



**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTILÁN**

**APLICACIÓN TEORÍA Y PRÁCTICA DEL BOLETÍN D-4
SOBRE EL ISR BAJO EL MÉTODO DE PASIVO EN UNA
SOCIEDAD ANÓNIMA**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADA EN CONTADURÍA

P R E S E N T A :

MARIA LAURA ZAMORA GUZMÁN

ASESOR: C.P. PEDRO ACEVEDO ROMERO



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

AGRADECIMIENTOS:

A DIOS,

*Por estar siempre a mi lado, y darme más de lo que merezco; por todo,
“Gracias”*

A LA MÁXIMA CASA DE ESTUDIOS,

*Por darme la oportunidad de ser parte de esta graciosa Universidad, por
teñir mi espíritu de “azul y oro”, y darme el legado más
importante en mi vida.*

Gracias. Nunca dejes de ser la mejor.

A TI, MAMÁ,

*Por ser la persona más importante en mi vida; porque desde que tengo uso
de razón has sido mi pilar moral en todos los aspectos de mi vida; por apoyarme
en todo lo que hago; por reír, llorar y disfrutar tantas cosas juntas; por la fe
que me tienes. Por todo tu amor, gracias.*

Que Dios te bendiga y nos permita seguir juntas por mucho tiempo.

Te amo.

A TI PAPÁ,

*Por darme la mejor herencia que pudiste darme: el ejemplo de la responsabilidad,
honestad, y disciplina, valores éticos que nunca voy a olvidar y los cuales,
serán la guía para mi desempeño profesional. Mil gracias.*

A MIS PROFESORES,

*Y en especial al C. P. Pedro Acevedo, por darme la oportunidad, el apoyo y
y la confianza, para realizar este proyecto. Mil gracias.*

A MIS AMIGOS,

*Por todos aquellos que de algún modo u otro siempre han estado conmigo y en especial,
Gracias: Dr. Enrique Castillo, Luis A. García, Eric Alanis*

ÍNDICE GENERAL

OBJETIVO.....	1
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	1
HIPÓTESIS.....	2
INTRODUCCIÓN.....	3
Capítulo 1 ANTECEDENTES	
1.1 Nociones generales del derecho Tributario.....	6
1.1.1. Fundamento legal de las contribuciones.....	6
1.1.2. Relación Jurídico Tributaria.....	7
1.1.3. Concepto de los Impuestos.....	14
1.1.4. Estructura de la Ley de ISR.....	21
1.2 Antecedentes sobre el desarrollo de la Contabilidad y la Información Financiera en México.....	22
1.2.1. Inicio de la Contabilidad en México.....	22
1.2.2. Origen y evolución del Boletín "D-4".....	26
Capítulo 2 ASPECTOS GENERALES	
2.1 Contabilidad Fiscal Integral.....	33
2.1.1. Conceptos que integran la estructura básica de la Contabilidad.....	33
2.1.1.1 Concepto de Contabilidad Financiera	33
2.1.1.2 Fines fundamentales de la Contabilidad	34
2.1.1.3 Características de la Información Contable.....	34
2.1.1.4 Obligaciones en materia contable para el fisco.....	37
2.1.2. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados	40
2.1.2.1. Concepto de cada principio.....	42
2.1.2.2. Reglas particulares.....	46
2.1.2.3. Criterio Prudencial de aplicación de las reglas particulares.....	46
2.1.2.4 Boletines y Circulares	47
2.2 Estructura Básica de la Información Financiera	48
2.2.1 Introducción	48
2.2.2 Concepto y características	51
2.2.3 Estados Financieros	54
2.2.3.1 Reglas particulares de presentación	55
2.2.3.2 Revelación de políticas contables	57
2.2.4 Estado de Resultados	58

2.2.4.1	Objetivo de los Estados Financieros	59
2.2.4.2	Elementos que lo integran	59
2.2.4.3	Estructura del Estado de Resultados	60
2.2.5	Balance General	63
2.2.5.1	Formas de presentación	63
2.2.5.2	Reglas de presentación.....	64
2.2.5.3	Activo	65
2.2.5.4	Pasivo	66
2.2.5.5	Capital contable	68
2.3	Características elementales de una Sociedad Anónima	71
2.3.1	Fundamento legal de una sociedad anónima	71
2.4	Naturaleza de los Impuestos Diferidos	77
2.4.1.	Fundamento	77
2.4.2.	Características	80
2.4.3	Objetivo de la cuantificación de los Impuestos Diferidos	81
2.4.4.	Reconocimiento Contable	82
2.4.5.	Características del Boletín D-4 para ISR	86
2.4.6.	Resumen de las Circulares 30, 33, 35, 54 y 56	94
Capítulo 3. TRATAMIENTO CONTABLE DEL		
ISR BAJO EL MÉTODO DE PASIVO		
3.1.	Introducción al Método de Pasivo	112
3.1.1.	Descripción del Método Pasivo	112
3.1.2.	Diferencias temporales	113
3.1.3.	Bases Fiscales de los Activos	115
3.1.4.	Bases Fiscales de los Pasivos	119
3.1.5.	Base Fiscal de las cuentas de Capital	122
3.2.	Fundamentos del Método Pasivo	122
3.2.1.	Impuestos Diferidos como Ctas x cobrar y Cuentas x pagar	123
3.2.2.	Certidumbre en los activos y pasivos por impuestos diferidos	128
3.2.3.	Activos y pasivos circulante y no circulantes	132
3.2.4.	Compensación de activos y pasivos	133
3.3.	Pérdidas Fiscales	134
3.4.	Impuestos Diferidos en un marco Inflacionario	140
Capítulo 4. CASO PRÁCTICO		149
CONCLUSIÓN		167
BIBLIOGRAFÍA		170

OBJETIVO

Aplicar de manera teórica y práctica, de acuerdo al Boletín D-4, la cuantificación de los impuestos diferidos en una sociedad mercantil y poder determinar correctamente la utilidad neta de la empresa, de tal manera que la información financiera sirva de base para la correcta y oportuna toma de decisiones de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Cuantificar los impuestos diferidos es una cuestión de reconocer en la contabilidad derechos u obligaciones de una entidad económica. Tanto los derechos y obligaciones, surgen básicamente de las grandes discrepancias que existen entre las leyes fiscales y la normatividad contable.

Existen diferencias entre los criterios fiscales, y contables, estas diferencias provocan que aun cuando se tiene una misma utilidad en dos ejercicios y una misma tasa de impuestos, se originen distintos resultados.

Lo anterior provoca problemas de:

- Comparabilidad
- Distribución de gastos contra ingresos
- Distorsión de resultados

Por otra parte las empresas no han analizado el fundamento de este boletín y su estrecha relación con la emisión de la información financiera de su negocio al término de su ejercicio; siendo para mi una base para el análisis y evaluación de este tema.

HIPOTESIS

El registro del impuesto sobre la renta diferido, se torna más compleja ya que en nuestro país se aplica una contabilidad inflacionaria. Por lo tanto la incorporación contable en el Estado de Resultados y de Situación Financiera, del Boletín D-4, afecta sensiblemente los índices de rentabilidad de los negocios; es por eso que no debe perderse de vista el principio de la importancia relativa, ya que en la práctica puede existir efectos de impuestos diferidos en una buena parte de las cuentas de balance, sin embargo posiblemente cuantificar los diferidos no sea relevante por lo que en este caso debe analizarse por cada empresa en que partida o partidas es importante cuantificar los impuestos diferidos y en cuales no es relevante.

INTRODUCCIÓN

El desarrollo económico de un país depende en buena parte de la adecuada toma de decisiones para guiar el curso de las entidades que ayudan a impulsarlo. En términos financieros dichas decisiones se realizan principalmente con la información contable, por lo que dicha información debe ser elaborada bajo las más altas normas de calidad cuyas reglas aseguren que se refleje la situación real de las entidades.

La información contenida en los Estados Financieros sirve para fines distintos de la información que se presenta en las declaraciones de impuestos, por lo tanto es normal que cada una de ellas se elabore de manera diferente aplicando reglas que no son iguales. Por esta razón, el resultado que reporten los estados financieros puede ser distinto al que aparece en la declaración de impuestos.

Siendo de esta manera que el registro contable de los impuestos diferidos (ISR) en los Estados Financieros de las entidades se realiza de acuerdo con los PCGA en México, y en los mercados internacionales, surgiendo así lo que hoy conocemos como Boletín D-4; el cual tiene una aplicación de carácter normativo y obligatorio; pero que actualmente no se ha llevado a la práctica y muchas de las disposiciones que han dejado sin efecto a éste, se deben a las grandes incongruencias y deficiencias en la aplicación.

Es por eso que en este documento, voy a abordar de manera amplia y comprensible el estudio y la aplicación de los impuestos diferidos y de las normas que el Boletín D-4 nos presenta para su correcta valuación y presentación de la información financiera, proporcionando al interesado en la materia, herramientas que le permitan formar un juicio y puntos de vista que pueda proyectar en el ejercicio de su profesión, ya que por ser un tema con poca vigencia pero que cada día esta tomando más fuerza, es necesario poner especial atención en ello debido a su complejidad y con el paso del tiempo a su obligatoriedad.

En este trabajo se presenta en cuatro capítulos a desarrollar; en el primero se explica de manera general los antecedentes y las nociones que sirvieron de base para establecer una adecuada normatividad de la contabilidad y la emisión de información financiera así como, el fundamento legal de los tributos en nuestro país. En el segundo capítulo se realiza una descripción teórica acerca de la estructura básica de la contabilidad y las características de los Estados Financieros, mostrando así en que consiste la naturaleza de los impuestos diferidos, cuales son sus elementos, sus métodos y la manera en como se reconoce contablemente.

