	0	0	0	100,000
Utilidad Fiscal	0	0	50,000	50,000	50,000	150,000
ISR	0	0	17,500	17,500	17,500	52,500

C. Conciliación entre la utilidad contable y la utilidad fiscal

Años	1	2	3	4	5	Total
Utilidad Contable Base	30,000	30,000	30,000	30,000	30,000	150,000
Diferencia en Depreciación	(30,000)	(30,000)	20,000	20,000	20,000	0
Utilidad Fiscal	0	0	50,000	50,000	50,000	150,000
ISR diferido	\$ 10,500	10,500	(7,000)	(7,000)	(7,000)	0

Sobre diferencia

D. Estado de resultados reconociendo impuestos diferidos

Años	1	2	3	4	5	Total
Ingresos	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	250,000
Depreciación	20,000	20,000	20,000	20,000	20,000	100,000
Ut. Antes de ISR	30,000	30,000	30,000	30,000	30,000	150,000
ISR causado	0	0	(17,500)	(17,500)	(17,500)	(52,500)
ISR diferido	(10,500)	(10,500)	7,000	7,000	7,000	0
Total ISR	10,500	10,500	10,500	10,500	10,500	52,500
Utilidad neta 19,500	19,500	19,500	19,500	19,500	19,500	97,500
Tasa ISR	35%	35%	35%	35%	35%	

E. Asientos contables reconociendo impuestos diferidos

Año 1	--1--		
Gasto ISR		10,500	
Impuestos diferido - pasivo			10,500
Registro del Impuesto Diferido del primer año			

Año 2	--1--		
Gasto ISR		10,500	
Impuestos diferido - pasivo			10,500
Registro del Impuesto Diferido del segundo año			

Año 3	--1--		
Gasto ISR		10,500	
Impuestos diferido - pasivo		7,000	
Impuesto x pagar			17,500
Registro del Impuesto Diferido del tercer año, Más el I.S.R. del mismo.			

Año 4	--1--		
ISR por pagar		10,500	
Bancos			10,500

--2 --

Gasto ISR	10,500	
Impuesto diferido por pagar	7,000	
ISR por pagar		17,500
Registro del Impuesto Diferido del cuarto año, Más el I.S.R. del mismo.		

Año 5 --1 --

ISR por pagar	17,500	
Bancos		17,500

--2 --

Gasto ISR	10,500	
Impuesto diferido		
Por pagar	7,000	
ISR por pagar		17,500

Registro del Impuesto Diferido del quinto año,
Más el I.S.R. del mismo.

CONSIDERADOS EN "T"s DE MAYOR:

ISR por pagar		Impuesto diferido pasivo	
Año 4.- 1) 17,500	17500		10,500 (año 1)
Año 5.- 1) 17,500			10,500 (año 2)
	17500 (año 4.-2)	Año 3	7000
		Año 4	7000
	17500	Año 5	7000
35,000	52,500		21,000
17,500	Saldo		0 Saldo

Observaciones al ejercicio:

- Las conciliaciones de las utilidades contables con las fiscales, en la conciliación C, nos muestran diferencias temporales gravables en los dos primeros años, las cuales se revierten en los tres años siguientes.
- Se puede observar, en esa misma, que el impuesto pagado y el impuesto devengado en los cinco años del ejemplo es el mismo, puesto que no se presentaron diferencias permanentes.
- Igualmente, se aprecia que las utilidades con impuestos diferidos y sin impuestos diferidos a largo plazo son las mismas, sin embargo las utilidades período por período son distintas.

CAPITAL	AÑO	SIN UTILIDAD	IMPUESTOS DIFERIDOS RENDIMIENTO	CON UTILIDAD	IMPUESTOS DIFERIDOS RENDIMIENTO
\$100,000	1	30,000	30.00 %	19,500	19.50 %
\$100,000	2	30,000	30.00 %	19,500	19.50 %
\$100,000	3	12,500	12.50 %	19,500	19.50 %
\$100,000	4	12,500	12.50 %	19,500	19.50 %
\$100,000	5	12,500	12.50 %	19,500	19.50 %
Total		97,500		97,500	

En el supuesto de no incluir los impuestos diferidos en los estados financieros el inversionista, en el primer año y segundo, considerará que sus inversiones son notables sin embargo para el tercer año notará que esa inversión disminuirá también de manera notable.

Ahora bien, con la información financiera incluyendo impuestos diferidos, proporciona información financiera más estable y se transforma en más confiable y de valor para los accionistas, ya que sus proyecciones pueden resultar más acertadas.

d. Si se pagan los dividendos por utilidad y el ISR, cada fin de año, se tendría lo siguiente:

Balance sin impuestos diferidos					
	1	2	3	4	5
Efectivo	20,000	40,000	60,000	80,000	100,000
Equipo	80,000	60,000	40,000	20,000	0
Suma	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000
Capital Social	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000
Dividendos	30,000	30,000	12,500	12,500	12,500
Balance con impuestos diferidos					
	1	2	3	4	5
Efectivo	30,500	61,000	74,000	87,000	100,000
Equipo	80,000	60,000	40,000	20,000	0
Suma	110,500	121,000	114,000	107,000	100,000
ISR diferido	10,500	21,000	14,000	7,000	0
Capital Social	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000
Suma	<u>110,500</u>	<u>121,000</u>	<u>114,000</u>	<u>107,000</u>	<u>100,000</u>
Utilidad y dividendo	19,500	19,500	19,500	19,500	19,500

Observaciones:

1. El saldo del efectivo es mayor cuando se incluyen los impuestos diferidos pasivos al no pagar los dividendos
2. Los excesos del efectivo pueden ser reinvertidos para el logro de mayores utilidades a favor de los inversionistas.
3. Se aprecia el ISR causado mas el impuesto diferido en el mismo, equivaliendo la suma de los dos al impuesto devengado por los ingresos y los egresos de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA)
4. En el ejemplo se llevó a cabo los cálculos por medio de la conciliación de la utilidad contable con la utilidad fiscal, lo que se llama como Método del Diferido o Método del Estado de Resultados.

Los fundamentos del Método de los impuestos diferidos, de acuerdo a los PCGA deben ser consistentes con los conceptos básicos de la contabilidad financiera y probarse que conforme a ellos debe reconocerse en el estado de resultados como un gasto (o ingreso) del periodo y como un pasivo (o activo) en el balance general.

El ISR como gasto devengado, no debe considerarse literalmente como un gasto dentro de la interpretación de los negocios, ya que lo que se pretende es registrarlo en función del reconocimiento contable de ingresos y gastos que generan el impuesto causado que deba pagarse a las autoridades fiscales y de acuerdo al principio contable de los PCGA del Boletín A-1, en el que señala que "los efectos de las operaciones y eventos deben ser identificados con el periodo en que ocurren y que los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen"

Otro concepto fundamental del método del diferido o de estado de resultados, los activos y pasivos, derivados por las aplicaciones a resultados de los impuestos diferidos, son considerados como gastos o beneficios fiscales que deben aplicarse a los resultados de periodos futuros.

IV.4 INTRODUCCIÓN AL MÉTODO DEL PASIVO DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

Este consiste para el reconocimiento contable de los impuestos diferidos o método del balance en comparar los activos y pasivos y cuentas de capital, de acuerdo con los PCGA, contra los activos, pasivos y cuentas de capital reconsideradas según las bases fiscales, siendo su metodología la de determinar cuales son los activos, pasivos y capital fiscal que corresponden o deberían corresponder a las declaraciones anuales de impuestos y de la comparación de las cifras contables determinadas con los PCGA y las bases fiscales reconstruidas, se obtienen las diferencias que pueden ser permanentes y temporales.

Las diferencias entre activos, pasivos y capital contable ocasionan diferencias temporales y tienen efectos fiscales en el futuro, pero también existen las que no tienen esos efectos fiscales en el futuro o sea las permanentes (permanecen en el tiempo como tales y no tienen consecuencias en los activos y pasivos por los impuestos diferidos)

Las diferencias temporales el método del pasivo las clasifica en – temporales gravables o acumulables y diferencias temporales deducibles.

Para efectos del método del pasivo y de acuerdo a los PCGA referentes al período contable y de realización del Boletín A -1 son igualmente válidas las mismas conclusiones que para el reconocimiento de los impuestos diferidos:

- a. El impuesto sobre la renta es un gasto que debe reconocerse contablemente en la medida de que se esté devengando contablemente.
- b. El devengar, contable ocurre en el momento en que son reconocidos los ingresos, los costos y gastos contables en el estado de resultados.

- c. El impuesto causado en la declaración fiscal de las entidades representa el pago o liquidación de los impuestos devengados.

Definiciones del Boletín D-4 en los párrafos:

(10) "Efecto diferido del ejercicio: Es la modificación durante un ejercicio en el ISR diferido"

(11) Gastos (ingresos) de ISR: Es el importe causado más (menos) el efecto diferido del ejercicio aplicable a resultados.

(12) ISR causado: Es la cifra calculada de acuerdo con las disposiciones legales aplicables para la declaración del ejercicio.

Los impuestos diferidos como cuentas por cobrar y por pagar:

Las diferencias temporales deducibles generan activos por impuestos diferidos y las diferencias temporales gravables crean pasivos por esos mismos conceptos.

Los activos para cumplir con la definición contable de activos deben consistir en beneficios económicos futuros adquiridos, identificables y cuantificables, esperados con fundamento, como efecto de transacciones ocurridas.

Los activos por impuestos diferidos, derivados de diferencias temporales deducibles, generan activos potenciales por impuestos diferidos, provenientes de impuestos pagados que son atribuibles a activos contables ya consumidos, los cuales aun no se han deducido fiscalmente (cuando los activos contables son menores a los activos fiscales del balance)

Las diferencias temporales gravables generan un pasivo por impuestos no pagados, atribuibles a activos fiscales consumidos, que no se han consumido contablemente (cuando los activos contables son mayores a los activos fiscales)

Los pasivos para cumplir igualmente con los requisitos de la definición contable de pasivos, deben consistir en sacrificar los beneficios económicos del futuro identificable y cuantificable, prácticamente ineludible, como consecuencia de transacciones o eventos pasados.

Un pasivo contable nace cuando ha ocurrido una transacción o un evento que implica un sacrificio de beneficios económicos futuros, aun cuando jurídicamente no se haya hecho la reclamación del tercero. (Por ejemplo el consumo de energía eléctrica nace en el momento del consumo y la reclamación jurídica del pago surge cuando la empresa eléctrica hace la factura con los consumos bimestrales inmediatos anteriores, y otorga un plazo para su pago. Luego entonces en los estados financieros mensuales deberá incluirse los pasivos generados, puede cuantificarse razonablemente y se tiene la seguridad de que será reclamado independiente mente de la gestión de cobro por parte del acreedor.

Estos pasivos se conocen como pasivos estimados entre otros se tienen (Las obligaciones de pago por retiro de los trabajadores, pagos de cuotas de seguridad social y una amplia variedad de impuestos)

A continuación se presenta el comportamiento del ISR diferido por pagar a través de un ejemplo de inventarios y compras:

	<u>Contable</u>	<u>Fiscal</u>
Ventas	2,000	2,000
Costo de Ventas	1,000	1,500
Utilidad contable antes de ISR	1,000	500
ISR causado (500 x 35% = 175) -se pagan al año siguiente	175	175
ISR diferido (500 x 35% = 175) - cuando se venda el inventario	175	
Total ISR (1000x35% = 350)	350	175
Utilidad Neta	650	325
Inventario <u>500</u>	Inventario fiscal	<u>0</u>

Si se vende el inventario en \$500 la representación del impuesto diferido quedaría de la siguiente manera:

	<u>Contable</u>	<u>Fiscal</u>
Ventas	500	500
Costo de Ventas	500	0
Utilidad contable antes de ISR	0	500
ISR causado (500 x 35%= 175) -se pagan al año siguiente	175	175
ISR diferido (500 x 35% = 175) – cuando se venda el inventario	(175)	
Total ISR (1000x35% = 350)	0	175
Utilidad Neta	0	350

Comentario: A pesar de no tener una utilidad contable se presenta una utilidad fiscal y el ISR diferido por pagar se convierte en un ISR causado. En el anterior cuadro, el estado de resultados contable aparece un ISR causado y un ISR diferido, Con signo contrario y suma de cero, sin embargo el impuesto por pagar que ya se tenía registrado como ISR diferido se ha convertido en un ISR causado (porque el gasto por ISR es cero)

Nota.-Es importante subrayar que normalmente los inventarios se venden en circunstancias normales y con utilidad pero existen situaciones de los negocios en que se presentan casos de vender sin utilidad o incluso a un precio menor del valor en libros, o también cuando se vendan que no haya utilidad fiscal.

En el caso de vender el inventario al costo:

	<u>Contable</u>	<u>Fiscal</u>
Ventas	500	500
Costo de Ventas	500	
Gastos	500	500
Utilidad antes de ISR	(500)	0
ISR causado	0	
ISR diferido	(175)	0
Utilidad Neta	(325)	0

Al tener una base gravable de cero, no se tiene el impuesto causado y el ISR diferido por pagar ya registrado, se cancela contra el estado de resultados, disminuyendo la pérdida contable de 500 a 325 y se tendría un beneficio fiscal de 175, equivalente en proporción a la tasa del 35% que es la tasa fiscal.