Ya en el tercer capítulo se explicará el tratamiento contable del Impuesto Sobre la Renta diferido bajo la normatividad que establece el Boletín D-4 relacionándolo con las bases fiscales y la normatividad internacional, todo esto bajo un marco inflacionario; planteando así la parte práctica de mi tema, aplicado a una sociedad mercantil mostrando el procedimiento y los resultados que arrojan las cifras al realizar la aplicación de este boletín.

Por lo antes expuesto, este trabajo pretende principalmente cumplir con los objetivos mencionados anteriormente, y que permita al lector adentrarse de manera sencilla y comprensible a este tema ya que por su reciente creación las dudas que han surgido provocan conflictos en cuanto a su aplicación y por lo tanto es necesario que los futuros profesionales del área contable tengan elementos que les permita aclarar las discrepancias que puedan tener para su futuro desempeño.

CAPÍTULO 1

ANTECEDENTES

CAPITULO 1. ANTECEDENTES

1.1 Nociones generales del Derecho Tributario

1.1.1 Fundamento Legal de las Contribuciones

Frente a esta realidad encontramos que para el ejercicio de sus funciones, el Estado requiere de los medios económicos necesarios para llevarlas a cabo adecuadamente. Esto implica el gran número de recursos de que debe disponer el Estado para poder cubrir sus requerimientos.

El Estado obtiene sus recursos por muy diversos medios, principalmente por la explotación de sus propios bienes y por el manejo de sus empresas, así como por el ejercicio de su poder de imperio con base en el cual establece las contribuciones que los participantes deberán aportar para los gastos públicos.¹

Para determinar qué tipo de ingresos de los que obtiene el Estado debemos considerar con la característica de tributarios, es necesario partir de un criterio, y este, tiene que referirse a la idea que nos sitúe ante la facultad o poder del Estado, como ente supremo de la sociedad, tiene para obtener recursos de los particulares. Con base en lo anterior se puede decir que en virtud de su poder de imperio el Estado cuenta con la facultad de exigir determinados recursos al particular.

Los ingresos tributarios tiene su origen histórico en el poder de imperio del Estado, por ello tenemos que excluir aquellos ingresos que se derivan del acuerdo de voluntades entre el Estado y otros organismos, ya sean públicos o privados, como pueden ser los derivados de la explotación de sus propios recursos, y que constituyen los ingresos patrimoniales; y los recursos crediticios, que en virtud de

¹ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto (2003), Principios de Derecho Tributario, Cuarta Edición. México, Limusa, 219 p.

un contrato específico y por su propia naturaleza, no obstante ser ingresos del Estado se tienen que rembolsar en su oportunidad.

Como toda disposición legal, los tributos deben fundar su existencia en la Constitución, por lo tanto, pueden derivar su base constitucional del artículo 31 fracción IV, en donde establece: “Es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.²

La obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos está reforzada en el artículo 73 fracción VII de la misma Constitución que señala como atribución del Congreso de la Unión discutir y aprobar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto; y se refuerza con lo que establece la fracción IV del artículo 74 de la Constitución en donde se menciona que: “Una de las facultades de la Cámara de Diputados es examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que deben decretarse para cubrirlo.”³

1.1.2. Relación Jurídico Tributaria

La relación tributaria es el vínculo jurídico que se establece entre un sujeto llamado activo (Estado), y otro sujeto llamado pasivo (Contribuyente) por cuya realización el contribuyente se encuentra en la necesidad jurídica de cumplir con ciertas obligaciones formales y además de entregar al Estado (según el caso) cierta cantidad de bienes, generalmente dinero, que debe destinarse a la satisfacción del gasto público, y se extingue al cesar las actividades reguladas por la Ley Tributaria.

² DELGADILLO GUTIERREZ, op. Cit.

³ SANCHEZ MIRANDA, Arnulfo (2001), Aplicación práctica del Código Fiscal, primera edición. México, ISEF, 309 p.

Esto implica que para que se dé una relación tributaria, el contribuyente debe realizar cualquier hecho previsto en las leyes fiscales, alguna actividad gravada por estas leyes, cuando esto sucede surge la relación tributaria que deriva en una serie de obligaciones y derechos para él y para el Estado.⁴

Por otra parte, es importante observar que la obligación tributaria tiene en cuenta la riqueza o su manifestación, misma que sirve de base para aplicar una contribución; así, tenemos tres aspectos que pueden ser objeto de tributo:

- El capital, entendiendo éste como la posesión de la riqueza.
- La renta, como la capacidad para adquirir riqueza.
- El consumo, es decir el gasto como manifestación de la riqueza.

De acuerdo con lo anterior, nuestra Constitución Política en sus artículos 39,40 y 41, reconoce esta fuerza como voluntad del pueblo en quien reside el poder superior del Estado, es decir, la soberanía, por cuya manifestación se estructuró el Estado mexicano, con una organización determinada para el ejercicio de su poder a través de sus funciones, Legislativa, Ejecutiva y Judicial. Con lo anterior se puede concluir que el poder del Estado, fue plasmado en nuestra Constitución, de donde emana la potestad tributaria, que es ejercida por los órganos a quienes se les atribuye. De esta manera, la potestad tributaria se manifiesta en el campo legislativo con la creación de las normas que establecen las situaciones generales que al concretarse en la actividad o a la situación de los particulares, quedarán sometidos a la competencia tributaria del Ejecutivo, el cuál la ejercerá conforme a las normas que regulan su ejercicio.⁵

⁴ SÁNCHEZ MIRANDA. Op. Cit.

⁵ DELGADILLO GUTIÉRREZ. Op. Cit.

Dentro de esta relación tributaria, se requieren de ciertos elementos para que se dé como tal las cuales son:

Sujetos.- son aquellos que participan directamente en la relación tributaria, de las obligaciones y de los derechos previstas en las leyes fiscales que de ésta nacen. Estos sujetos son los siguientes:

Sujeto pasivo. Es el contribuyente, que esta obligado a contribuir con el gasto público. Algunos sujetos pasivos se pueden ubicar de acuerdo a los siguientes ordenamientos:

Artículo 1 del C.F.F. Las personas Físicas y Morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

Sujeto activo. Es el Estado que en materia fiscal está representado por ciertos organismos como son: la secretaria de Hacienda y Crédito Público, el Seguro Social, Las Secretarías de Finanzas Estatales, el Infonavit, etc.

Sujetos responsables solidarios. Son aquellos que tienen cierta relación con el Contribuyente sobre los cuales la autoridad, en el artículo 26 del CFF, y establece determinados supuestos para ser responsables solidarios; esto es que, soportan la obligación de pago no a título del deber constitucional de contribuir, sino a título de garantía, en su más amplia acepción, del pago de la deuda tributaria.

Son responsables solidarios con el contribuyente, entre otros.

- Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recabar contribuciones a cargo de terceros.

⁷ SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo (2001), Aplicación práctica del Código fiscal, primera edición. México, ISEF, 309 p.

- Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales a cuenta del contribuyente.
- Los liquidadores y síndicos.
- Los adquirientes de negociaciones.
- Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.
- Los representantes de personas no residentes en el país.
- Quienes ejerzan la patria potestad o tutela.
- Los legatarios y donatarios.
- Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.
- Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósitos, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes.

Objeto y Hecho Imponible.- objeto es la realidad sujeta a imposición, es decir, lo que se grava, el hecho es aquella que hipotéticamente está previsto en la norma, que al realizarse genera la obligación tributaria. El artículo 6 del CFF señala que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.

Las obligaciones fiscales-tributarias son de dos tipos:

- Las obligaciones que implican para el sujeto pasivo contribuciones a pagar, pero no en todos los casos, en ocasiones por las características de cada contribución en específico, posiblemente esta se realice por objeto y hecho imponible y no exista contribución a pagar.
- Las formales, que no implican pago de contribuciones, pero hay que cumplirlas, como la prestación de declaraciones, expedir comprobantes, etc.

La base.- es la cantidad a la cual se le aplica la cuota, tarifa o tabla, para determinar la contribución a pagar. Esta base se determina de acuerdo a lo que la ley fiscal especifica.

Tasa, Tarifa o Tabla.- estos conceptos se aplican a la base para determinar la contribución a pagar a cargo del sujeto pasivo.

- Tasa. Es el porcentaje establecido en cada ley fiscal específica, que se aplica a la base, con el objeto de que el Estado reciba cierta cantidad de dinero por cada unidad tributaria.
- Tarifa. Por lo general son el conjunto de columnas integradas por un límite inferior, superior, cuota fija y porcentaje, que a través de una serie de operaciones aritméticas (sobre la base), determinan el impuesto a cargo del sujeto pasivo.
- Tabla. Esta representada por dos columnas, un límite superior y otro inferior, o en su caso, una columna, en donde se ubica la base o el resultado de un procedimiento derivado de la base, para determinar el impuesto, sin hacer ninguna operación aritmética.

Periodo de Imposición o Temporalidad. El artículo 6 del CFF indica que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Ahora bien el periodo de imposición se refiere a los lapsos en que dichas citaciones se realizan para que se conjuguen los elementos de la relación tributaria.

El Domicilio.- otro de los elementos de la personalidad con relevancia en materia tributaria es el domicilio, ya que de él depende la sujeción de la persona para la aplicación de la ley y para el cumplimiento de las obligaciones.

De acuerdo con el Derecho común el domicilio es el lugar donde reside la persona con el propósito de establecerse.

En particular, la residencia de las personas físicas o morales es de vital importancia, pues de ella depende el régimen fiscal al que se ven sometidos sus ingresos en materia de impuestos; de ella depende si se tributa por la totalidad de ellos en un lugar o sólo por determinados ingresos obtenidos en un establecimiento.