Se concluye que el ISR diferido por pagar en circunstancias normales, se convertirá en ISR causado y se deberá pagar a las autoridades fiscales.

En el supuesto de que no haya utilidad gravable y existe consumo del activo (por deterioro del activo) el ISR diferido por pagar se convierte en un beneficio fiscal o ganancia y solo como subproducto se presenta una distribución adecuada de las utilidades contables y del gasto por ISR entre los distintos periodos contables.

Como validación a que los impuestos diferidos son pasivos, en este caso si los impuestos diferidos por pagar son obligaciones –constructivas (que tengan que pagarse) en condiciones normales de los negocios se tendrá una obligación jurídica, siendo dichos impuestos diferidos pasivos de acuerdo con la definición contable de los mismos.

La siguiente expresión deberá de tenerse en cuenta: Sea reclamado o no por las autoridades fiscales, existirá el compromiso de liquidar el impuesto diferido en la medida en que se vendan los inventarios y surja el ingreso gravable.

Deberá seguirse la obligación fiscal que originan los impuestos diferidos, independientemente que no sea requerido en las declaraciones fiscales, porque al surgir un ingreso gravable nace una obligación fiscal, convirtiéndose en obligación jurídica los pasivos de impuestos diferidos.

Lo anteriormente expresado es aplicable a todas las diferencias temporales gravables provenientes de activos contables mayores a los activos fiscales, siendo el fundamento conceptual de la teoría de los impuestos diferidos bajo el enfoque del método de pasivo.

A continuación se presenta el comportamiento del ISR diferido por cobrar, considerando que se debe entender y hacerse a partir de la naturaleza de su origen como sigue:

a.- Diferencias temporales deducibles provenientes del activo

b.- Diferencias temporales deducibles provenientes del pasivo.

Por ejemplo si tenemos gastos de organización por \$ 500 que aplicamos a gastos contablemente en un año y no los dedujimos fiscalmente, el ISR causado pagado se convierte en un ISR diferido por cobrar, que se recuperará cuando la partida sea deducida fiscalmente.

Supongamos la reversión siguiente (que no fuera a través del proceso de amortización):

	Contable	Fiscal
Activo	0	0
ISR diferido por cobrar	175	
Venta	1,000	1,000
Costo de venta	0	500
Suma la utilidad de operación	1,000	500
ISR causado	175	175
ISR diferido	175	
Total Impuesto	350	175
Utilidad	650	325

Al tener una base gravable, hay una recuperación del ISR diferido por cobrar de \$ 175, aun cuando esa base gravable no tiene correlación con los gastos de organización. Si el ISR diferido por cobrar no estuviese ligado a un activo existente, carece de poder para poder generar su propia base y de no declararse el ingreso gravable de 4 1,000, se habría declarado una pérdida fiscal y el ISR diferido por cobrar se convertiría en un ISR por cobrar por pérdidas fiscales.

Los impuestos diferidos y las pérdidas fiscales.

En la legislación tributaria de México las pérdidas fiscales de un período son amortizables contra obtención de utilidades fiscales de por los próximos diez años, no siendo deducibles cuando esto ocurre.

El derecho a compensar las pérdidas fiscales constituye una cuenta por cobrar declarada a las autoridades fiscales, distinguiéndose de los activos por impuestos diferidos por esa particularidad.

A punto de referencia, si las pérdidas fiscales son compensables en períodos futuros, nace la esperanza de la recuperación, a pesar de que el Boletín D-4 exige una alta probabilidad de recuperación.

Si suponemos que una entidad tiene en todos los períodos utilidad contable antes de impuestos y ocurren pérdidas fiscales en algunos, éstas son atribuibles a diferencias temporales de manera que la pérdida fiscal seguramente se podrá compensar.

Caso de pérdida fiscal y utilidad contable

Caso de acuerdo a las circunstancias fiscales en México donde el costo de ventas no es deducible y, en cambio, se permite como deducción anual el monto de las compras. La consecuencia es que de la comparación de los saldos contables del balance contra las bases fiscales, los inventarios fiscales son siempre igual a cero. La diferencia siempre es una diferencia temporal gravable cuando se consumen los inventarios contablemente y se reciben ingresos que no son gravables.

Bases del problema

Años	Compras y costo de ventas		Inventario Final	Costo de Ventas	Venta
	Inv. Inicial	Compras			
1	0	500	300	200	300
2	300	400	300	400	600
3	300	0	0	300	500
4	0	200	0	200	300
5	0	400	200	200	300

Concepto	Estado de Resultados Contable				
	<u>Año 1</u>	<u>Año 2</u>	<u>Año 3</u>	<u>Año 4</u>	<u>Año 5</u>
Ventas	300	600	500	300	300
Costo de venta	200	400	300	200	200
UT. Ant. ISR	100	200	200	100	100
ISR	(70)	70	175	35	(35)
Utilidad Neta	170	130	25	65	65

Concepto	Estado de Resultados Fiscal				
	<u>Año 1</u>	<u>Año 2</u>	<u>Año 3</u>	<u>Año 4</u>	<u>Año 5</u>
Ventas	300	600	500	300	300
Compras	500	400	0	200	400
UT. Fiscal	(200)	200	500	100	(100)
ISR causado	(70)	70	175	35	(35)

Utilidad Neta	(130)	130	325	65	135
---------------	-------	-----	-----	----	-----

Comparación Saldos del Balance

Años	Inventario	Inventario	Diferencia	ISR
	Contable	Fiscal		Diferido
1	300	0	300	105
2	300	0	300	105
3	0	0	0	0
4	0	0	0	0
5	200	0	200	70

Estado de Resultados Contable con Impuestos Diferidos

Concepto	<u>Año 1</u>	<u>Año 2</u>	<u>Año 3</u>	<u>Año 4</u>	<u>Año 5</u>
Ventas	300	600	500	300	300
Costo de venta	200	400	300	200	200
UT. Contable	100	200	200	100	100
Menos					
ISR causado	(70)	70	175	35	(35)
ISR diferido	105		(105)		70
Utilidad neta	65	130	130	65	65
Tasa ISR	35 %	35 %	35%	35 %	35 %

Asientos Contables

1er Año

-- 1 --

ISR por cobrar por pérdida fiscales 70

Gasto ISR causado 70
Registro del ISR por recuperar

-- 2 --

Gasto por ISR diferido 105

ISR diferido por pagar 105
 Registro del ISR diferido por Inventarios

2º Año

-- 1 --

Gasto por ISR causado 70
 ISR por recuperar por pérdidas fiscales 70
 Aplicación por recuperación en
 declaración del año.

3er Año

-- 1 --

Gasto por ISR causado 175
 ISR por pagar 175
 Registro del ISR causado.

-- 2 --

ISR por pagar 105
 Gasto ISR diferido 105
 Por liquidar el inventario en 3er año.

4º Año

-- 1 --

Gasto por ISR causado 35
 ISR por pagar 35

Por el ISR del 4º año.

5º Año

-- 1 --

ISR por recuperar por pérdidas fiscales 35
 Gasto por ISR causado 35
 Aplicación de la pérdida fiscal del 4º año

-- 2 --

Gasto por ISR diferido 70
 ISR diferido por pagar 70
 Registro del ISR diferido por Inventario.

Representación en "T" s de mayor:

ISR POR COBRAR POR PERDIDAS FISCALES		ISR DIFERIDO POR PAGAR		ISR POR PAGAR	
Año 1 1) 70	70 (1, Año 2)	(Año 2 2) 105	105 (2, Año 1)		175 (1 Año 3)
Año 5 1) 35					35 (1 Año 4)

Gastos ISR causados			Gastos ISR diferido		
Año 2 1) 70	70 (1, Año 1)		(Año 1 2) 105	105	(2, Año 2)
Año 3 1) 175	35 (1, Año 5)		(Año 5 2) 70		
Año 4 1) 35					

Comentarios:

1. Para facilitar el ejemplo, la comparación de los saldos contables con las bases fiscales por los cinco años se resumió en un solo cuadro.

2. En las bases del problema del año 1 se tiene una utilidad antes de impuestos de \$100 y una pérdida fiscal de \$200 que da origen a un impuesto por pérdidas fiscales por recuperar en el futuro de \$70, registrado como asiento No. 1.

3. En la comparación de cifras contables y fiscales del balance se observa que en el año 1, los inventarios contables suman \$300 y fiscalmente son de cero, ocasionando un impuesto diferido por pagar de \$ 105, registrado en el asiento No.2

4. Tanto las cifras del impuesto por cobrar derivado de la pérdida fiscal y del impuesto diferido por pagar no se pueden compensar en el balance por tener una fuente de liquidación diferente. O sea los \$ 70 de ISR por cobrar son de la pérdida fiscal declarada y su recuperación es en la declaración del año.

5. respecto de los \$105 de ISR diferido por pagar se liquidan en el año 3, cuando los inventarios son totalmente vendidos.

6. es necesario mencionar a punto de aclaración que en sentido teórico los \$300 del inventario en el año, se debieron realizar en el año 2 y en este mismo año se reponen los \$300 consumidos, los cuales se consumen en realidad en el año 3, con ello se opero de manera más práctica al hacer los asientos contables.

7. Como conclusión se tiene que la diferencia temporal gravable de \$300 se explica y se encuentra contenida como diferencia entre la utilidad contable por \$100 y la pérdida fiscal por \$200, pero el reconocimiento del, debido a la pérdida fiscal, es un hecho distinto al impuesto diferido.

Como referencia de impuestos diferidos, se considera el IMPAC, complementario al ISR, ya que una vez que la empresa obtenga utilidades es susceptible de recuperar.

Un concepto más ocasionado por diferencias temporales que pudieran surgir entre la base contable y la base fiscal, es la Participación de los trabajadores en las utilidades, sugiriéndose al respecto registrar el impuesto diferido, al final del ejercicio como se hace con el ISR.

Con la finalidad de ubicar lo estructurado y actualmente en operación por la profesión contable, se enuncia el contenido del Boletín D-4 en los párrafos del No. 01 al 81 (entre paréntesis) y en ciertos casos que consideré de mayor relevancia se presenta su aplicación con ejemplo y como apreciación general un ejemplo con anexos que contempla el comportamiento del impuesto diferido en un período de cinco años.

El Boletín D-4, es un pronunciamiento de la práctica contable que se refiere al Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta, del Impuesto al Activo y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad.

El párrafo No.1 menciona que "La Comisión de los Principios de Contabilidad (CPC) del IMCP consideró conveniente revisar el Boletín D-4 relacionado a como tratar contablemente el impuesto sobre la renta, el impuesto al activo y de la participación de los trabajadores en la utilidad, en vigor desde 1987, con objeto de actualizarlo y de ser posible homologar su reglamentación con pronunciamientos internacionales recientes, en un ambiente de economía globalizada, considerando el entorno actual de las empresas nacionales "

En el siguiente párrafo, indica que "Se considera como criterio general seguido por la CPC en la formulación del Boletín emitido en 1987, el conocido como el método del pasivo con un enfoque de aplicación parcial, en donde los impuestos diferidos que se registran son solo aquellos provenientes de diferencias temporales de naturaleza no recurrente, cuyo efecto puede estimarse razonablemente en un período determinado. Al no coincidir este criterio con pronunciamientos internacionales promulgados recientemente han surgido cuestionamientos en cuanto a continuar con dicho criterio o no, además se han emitido regulaciones fiscales que al promulgar el boletín no existían y se han presentado dudas en relación con el tratamiento contable que debe darse a las diferencias que existen entre el reconocimiento de la inflación conforme a la técnica contable y la regulación fiscal, al efecto se han promulgado las circulares 30, 33 y 35, para aclarar en su aplicación, ciertas situaciones que se ocasionan"

El párrafo No. 3 se refiere a que de la participación de los trabajadores en la utilidad se han generado dudas en relación con el reconocimiento de efectos diferidos en la utilidad, debido a que no es un impuesto, luego entonces el tratamiento contable debe reglamentarse de acuerdo a sus específicas características.

Del párrafo No. 4, menciona el objetivo del Boletín emitido por la CPC, del IMCP, (de acuerdo a sus fundamentos de efectuar análisis y estudios que auxilien a la profesión), el establecimiento y definición de las reglas de valuación, presentación y revelación del impuesto sobre la renta (ISR), el impuesto al activo (IMPAC) y la Participación de los Trabajadores en la Utilidad (PTU) causados durante el ejercicio y de los efectos diferidos del ISR y la PTU, que se derivan de operaciones y otros eventos económicos que se deben de reconocer en los estados financieros en períodos diferentes al considerado en las declaraciones de las empresas.

Del párrafo No. 5 al 16 presenta las definiciones de los conceptos a utilizar en la operación del método.

(5). Activos por ISR diferidos: Son aquellos montos del ISR que pueden ser susceptibles de recuperar en ejercicios subsiguientes por razones de:

- a).-Diferencias temporales deducibles; b) Pérdidas fiscales por amortizar y
- c).-Créditos por impuestos no usados

(6) Por diferencias permanentes: son aquellas que se derivan entre las discrepancias entre las disposiciones fiscales y los criterios contables, permaneciendo como tales no obstante el transcurso del tiempo. También se les conoce como diferencias definitivas. Ejemplos los gastos realizados que no reúnen los requisitos de deducción, incluso el propio ISR causado.