La legislación fiscal contempla la regulación del domicilio en el CFF, el cual, en su artículo 10 establece la diferencia entre el de las personas físicas y el de las morales, pero siempre haciendo referencia al lugar en el que realizan los hechos de contenido económico, que son materia de los gravámenes; así que este artículo considera como domicilio fiscal:

1. Tratándose de personas físicas:

- Cuando realizan actividades empresarial, el local donde se encuentre el principal asiento de sus negocios.
- Cuando no realicen actividad empresarial y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.
- En los demás casos, el lugar donde tenga el asiento principal de sus actividades.

2. En el caso de personas morales:

- Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.
- Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de contar con varios, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designe.

Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que, conforme a este artículo, se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, en aquellos casos en que éstos hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto.

Este mismo artículo señala el concepto de residente en el país, para lo cual es preciso mencionar el artículo 9 del CFF, que considera residentes en el territorio nacional:

A las siguientes personas Físicas

- Las que hayas establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales, consecutivos o no, y acrediten haber adquirido la residencia, para efector fiscales, en ese otro país.
- Las de Nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus actividades permanezcan en el extranjero por un plazo mayor señalado en el inciso a) de esta fracción.

A las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas. Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional. Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes.

En si, el domicilio fiscal es de gran importancia, tanto para la autoridad como para los contribuyentes, porque:

- Es el lugar a donde la autoridad fiscal nos va a enviar correspondencia para determinados asuntos de su competencia (requerimientos, Notificaciones, etc.)
- Es donde aplicará sus facultades de comprobación o revisión de las obligaciones fiscales de los contribuyentes (visitas domiciliarias).

- El contribuyente debe manifestarla para cualquier promoción ante las autoridades fiscales, para recibir contestación.
- Se manifiesta en los comprobantes que emiten los contribuyentes.
- Se debe manifestar en las declaraciones anuales e informativas y/o avisos.⁷

1.1.3 Concepto de los Impuestos

El impuesto es la prestación en dinero o especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter de obligatorio, a cargo de personas físicas o morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato.⁸

- Principios teóricos de los Impuestos

Al aplicar la potestad tributaria se debe de observar una serie de principios y prever una serie de efectos que puede originar la imposición.

La mala aplicación de los impuestos puede provocar graves consecuencias económicas, políticas y sociales en un Estado. Es por eso que el conocimiento de los principios de la imposición es de fundamental importancia para el desenvolvimiento adecuado de un país, ya que su manejo apropiado hace de las contribuciones un instrumento muy útil para la consecución de los fines del Estado.⁹

1. El principio de Justicia.- consiste en que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas y de la observancia de ésta, depende lo que se llama equidad o falta de equidad en la imposición.

⁸ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl (1983), Derecho Fiscal, Segunda edición. México, México, Harla, 220 p.

⁹ DELGADILLO GUTIÉRREZ. Op. Cit.

Este principio de justicia ha sido desarrollado por la doctrina a través de los de otros dos principios, a saber, el de generalidad y el de uniformidad. Que el impuesto sea general significa que comprenda a todas las personas cuya situación será la de exentar a aquellas que carezcan de capacidad contributiva o, capacidad económica. Que el impuesto sea uniforme significa en principio que todas las personas sean iguales frente al tributo y que a su vez la ley trate las situaciones de igual manera.

2. El principio de certidumbre.- consiste en que todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales, para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad. Los elementos esenciales son: objeto, sujeto, exenciones, tarifa, época de pago, infracciones y sanciones.

3. El principio de comodidad.- consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Es decir, deben escogerse aquellas fechas o periodos que, en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice el pago.

4. El principio de economía.- consiste en que el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible y para ello, su recaudación no debe ser onerosa, o sea, que entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la nación tiene que ser la menor posible.¹⁰

¹⁰ RODRÍGUEZ LOBATO. Op. Cit.

- Efectos de la tributación

De acuerdo al resultado del ejercicio de la potestad tributaria el fenómeno de la imposición produce también otros efectos: políticos por sus consecuencias en las relaciones entre el gobierno y la población; sociales por la situación que se produce en el campo de las relaciones entre los individuos; sociológicos por la relación que tienen los contribuyentes por el impacto de los gravámenes, etc. Pero de todos estos efectos, los que mayor atención han suscitado son los que se refieren a la materia propia de la imposición: la economía de los particulares, y por ello, se analizarán los principales efectos de la tributación.

La Repercusión

La repercusión, desde el punto de vista jurídico, es la autorización que concede la ley para trasladar la carga del impuesto de una persona a otra. Este fenómeno económico ocurre en tres etapas: la *percusión*, que es el impacto inicial que produce el tributo en un individuo que, conforme al Derecho, es el sujeto pasivo de la obligación. En pocas palabras se puede decir que es el efecto que en forma directa e inmediata se da sobre el sujeto que realiza el hecho generador.

Por otra parte, puede suceder que el sujeto señalado por la ley logre trasladar el efecto económico a otro sujeto que, a pesar de no haber realizado el hecho generador, se encuentra en la obligación de pagarlo; este traslado de la carga fiscal se conoce con el nombre de *traslación*.

Este fenómeno de la traslación se puede analizar desde los puntos de vista económico o jurídico. Desde el punto de vista económico, la traslación no tiene ninguna base legal, pero puede suceder por las relaciones económicas que se originan entre los particulares. Ahora, analizándolo desde una base jurídica, el fenómeno se encuentra previsto y autorizado por la ley, y en este caso estamos frente a una traslación jurídica.

Ahora bien, dentro del proceso económico jurídico de las relaciones interpersonales, el sujeto que sufre la traslación puede encontrar la posibilidad de transmitirlo a otro, lo que dará como consecuencia otra nueva traslación, que se puede presentar en forma ininterrumpida. Dentro de este proceso llega un momento en que el último sujeto que sufrió la traslación se encuentra imposibilitado para seguir trasladando la carga del impuesto. En este caso se presenta la tercera etapa del ciclo, la cual recibe el nombre de *incidencia*.

La difusión

La difusión es un fenómeno económico que consiste en la distribución de la carga del impuesto entre un número determinado de personas. Cuando el impuesto se aplica, se difunde entre diferentes personas que ven afectada su capacidad económica.

Cuando un impuesto llega hasta la persona que no está en condiciones de trasladarlo a otra, se presenta la incidencia, con la que termina la repercusión dando lugar a otro fenómeno: la difusión.

La persona que ha sido incidida por un impuesto, al pagador, la persona que ha pagado realmente el impuesto, sufre la disminución en su renta o en su capital y por consiguiente en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad que ha pagado por concepto del impuesto.

A pesar de que la difusión se presenta siempre, no se realiza de igual manera en todos los casos, porque el que sufrió la incidencia del impuesto preferirá privarse o limitar su consumo de las cosas menos necesarias, así, habrá una mayor difusión del impuesto entre los que operan con artículos de lujo, y menor entre aquellos que lo hacen artículos de consumo necesario.

La utilización del desgravamiento

La utilización del desgravamiento, fenómeno netamente económico, se presenta cuando se rompe el equilibrio económico por la supresión de un impuesto; este fenómeno se presenta porque existe la tendencia a aprovechar las ventajas que reporta la desaparición del gravamen.

Cuando hablamos de este efecto se tiene que partir del supuesto del desgravamiento. El impuesto es un gravamen, y cuando esté se reduce las personas tienen mayores recursos, es decir, les queda mas dinero con motivo del desgravamiento.

Cuando el impuesto se reduce en su tasa produce mayor capacidad económica en los particulares, quienes pueden canalizarla hacia la obtención de satisfactores, y al haber más demanda de satisfactores habrá por consiguiente aumento de la producción.

La evasión.

Se puede considerar que uno de los efectos que tiene mayor trascendencia jurídica es la evasión, que consiste en la conducta ilícita del contribuyente para omitir el pago de las contribuciones a que está obligado. Otro de los efectos es la elusión, la cual consiste en aprovechar las deficiencias en la estructuración de la norma tributaria para alcanzar el fin económico sin realizar el hecho generador y, por lo tanto, evitar el nacimiento de la obligación.¹¹

- Clasificación de los Impuestos

Existen diversas clasificaciones sobre los impuestos ya que, presentan diferentes características y diferentes elementos que provocan que los criterios

¹¹ DELGADILLO GUTIÉRREZ., Luis Humberto (2003), Principios de derecho tributario, cuarta Ed. México, Limusa, 300p.

sean diversos y atiendan a las peculiaridades más sobresalientes; de esta manera mencionare las más importantes y generalmente utilizadas:

1. Directos e indirectos. De acuerdo al criterio de la incidencia; son impuestos directos aquellos que no pueden ser trasladados, de modo que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación puesto que no lo puede recuperar de otras personas; son impuestos indirectos los que sí pueden ser trasladados, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, sino el de otras personas, de quienes lo recupera el sujeto pasivo.

Según el criterio administrativo; son impuestos directos aquellos que gravan periódicamente situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad; y son impuestos indirectos aquellos que gravan hechos aislados o accidentales y como se refieren a situaciones transitorias no es posible llevar un control de él contribuyente.

El criterio de la manifestación de la capacidad contributiva menciona, que son impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva en las que la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta, aspecto dinámico de la riqueza, o el patrimonio, aspecto estático de la riqueza; son impuestos indirectos los que recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, ya que no gravan la riqueza en sí misma ya sea en su aspecto dinámico o estático, sino una riqueza presunta a que se llega por otras manifestaciones como los consumos o transferencias.

2. Reales o Personales. Los impuestos reales son los que se establecen atendiendo, exclusivamente a los bienes o cosas que gravan, o sea, se desentienden de las personas, es decir, solo toman en cuenta una manifestación objetiva y aislada de riqueza; los impuestos personales son los que se establecen en atención a las personas, esto es en atención a los contribuyentes sin importar

los bienes o las cosas que posean o de dónde deriva el ingreso gravado, por tanto, toman en cuenta la situación y cargas de familia del sujeto pasivo.

3. Específicos y ad valorem. El impuesto específico es aquel que se establece en función de una unidad de medida o calidad del bien gravado, y el impuesto ad valorem es el que se establece en función del valor del bien gravado.

4. Generales y especiales. En esta clasificación se encuentran dos criterios que explican cuáles son los impuestos generales y los impuestos especiales. Uno de los criterios señala que el impuesto general es el que grava diversas actividades u operaciones, pero que tiene un denominador común, por ser de la misma naturaleza, en cambio el impuesto especial es el que grava una actividad determinada en forma aislada.

El otro de los criterios señala que el impuesto general es el que recae sobre una situación económica globalmente considerada y el impuesto especial es el que recae sobre un elemento de una situación económica.

5. Con fines fiscales y con fines extra-fiscales. Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos. Los impuestos con fines extra-fiscales son aquellos que se establecen si el ánimo de recaudarlos ni de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto, sino con una finalidad diferente, en ocasiones de carácter social, económico, etc.

6. Alcabalatorios. Son aquellos que gravan la libre circulación de mercancías de una entidad a otra, o, dentro de una misma entidad.¹²

¹² RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl (1983), Derecho Fiscal, Segunda edición. México, México, Harla, 220 p.

1.1.4. Estructura de la ley de ISR

La ley del impuesto sobre la Renta actual, entró en vigor el 1o. de enero de 1981, abrogando al mismo tiempo la Ley de ISR del 30 de diciembre de 1964, y la Ley Federal del impuesto sobre loterías, Rifas, Sorteos y Juegos Permitidos, del 30 de diciembre de 1947.

El 29 de febrero de 1984, después de tres años de haber entrado en vigor esta ley, se publicó el reglamento de la misma.

La reforma más sustanciosa a la ley la encontramos en el año de 1987, cuando debido a las altas tasas de inflación que se venían presentando en los años anteriores, resultaba imprescindible transformar el contenido de la propia ley e introducir medidas que permitieran el reconocimiento de los efectos inflacionarios para fines del ISR. Para realizar este cambio, se implementó en ese año un mecanismo de transición que contemplaba la aplicación de dos bases durante un periodo de cuatro años: la base de ISR sobre bases históricas (Base Tradicional) y la base del ISR sobre cifras actualizadas (Base Nueva). Estas disposiciones, sólo estuvieron vigentes durante dos años y para 1989, se anticipó la eliminación de dicho mecanismo transitorio; para conservar únicamente, la aplicación de la base nueva que actualmente de maneja.¹³

La ley de ISR comprende 7 títulos, los cuales se dividen en capítulos, conteniendo además disposiciones transitorias. En total la ley de ISR consta de 222 artículos. Los títulos en que se divide la ley son:

- Título I Disposiciones Generales.
- Título II Personal Morales, Disposiciones Generales.
- Título III Del régimen de personas Morales con Fines no Lucrativos.

¹³ MARTÍN GRANADOS, María Antonieta, (2004), ISR E IMPAC Personas Morales y Personas Físicas, Séptima Edición. México, ECAFSA, 500 p.

Título IV Personas Físicas, Disposiciones Generales.
Títulos V De los residentes en el Extranjero con Ingresos en Territorio Nacional.
Título VI De los Territorios con Regímenes Fiscales Preferentes y Empresas Multinacionales.
Título VII De los Estímulos Fiscales
Artículos Transitorios¹⁴

1.2. Antecedentes sobre el desarrollo de la contabilidad y la Información Financiera en México

1.2.1 Inicio de la Contabilidad en México

La contabilidad a lo largo de la historia universal se ha ido adaptando al progreso comercial, en virtud de que constituye un elemento indispensable de la buena administración de las empresas. Sin la información financiera que produce la contabilidad no sería posible dirigir los negocios con eficiencia, las operaciones de bolsa con acciones de sociedades mercantiles no serían factibles o resultarían muy especulativas, no podría existir el impuesto sobre la renta y otros impuestos en que se pretenden aplicar modernos principios impositivos como los de proporcionalidad y equidad y, en fin, muchas otras situaciones del ámbito financiero y económico no serían posibles.¹⁵

La técnica de la contabilidad es tan antigua como la necesidad que tiene una persona de disponer de información para cuantificar los beneficios obtenidos de la realización de actividades comerciales. Como es bien sabido, la historia menciona que en la antigüedad existieron pueblos que se distinguieron por ser excelentes mercaderes, tal es el caso de los fenicios en Asia y de los venecianos en Europa. Pueblos comerciantes que desarrollaron, por necesidad, formas

¹⁴ Ley de ISR 2004

¹⁵ BLONDI Mario, (1992), Fundamentos de la Contabilidad, Cuarta edición actualizada. Macchi. Buenos Aires 4ta. Edición Actualizada 1992

primitivas de contabilización de sus operaciones, basadas en los instrumentos y formas de escritura de la época en que les correspondió vivir. De tal forma que se han encontrado vestigios de este tipo de registro, correspondientes a épocas tan lejanas como 3000 años antes de nuestra era.

Sin embargo, no fue sino hasta el siglo XV, y como consecuencia del fuerte desarrollo que se vivió durante esa época y que impactó prácticamente a todas las esferas del conocimiento, que el registro de operaciones comerciales vivió uno de sus periodos más trascendentes, quizá tan sólo comparable a los que viviría intensamente hasta el siglo XX en dos momentos marcadamente importantes: la crisis financiera generalizada que se dio en la década de los treinta y la marcada tendencia de globalización de los negocios que se ha estado viviendo en la década de los noventa.

Durante el siglo XV ocurrieron acontecimientos que impactaron fuertemente a la técnica contable como para considerarse que en ese periodo se gestaron las bases de lo que se conoce hoy como la contabilidad. En esa época se le atribuyó la “paternidad” de la contabilidad a un monje llamado Luca Paccioli, quien formalizó un esquema muy rudimentario para registrar las escasas operaciones mercantiles que realizaba la congregación de la cual él formaba parte. A ese primitivo y sencillo sistema de registro o contabilización de mercancías, se le consideró, con el paso del tiempo, como la base de la contabilidad.

Por esos años, una de las aplicaciones más conocidas del esquema para el registro de las operaciones comerciales y para la cuantificación de los beneficios netos obtenidos de dichas actividades, fueron sin duda las travesías emprendidas entre Europa y el Nuevo Mundo: América.

Con el descubrimiento de un nuevo continente, se establecieron rutas comerciales para explotar los atractivos productos y mercaderías que se ofrecían a ambos extremos del Atlántico. Los navegantes iniciaban empresas mediante las

cuales se aventuraban en búsqueda de nuevas tierras que ofrecían productos, especias y metales preciosos. Algunas de esas empresas eran patrocinadas por personajes poderosos de la época, quienes ponían a disposición del dirigente importantes cantidades de recursos, por lo que este último, estaba obligado a rendir cuantas claras acerca del resultado de dichas travesías. En este contexto nació en concepto original de empresa al que hoy en día se está acostumbrado. En cierto sentido, empresa significa aventura. La aventura en que se embarcaban aquellos valientes empresarios para realizar operaciones comerciales entre el viejo y el nuevo continente. Pero tanto ayer como hoy, la mejor forma de medir los beneficios de la operación de una empresa es el mecanismo de la contabilización.

En la antigüedad, se cuantificaban los recursos aportados en la empresa, se realizaban las operaciones comerciales para las cuales había sido constituida la misma, se esperaba a que terminara la travesía, se vendían las mercaderías en uno u otro extremo del Atlántico, se pagaba a la tripulación del navío, ya sea en especie (mercaderías) o en el circulante de la época (normalmente moneda de oro), se resarcían los recursos inicialmente aportados y, si después de todo existía aún algún remanente, a este beneficio neto se le denominaba utilidad.

Otros de los momentos en los que la contabilidad ha jugado un papel protagónico es la década de los treinta en el presente siglo. Durante esta década, y específicamente en 1933, ocurrió lo que se conoce como la gran depresión de los treinta, periodo caracterizado por una crisis financiera de las grandes empresas norteamericanas, que trajo consigo fuertes problemas financieros en empresas más pequeñas, así como en individuos, ocasionando una crisis generalizada que se originó en Estados Unidos y tuvo repercusiones a nivel mundial.

Una de las consecuencias de dicha crisis fue estandarizar, reforzar y redefinir el rol de la contabilidad para evitar, en el futuro, la generación de nuevos problemas con tales dimensiones. De ese episodio, la contabilidad salió con una personalidad más sólida y con una nueva vocación más claramente definida.

En el mundo de nuestros días, la contabilidad no es una disciplina aislada de un contexto o marginada a otras materias afines. Por el contrario, está incrustada en la forma misma de hacer los negocios y se retroalimenta de los retos y los cambios que deben hacer las organizaciones para lograr su misión.

En la actualidad ante el inicio del siglo XXI, los conceptos de fenómenos como globalización, competitividad, calidad, productividad, alianzas estratégicas, empresas de clase mundial, libre comercio, valor agregado, y reingeniería de procesos administrativos, son términos que han venido a enriquecer el vocabulario normal de un hombre de negocios y a incrementar el grado de dificultad en la operación de las empresas.