(7) Por diferencias temporales: Se definen como tales a las diferencias entre el monto en libros de un activo o pasivo en el Balance y su valor fiscal.

(8) Por diferencias temporales deducibles: Son las diferencias temporales que darán como resultado cantidades que son deducibles al determinar la utilidad gravable (Pérdida fiscal) en ejercicios futuros cuando el monto en libros del activo o pasivo se recupere o se liquide respectivamente. Ejemplos, la tasa de depreciación contable en exceso de lo marcado por la tasa fiscal y el costo devengado de pensiones los anticipos de clientes.

(9) Por diferencia temporales gravables: Son diferencias temporales que darán como resultado cantidades gravables en ejercicios futuros cuando el monto en libros del activo o pasivo se recupere o se liquiden. Ejemplo de este tipo son los ingresos por ventas en abonos que se reconocen contablemente en el momento de la venta y para períodos fiscales se reconoce con posterioridad, al momento del cobro, también los anticipos de clientes, los saldos contables de los inventarios.

(10) Por efecto diferido del ejercicio: Se refiere a la modificación durante un ejercicio en el ISR diferido.

(11) Por gastos (ingresos) de ISR: Es el importe causado más (menos) el efecto diferido del ejercicio aplicable a resultados.

(12) Por ISR causado: Es la cifra calculada de acuerdo a las disposiciones fiscales aplicables para la declaración del ejercicio.

(13) Por ISR por pagar o por cobrar: Es el correspondiente al ISR causado en el ejercicio, neto de los anticipos liquidados, más los impuestos no liquidados, de ejercicios anteriores.

(14) Por pasivos por ISR diferido: Son los montos de ISR pagaderos en ejercicios futuros respecto de las diferencias temporales gravables.

(15) Por valor fiscal de un activo: Es el monto que será deducible para fines de impuestos contra cualesquier beneficios económicos gravables que fluyen a una empresa, cuando esta recupere el valor en libros del activo. Si dicha recuperación no será gravable, el valor fiscal del activo es igual a su valor en libros.

(16) Por valor fiscal de un pasivo: Es su valor en libros, menos cualquier monto que será deducible para fines de impuestos respecto de dicho pasivo en ejercicios futuros. En el caso de beneficios económicos que se reciban por adelantado, el valor fiscal del pasivo resultante es su valor en libros, menos cualquier cantidad que no será gravable en ejercicios siguientes.

Método y elementos para la determinación del impuesto diferido:

En el párrafo 17 y 18 el Boletín D-4 nos indica que la determinación de impuestos diferidos debe de hacerse bajo el método de activos y pasivos que compara los valores contables y fiscales de los mismos y que de esa comparación surgen las diferencias temporales a las que debe aplicarse la tasa fiscal correspondiente. En el párrafo 18, menciona como deben considerarse la determinación de las diferencias temporales de aquellas partidas que tienen valor fiscal pero no forman parte de los activos y pasivos en el balance, se menciona como ejemplo algunas partidas que para efectos

fiscales fueron consideradas como gastos y la deducción fiscal se efectuara en ejercicios posteriores, de igual manera ingresos que contablemente ya están considerados y cuya acumulación fiscal se efectuará en ejercicios futuros.

IV.5 EL ASPECTO CONTABLE Y LA REGULACIÓN DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS CON EL MÉTODO DEL PASIVO

Del reconocimiento contable

El párrafo (19), indica que "Los lineamientos para efectos de reconocer en los registros del negocio se enuncian a continuación con la finalidad de tener la mayor comprensión posible y dar la relevancia que este segmento de impuestos diferidos debe tener en la interpretación financiera por cada año y de acuerdo a las modificaciones que puedan considerarse y dar origen a otros tipos de conceptos de impuestos diferidos.

El ISR causado debe cargarse a resultados y representa el pasivo exigible a plazo menor de un año"

(20) Para todas las diferencias temporales deben reconocerse impuestos diferidos ya sea pasivos (cuentas por pagar) o activos (cuentas por cobrar)

(21) Un pasivo por impuesto diferido debe reconocerse por todas las diferencias temporales gravables.

(22) Un activo por impuestos diferidos debe reconocerse para todas las diferencias temporales deducibles, por las pérdidas fiscales por amortizar y los créditos fiscales no usados.

(23) Cuando de acuerdo con la normatividad contable se registren partidas relacionadas con diferencias temporales directamente en el capital contable, sin pasar por los resultados del ejercicio, los efectos diferidos de impuestos se deben registrar directamente en dicho capital contable.

(24) Cuando exista un régimen fiscal que reconozca parcial o totalmente los efectos de la inflación y esto cause que el ISR diferido derivado de las partidas temporales que le dieron origen se actualice, es necesario reconocer que dicha actualización compensa también parcial o totalmente el Resultado por Posición Monetaria (REPOMO) originado por la cuenta por cobrar o por pagar de ISR diferido.

(25) Para determinar el efecto diferido del ejercicio aplicable a resultados, se tomará el saldo del ISR diferido a final del ejercicio y se comparará con el saldo al principio del ejercicio – sin actualizar a pesos constantes–, a esta diferencia, se le restará algebraicamente el monto que se registró directamente en el capital contable con base en el párrafo 23, así como en su caso, el incremento durante el ejercicio en el saldo del ISR diferido provocado por la inflación. El resultado así obtenido, representa el efecto diferido del ejercicio que debe registrarse como gasto (ingreso) de ISR del mismo.

(26) Con base en lo mencionado en el párrafo 24, el incremento durante el ejercicio en el saldo del ISR diferido provocado por la inflación deberá incluirse dentro del REPOMO del ejercicio.

(27) En la determinación del impuesto diferido se deben aplicar las tasas vigentes al cierre del ejercicio al que se refieran los estados financieros, excepto que hubiese una modificación aprobada a la fecha de los estados financieros y que entre en vigor posteriormente, en cuyo caso se utilizará la tasa que estará vigente al momento en que se estima que los activos y pasivos por impuestos diferidos se recuperarán o liquidarán

(28) Solamente se deben reconocer activos por ISR diferidos por el monto en que: Existan diferencias temporales gravables relativas a la misma autoridad tributaria y a la misma entidad gravable, que se espera se revertan en el mismo ejercicio que la reversión esperada de la diferencia temporal deducible; o que se revertirán en ejercicios en los cuales puede aplicarse retroactiva o prospectivamente la pérdida fiscal originada por la deducción de la diferencia temporal deducible.

- a) Una vez efectuado el análisis anterior cualquier remanente de diferencias temporales deducibles, más las pérdidas fiscales por amortizar y los créditos fiscales no utilizados, deben ser reconocidos, cuando exista una alta probabilidad de que habrá utilidades gravables futuras suficientes.

(29) El valor en libros de un activo por impuesto diferido debe revisarse en la fecha del balance y reducirse en su caso al grado en que se disminuya su valor de acuerdo con el párrafo 28. Cualquier reducción debe revertirse en la medida en que vuelva a ser probable la existencia de utilidad gravable suficiente para recuperar el activo. Los efectos de la reducción y en su caso, de la reversión, deben reconocerse en los resultados del ejercicio.

(30) Cuando se prepare información consolidada, la determinación del efecto de impuestos diferidos además de calcularse en forma individual por la tenedora y cada una de las subsidiarias, debe considerar los efectos derivados de las eliminaciones del proceso de consolidación.

(31) En los casos en que sea aplicable la consolidación fiscal, deben considerarse los efectos derivados de las eliminaciones de dicha consolidación fiscal.

IV.5.1 EL IMPUESTO AL ACTIVO (IMPAC), Y LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

En el párrafo 32, se refiere a la definición del Impuesto al Activo causado en el ejercicio, indicando: "El IMPAC causado en el ejercicio, es aquel que se tiene que enterar bajo este concepto mediante pagos provisionales y la declaración anual correspondiente al ejercicio. El IMPAC, causado, así como el que se tenga pendiente de compensar de ejercicios anteriores, debe registrarse como anticipo de impuesto sobre la renta a su valor estimado de recuperación a la fecha de los estados financieros.

(33) En la medida en que disminuya o desaparezca la probabilidad de generación de utilidades gravables suficientes para compensar o recuperar el impuesto, el monto reconocido hasta ese momento como activo, debe reducirse. Cualquier reducción debe revertirse en la medida en que vuelva a ser probable la existencia de utilidad gravable suficiente para recuperar el activo. Los efectos de la reducción y en su caso, de la reversión, deben reconocerse en los resultados del ejercicio.

IV.5.2 LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES Y LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

Del párrafo 34 describe lo que se considera para esta disposición legal aplicable a los trabajadores como utilidad la renta gravable determinada según la Ley del Impuesto sobre la Renta. Y del párrafo 35 hace alusión a lo descrito por el párrafo 34 en el sentido de que "

El resultado de la aplicación según el párrafo 34, da una mezcla híbrida, carente de lógica financiera que, según las circunstancias puede resultar significativamente diferente tanto a la utilidad contable como a la utilidad fiscal, ya que en su determinación concurren criterios ajenos a los utilizados en la cuantificación de las utilidades mencionadas, como ejemplo de lo señalado destacan:

- a) La imposibilidad de afectar la renta gravable con las pérdidas sufridas en los años anteriores.
- b) La acumulación de los dividendos, inclusive en acciones.
- c) La omisión de la cuantificación de los efectos de la inflación sobre la posición monetaria.
- d) El cálculo de la depreciación y amortización sobre valores históricos.
- e) El tratamiento de las diferencias cambiarias derivadas de las fluctuaciones en el tipo de cambio del peso frente a monedas extranjeras; y
- f) La cuantificación (con base en costos históricos) del resultado en la enajenación de propiedades, planta y equipo.

IV.5.3 DEFINICIONES DE LOS CONCEPTOS A UTILIZAR EN EL MÉTODO DEL PASIVO PARA LA PTU DIFERIDA

Del párrafo 36 al 46 presenta una serie de definiciones relacionadas a conceptos que se utilizarán en lo referente al método de pasivos para la PTU diferida.

(36) Activos por PTU diferida: Son los montos de PTU recuperables en ejercicios futuros respecto de diferencias temporales deducibles.

(37) Diferencias permanentes: Son las que derivan de discrepancias entre los criterios contables y los utilizados en la determinación de la renta gravable para PTU, que permanecen como tales no obstante el paso del tiempo. También son conocidas como "diferencias definitivas".

(38) Diferencias Temporales: Son las que surgen debido a las discrepancias entre los criterios fiscales y los utilizados en la determinación de la renta gravable para PTU respecto del momento de su reconocimiento.

(39) Diferencias temporales deducibles: Son diferencias temporales que darán como resultado cantidades que son deducibles al determinar la renta gravable en ejercicios futuros.

(40) Diferencias temporales gravables: Son diferencias temporales que darán como resultado cantidades gravables en ejercicios futuros.

(41) Efecto diferido del ejercicio Es la modificación durante un ejercicio en la PTU diferida.

(42) Gastos (Ingresos) de PTU: Es el importe causado más (menos) el efecto diferido del ejercicio aplicable a resultados.

(43) Pasivos por PTU diferidos: Son los montos de PTU pagaderos en ejercicios futuros respecto de las diferencias temporales gravables. (43)

(44) PTU causada: Son las cifras calculadas de acuerdo a las disposiciones legales aplicables que sirven de base para las declaraciones del ejercicio.

(45) PTU diferida: Son los efectos acumulados atribuibles a las diferencias temporales por pagar o por recuperar, en ejercicios futuros.

(46) PTU por pagar: Es el monto causado durante el ejercicio, menos anticipos efectuados, más la participación no pagada de ejercicios anteriores.

IV.5.3.1 MÉTODO Y ELEMENTOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LA PTU DIFERIDA EN EL MÉTODO DEL PASIVO.

Del párrafo 47 y 48 se refiere el Boletín D-4 al método y elementos para la determinación de la PTU diferida.

(47) Con base en lo mencionado en los párrafos 34 y 35 y considerando las características de la participación de los trabajadores en la utilidad, se concluye que no es conveniente la utilización del método de Activos y Pasivos para determinar la PTU diferida y en consecuencia se deberá dar tratamiento contable de PTU diferida solamente a las diferencias temporales que surjan de la conciliación entre la utilidad neta del ejercicio (contable) y la renta gravable para PTU, sobre las cuales se pueda presumir razonablemente que van a provocar un pasivo o un beneficio y no exista algún indicio de que vaya a cambiar esa situación, de tal manera que los pasivos o los beneficios no se materialicen.

(48) En virtud del no-reconocimiento de los efectos de la inflación para la fórmula de cálculo de la PTU, tanto las diferencias por depreciaciones como de amortizaciones de activos no monetarios entre sus valores de costo y los valores actualizados, como los efectos monetarios que se reconocen contablemente, son diferencias permanentes. Solo las diferencias en tasas ó métodos de cálculo de depreciación ó amortización sobre la base de costo histórico, se consideran temporales.

IV.5.3.2 RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LA PTU DIFERIDA EN EL MÉTODO DEL PASIVO.

De los párrafos 49 al 58 se refiere al reconocimiento contable de la PTU diferida.

(49) La PTU causada debe cargarse a resultados y representa el pasivo exigible a plazo menor de un año.