A partir del año 2000, se han arraigado en las empresas de nuestros tiempos días algunas tendencias que podemos visualizar en mayor o menor grado, y las cuales son responsables de muchos de los cambios que se están gestando en la vida económica, política y social de la historia contemporánea: la Globalización y la competitividad. A esa globalización a la que se refiere el párrafo anterior han sido convocados los países, sus gobiernos en diferentes esferas de autoridad, y empresas grandes, medianas y pequeñas.

Adicionalmente a la globalización existe otra no menos importante, la competitividad; de forma no muy compleja, la competitividad es ofrecer al cliente de una entidad bienes y servicios con atención, calidad, oportunidad, y precio que represente un valor superior a lo que le proporcionaría la competencia.

Si se combinan en alguna medida estas dos tendencias, la globalización y la competitividad, se podrá percibir de la magnitud que representa el reto de competir en el contexto mundial. Un reto que se siente en todas las áreas funcionales de una empresa: en sus ventas, en sus compras, en su producción y en su comercialización, en la inversión y en el financiamiento, en los recursos financieros, humanos, materiales y tecnológicos con los que cuenta.

Lo anterior ha traído por consecuencia que las organizaciones, cualquiera que sea su nacionalidad, hayan tenido necesidad de realizar esfuerzos dirigidos

hacia la productividad y la obtención de la calidad total, como una forma de sobrevivir en el ambiente global.

La labor que hace el departamento de contabilidad recae indirectamente en el producto o servicio ofrecido por la empresa, ya que proporciona los datos para calcular los costos y determinar el precio de venta. A esto se le llama valor agregado. Las características de oportunidad, objetividad y exactitud de la contabilidad son un reflejo de su calidad. Entre más oportuna, objetiva y razonable sea, más confiable y útil será. De esta manera, si los procesos de información, específicamente los contables, son producidos por medio de programas de calidad y mejora continua, se impacta a todos los usuarios internos y externos de dicha información y los hace más competitivos.¹⁶

1.2.2 Origen y evolución del boletín “D-4”

Para los años cincuenta el tratamiento contable de los impuestos diferidos era bastante discutido en los Estados Unidos. El Boletín de investigación contable número 43 publicado en junio de 1953 por el Comité de Procedimientos Contables describe procedimientos diferentes, utilizados para la asignación del impuesto sobre la renta entre distintos periodos.

En dicho documento se menciona el método basado en el impuesto causado, el método de diferido, el método de pasivo y el método de neto del impuesto y ubica el problema 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 periodo, que son reconocidas en un periodo distinto para los efectos de la liquidación del impuesto.

En aquellos años las normas contables como la práctica misma resultaban inconsistentes en el tratamiento de problemas semejantes. Abundando en 1962 y 1964 el comité de principios contables emitió las opiniones APB-2 y APB-4 sobre

¹⁶ ROMERO LÓPEZ, Álvaro J. (1996), Fundamentos de Contabilidad I. Primera Ed. México , McGraw Hill.

créditos y bonificaciones fiscales por inversiones, que describan dos métodos alternos para su reconocimiento en los registros contables:

- Considerándolo como un pasivo diferido, amortizable en las utilidades durante la vida productiva de la propiedad adquirida.
- O, alternativamente, como una reducción en los impuestos causados en el periodo en que surge el crédito.

En mayo de 1966, después de varios años de investigación por parte del profesor Homer A. Black y con la asistencia de la división de investigación Contable del instituto Americano de Contadores Públicos; con base en el ARB-43, se preparó el Estudio de Investigación Contable número 9 Asignación entre periodos del impuesto sobre la Renta Corporativo.

En 1967 el subcomité mantuvo reuniones informales con asociaciones industriales, grupo de usuarios, y agencias gubernamentales; y como producto de estas reuniones se distribuyó una publicación del borrador para discusión de la opinión APB-11, y así en diciembre de 1967 la opinión APB-11 fue emitida como pronunciamiento definitivo. Su vigencia se enfocó en ejercicios fiscales que iniciaban después del 31 de diciembre de 1967. Las conclusiones vertidas en el documento modificaron sustancialmente los puntos de vista del Comité sobre Principios Contables vigente en esa época.

Los principales asuntos cubiertos por la Opinión APB-11 fueron:

- Asignación entre periodos del gasto por impuesto sobre la renta derivado de diferencias temporales.
- Contabilización de las pérdidas fiscales por amortizar en forma prospectiva y retrospectiva.
- Presentación en los estados financieros del impuesto sobre la renta, incluyendo su distribución.

La opinión APB-11 adoptó el método diferido para la asignación de impuestos y rechazó las alternativas de los métodos de pasivo y de impuesto neto.

Por otro lado, en 1979 la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad, publica la Norma Internacional de Contabilidad número 12, Tratamiento contable del impuesto sobre la renta (NIC-12) producto de una serie de análisis y estudios por espacio de 6 años, donde se reconsidera el método de impuesto causado para la contabilización del impuesto sobre la renta y en su lugar se adopta el método de contabilización del efecto diferido de los impuestos, permitiendo dos procedimientos para su aplicación: el método de diferido y el método de pasivo.

En 1973 se constituye en los Estados Unidos, el comité de Normas de Contabilidad Financiera, que como parte de sus tareas inmediatas, realizó una profunda investigación sobre el modelo de contabilización del impuesto sobre la renta contenido en la Opinión APB-11, lo cuál representó una década de trabajo de revisión por parte del Comité de Normas Financieras.

Esa revisión terminó con la emisión de la declaración FAS-96 en diciembre de 1987. El FAS-96 basado en el método de pasivo alteró profundamente la contabilización del impuesto sobre la renta que había sido utilizada durante los últimos veinte años y trajo una crítica masiva de fuerte residencia para su aplicación, de manera tal que se aplazó su vigencia en tres ocasiones (FAS-100, FAS-103 y FAS-108).

En México en los finales de los años sesentas y principios de los setentas, el problema de los impuestos diferidos era objeto de estudios y discusiones académicas. Algunas empresas aplicaban el método diferido y se presentaron iniciativas para lograr un Boletín sobre el tema, pero fue hasta 1987 cuando la Comisión de Principios de Contabilidad emitió en México por primera vez una disposición normativa sobre impuestos diferidos, el Boletín D-4, Tratamiento Contable del Impuesto sobre la Renta y de la Participación de los Trabajadores en

la Utilidad, que contempló un reconocimiento parcial de los impuestos diferidos, conocido como el método de pasivo parcial.

Bajo este método, se reconocían únicamente pasivos por ISR diferido y PTU diferida, por las diferencias temporales en los activos y pasivos en que pueda identificarse su periodo de revisión y que no sean reemplazadas por otras de la misma naturaleza (no recurrentes). En sí no se reconocían activos por impuestos diferidos y los impuestos diferidos por PTU eran, en la mayor parte de los casos, inexistentes.

Por otro lado debe de observarse que cuando aparece el Boletín D-4 en México, era objeto de debate la aplicación de la declaración FAS-96; pero finalmente en febrero de 1992 se publica el FASB y la declaración FAS-109, que reemplaza al FAS-96 aplicando las siguientes reglas:

- Se establece una metodología completa de comparación entre los saldos de los activos y pasivos contables y sus bases fiscales, a fin de determinar las diferencias temporales deducibles y gravables.
- Requiere el cálculo del ISR diferido del periodo por la comparación entre los saldos iniciales y finales en el periodo respecto a los activos y pasivos por impuestos diferidos.
- 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.
- 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.
- Se requiere que los activos y pasivos por impuestos diferidos se presenten como circulares o no circulares, de acuerdo con la presentación de los activos y pasivos de donde provienen las diferencias temporales.

El método de pasivos con el FAS-109 se convierte en Estados Unidos, a partir de 1992, en el único principio de contabilidad generalmente aceptado para resolver este problema, como consecuencia de su estructura lógica, consistente con los conceptos fundamentales de los propios principios de contabilidad; sencillez en su aplicación práctica; y confiabilidad 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 Contabilidades el año de 1996 emite una nueva NIC al respecto, la nueva NIC-12 Revisada. En este documento se incorpora el sistema de pasivo como método único, eliminando el método de diferido de la versión anterior. Extiende su campo normativo al tratamiento de los impuestos diferidos en marcos contables en que se reconoce las reevaluaciones de activos, marcos contables inflacionarios y mantiene sus reglas semejantes o consistentes con el FAS-109.

Se puede decir que la única diferencia del NIC-12 con el FAS-109 se refiere, a que, en la primera, los activos y pasivos por impuestos diferidos se presentan en el balance como partidas no circulares. Sin embargo, esta presentación tiene cierta justificación, pues elimina complejidades y hace la norma más sencilla.

En México se publica en 1999 el Boletín D-4, Tratamiento Contable del impuesto sobre la renta, del impuesto al activo y de la participación de los trabajadores en la utilidad, que elimina el Boletín D-4 de 1987, siguiendo las tendencias mundiales, basadas en el método de pasivos. Sin embargo, la emisión de la norma resultó de varios procesos complicados de auscultación.

Dado que en México tiene una contabilidad basada en marcos inflacionarios y que existe un marco fiscal que reconoce también los efectos de la inflación, eventualmente parecía razonable proponer una norma contable basada en la conciliación entre el capital contable de acuerdo con los PCGA y el capital fiscal estructurado conforme a las disposiciones legales. No obstante, los interesados en la información financiera rechazó dos proyectos anteriores que se presentaron con ese punto de vista.

La razón fundamental del rechazo de ese punto de vista, basado en un método llamado patrimonial, es que la solución siendo práctica, no se fundamentaba en los PCGA y catalogándolo como un tratado fiscal insuficiente para circunstancias en constante cambio.