(50) Un pasivo por PTU diferido, debe reconocerse por aquellas diferencias temporales gravables sobre las cuales se pueda presumir razonablemente que van a provocar un pasivo y no exista algún indicio de que vaya a cambiar esa situación de tal manera que dicho pasivo no se pague.

(51) Un activo por PTU diferido debe reconocerse por aquellas diferencias temporales deducibles sobre las cuales se pueda presumir razonablemente que van a provocar un beneficio y no exista algún indicio de que vaya a cambiar esa situación de tal manera que dicho beneficio no se realice.

(52) Cuando de acuerdo a la normatividad contable se registren partidas relacionadas con diferencias temporales directamente en el capital contable, sin pasar por los resultados del ejercicio, los efectos diferidos de PTU se deben registrar directamente en dicho capital contable.

(53) Cuando las bases para determinar la renta gravable para la PTU, reconozcan parcial o totalmente los efectos de la inflación y esto cause que el efecto de PTU diferido derivado de las partidas temporales que le dieron origen se actualice, es necesario reconocer que dicha actualización compensa también parcial o totalmente el Resultado por Posición Monetaria (REPOMO), originado por la cuenta por cobrar o por pagar de PTU diferida.

(54) Para determinar el efecto diferido del ejercicio aplicable a resultados, se tomará el saldo por PTU diferida a final del ejercicio y se comparará con el saldo al principio del ejercicio (sin actualizar a pesos constantes), a esta diferencia, se le restará algebraicamente el monto que se registró directamente en el capital contable con base en el párrafo 52, así como en su caso, el incremento durante el ejercicio en el saldo de la PTU diferida provocado por la inflación: El resultado así

obtenido, representa el efecto diferido del ejercicio que debe registrarse como gasto (ingreso) de PTU del mismo.

(55) Con base en lo mencionado en el párrafo 53, el incremento durante el ejercicio en el saldo de la PTU diferida provocado por la inflación deberá incluirse dentro del REPOMO del ejercicio.

(56) Al final de cada periodo la empresa debe revisar su situación de PTU diferida tomando en consideración las evidencias más recientes, para determinar que saldos diferidos se deben mantener o reducir. En el caso de que se deban reducir algunas partidas, sus efectos se deben reconocer en el estado de resultados del periodo en que esto suceda.

(57) Los saldos deudores correspondientes a PTU diferida se deben mantener sólo cuando se estime que van a poder recuperarse en periodos futuros.

(58) Para la determinación del efecto de diferimiento de PTU se debe aplicar la tasa vigente al cierre del ejercicio al que se refieran los estados financieros excepto que hubiese una modificación aprobada a la fecha de los estados financieros y que entre en vigor posteriormente, en cuyo caso se utilizará la tasa que estará vigente al momento en que se espera que la PTU diferida se recuperará o liquidará.

IV.5.3.3 EL CÁLCULO DEL VALOR PRESENTE DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS Y LAS NORMAS DE CONTABILIDAD.

Los activos y pasivos por ISR y PTU diferidos no deben descontarse (53), párrafo 53, de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC 22)": y del párrafo 54 menciona que al ser poco factible o altamente compleja la determinación confiable de activos y pasivos por impuesto diferido en una base descontada al requerir y conocer con precisión la fecha de reversión de cada diferencia temporal, siendo inapropiado requerir el descuento de activos y pasivos por impuesto diferido.

(60) Las diferencias temporales se determinan por referencia al valor en libros de un activo o un pasivo. Esto aplica aún cuando dicho valor en libros es el mismo determinado en una base de descuento, por ejemplo en las obligaciones laborales por retiro a las que se refiere el Boletín D-3

IV.5.3.4 EL CARÁCTER MONETARIO DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS CON RELACIÓN A LA PTU DIFERIDA.

Solamente menciona este párrafo sobre el carácter monetario de los activos y pasivos relacionados a la PTU diferida:

(61) Las cuentas por cobrar y por pagar que reúnan las características establecidas por este Boletín, deben considerarse como partidas monetarias.

IV.5.4 REGLAS DE PRESENTACIÓN Y REVELACIÓN DEL EFECTO DIFERIDO DEL ISR, IMPAC Y PTU

Del párrafo 62 al 69 el Boletín D-4 menciona las reglas de presentación y revelación del efecto diferido del ISR, IMPAC y PTU.

(62) El efecto diferido del ISR y de la PTU relacionado con las cuentas del capital contable a que de refieren los párrafos 23 y 52, debe mostrarse en la cuenta correspondiente de capital contable.

(63) El ISR por pagar debe presentarse en el pasivo circulante, neto de los anticipos efectuados. Si los últimos lo excedieran, el neto se muestra como activo circulante.

(64) La PTU por pagar debe reconocerse como un pasivo circulante, neta de los anticipos pagados, pero sin que éstos excedan el importe por pagar.

(65) El ISR diferido es una cuenta por pagar o por cobrar no circulante y debe mostrarse como una sola cifra neta en el balance general. Los activos y pasivos del impuesto sobre la renta, diferidos consolidados que no correspondan a la misma entidad gravada y la misma autoridad tributaria, no podrán ser compensados.

(66) La PTU diferida es una cuenta por pagar o por cobrar no circulante y debe mostrarse como una sola cifra neta en el balance general.

(En el caso de que fuese una cuenta por cobrar, al haber emitido el pago de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades ya no se les podrá cobrar es por ello al ubicación, registro, análisis e interpretación oportuna del impacto del Impuesto diferido y su colateral afectación a la PTU diferida por Cobrar)

(67) Deberá mostrarse en el cuerpo del estado de resultados o en las notas a los estados financieros la composición del ISR y la PTU causados y diferidos.

(68) Los efectos de las reducciones y en su caso de las reversiones mencionadas en los párrafos 29, 33 y 56, al igual que los efectos de las modificaciones en tasas vigentes mencionadas en los párrafos 27 y 58, deberán presentarse como gasto por ISR, IMPAC ó PTU según corresponda.

(69) El IMPAC considerado como un pago anticipado de acuerdo a lo mencionado en este Boletín, deberá compensarse contra el ISR diferido.

IV.5.4.1 REGLAS DE REVELACIÓN DE LAS DIFERENCIAS TEMPORALES EN LOS ESTADOS FINANCIEROS.

Del párrafo 70 al 76 el Boletín D-4 menciona que deben ser revelados en los estados financieros por medio de Notas los conceptos y montos significativos de las diferencias temporales que originan los saldos de impuestos diferidos.

(70) En las notas de los estados financieros se deberán revelar los conceptos y montos significativos (diferencias temporales) que dan lugar al saldo de impuestos diferidos.

(71) Los conceptos y montos por los que la suma del impuesto causado y el impuesto diferido del período difiera substancialmente de la tasa legal aplicable.

(72) En su caso, el efecto derivado de la modificación en la tasa de ISR o de PTU.

(73) Las modificaciones que resulten de cambios en estimación en la evaluación sobre la recuperación de pérdidas fiscales, IMPARES, o cualquier otra partida que hubiera generado un activo de ISR o PTU.

(74) Los conceptos y montos de impuestos diferidos que afecten directamente al capital contable (sin pasar por resultados) y qué rubro afectaron.

(75) El importe del saldo actualizado de las cuentas fiscales relacionadas con el capital contable a la fecha de los estados financieros.

(76) El IMPAC por compensar y las pérdidas fiscales pendientes de amortizar, así como las fechas de vencimiento para ejercer el derecho a su compensación y amortización. En su caso, monto de las que no participaron en la determinación del impuesto diferido.

IV.5.5 LA VIGENCIA DE LA APLICACIÓN DEL CONTENIDO DEL BOLETÍN D-4.

Del párrafo 77 al 78 indica la vigencia de la aplicación del contenido del Boletín D-4 de Impuestos diferidos en los estados financieros que inician a partir de enero 01 de 2000 y en el párrafo 78 especifica el dejar sin efectos al Boletín D-4 de diciembre de 1987 e igual para las circulares 30, 33 y 35.

IV.5.6 TRANSITORIOS, DE CÓMO CONSIDERAR EL EFECTO NETO INICIAL DEL ISR, COMO DEL IMPAC EN LOS ESTADOS FINANCIEROS.

Estos párrafos del 79 al 81 son indicaciones complementarias de cómo considerar el efecto neto inicial tanto del impuesto sobre la renta como del activo en los estados financieros afectando la cuenta denominada "Efecto acumulado de ISR", pudiéndose distribuir el saldo de esta cuenta en las correspondientes de capital contable.

(80) Los saldos en el balance de PTU diferida que tengan registrados las empresas a la fecha de aplicación inicial de este Boletín, no deben eliminarse, salvo que proceda su eliminación con base en lo establecido en el párrafo 56.

(81) Todas las partidas incluidas en el reconocimiento inicial de impuestos diferidos que hubiesen tenido que afectar los resultados del ejercicio de no haberse establecido el tratamiento especial del párrafo 79, deberán considerarse como pasadas por resultados para efectos de aplicar lo establecido en los párrafos 23 y 52.⁸

IV.6 IMPORTANCIA E IMPACTO EN LA SITUACIÓN FINANCIERA DE LOS NEGOCIOS DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS.

A continuación se presentan algunos ejemplos en los cuales se apreciará el impacto en la situación financiera del negocio, buscando dejar sembrada en la conciencia profesional lo relevante del Boletín D-4. El cual es obligatoria su aplicación contable y reflejarse en los estados financieros para el reconocimiento del tratamiento Contable del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto al activo y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad.

En mi opinión, tocará a la docencia en las Instituciones en donde se imparte la carrera de Licenciado en Contaduría el hacer la enseñanza correspondiente tanto en su exposición y ejemplos necesarios para que, el nuevo profesional esté consiente de la importancia y relevancia en su aplicación. Y a las Asociaciones o Instituciones responsables de la mejora continua y actualización del Contador Público (Certificación Profesional) el desarrollo práctico de acuerdo a lo indicado por dicho Boletín y ser cotidiano el uso e interpretación tanto en el ámbito entre los profesionales como su expansión, comprensión y solicitud de su aplicación en el sector privado, tanto en el sector de productos básicos, como en el Comercial, Industrial y de Servicios y si la aplicación contable y reflejo de lo indicado por el Boletín D-4, fuera por medio de requerimiento de autoridades fiscales, definitivamente se estaría ante un acontecimiento muy relevante en la obligación de su aplicación y en caso de no aplicarlo en declaraciones y registros contables, estaría el paso a ser sujetos de incumplimientos por mandatos de autoridad fiscal ocasionando llegar a ser multados y forzar a cumplir lo relacionados a los impuestos diferidos, además el aplicarlos sirven de base en las estrategias de los negocios tanto para la evaluación financiera como fiscal del negocio,

⁸ Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, 17ª. Edición por el IMCP, enero de 2000

al estar sobre el seguimiento de los pagos de pasivos diferidos como de las recuperaciones de los activos diferidos del ISR, IMPAC en ejercicios inmediatos siguientes.

Ejemplos:

1) Una diferencia temporal:- Según el séptimo párrafo del Boletín D-4, son las diferencias entre el monto en libros de un activo o pasivo en el balance y su valor fiscal:

Monto en libros de un activo:	\$1,000
Valor Fiscal	900
Diferencia temporal	100

Monto en libros de un pasivo	\$ 700
Valor fiscal	500
Diferencia temporal	200

2) De una diferencia temporal y su impuesto diferido

Deducción de Compras	
Fiscal	\$ 500
Contable	200
Diferencia temporal	300
Tasa fiscal	33 %
Impuesto diferido	\$ 99

Las partidas que deben considerarse para los impuestos diferidos son las que tienen valor fiscal, pero que no forman parte de los activos y pasivos en el balance.

Como ejemplo de lo anterior se tienen que algunos conceptos para efectos contables se han registrado como un gasto y la deducción fiscal se efectuará en ejercicios posteriores, así como ingresos que ya se devengaron contablemente y cuya acumulación fiscal se efectuará en ejercicios futuros.

Primer supuesto:	
Gasto contable en	2002
Deducción fiscal en	2002, 2003, 2004

Las cuentas que forman las partidas temporales en materia de ISR, son:

>Gastos no deducibles (que posteriormente se convertirá – estimación para cobro dudoso- al reunirse los requisitos establecidos en la ley.

>Gastos deducibles, que posteriormente se contabilizarán conforme se vaya devengando (compras-inventario)

>Ingresos contables, que posteriormente se convertirán en ingresos acumulables para efectos de la LISR debido a que el procedimiento de ley permite diferirlos en ciertos casos (acumulación de ingresos por medio de arrendamiento financiero)

>Ingresos fiscales, que ya deben acumularse por efectos del artículo 16 de la LISR; sin embargo, contablemente no sea registrados debido a que el principio de realización todavía no los considera.

IV.6.1 EJEMPLOS DE DIFERENCIA TEMPORAL DEDUCIBLE – (IMPUESTOS DIFERIDOS)

Se entiende por tales, a las que darán como resultado cantidades que son deducibles al determinar la utilidad gravable (pérdida fiscal) en ejercicios futuros, cuando el monto en libros el activo o pasivo se recupere o se liquide, respectivamente.