El nuevo Boletín D-4, con vigencia obligatoria a partir del año 2000, por contener una norma compleja e importante por sus efectos en los Estados Financieros de las entidades ha requerido de varias circulares.

Igualmente en las normas internacionales de Contabilidad, durante el año 200, se han producido dos interpretaciones y un documento para la discusión. La SIC-21 ISR- Recuperación de Activos No Depreciables Revaluados, la SIC-25 ISR- Cambios en la situación Fiscal de una entidad o sus accionistas y el borrador para la discusión E-68, ISR sobre dividendos.¹⁷

¹⁷ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS (2003), Boletín D-4 Impuesto sobre la Renta Diferido, 3ra. Reimpresión. México, IMCP, 233 p.

CAPÍTULO 2

ASPECTOS GENERALES

CAPITULO 2. ASPECTOS GENERALES

2.1 Contabilidad Fiscal Integral

2.1.1 Conceptos que integran la Estructura básica de la Contabilidad

2.1.1.1. Contabilidad Financiera

La Contabilidad Financiera se define como una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica, así como de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que afectan.¹⁸

La Contabilidad es una disciplina que tiene por objeto registrar las transacciones de carácter financiero, efectuadas por una entidad y, con base en dicho registro suministrar información financiera estructurada que sea útil a los interesados de la entidad. Se puede decir que son transacciones financieras aquellas en que se involucran recursos financieros que son susceptibles de propiedad y comercio.

Para el registro contable se utiliza como unidad de medida y valor a la moneda, ya que es la forma más práctica para cuantificar los efectos de las transacciones financieras y para comprender el significado de la información financiera.¹⁹

El objetivo es facilitar a los diversos interesados la toma de decisiones en relación con dicha entidad económica.

¹⁸ MUNDO MONTOYA, Ma. Isabel (2003), Contabilidad Fiscal Integral, 2da Edición. México, Gasca, 324p.

¹⁹ MUNDO MONTOYA. Op. Cit.

2.1.1.2 Fines Fundamentales de la Contabilidad

De manera mas general se puede decir que la Contabilidad es el registro, control e información de las operaciones realizadas por un ente económico; la cual tiene como fines fundamentales:

- Establecer un control sobre cada uno de los recursos y obligaciones del negocio.
- Registrar, en forma clara y precisa, todas las operaciones efectuadas por la empresa durante el ejercicio fiscal.
- Proporcionar en cualquier momento, una imagen clara y verídica de la situación financiera que guarda un ente económico
- Servir como herramienta de previsión del futuro de un ente económico.
- Servir como fuente de información, ante terceras personas.

2.1.1.3 Características de la Información Contable

El producto resultante de la Contabilidad es la información financiera, la cual, es el producto último del proceso del registro contable, y en consecuencia, para que sea útil a esos propósitos es necesario una serie de técnicas para que el registro sea eficiente; de un conjunto de criterios, reglas de valuación y presentación, así como de otros elementos debidamente estructurados, que constituyen la teoría o doctrina contable. La valuación de partidas, su agrupación y clasificación, la forma de presentar la información de resumen y de detalle, etc. Se establecen con la clara perspectiva de que la información financiera tenga significado, sea comparable, y que facilite su análisis e interpretación; por lo tanto aquí se presentan las principales características de la información Contable.

Utilidad

Es la Calidad de adecuarse al propósito del usuario, los cuales ciertamente son muy variados, de modo que cada uno de ellos puede tener particulares necesidades informativas. A fin de satisfacer esa variedad de intereses la Contabilidad está estructurada bajo un método que permite suministrar información mediante estados financieros principales.

Para que la información sea útil debe de satisfacer de ciertas condiciones las cuales son:

- Contenido Informativo
 - Significación.- capacidad de representar en forma simbólica (con palabras y cantidades) la entidad y su evolución, su Estado en diferentes puntos en el tiempo y los resultados de su operación.
 - Relevancia.- selección de los elementos de la información que mejor permita al usuario captar el mensaje y opera sobre ella para lograr los fines particulares.
 - Veracidad.- comprende la inclusión de eventos realmente sucedidos y de su correcta medición de acuerdo con las reglas aceptadas como válidas por el sistema.

- Oportuna. Que llegue a manos del usuario cuando éste pueda usarla de manera que tome sus decisiones a tiempo para lograr sus fines, aun cuando las cuantificaciones obtenidas tengan que hacerse cortando convencionalmente la vida de la entidad y presenten cifras estimadas de eventos cuyos efectos todavía no se conocen por completo.

- Comparabilidad. Ser válidamente comparable en los diferentes puntos del tiempo para una entidad y ser válidamente comparables dos o más entidades entre sí, permitiendo la evolución de las entidades económicas.

Confiabilidad

Es la característica de la información contable por la que el usuario la acepta y utiliza tomar decisiones basándose en ella. Se integra con los elementos que dan al usuario el convencimiento de que se puede basar en los estaos contables para formarse el juicio que requiera acerca de la entidad sobre la cual se le informa.

- Estabilidad del sistema. Indica que su operación no cambia en el tiempo y que la información que produce se ha obtenido aplicando las mismas reglas para la captación, cuantificación y presentación de los datos.
- Objetividad del proceso de cuantificación contable. Implica que las reglas del sistema no han sido deliberadamente distorsionadas y que la información representa la realidad de acuerdo con dichas reglas.
- Verificabilidad de toda la operación del sistema. Permite que pueda ser duplicado y pueda aplicarse pruebas para comprobar la información producida, ya que son explícitas sus reglas de operación: captación selectiva de los datos; transformación, arreglo y combinación de los datos; y clasificación y presentación de la información.

Provisionalidad.

Significa que no representa hechos totalmente acabados ni terminados. La necesidad de tomar decisiones obliga a hacer cortes en la vida de la empresa para presentar los resultados de operación, así como la situación financiera y sus cambios, incluyendo eventos cuyos efectos no terminan a la fecha de los estados financieros.²⁰

²⁰ MUNDO MONTOYA. Op. Cit.

2.1.1.4 Obligaciones en materia contable para el fisco

Artículo 28 del CFF. Contabilidad y documentación.- las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar Contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

- Llevarán los sistemas y registros contables que señale el RCFF, los que deberán reunir los requisitos que establezca dicho reglamento.
- Los asientos en la Contabilidad serán analíticos y deberán efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas
- Llevarán la Contabilidad en su domicilio. Dicha Contabilidad podrá llevarse en lugar distinto cuando se cumplan los requisitos que señale el RCFF (Art.-34).
- Llevarán un control de sus inventarios de mercancías materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, el cual consistirá en un registro que permita identificar por unidades, por productos, por concepto y por fecha, los aumentos y disminuciones en dichos inventarios, así como las existencias al inicio y al final de cada ejercicio, de tales inventario. Dentro de los conceptos se deberá indicar si se trata de devoluciones, enajenaciones, donaciones, destrucciones, entre otros.
- Tratándose de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con controles volumétricos y mantenerlos en todo momento en operación. Dichos controles formarán parte de la Contabilidad del contribuyente. Para tales efectos el control volumétrico deberá llevarse con los equipos que al efecto autorice el SAT mediante reglas de carácter general.

Cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación mantengan en su poder la Contabilidad de la persona por un plazo

mayor de un mes, está deberá continuar llevando su contabilidad cumpliendo con los requisitos que establezca el RCFF.

Quedan incluidos en la Contabilidad los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que se lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios, y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes.

En los casos en que las demás disposiciones de este Código hagan referencia a la Contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.

Reglas en materia de sistemas y registros contables

Artículo 26 del RCFF. Los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I del art. 28 del Código, deberá llevarse por los contribuyentes mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor convenga a las características particulares de su actividad, pero en todo caso deberán satisfacer como mínimo los requisitos que permitan:

- Identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que aquellos puedan identificarse con las distintas contribuciones y tasas, incluyendo las actividades liberadas de pago por la ley.
- Identificar las inversiones realizadas relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda precisarse la fecha de adquisición del bien o de efectuada la inversión, su descripción, el monto original de la inversión y el importe de la deducción anual.

- Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos que den como resultado las cifras finales de las cuentas.
- Formular los estados de posición financiera.
- Relacionar los estados de posición financiera con las cuentas de cada operación.
- Asegurar el registro total de operaciones, actos o actividades y garantizar que se asienten correctamente, mediante los sistemas de control y verificación internos necesarios.
- Identificar las contribuciones que se deben cancelar o devolver, en virtud de devoluciones que se reciban y descuentos o bonificaciones que se otorguen conforme a las disposiciones fiscales.
- Comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de estímulos fiscales.
- Identificar los bienes distinguiendo, entre los bienes adquiridos o producidos, los correspondientes a materias primas y productos terminados o semiterminados, los enajenados, así como los destinados a la donación o, en su caso, a la destrucción.

Tratándose de donativos en bienes que reciban las donatarias autorizadas de conformidad con la ley del Impuesto sobre la Renta, éstas deberán llevar además, un control de dichos bienes, que les permita identificar a los donantes, los bienes recibidos y entregados y, en su caso los bienes destruidos que no hubiesen sido entregados a los beneficiarios de las donatarias. Asimismo, deberán llevar un control de las cuotas de recuperación que obtengan por los bienes recibidos en donación.

Lo dispuesto en este artículo es sin perjuicio de que los contribuyentes lleven además los registros a que les obliguen las disposiciones fiscales y utilicen, en su caso, las máquinas registradoras de comprobación fiscal a que hacen mención el último párrafo del artículo 28 del Código.