Ejemplo:	2003	2004	2005
Gasto contable	700	0	0
Deducción fiscal	300	200	200
Diferencia temporal	400		

La cuenta que se utilizará para registrar una diferencia temporal deducible, es por medio de un activo diferido, debido a que representará un derecho a deducir cantidades en el futuro, pagando un impuesto menor en el 2004 y 2005, al que le correspondió en el 2003.

Otros tipos de operaciones que podrán registrarse como un activo de acuerdo al Boletín D-4, son las pérdidas fiscales por amortizar y los créditos fiscales no usados

Como ejemplos de diferencia temporal deducible se tiene:

Estimación para cobro dudoso: año 2003			
Concepto	Base contable	Base fiscal	Diferencia temporal
Ingresos	900	900	0
Gastos (estimación)	800	0	800
Utilidad	100	900	
ISR causado	(297)		
ISR diferido	264		
Ut. Después de ISR	67		
900 x 33% = 264			
100 x 33% = 33			
264 - 33 = 231			

Asiento contable:			
Activo diferido (B)		264	
ISR diferido (R)			264

Comentario: Se disminuye contablemente el total de la estimación de cobro dudoso, pero fiscalmente no, debido a que en el futuro se deducirá si se convierte en incobrable.

Si el efecto de diferido corresponde al saldo acumulado inicial se haría de la siguiente forma:

Activo diferido (B)		264	
Efecto neto acumulado			
Inicial diferido en ISR (B)			264

Nota: La cuenta de efecto neto acumulado inicial diferido de ISR es del capital contable.

Anticipo de clientes:
2003

Conceptos:	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporal
Ingresos	300	900	600
Gastos	(300)	(300)	0
Utilidad	0	600	
ISR causado	(198)		
ISR diferido	198		
Utilidad después de -de ISR	0		

$$600 \times 33\% = 198$$

$$600 \times 33\% = 198$$

$$198 - 0 = 198$$

ASIENTO CONTABLE: Activo diferido (B) 198 y CR a ISR diferido (B) 198
Se registró el impuesto diferido con saldo acreedor

Como comentario, el anticipo de clientes queda registrado:

Bancos (B) 600	y	CR Anticipo de clientes 600.
----------------	---	------------------------------

Fiscalmente debe acumularse, contablemente no afecta al estado de resultados sin embargo en el futuro se convertirá en un ingreso.

En el supuesto de que el impuesto diferido corresponda al saldo acumulado inicial se presenta de la siguiente manera:

Activo diferido (B) 198	CR	Inicial diferido en ISR (B) 198
-------------------------	----	---------------------------------

CASO DE DIFERENCIA TEMPORAL GRAVABLE

Estas son aquellas diferencias temporales que darán como resultado cantidades gravables en ejercicios futuros cuando el monto en libros del activo o pasivo se haya recuperado o liquidado.

EJEMPLO:

AÑOS:	2003	2004	2005
Ingreso contable	700	0	0
Ingreso fiscal	300	200	100
Diferencia temporal	400		
	=====		

Las diferencias temporales gravables se registrarán como un pasivo diferido, debido a que en el futuro se acumulará el ingreso del año 2004 y 2005 y por ello se deberá de pagar el impuesto correspondiente.

Las partidas que son susceptibles de convertirse en pasivos diferidos son:

- 1) El Costo de ventas (Contable) contra Compras (Aspecto fiscal).
(antes mencionado sobre una diferencia temporal y su impuesto diferido)
- 2) El cambio de tasa de depreciación cuando la fiscal es mayor que la contable y
- 3) Cuando los ingresos son por arrendamiento financiero o enajenaciones son a plazos.

Del caso 2, respecto al cambio de tasa de depreciación cuando la fiscal es mayor que la contable o la contable menor que la fiscal:

AÑO			
2003	Base contable	Base fiscal	Diferencia temporal
Ingresos	900.00	900	0
Gastos (de depreciación)	<u>(500.00)</u>	<u>(750)</u>	250
Utilidad	400.00	150	
ISR causado	(48.00)		
ISR diferido (*)	<u>(82.50)</u>		
Utilidad después de ISR	269.50		
	=====		

* $150 \times 33\% = 49.5$; $400 \times 33\% = 132.00$ Y $132 - 49.5 = \boxed{82.50}$

Los datos adicionales para efectos de lo mencionado son:

Inversión en activo fijo por \$ 5,000

Tasa contable 10 % ó sea $5000.00 \times 10\% = 500$ y

Tasa fiscal de 15 % ó sea $5000.00 \times 15\% = 750$

El asiento contable quedaría registrado de la siguiente manera:

ISR diferido (B) (saldo deudor)	82.50	
Pasivo diferido (B)		82.50

Lo anterior queda de manifiesto que en el futuro contablemente se aplicará el 5 % restante.

AÑO 2004:	Base contable	Base fiscal	Diferencia temporal
Ingresos	900.00	900	0
Gastos (depreciación)	<u>(250.00)</u>	<u>0</u>	250
Utilidad	650.00	900	
ISR causado	(288.00)		
ISR diferido	<u>80.00</u>		
Utilidad después de ISR	442.00		
	=====		

Se supone que el activo fijo se terminó de depreciar fiscalmente en 2003 sin embargo contablemente faltaba en 2004 de depreciar el 5 % restante.

El asiento contable respectivo sería.

Pasivo diferido (B)	80.00	
ISR diferido (B)		80.00

Se registra la cancelación del impuesto diferido.

Del caso 3, de arrendamiento financiero o enajenaciones a plazos:

AÑO			
2003	Base contable	Base fiscal	Diferencia temporal
Ingresos	900	300	600
Gastos	<u>(300)</u>	<u>(300)</u>	<u>0</u>
Utilidad	600	0	
ISR causado	0		
ISR diferido después de ISR	<u>(198)</u>		
Utilidad después de ISR	402		
	=====		

Operación: $0 \times 33\% = 0$; $600 \times 33\% = 198.00$ y $198 - 0 = 198$

Se tienen como datos adicionales los siguientes: La venta a plazos contablemente se registra por el total pero fiscalmente se considera como un ingreso acumulable de acuerdo a como se vaya cobrando, lo cual provocó el diferimiento.

Asiento contable: ISR diferido (R) 198	y CR, en	Pasivo diferido (B) 198
--	----------	-------------------------

Del Año 2004

	Base contable	Base fiscal	Diferencia temporal
Ingresos	0	600	600
Gastos	<u>0</u>	<u>(0)</u>	0
Utilidad	0	600	
ISR causado	192		
ISR diferido	<u>(192)</u>		
Utilidad después de ISR	0		
	====		

Lo anterior considerando que la venta fue registrada a plazos, habiendo considerado fiscalmente un ingreso acumulable el cual ya fue cobrado en el año 2004.

El asiento contable: Pasivo diferido	192	
ISR diferido		192

ANEXOS DE EJEMPLO GENERAL

El ejemplo a continuación es más completo considerando los últimos cinco años de la EMPRESA X, S.A. DE C.V., incluyendo el concepto y aplicación de los Impuestos diferidos en los conceptos que consideré más relevantes.

ANEXO 1

DATOS GENERALES

- La compañía fue constituida el 31 de diciembre de 1998, iniciando sus operaciones el 01 de enero de 1999.
- Su actividad es la compra y venta de acero para la construcción
- La inflación anual de los años 1999 a 2002 es la siguiente:

1999	-----	12.31
2000	-----	8.95
2001	-----	4.40
2002	-----	5.70
2003	-----	3.98
(Estimada 2004) 2004	-----	4.26
- De 1999 a 2000 el activo fijo se actualizó mediante el método de costos específicos, y a partir de 1997 mediante el quinto documento de adecuaciones al Boletín B-10 (Modificado) (La actualización del edificio y el mobiliario y equipo de 2001 fue igual a la actualización por el método de Cambios en el nivel general de precios y por lo tanto en dicho año no se generó RETNAM por esos activos).
- Los inventarios y el costo de ventas se actualizan sobre la base de costo de reposición y UEPS.
- La inversión en la compañía asociada representa una participación del 30% en el capital social de la misma.
- El mobiliario y equipo se adquirieron en 1999 y se empieza a depreciar contable y fiscalmente a partir del año 2000.

8. Las tasa de depreciación utilizadas son las siguientes

Concepto:	Tasa	
	Contable	Fiscal
Edificio	2.5 %	5 %
Mobiliario y equipo	10 %	10%

9. La compañía no reconoció el efecto acumulado del ISR diferido en sus estados financieros de 1999 y 2000. En 2001 se reconoció el efecto acumulado al 31 de diciembre de 2001 y a partir de 2002 se reconoce el efecto del año.
10. Los dividendos de la asociada se recibieron en el último mes de 2000, 2001 y 2002.
11. El REPOMO del año 2002 que se muestra en el estado de resultados correspondiente a dicho ejercicio, incluye la ganancia por posición monetaria correspondiente a dicho ejercicio, incluye la ganancia por posición monetaria correspondiente al pasivo del ISR diferido al 31 de diciembre de 2001 sobre los \$4,966.
12. La compañía recibió anticipos de clientes por \$ 1,000.00 al 31 de diciembre de 2002 que contablemente están acreditados a la cuenta de clientes y son gravables para efectos del ISR en 2002.
13. La compañía efectuó un gasto al 31 de diciembre de 2002 que fiscalmente será deducible posteriormente para efectos del ISR

El presente ejercicio muestra el siguiente contenido por medio de anexos:

	ANEXO 6	Anexos
Balance general al 31 de diciembre de 2002, y registro del efecto acumulado de ISR diferido a esa fecha.		1
Balance general al 31 de diciembre de 2003 y registro del efecto acumulado de ISR diferido a esa fecha		2
Determinación del ajuste de ISR y PTU diferidos del año 2003		3
Estado de resultados por el año terminado al 31 de diciembre de 2003, antes y después del ajuste del ISR diferido.		4
Determinación del resultado fiscal del año 2003		5
Datos generales para ilustrar los cálculos		6
Balances generales al 31 de diciembre de 1999 a 2003		7
Estados de resultados por los años terminados el 31 de diciembre de 2000 a 2003		8
Determinación de la utilidad fiscal de 2000 a 2003		9
Integración del RETANM de 2000 a 2003		10
Determinación de la utilidad base para PTU de 2000 a 2003		10
Determinación del ISR diferido al 31 de diciembre de 2000		11
Determinación del ISR diferido al 31 de diciembre de 2001		12
Determinación del ISR diferido al 31 de diciembre de 2002		13
Determinación del ISR diferido al 31 de diciembre de 2003		14
Determinación del valor fiscal de la inversión en asociada, el edificio, el terreno y el mobiliario y equipo		15
Efecto acumulado del ISR diferido por los años 2000 a 2003		16
Afectación contable teórica del ISR diferido de 2000 a 2003		17
Determinación del exceso o insuficiencia en la actualización fiscal		18
Determinación del efecto acumulado al 31 de diciembre de 2003, del cambio de tasa del ISR del 34% al 35%.(SUPUESTO)		19

COMPANÍA X, S.A. DE C.V.
BALANCE GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 2002

ANEXO 1

ACTIVO	Contable	Ajuste ISR diferido	Saldo ajustado
Circulante:			
Efectivo	29,115		29,115
Reserva cuentas por cobrar	43,150		43,150
Reserva cuentas de cobro dudoso	-2,000		-2,000
	<u>41,150</u>		<u>41,150</u>
Inventarios	3,000		3,000
Total activo circulante	<u>73,265</u>		<u>73,265</u>
Impuesto al activo	-		-
Inversión en acciones asociada	12,050		12,050
			-
Activo fijo:			
Terreno	63,480		63,480
Edificio	75,992		75,992
Depreciación acumulada de edificio	-5,699		-5,699
Mobiliario y Equipo	6,608		6,608
Depreciación acumulada de mobiliario y equipo	-1,322		-1,322
Suma	<u>139,059</u>		<u>139,059</u>
Total activo	<u>224,374</u>		<u>224,374</u>
	-----		-----
PASIVO Y CAPITAL CONTABLE			
Préstamos bancarios	10,000		10,000
Proveedores	18,353		18,353
Otras cuentas por pagar	7,250		7,250
ISR por pagar	610		610
PTU por pagar	690		690
Total pasivo circulante	<u>36,903</u>		<u>36,903</u>
ISR diferido (anexo 16)	-	4,966	4,966
Total pasivo	<u>36,903</u>		<u>41,869</u>
Capital contable:			
Capital social	170,016		170,016
Utilidad del ejercicio	1,748		1,748
utilidades acumuladas	7,736		7,736
Exceso o Insuf. al Cap. Cont.	7,971		7,971
Efecto acumulado ISR diferido	-	-4,966	-4,966
Suma	<u>187,471</u>		<u>182,505</u>
Total pasivo y capital	<u>224,374</u>		<u>224,374</u>

COMPAÑÍA X, S.A. DE C.V.
BALANCE GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003

ANEXO 2

ACTIVO	Contable	Ajuste ISR diferido	Saldo ajustado
Circulante:			
Efectivo	18,754		18,754
			-
Reserva cuentas por cobrar	36,150		36,150
Reserva cuentas de cobro dudoso	-2,500		-2,500
	<u>33,650</u>		<u>33,650</u>
Inventarios	3,000		3,000
Total activo circulante	<u>55,404</u>		<u>55,404</u>
Impuesto al activo	3,008	-3,008	-
Inversión en acciones asociada	12,000		12,000
			-
Activo fijo:			
Terreno	68,558		68,558
Edificio	82,071		82,071
Depreciación acumulada de edificio	-8,206		-8,206
Mobiliario y Equipo	7,137		7,137
Depreciación acumulada de mobiliario y equipo	-2,142		-2,142
Suma	<u>147,418</u>		<u>147,418</u>
PTU diferida		-150	150
Total activo	<u>217,830</u>		<u>214,972</u>
PASIVO Y CAPITAL CONTABLE			
Préstamos bancarios	-		-
Proveedores	9,850		9,850
Otras cuentas por pagar	6,500		6,500
ISR por pagar	-		-
PTU por pagar	320	150	470
Total pasivo circulante	<u>16,670</u>		<u>16,820</u>
		3,008	
ISR diferido (anexo 3)	4,966	-146	1,812
Total pasivo	<u>21,636</u>		<u>18,632</u>
Capital contable:			
Capital social	183,617		183,617
Utilidad del ejercicio	-143	-317	-174
utilidades acumuladas	10,243		10,243
Exceso o Insuf. Al Cap. Cont.	7,554		7,554
Efecto acumulado ISR diferido	-5,363	463	-4,900
Suma	<u>196,194</u>		<u>196,340</u>

Total pasivo y capital 217,830

214,972

COMPañÍA X, S.A. DE C.V.
DETERMINACION DEL ISR Y PTU DIFERIDOS
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003

ANEXO 3

DETERMINACION DEL ISR DIFERIDO

Efecto acumulado ISR al 31-12-02	4,966
Efecto del año 2003	<u>-146</u>
Efecto acumulado de ISR al 31-12-03 (anexo 6)	4,820
reclasificación del IMPAC	<u>3,008</u>
	1,812

AJUSTE DEL ISR DIFERIDO DE 2003

ISR diferido (pasivo)	146
Resultado por posición monetaria	397
ISR diferido (resultados)	80
Efecto acumulado ISR diferido (capital contable)	463

DETERMINACION DEL EFECTO DEL AÑO

Utilidad antes de ISR	463
Menos participación en la utilidad asociada	-300
Menos REPOMO del ISR diferido (4,966 x 8 %)	<u>-397</u>
Pérdida base para el cálculo del ISR diferido	-234
	34% (SUPUESTO)
ISR diferido(resultados) del año 2003	<u>-80</u>

DETERMINACION DE LA PTU DIFERIDA

Partidas identificadas en cuanto a su reversión	
Anticipo de clientes	1,000
Gasto por deducir	<u>500</u>
10 % =	1,500
	<u>150</u>

AJUSTE A LA PTU DIFERIDA DEL AÑO

PTU diferida (activo)	150
PTU diferida (resultados)	150

COMPAÑÍA X, S.A. DE C.V.
 ESTADO DE RESULTADOS POR EL EJERCICIO DE 2003
 AJUSTADO CON EL ISR DIFERIDO

ANEXO 4

	Libros	Ajuste ISR diferido	Saldo ajustado
Ventas Netas	20,000		20,000
Costo de Ventas	<u>10,000</u>		<u>10,000</u>
Utilidad Bruta	10,000		10,000
Gastos de operación:			
Gastos de administración	2,500		2,500
Gastos de venta	2,300		2,300
Depreciación	<u>2,766</u>		<u>2,766</u>
	<u>7,566</u>		<u>7,566</u>
Utilidad de operación	2,434		2,434
Costo integral de financiamiento:			
Intereses ganados, neto	-		-
Pérdida por posición monetaria	<u>2,271</u>	397	<u>2,668</u>
	2,271		2,668
Participación de la utilidad asociada	<u>300</u>		<u>300</u>
Utilidad antes de ISR y PTU	463	397	<u>66</u>
Provisiones:			
ISR del año	-		-
ISR diferido	-	-80	-80
PTU del año	320	150	470
PTU diferida	<u></u>	<u>-150</u>	<u>-150</u>
	<u>320</u>		<u>240</u>
Utilidad (pérdida) neta	<u><u>143</u></u>	<u>-317</u>	<u><u>-174</u></u>

COMPAÑIA X, S.A. DE C.V.
 DETERMINACION DE LA BASE DE ISR (PERDIDA FISCAL)

ANEXO 5

Utilidad antes de ISR y PTU	463
Participación en asociada	-300
REPOMO de ISR diferido	-397
	<u>-234</u>
Partidas temporales:	
Anticipos de clientes	1,000
Provisión cuentas malas	500
Costo de Ventas	10,000
Compras	-10,000
Depreciación contable	2,766
depreciación fiscal	-4,521
Gastos por deducir	500
REPOMO	2,668
Componente inflacionario	-3,140
	<u>-227</u>
Utilidad base ISR (pérdida fiscal)	<u><u>-461</u></u>

Nota: El ANEXO 6, se encuentra al inicio del ejemplo describiendo el concepto de cada uno de los anexos y su número como un índice de fácil búsqueda.

COMPAÑIA X, S.A. DE C.V.

ANEXO 7

BALANCES GENERALES AL:
PODER ADQUISITIVO EN PESOS DE CADA AÑO

ACTIVO	12-31-99 (1) (SUPUESTO S)	31/12/00 10%	31/12/01 15%	31/12/02 12%	Diferido	30/12/02 8%	31/12/03 Inflación
Circulante:							
Efectivo	20,000	17,000	16,975	29,115		29,115	18,754
Cuentas por cobrar		15,350	28,650	43,150		43,150	36,150
Rva. Ctas. Cobro dudoso		-500	-1,000	-2,000		-2,000	-2,500
Suman		14,850	27,650	41,150	-	41,150	33,650
Inventarios (A)		2,000	3,000	3,000		3,000	3,000
Total activo circulante	20,000	33,850	47,625	73,265	-	73,265	55,404
Impuesto al activo							
Inversión en acciones							3,008
Asociada (B)	10,000	11,200	11,800	12,050		12,050	12,000
Activo fijo:							
Terreno	40,000	46,000	55,200	63,480		63,480	68,558
Edificio	50,000	57,500	67,850	75,992		75,992	82,071
Dep. Acum. De edificio (C)		-1,437	-3,392	-5,699		-5,699	-8,206
Mob. y equipo (D)		5,000	5,900	6,608		6,608	7,137
Dep. acum. Mob. y Eq. (E)			-590	-1,322		-1,322	-2,142
Suman	90,000	107,063	124,968	139,059	-	139,059	147,418
Total activo	120,000	152,113	184,393	224,374	-	224,374	217,830

(1) fecha de constitución

(A) Se actualizan a Costo de Reposición y UEPS.

(B) Inversión en asociada del 30 %de participación en capital social.(Act. Avalúo) *(5° documento de adecuaciones al B-10 Modificado)

(C) (Actualización por 1997 por método de Cambios en el Nivel General de Precios no generándose Exceso o Insuf. al Cap. Contable

(D) Adquirido en dic.1999, inicio Dep. en 2000, Contable y Fiscalmente.

(E) Tasas de depreciación: Edificio – contable 2.5 % Fiscal 5 %.

	12-31-99 (1)	31/12/00	31/12/01	31/12/02	Diferido	30/12/02	31/12/03
Pasivo							
Préstamos bancarios				10,000		10,000	
Proveedores		5,000	11,100	18,353		18,353	9,850
Otras cuentas por pagar		7,350	6,800	7,250		7,250	6,500
ISR por pagar		425	424	610		610	
PTU por pagar		250	540	690		690	320
Total pasivo circulante		13,025	18,864	36,903	-	36,903	16,670
ISR diferido (F)					4,966	4,966	4,966
Total pasivo circulante		13,025	18,864	36,903	4,966	41,869	21,636
Capital contable:							
Capital social	120,000	132,000	151,800	170,016		170,016	183,617
Utilidad del ejercicio (G)		3,288	3,126	1,748		1,748	143
utilidades acumuladas			3,781	7,736		7,736	10,243
Exceso o Insuf. al Cap. Cont.		3,800	6,822	7,971		7,971	7,554
efecto acum. ISR diferido					-4,966	-4,966	-5,363
Suma el capital	120,000	139,088	165,529	187,471	-4,966	182,505	196,194
Total pasivo y capital	120,000	152,113	184,393	224,374	-	224,374	217,830
Índice de inflación anual	(SUPUESTOS)	10.00%	15.00%	12.00%			8.00%

(1) fecha de constitución

(F) No reconoció el efecto acumulado de ISR Diferido de 1999 y 2000.

(G) Los Dividendos de la asociada se recibieron en el último mes de 00, 01 y 03.

ESTADOS DE RESULTADOS POR LOS AÑOS TERMINADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE:
EN PESOS DE PODER ADQUISITIVO DE CADA AÑO

Concepto	31/12/00	31/12/01	31/12/02	31/12/03
Ventas netas	19,000	26,000	30,000	20,000
Costo de Ventas	8,000	13,000	15,000	10,000
Utilidad Bruta	11,000	13,000	15,000	10,000
Gastos de operación:				
Gastos de administración	2,000	2,000	2,500	2,500
Gastos de Venta	2,500	3,000	4,500	2,300
Depreciación	1,437	2,286	2,561	2,766
	5,937	7,286	9,561	7,566
Utilidad de operación	5,063	5,714	5,439	2,434
Costo integral de financiamiento				
Intereses ganados, neto			-100	
Pérdida por posición monetaria	2,000	2,824	3,091	2,271
	2,000	2,824	2,991	2,271
Participación en la utilidad de asociada	900	1,200	600	300
Utilidad antes de ISR y PTU	3,963	4,090	3,048	463
Provisiones:				
ISR del año	425	424	610	
ISR diferido				
PTU del año	250	540	690	320
	675	964	1,300	320
Utilidad neta	3,288	3,126	1,748	143

COMPAÑÍA X, S.A. DE C.V.
DETERMINACIÓN UTILIDAD FISCAL

ANEXO 9

Concepto	31/12/00	31/12/01	31/12/02	31/12/03
Utilidad antes de ISR y PTU	3,963	4,090	3,048	463
Participación en asociada	-900	-1,200	-600	-300
REPOMO ISR diferido				-397
	<u>3,063</u>	<u>2,890</u>	<u>2,448</u>	<u>-234</u>
Partidas temporales:				
Anticipo de clientes (I)				1,000
Provisión cuentas malas	500	500	1,000	500
Costo de Ventas	8,000	13,000	15,000	10,000
Compras	-10,000	-14,000	-15,000	-10,000
Depreciación contable	1,437	2,286	2,561	2,766
depreciación fiscal	-2,750	-3,737	-4,186	-4,521
Gastos deducibles				
Posteriormente (J)				500
REPOMO	2,000	2,824	3,091	2,668
Componente inflacionario	-1,000	-2,515	-3,119	-3,140
	<u>-1,813</u>	<u>-1,642</u>	<u>-653</u>	<u>-227</u>
Utilidad base ISR	<u>1,250</u>	<u>1,248</u>	<u>1,795</u>	<u>-461</u>
ISR (34%)	425	424	610	
PTU	250	540	690	320
	<u>675</u>	<u>964</u>	<u>1,300</u>	<u>320</u>
Utilidad del ejercicio	575	284	495	
Participación en asociada	900	1,200	600	300
PTU permanente				-320
	<u>1,475</u>	<u>1,484</u>	<u>1,095</u>	<u>-20</u>
Mas actualización de años anteriores		1,696	3,562	5,029
	<u>1,475</u>	<u>3,180</u>	<u>4,657</u>	<u>5,009</u>
Índice inflación anual (PARA EFECTOS PRÁCTICOS)	10%	15%	12%	8%

(I) No. 12 de datos generales gravables para ISR en 03

(J) No. 13 de datos generales, deducible fiscalmente posteriormente para efectos del ISR.