Artículo 27 del RCFF. Los contribuyentes, para cumplir con lo dispuesto en el artículo anterior, podrán usar indistintamente los sistemas de registro manual, mecanizado o electrónico, siempre que se cumpla con los requisitos que para cada caso se establece en este Reglamento.

Los contribuyentes podrán llevar su Contabilidad combinando los sistemas de registro a que se refiere este artículo.

Cuando se adopte el sistema de registro manual o mecánico, el contribuyente deberá llevar cuando menos el libro diario y el mayor tratándose del sistema de registro electrónico llevará como mínimo el libro mayor.²¹

2.1.2 Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

De acuerdo con el Boletín A-1, denominado Esquema De la teoría Básica de la Contabilidad Financiera, ésta se compone de los Siguietes conceptos:

1. Principios
2. Reglas Particulares
3. Criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares

El orden en que se presentan los conceptos que forman la estructura de la teoría de la Contabilidad está basado en la generalidad decreciente que se da entre los principios y las reglas particulares. El criterio prudencial de aplicación se

²¹ C.P. BELMARES SÁNCHEZ, Javier (2004), Bitácora Fiscal Básica. 2da Edición. México, Gasca, 756 p.

refiere a las reglas particulares, ya que los principios son proposiciones de carácter más amplio que deben aplicarse en todos los casos.

Principios

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

Los principios de Contabilidad que identifican y delimitan al ente económico y a sus aspectos financieros, son:

- La entidad
- La Realización
- El periodo contable

Los principios de Contabilidad que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación, son:

- El valor histórico original
- El negocio en marcha
- La dualidad económica

El principio que se refiere a la información es el de:

- Revelación suficiente

Los principios que abarcan las clasificaciones anteriores como requisitos generales del sistema son:

- Importancia relativa
- Consistencia

2.1.2.1 Concepto de cada principio contable

ENTIDAD

La actividad económica realizada por entidades identificable, las que constituyen combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una entidad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines de la entidad.

A la Contabilidad le interesa identificar la entidad que persigue fines económicos particulares y que es independiente de otras entidades. Se utiliza para identificar una entidad dos criterios:

- Conjunto de recursos destinados a satisfacer alguna necesidad social con estructura y operación propios.
- Centro de decisiones independiente con respecto al logro de fines específicos, es decir, a la satisfacción de una necesidad social. Por lo tanto, la personalidad de un negocio es independiente de la de sus accionistas o propietarios y en sus estados monetarios sólo deben incluirse los bienes, valores, derechos y obligaciones de este ente económico independiente. La entidad puede ser una persona física, una persona moral o una combinación de varias de ellas.

REALIZACIÓN

La Contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan.

Las operaciones y eventos económicos que la Contabilidad cuantifica se consideran por realizados:

- Cuando ha efectuado transacciones con otros entes económicos.
- Cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes.
- Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.

PERIODO CONTABLE

La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en periodos convencionales. Las operaciones y eventos, así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el periodo en el que ocurren; por tanto, cualquier información contable debe indicar con claridad el periodo a que se refiere. En términos generales, los costos y gastos deben identificarse en el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen.

VALOR HISTÓRICO ORIGINAL

Las transacciones y eventos económicos que la Contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o su valor razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en el caso de que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática, que preserven la imparcialidad y objetividad de la

información contable. Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican a todos los objetivos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considerará que no ha habido violación de este principio; sin embargo, esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.

NEGOCIO EN MARCHA

La entidad se presume en existencia permanente, salvo especificación en contrario; por lo que las cifras de sus estados financieros representan valores históricos, o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos. Cuando las cifras representan valores estimados de liquidación, esto deberá especificarse claramente y sólo serán aceptables para información general cuando la entidad esté en liquidación.

DUALIDAD ECONÓMICA

Esta dualidad se constituye por:

- Los recursos de que dispone la entidad para la realización de sus fines.
- Las fuentes de dichos recursos que, a su vez, son la especificación de los derechos que sobre los mismos existen considerados en su conjunto.

La doble dimensión de la representación contable de la entidad sirve fundamentalmente para una adecuada comprensión de su estructura y relación con otras entidades. El hecho de que los sistemas modernos de registro aparentan eliminar la necesidad aritmética de mantener la igualdad de cargos y abonos, no afecta al aspecto dual del ente económico, considerado en su conjunto.

REVELACIÓN SUFICIENTE

La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

IMPORTANCIA RELATIVA

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

CONSISTENCIA

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

Cuando haya un cambio que afecte la comparabilidad de la información debe ser justificado y es necesario advertirlo con claridad en la información que se presenta, indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables. Lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información.

2.1.2.2. Reglas particulares

Son las especificaciones individual y concreta de los conceptos que integran los estados financieros. Se dividen en:

- Reglas de valuación. Se refiere a la aplicación de los principios y a la cuantificación de los conceptos específicos de los estados financieros.
- Reglas de Presentación. Se refiere al modo particular de incluir adecuadamente cada concepto en los estados financieros.

2.1.2.3 Criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares

La medición o cuantificación contable no obedece a un modelo rígido, sino que requiere de la utilización de un criterio general para elegir entre alternativas que se presentan como equivalentes, tomando en consideración los elementos de juicio disponibles. Este criterio se aplica al nivel de las reglas particulares.

La operación del sistema de información contable no es automática ni sus principios proporcionan guías que resuelvan sin duda alguna cualquier dilema que pueda plantear su aplicación.

Por esta incertidumbre es necesario utilizar un juicio profesional para operar el sistema y obtener información que en lo posible se apegue a los requisitos mencionados en el Boletín.

Este juicio debe estar temperado por la prudencia al decidir en aquellos casos en que no hay bases para elegir entre las alternativas propuestas, debiéndose optar, entonces, por la que menos optimismo refleje; pero observando en todo momento que la decisión sea equitativa para los usuarios de la información contable.

2.1.2.4 Boletines y circulares

Los pronunciamientos de la Comisión de Principios de Contabilidad son producto de un largo proceso que se inició con la identificación de dudas o áreas de oportunidad en materia contable que ameritan la definición de una solución concreta o de una interpretación de esta Comisión.

Después del análisis y evaluación de las distintas alternativas por parte de los miembros de esta Comisión, se formula un documento con un proyecto de pronunciamiento, el cual una vez que ha sido aprobado por lo menos con los votos de las dos terceras partes de los integrantes de la Comisión, se envía al Comité Ejecutivo del Instituto Mexicano de Contadores Públicos para que apruebe su divulgación.

Si el contenido del proyecto tiene carácter de norma, se somete, durante un periodo suficientemente amplio de tiempo, a un proceso de auscultación entre todas las personas interesadas en la información financiera.

Todos los puntos de vista que se recogen se analizan y evalúan con cuidado, y con base en ellos se modifica en lo procedente el documento respectivo.

La versión corregida se envía de nuevo al Comité Ejecutivo junto con el voto razonado de los miembros de la Comisión que hubiesen objetado parcial o totalmente el pronunciamiento que se propone, para que se apruebe su promulgación como una norma técnica obligatoria para los socios del Instituto Mexicano de Contadores Públicos y para las entidades que emitan información financiera de acuerdo con los principios de Contabilidad generalmente aceptados.

Al documento aprobado que contiene la norma se le conoce como Boletín.

El pronunciamiento puede tener el alcance de una Adecuación al contenido de un boletín emitido previamente. Estas adecuaciones siguen todo el proceso ya descrito anteriormente para los boletines y tienen la misma naturaleza que éstos.

Para poder entender mejor la aplicación de los diferentes boletines, éstos se clasifican en las siguientes series:

- Serie A. Principios contables básicos
- Serie B. Principios relativos a los estados financieros en general
- Serie C. Principios aplicables a partidas y conceptos específicos
- Serie D. Problemas especiales de determinación de resultados

Entre otros casos, el objetivo del pronunciamiento es aclarar algún punto del boletín o dar a conocer la interpretación de la Comisión sobre el tratamiento contable de una determinada situación.

Estos pronunciamientos siguen parte del proceso señalado de los boletines y de las adecuaciones, excepto en lo relativo a la etapa de auscultación. Su contenido no asume la forma de una norma sino de una recomendación o aclaración.

A los documentos que contienen estas opiniones o interpretaciones se les conoce como circulares.

2.2. Estructura básica de la Información Financiera

2.2.1 Introducción

El término Finanzas se asocia generalmente al aspecto monetario, a los bienes o caudales de una persona o empresas; pero técnicamente, se le puede definir como sigue:

Finanzas es la disciplina que trata acerca de obtener y utilizar los fondos con eficiencia.

Por otra parte, la función financiera es fundamental dentro de toda clase de empresas comerciales, industriales, etc., y tiene objetivos definidos y una metodología específica. Por lo tanto las finanzas es una disciplina que promueve la eficiencia en la obtención y aplicación de los recursos.

Como consecuencia, para fines de la Contabilidad se entiende por transacción financiera aquella en la que ocurre un movimiento o afectación de los recursos financieros.

A partir de lo mencionado anteriormente, se puede comprender que la información financiera es aquella que se refiere a hechos y transacciones que involucran recursos financieros.

Este tipo de información generalmente es de carácter numérico y se expresa en términos monetarios.

La Contabilidad se considera el sistema por excelencia en el campo de la información financiera, debido por una parte a que es una disciplina exclusiva y específicamente diseñada para dar efecto, y por otra, a que la información obtenida de ella es de primordial importancia para las entidades.

Los métodos que se siguen en la Contabilidad están encaminados a suministrar la información financiera en la forma apropiada para guiar las decisiones de los directivos y funcionarios de la entidad. Por otra parte, existen personas que no están directamente involucradas en la dirección de una entidad, y que por diversos motivos también requieren información acerca de ella.