DETERMINACION UTILIDAD BASE PARA PTU CAUSADA

	31/12/00	31/12/01	31/12/02	31/12/03
Base para PTU:				
Utilidad base ISR	1,250	1,248	1,795	-461
Depreciación fiscal	2,750	3,737	4,186	4,521
Depreciación histórica	-2,500	-3,000	-3,000	-3,000
Dividendos recibidos	-	900	800	500
Componente Inflacionario	1,000	2,515	3,119	3,140
Utilidad base para PTU	2,500	5,400	6,900	4,700

IMPUESTO AL ACTIVO CAUSADO

31/12/00	31/12/01	31/12/02	31/12/03
EXCENTO	EXCENTO	EXCENTO	3,008

DETERMINACION RETANM DEL AÑO

	31/12/00	31/12/01	31/12/02	31/12/03
RETANM:				
Terreno	2,000	2,300	1,656	-
Edificio	2,500	1,682	-	-
Mobiliario y Equipo		150		
Inventarios		-300	-360	-240
Inversión en asociada	-700	-1,380	-966	-814
Por exceso o insuficiencia al capital contable del año	3,800	2,452	330	-1,054
Por exceso o insuf. al capital contable acumulado año anterior	0	3,800	6,822	7,971
Factor de actualización	1.10051	1.05534	1.05847	1.04429
	0			
Por exceso o insuficiencia al capital contable acumulado	3,800	4.1010.28	7,220.87	8,324.05

DETERMINACION DEL REPOMO

	31/12/00	31/12/01	31/12/02	31/12/03
Activos monetarios	20,000	31,850	44,625	70,265
Pasivos monetarios	-	13,025	18,864	41,869 (1)
Base	20,000	18,825	25,761	28,396
Inflación del periodo	8.95%	4.40%	5.70%	3.98%
Resultado por >>> posición monetaria	1,790	828	1,468	1,130

(1) Incluye \$4,966 de impuestos diferidos

SEGÚN DESCRIPCIÓN DE DATOS GENERALES CON EL No. 11

COMPAÑIA X, S.A. DE C.V.
DETERMINACION ISR DIFERIDO AL 12-31-2000

ANEXO 11

	<u>Contable</u>	<u>Fiscal</u>	<u>Diferencia</u>
Activo			
Circulante:			
Efectivo	17,000	17,000	
Cuentas por Cobrar	15,350	15,350	
Cuentas de cobro dudoso	-500		
	<u>14,850</u>	<u>15,350</u>	
Inventarios	2,000		
Total activo circulante	<u>33,850</u>	<u>32,350</u>	
Impuesto al activo			
Inversión en acciones asociada	11,200	11,900	(anexo 15)
Activo fijo:			
Terreno	46,000	44,000	(anexo 15)
Edificio	57,500	55,000	(anexo 15)
Depreciación acum. Edificio	-1,437	-2,750	(anexo 15)
Mobiliario y Equipo	5,000	5,000	(anexo 15)
Dep. acum. Mob. Y equipo	-	-	
	<u>107,063</u>	<u>101,250</u>	
	<u>152,113</u>	<u>145,500</u>	<u>6,613</u>
Pasivo y Capital Contable:			
Préstamos bancarios	-	-	
Proveedores	5,000	5,000	
Otras cuentas por pagar	7,350	7,350	
ISR por pagar	425	425	
PTU por pagar	250	250	
Total pasivo circulante	<u>13,025</u>	<u>13,025</u>	
ISR diferido	-	-	
Total pasivo	<u>13,025</u>	<u>13,025</u>	
Capital Contable:			
Capital social	132,000	132,000	
Utilidad del ejercicio	3,288	1,475	(anexo 9)
Utilidades acumuladas	-	-	
Exceso o Insuf. al Cap. Cont.	3,800	-	
Efecto de actualización	-	-1,000	(anexo 18)
Efecto acumulado ISR diferido	-	-	
	<u>139,088</u>	<u>132,475</u>	
Total pasivo y capital	<u>152,113</u>	<u>145,500</u>	<u>6,613</u>

COMPAÑIA X, S.A. DE C.V.
DETERMINACION ISR DIFERIDO AL 12-31-2001

ANEXO 12

	<u>Contable</u>	<u>Fiscal</u>	<u>Diferencia</u>
Activo			
Circulante:			
Efectivo	16,975	16,975	
Cuentas por Cobrar	28,650	28,650	
Cuentas de cobro dudoso	-1,000		
	<u>27,650</u>	<u>28,650</u>	
Inventarios	3,000		
Total activo circulante	<u>47,625</u>	<u>45,625</u>	
Impuesto al activo			
Inversión en acciones asociada	11,800	13,985	(anexo 15)
Activo fijo:			
Terreno	55,200	50,600	(anexo 15)
Edificio	67,850	63,250	(anexo 15)
Depreciación acum. Edificio	-3,392	-6,324	(anexo 15)
Mobiliario y Equipo	5,900	5,750	(anexo 15)
Dep. acum. Mob. Y equipo	-590	-575	(anexo 15)
	<u>124,968</u>	<u>112,701</u>	
	<u>184,393</u>	<u>172,311</u>	<u>12,082</u>
Pasivo y Capital Contable:			
Préstamos bancarios	-	-	
Proveedores	11,100	11,100	
Otras cuentas por pagar	6,800	6,800	
ISR por pagar	424	424	
PTU por pagar	540	540	
Total pasivo circulante	<u>18,864</u>	<u>18,864</u>	
ISR diferido	-	-	
Total pasivo	<u>18,864</u>	<u>18,864</u>	
Capital Contable:			
Capital social	151,800	151,800	
Utilidad del ejercicio	3,126	1,484	(anexo 9)
Utilidades acumuladas	3,781	1,696	
Exceso o Insuf. al Cap. Cont.	6,822	-	
Efecto de actualización	-	-1,533	(anexo 18)
Efecto acumulado ISR diferido	-	-	
	<u>165,529</u>	<u>153,447</u>	
Total pasivo y capital	<u>184,393</u>	<u>172,311</u>	<u>12,082</u>

COMPAÑIA X, S.A. DE C.V.
DETERMINACION ISR DIFERIDO AL 12-31-2002

ANEXO 13

	<u>Contable</u>	<u>Fiscal</u>	<u>Diferencia</u>
Activo			
Circulante:			
Efectivo	29,115	29,115	
Cuentas por Cobrar	43,150	43,150	
Cuentas de cobro dudoso	-2,000		
	<u>41,150</u>	<u>43,150</u>	
Inventarios	3,000		
Total activo circulante	<u>73,265</u>	<u>72,265</u>	
Impuesto al activo			
Inversión en acciones asociada	12,050	15,463	(anexo 15)
Activo fijo:			
Terreno	63,480	56,672	(anexo 15)
Edificio	75,992	70,840	(anexo 15)
Depreciación acum. Edificio	-5,699	-10,625	(anexo 15)
Mobiliario y Equipo	6,608	6,440	(anexo 15)
Dep. acum. Mob. Y equipo	-1,322	-1,288	(anexo 15)
	<u>139,059</u>	<u>122,039</u>	
	<u>224,374</u>	<u>209,767</u>	14,607
Pasivo y Capital Contable:			
Préstamos bancarios	10,000	10,000	
Proveedores	18,353	18,353	
Otras cuentas por pagar	7,250	7,250	
ISR por pagar	610	610	
PTU por pagar	690	690	
Total pasivo circulante	<u>36,903</u>	<u>36,903</u>	
ISR diferido	-	-	
Total pasivo	<u>36,903</u>	<u>36,903</u>	
Capital Contable:			
Capital social	170,016	170,016	
Utilidad del ejercicio	1,748	1,095	(anexo 9)
Utilidades acumuladas	7,736	3,562	
Exceso o Insuf. al Cap. Cont.	7,971	-	
Efecto de actualización	-	-1,809	(anexo 18)
Efecto acumulado ISR diferido	-	-	
	<u>187,471</u>	<u>172,864</u>	
Total pasivo y capital	<u>224,374</u>	<u>209,767</u>	14,607

COMPANIA X, S.A. DE C.V.
DETERMINACION ISR DIFERIDO AL 12-31-2003

ANEXO 14

	<u>Contable</u>	<u>Fiscal</u>	<u>Diferencia</u>
Activo			
Circulante:			
Efectivo	18,754	18,754	
Cuentas por Cobrar	36,150	37,150	
Cuentas de cobro dudoso	-2,500		
	<u>33,650</u>	<u>37,150</u>	
Inventarios	3,000		
Total activo circulante	<u>55,404</u>	<u>55,904</u>	
Impuesto al activo	3,008	3,008	
Inversión en acciones asociada	12,000	16,500	(anexo 15)
Activo fijo:			
Terreno	68,558	61,206	(anexo 15)
Edificio	82,071	76,507	(anexo 15)
Depreciación acum. Edificio	-8,206	-15,300	(anexo 15)
Mobiliario y Equipo	7,137	6,955	(anexo 15)
Dep. acum. Mob. Y equipo	-2,142	-2,087	(anexo 15)
Gastos diferidos		500	
	<u>147,418</u>	<u>127,781</u>	
	<u>217,830</u>	<u>203,193</u>	<u>14,637</u>
Pasivo y Capital Contable:			
Préstamos bancarios	-	-	
Proveedores	9,850	9,850	
Otras cuentas por pagar	6,500	6,500	
ISR por pagar	-	-	
PTU por pagar	320	320	
Total pasivo circulante	<u>16,670</u>	<u>16,670</u>	
ISR diferido	4,966	4,966	
Total pasivo	<u>21,636</u>	<u>21,636</u>	
Capital Contable:			
Capital social	183,617	183,617	
Utilidad del ejercicio	143	-461	(anexo 9)
Utilidades acumuladas	10,243	5,009	
Exceso o Insuf. al Cap. Cont.	7,554	-	
Efecto de actualización	-	-1,642	(anexo 18)
Efecto acumulado ISR diferido	-5,363	-4,966	
	<u>196,194</u>	<u>181,557</u>	
Total pasivo y capital	<u>217,830</u>	<u>203,193</u>	<u>14,637</u>

DETERMINACION FISCAL DE LA INVERSION EN ASOCIADA Y EL ACTIVO FIJO

	31/12/2000	31/12/2001	31/12/2002	31/12/2003
<u>inversión en asociada</u>				
Valor fiscal al inicio del año	10,000	11,900	13,985	15,463
Factor de actualización	1.1000	1.1500	1.1200	1.0800
Valor actualizado	11,000	13,685	15,663	16,700
Mas-Participación en la utilidad de la asociada	900	1,200	600	300
menos-Dividendos recibidos	-	900	800	500
	11,900	13,985	15,463	16,500
<u>Edificio</u>				
<u>Costo</u>				
Valor fiscal al inicio del año	50,000	55,000	63,250	70,840
Factor de actualización	1.1000	1.1500	1.1200	1.0800
Valor fiscal al fin del año	55,000	63,250	70,840	76,507
<u>Depreciación acumulada</u>				
Depreciación acumulada fiscal al inicio	-	2,750	6,324	10,625
Factor de actualización	1.1000	1.1500	1.1200	1.0800
	-	3,162	7,083	11,475
Depreciación del año (5%)	2,750	3,162	3,542	3,825
Depreciación acumulada fiscal al cierre	2,750	6,324	10,625	15,300
<u>Terreno</u>				
<u>Costo</u>				
Valor fiscal al inicio del año	40,000	44,000	50,600	56,672
Factor de actualización	1.1000	1.1500	1.1200	1.0800
Valor fiscal al fin del año	44,000	50,600	56,672	61,206
<u>Mobiliario y equipo</u>				
<u>Costo (1)</u>				
Valor fiscal al inicio del año	-	5,000	5,750	6,440
Factor de actualización	1.1000	1.1500	1.1200	1.0800
Valor fiscal al fin del año	5,000	5,750	6,440	6,955
(1) adquirido en dic. 2000				
<u>Depreciación acumulada</u>				
Depreciación acumulada fiscal al inicio	-	-	575	1,288
Factor de actualización	1.1000	1.1500	1.1200	1.0800
	-	-	644	1,391
Depreciación del año (10%)		575	644	696

Depreciación acumulada fiscal al cierre	575	1,288	2,087
--	-----	-------	-------

COMPAÑÍA X, S.A. DE C.V. ANEXO 16
EFFECTO ACUMULADO DEL ISR POR AÑOS
BASE DE ISR DIFERIDO

	31/12/00	31/12/01	31/12/02	31/12/03
Efecto acumulado al inicio del año	-	6,613	12,082	14,607
Efecto del año	6,613	5,469	2,525	30
Efecto acumulado al fin de año	6,613	12,082	14,607	14,637
Pérdida fiscal	-	-	-	-461
	6,613	12,082	14,607	14,176
	<u>ISR DIFERIDO</u>			
	35%	35%	35%	34%
Efecto acumulado al inicio del año	-	2,248	4,108	4,966
Efecto del año	2,248	1,860	858	-146
Efecto acumulado al fin de año	2,315	4,229	5,112	4,820
	AL 34%			
Efecto acumulado al fin de año	2,248	4,108	4,966	4,820
	67	121	146	-0

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

AFECTACION CONTABLE TEÓRICA DEL ISR DIFERIDO POR AÑOS

(PARA EFECTOS PRACTICOS)

	<u>AÑO 2000</u>		<u>ISR</u>
	<u>Base</u>	<u>Tasa</u>	
Resultados (diferencias temporales del año (anexo 9))	1,813	34%	616
Insuficiencia en la actualización fiscal	1,000	34%	340
Suma	2,813		956
Exceso o Insuf. al Cap. Cont. del año (anexo 10)	3,800	34%	1,292
	<u>6,613</u>		<u>2,248</u>
	<u>AÑO 2001</u>		
Resultados (diferencias temporales del año (anexo 9))	1,642	34%	559
Insuficiencia en la actualización fiscal	383	34%	131
Suma	2,025		689
Resultados acumulados 2,813 x 1.15	3,235	34%	1,100
Exceso o Insuf. al Cap. Cont. del año (anexo 9)	2,452	34%	834
Exceso o Insuf. al Cap. Cont. acumulado 3,800 x 1.15 (anexo 9)	4,370	34%	1,486
	<u>12,082</u>		<u>4,108</u>
	<u>AÑO 2002</u>		
Resultados (diferencias temporales del año (anexo 9))	653	34%	222
Insuficiencia en la actualización fiscal	92	34%	31
Suma	745		253
Resultados acumulados 5,260 x 1.12	5,891	34%	2,003
Exceso o Insuf. al Cap. Cont. del año (anexo 10)	330	34%	112
Exceso o Insuf. al Cap. Cont. acumulado 6,822 x 1.12 (anexo 10)	7,641	34%	2,598
	<u>14,607</u>		<u>4,966</u>
	<u>AÑO 2003</u>		
Resultados (diferencias temporales del año (anexo 9))	624	34%	212
Insuficiencia en la actualización fiscal	-311	34%	-106
Suma	313		106
Resultados acumulados 6,636 x 1.08	7,167	34%	2,437
(-) REPOMO 2003 del ISR diferido (4,966 x 8 (anexo 10))	-397	34%	-135
Exceso o Insuf. al Cap. Cont. del año (anexo 10)	-1,054	34%	-358
Exceso o Insuf. al Cap. Cont. acumulado 7,971 x 1.08 (anexo 10)	8,608	34%	2,926
	<u>14,637</u>		<u>4,976</u>
Pérdida fiscal	-461	34%	-156

14,176

4,820

COMPAÑIA X, S.A. DE C.V.
DETERMINACION DEL EXCESO O INSUFICIENCIA EN LA
ACTUALIZACION FISCAL

ANEXO 18

	31/12/00	31/12/01	31/12/02	31/12/03
Activos monetarios fiscales iniciales	20,000	32,350	45,625	72,265
Pasivos monetarios fiscales iniciales	-	13,025	18,864	36,903 (1)
	<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>
Inflación del periodo (SUPUESTOS)	10%	15%	12%	8%
Componente inflacionario teórico fiscal	2,000	2,899	3,211	2,829
Componente inflacionario real fiscal (anexo 9)	1,000	2,515	3,119	3,140
	<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>
Insuficiencia actualización fiscal del año	-1,000	-384	-92	311
insuficiencia actualización fiscal inicial	-	-1,000	-1,533	-1,809
Factor de actualización	-	1.1500	1.1200	1.0800
	<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>
Insuficiencia actualización fiscal final	-1,000	-1,533	-1,809	-1,642

(1) No incluye pasivo por ISR diferido de \$4,966.00

COMPAÑIA X, S.A. DE C.V.
 DETERMINACION DEL EFECTO ACUMULADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003
 DEL CAMBIO DE TASA DEL ISR DEL 34% AL 35%
 (PÁRRAFO 27 DEL BOLETIN D-4)

ANEXO 19

Diferencias de activo		
Menos pasivo (anexo 14)		14,637
Menos pérdida fiscal		<u>461</u>
		14,176
Tasa ISR a partir de 2004	(SUPUESTO)	<u>35%</u>
ISR diferido a la nueva tasa		4,962
ISR diferido a la tasa en vigor		
Hasta el 31 de diciembre de 2003 (anexo 16)	(AL 34%)	<u>4,820</u>
Efecto acumulado al 31 de diciembre de 2003 del cambio de tasa de ISR		<u><u>142</u></u>

Nota: De acuerdo al párrafo 27 del Boletín D-4, esta diferencia debe cargarse al ISR diferido en resultados y acreditarse al ISR diferido pasivo al 31 de diciembre de 2003.

OPINIONES Y CONCLUSIONES

I. DEL CONTADOR PÚBLICO Y SU PASADO

En mi opinión y conclusión, es un orgullo haber cursado la carrera de Contador Público y saber de su valla desde tiempos en los cuales siempre tuvo un reconocimiento el individuo que llevó los registros de las transacciones de los negocios, así como las regulaciones tributarias de donde gran parte de la formalidad y requerimientos hicieron de este personaje un profesional requerido por la sociedad en los diferentes sectores, en forma independiente, en el sector privado y público.

II. DEL CONTADOR PÚBLICO Y SU PRESENTE

Como conclusión el llegar a ser un Contador Público no es la terminación de los estudios profesionales, sino el interactuar con las diferentes etapas de formación en la práctica, el estar en asociaciones que le auxilien en defender y ser representado con mayor estructura así como el actualizarse de los nuevos sucesos, teniendo en cuenta la mejora continua, relacionarse y penetrar en la toma de decisiones en los diferentes sectores de la sociedad consolidará su valla y defenderá a la profesión para posesionarla en los mejores lugares de la sociedad.

(Socio de Asociaciones Profesionales; De asociaciones Sociales, de Grupos que están relacionados con la Administración Social, buscando una ideología de servicio pero no en forma unilateral sino en una postura para el bienestar individual y de la sociedad con transparencia profesional en su actuar y decidir.

III. IMPORTANCIA DE LA ACTUALIZACION PROFESIONAL DEL CONTADOR PÚBLICO

En mi opinión uno de los actos más trascendentales es el buscar ser Certificado y cubrir con los refrendos en los períodos requeridos ya sea con los puntajes anuales al cursar los seminarios o cursos que al efecto impartan tanto las Instituciones de nivel superior con Postgrados y las Asociaciones Profesionales de Contadores Públicos que están registradas al efecto, para con ello, estar dentro de la toma de decisiones en el ámbito nacional e internacional tanto del sector Público como del Privado, demostrando el colaborar con alta calidad y sea reconocido con los homólogos de los países mas desarrollados.

IV. EL CONTADOR PÚBLICO Y LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

En conclusión, el hacer que suceda en las escuelas docentes o instituciones en donde se imparte la carrera de Licenciado en contaduría la enseñanza de los impactos y el reconocimiento en los estados financieros de la aplicación del Boletín D-4, relacionado al entendimiento, registro e interpretación de los impuestos diferidos, será una herramienta adicional de obtener información financiera veraz y oportuna para la toma de decisiones, resaltando los conceptos en lo referente a las diferencias temporales y permanentes al comparar los activos, pasivos y cuentas de capital financieras contra las cuentas de activo, pasivo y capital para efectos fiscales, desprendiéndose el control de los conceptos de los impuestos diferidos ya sea en las apreciaciones en el impuesto sobre la renta o en el impuesto al activo y/o en la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la empresa.

Siendo mas específico, el impacto de los impuestos diferidos se puede apreciar en una gran dimensión en los saldos de Inventarios, los cuales en su adquisición y al cierre del ejercicio fiscalmente son deducidos para efectos de determinar el resultado fiscal y el pago del impuesto sobre la renta correspondiente y en el ejercicio inmediato siguiente al venderse, contablemente deberá tenerse en cuenta el registrar el impacto del impuesto diferido ocasionado por la realización del inventario.

Es menester según mi opinión personal, que las Instituciones educativas que imparten la Licenciatura en Contaduría, los Colegios de Contadores Públicos por medio de sus asociados,

hagan el esfuerzo en aplicar los lineamientos y adecuaciones e insistir en la interpretación diferida y su impacto financiero de cómo los impuestos diferidos afectan a los negocios.

Así mismo, llevar a cabo por medio de las Comisiones tanto de las Instituciones educativas como las de las asociaciones que orientan y auxilian en el desempeño profesional, el estar a la vanguardia de los cambios y dar a conocer y actualizar en el ejercicio profesional la manera de tratarlos en los estados de información financiera de los negocios, ya que el impacto al aplicarlos, auxilia en la determinación de la liquidez en el corto, mediano y largo plazo en la operación de los negocios.

Además es importante el apreciar las responsabilidades de los negocios en los casos de obtención de prestamos bancarios basados sobre la garantía que se tiene en el saldo del inventario por realizar, estos, originan una diferencia temporal de Impuesto diferido, que al realizarlos el ciclo de la contabilización de esta diferencia temporal concluye, ocasionando el pago de impuestos diferidos y afectando a la liquidez del negocio, y si el acreedor tiene estados financieros sin considerar el impacto de los impuestos diferidos, podrá haber otorgado un préstamo que al momento de la recuperación la empresa se encuentre sin liquidez por haber cubierto el impacto del impuesto sobre la renta por la realización de los inventarios según saldos del ejercicio(s) inmediato(s) anterior(es)

1.Desde la emisión del Boletín D-, por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, (1987 a la fecha), siendo considerado como una norma obligatoria desde el año 2000, ha auxiliado su implementación a obtener información del como y cuando deba considerarse los conceptos de los impuestos diferidos, sin embargo en mi opinión, al profesionista de la Licenciatura en Contaduría le es requerido de mayor penetración en el conocimiento y aplicación de la herramienta que el Boletín D-4 nos presenta en aras de obtener una información veraz y oportuna para la toma adecuada en las decisiones de los negocios, máxime que en nuestro país, en épocas inflacionarias debe considerarse lo publicado por el Boletín D-4, siendo necesario que el profesional dedicado a la contaduría, cuente con profundos conocimientos en la materia para la elaboración del registro, obtención del análisis e interpretación financiera del negocio al aplicar lo indicado a los impuestos diferidos.

2.Desde el punto de vista de la interpretación de la información financiera y fiscal como repercusión en la importancia de aplicar lo indicado por el Boletín D-4, quienes deben estar en pleno conocimiento del impacto de los impuestos diferidos, son los mandos medios y superiores considerando a estos como el Contador General los Directores o Gerentes Generales, así como los Comisarios y los miembros del Consejo de Administración. Ellos deberán participar en el cumplimiento del manejo de la información que en sus efectos implica el manejo de los impuestos diferidos.

En mi opinión deberá aceptarse la responsabilidad que en mi opinión es compartida entre el profesional de la contaduría y a quienes se les proporciona la información financiera para toma de decisiones con los efectos de lo indicado por el Boletín D-4, por los impactos en la aplicación de los impuestos diferidos.

3. Los textos de contabilidad y en específico en lo relacionado al manejo de los impuestos diferidos, en lo relacionado a sus conceptos deberá tenerse pleno conocimiento de lo que son y el porque de la existencia de las diferencias permanentes como de las temporales, ya sean deducibles o gravables; o bien lo que significa como concepto de activo y pasivo por impuesto diferido o cual es el efecto causado en ejercicio.

Con relación al uso del catálogo de cuentas utilizados en el registro de la información financiera, deberá especificarse en el manual de descripción de los conceptos de las cuentas y en específico a las relacionadas con el manejo de los impuestos diferidos, lo que representan y por que razón

deberá afectarse los cargos o créditos de las cuentas de los impuestos diferidos, teniendo como lineamiento general lo indicado por el Boletín D-4.

4. Los seminarios otorgados por las instituciones educativas, así como por las asociaciones de contadores públicos, deberán programar el penetrar la importancia de la aplicación de lo indicado en el Boletín D-4, ya que con ello se creará conciencia de la importancia del reconocimiento como de su aplicación y el impacto en la información financiera de los negocios relacionadas con los impuestos diferidos al comparar los activos y pasivos y cuentas de capital según los principios de contabilidad generalmente aceptados contra los activos y pasivos y cuentas de capital determinados fiscalmente, de donde se obtendrán diferencias temporales o permanentes y conocer y aplicar el efecto causado por los impuestos diferidos ya sea en el impuesto sobre la renta, el impuesto al activo o en la Participación de Los Trabajadores en las Utilidades de la empresa. y así

5. La aplicación en los registros contables y la inclusión de los impuestos diferidos en los estados financieros para efectos fiscales será de mayor aplicación cuando las autoridades fiscales requieran por medio de las leyes tributarias la incorporación en dichos estados los conceptos y papeles de trabajo relacionados con la finalidad de ejercer control respecto de los activos o pasivos que presentan diferencias temporales y sean relevantes en los períodos subsecuentes para la recaudación de los impuestos, que de hecho, en el caso de la elaboración de auditorías para efectos fiscales, el profesional autorizado con registro para presentar dicho dictamen, deberá manifestar si se aplicó en la empresa lo indicado por el Boletín D-4, en caso contrario será causa de informar que no fue aplicado, dando ocasión a emitir salvedades.

En el caso de que se hubiera considerado, será un dictamen sin salvedades, resultando muy positivo para quien contrata los servicios de dictaminación y evitar sea expuesto de ese cumplimiento ante las autoridades fiscales por lineamientos ya establecidos y que por desconocimiento del profesional de contaduría se esté omitiendo en la información financiera de los negocios.

BIBLIOGRAFÍA.

1. "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", 17ª. Edición del IMCP, FEBRERO DE 2000.
2. "Boletín D-4, Impuesto Sobre la Renta Diferido, fundamentos y aplicaciones prácticas del IMCP", segunda reimpresión de 1ra. Edición, junio de 2002
3. Revista fiscal "Prontuario de Actualización Fiscal, No. 289, Tratamiento Contable del ISR y la PTU" Boletín D-4 del 19 de noviembre de 2001.
4. "Historia antigua de la teneduría de libros en México basada en libros de texto", editada por el IMCP, primera edición, mayo de 1999.
5. Larousse, "Diccionario Escolar Plus", primera edición, segunda reimpresión de enero de 1997.
6. Revista de Contaduría Pública del IMCP, abril de 1999, No. 320
7. Revista de Contaduría Pública del IMCP, diciembre 2000, No. 340
8. Revista de Contaduría Pública del IMCP, diciembre 2002, No. 364
9. "Campo de Actuación Profesional del Contador Público en México", del Instituto de Contadores Públicos de Nuevo León, 1971.
10. "Proyección Social del Contador Público", IMCP, segunda re-impresión, 1996
11. "Estatutos y sus Reglamentos, del IMCP", 5ª edición actualizada, marzo de 2002.
12. "Publicaciones en Internet, de la Federación Nacional de la Asociación de Contadores Públicos Mexicanos, A.C, abril de 2004."