Entre los distintos usuarios de la información financiera, se pueden mencionar los siguientes:

- Los directivos de la empresa y los funcionarios de alto nivel, como primeros interesados, puesto que para llevar a cabo con mayor eficacia sus funciones administrativas, la información les resulta indispensable.

- Los socios o accionistas de la empresa, que no sean al mismo tiempo administradores, necesitan conocer cuál es la situación financiera de ésta, sus resultados periódicos y otros datos, para estar al tanto del desarrollo de la misma, y de esta forma participar en las asambleas de socios con los elementos de juicio necesarios para tratar los asuntos que hayan de resolverse.
- Los trabajadores de la empresa, especialmente en lo que concierne a su participación en las utilidades del negocio.
- El gobierno, tanto para efectos de la causación de cierto tipo de impuestos, como por otros requerimientos legales y para la formación de estadísticas.
- Bancos y otros acreedores, actuales o potenciales, a quienes la información financiera les ayuda a determinar el grado en que están o estarán garantizados sus créditos, así como a decidir sobre la posibilidad de conocer nuevos créditos o ampliar los existentes.
- Inversionistas, ya sean personas físicas o morales, que estén considerando la conveniencia de invertir en la empresa, comprarla, adquirir parte de sus acciones, fusionarse con ella, o establecer algún tipo de asociación de negocios.

Por otra parte la información financiera ha llegado a ser una necesidad universal, pues cualquier persona puede, bajo ciertas circunstancias, requerirla o involucrarse de algún modo con ella.

A partir del concepto de que sistema es un conjunto de elementos funcionalmente relacionados entre si, se establece que la Contabilidad es un sistema de información financiera. Por lo tanto en la Contabilidad existen principios de doctrina o teoría contable y procedimientos para procesar los datos. Tanto uno como otros, se han estructurado bajo una relación funcional, misma que parte de la especificación de las características que debe reunir la información financiera. Este sistema se caracteriza por la entrada de datos, el proceso de éstos, y una salida de información financiera.

Las características de la información financiera se determinan considerando los requerimientos de los potenciales usuarios de la misma. Dado que hay diversas clases de estos, existe cierta información de tipo general, es decir útil para prácticamente para todos ellos; pero el sistema contable está constituido en forma tal que también se obtenga la información adicional o específica para ciertos grupos de usuarios.

En el sistema contable se sigue un método para captar los datos, procesarlos, resumirlos, en forma significativa y finalmente comunicar la información. Se introducen además procedimientos de verificación, y el sistema está normado por los principios de Contabilidad y otros componentes de la teoría contable.

Por lo tanto, las características de la información financiera que se han de comunicar, son las que determinan la estructura del sistema.

2.2.2 Concepto y Características

El boletín A-1 esquema de la teoría Básica de la situación financiera establece en su párrafo 1 que la comisión tiene entre otras funciones, publicar una serie de boletines sobre el tratamiento que se debe de dar a los conceptos que integran los estados financieros... evitando o reduciendo la discrepancia de criterios que pueden resultar en diferencias sustanciales en los datos que muestran los estados financieros.

Asimismo, que la información en la que se han de basar las decisiones, por parte de los interesados, debe ser fehaciente y veraz, por ser útil a diferentes usuarios, adopta el criterio de equidad; que dicho criterio está sustentado en una base de objetividad y veracidad razonables.

Al dar la definición de Contabilidad financiera se aclara que es una técnica que produce sistemática y estructuralmente información cuantitativa expresada en

unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica o de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan.

Las características fundamentales que debe tener la información financiera son: utilidad y confiabilidad, con la característica (por su función misma) de provisionalidad.

Utilidad

Es la cualidad de adecuarse al propósito del usuario (la administración, inversionistas, accionistas, trabajadores, etc.) esta utilidad se basa en función de su contenido informativo y de su oportunidad.

Las bases del contenido informativo son:

- Significación de la información
- Relevancia de la información
- Veracidad
- Comparabilidad
- Oportunidad

Significación de la Información. Es la capacidad de representar simbólicamente (con palabras y cantidades) a la entidad y su evolución (suestazo en diferentes puntos del tiempo).

Relevancia en la información. Es la cualidad de seleccionar los elementos que conforman la información financiera, permitiendo al usuario (lector de la información) captar el mensaje (su esencia) y operar (decidir) sobre ella para lograr sus fines particulares.

Veracidad. Es su cualidad esencial, pues sin ella se desvirtúa la representación contable de la entidad, abarca la inclusión de eventos realmente

sucedidos y su correcta medición de acuerdo con las reglas aceptadas como válidas por el sistema.

Comparabilidad. Es la cualidad de ser válidamente comparable en los diferentes puntos del tiempo para una entidad o compararla con otras, permitiendo juzgar la evolución de las mismas.

Oportunidad. Es el aspecto esencial de que la información llegue a manos del usuario cuando éste la necesite para tomar decisiones.

Confiabilidad

Es la característica por la que el usuario la acepta y utiliza para tomar decisiones basándose en ella; no es una cualidad inherente a la información, es adjudicada por el usuario y refleja la información entre él y la información.

Este criterio está fundamentado porque el proceso de cuantificación contable (opresión del sistema) es estable, objetivo y verificable. Estas características abarcan la captación de datos, su manejo, (clasificación, reclasificación y cálculo) y la presentación de la información en los estados financieros (forma, clasificación y designación de los conceptos que integran).

Provisionalidad

Significa que la información contable no representa hechos totalmente acabados ni terminados. La necesidad de tomar decisiones obliga a hacer en la vida de la empresa, lo que incluye eventos cuyos efectos no terminan a la fecha de los estados financieros (compras aún no liquidadas reflejadas en cuentas por

pagar; ventas e ingresos aún no cobradas reflejadas en cuentas por cobrar); esta provisionalidad se considera como una limitante para precisar la información.²²

2.2.3 Estados Financieros

Este boletín, hace referencia al boletín A-1 “Esquema de la teoría básica de la información financiera”, de donde se indica que una representación razonable adecuada de la entidad se compone de:

- Balance General
- Estado de Resultados
- Estado de cambios en la situación financiera

El boletín B-1 “Objetivo de los estados financieros” agrega a estos estados financieros el estado de variaciones en el capital contable, así como las notas a los estados financieros cuyo objeto es complementar los estados financieros básicos con información relevante.

El boletín A-1 indica que las notas financieras son usadas debido a que por limitaciones prácticas de espacio, es frecuente que los estados financieros por sí mismos no contengan toda la información financiera mínima necesaria, por lo que determinada información se presenta en notas explicativas de acuerdo a las reglas particulares de presentación, que para cada caso emita la Comisión de Principios de Contabilidad o que a juicio de la administración de la entidad sea importante revelar. Esta información puede o no provenir del sistema contable y puede o no ser susceptible de cuantificación.

En términos generales, estas notas son explicaciones que:

- Amplían el origen y significación de datos y cifras que presentan los estados financieros.

²² GARCÍA BRIONES, Salvador, (2000), Reexpresión de los Estados Financieros, México, McGraw-Hill, 148 p.

- Proporcionan información acerca de ciertas cuentas económicas que han afectado o podrán afectar a la entidad.
- Dan a conocer datos y cifras sobre la repercusión de ciertas reglas particulares, políticas y procedimientos contables y de aquellos cambios en los estados financieros de un periodo a otro.

La responsabilidad de rendir información sobre la entidad económica descansa en su administración. La ocultación y distorsión deliberada de los hechos en la información financiera, constituye actos punibles, en virtud de que tanto su falta de revelación, como el que la misma está desvirtuada, induce a errores de los usuarios de la misma.

Para que la información contable reúna las características fundamentales de utilidad y confiabilidad, deberá estar formulada con apego a normas de éticas y reglas técnicas.

En el principio de revelación suficiente se encuentran implícitamente contenidos los aspectos de la suficiencia de la información financiera y las características cualitativas que la misma deba poseer para una adecuada revelación.

Los estados financieros deben ser claros y accesibles al usuario común, por lo que debe evitarse en lo posible terminología compleja y oscura.

2.2.3.1 Reglas particulares de presentación aplicables a los Estados Financieros

- Debe contener, en forma clara y comprensible, suficientes elementos para poder ser juzgados.
- Los estados financieros y sus notas forman un todo o unidad inseparable y por lo tanto deben presentarse conjuntamente en todos los casos.
- La información que complementa a los estados financieros puede ir:

1. En el cuerpo de los estados financieros.
2. Al pie de los mismos
3. En hoja por separado

En las dos últimas opciones deberá reverenciarse cada nota con el renglón de los estados financieros a que corresponda.

- Deben estar encabezados por:

1. El nombre, razón o denominación social de la entidad.
2. Establecer la fecha o el periodo contable por el cual están formados.

- Cuando los estados financieros del periodo que preceden han sido afectados por ajustes superiores, este hecho deberá ser revelado.
- En caso de que existan hechos posteriores que afecten sustancialmente la situación financiera y el resultado de las operaciones de la entidad, entre la fecha de los estados financieros y en la que éstos son aprobados formalmente deberán revelarse suficiente y adecuadamente de estos hechos por medio de notas explicatorias, en su caso, reformular los estados financieros.

El boletín B-13 “Hechos posteriores a la fecha de los estados financieros” (publicado en junio de 1995) establece la normatividad para dar cumplimiento a este concepto.

- Es recomendable que los estados financieros se presenten en forma comparativa.
- Deben informar la moneda en la cual están representados, y en su caso las bases de conversión utilizadas.

- Cuando se presenten estados financieros comparativos y se hayan efectuado cambios en la clasificación de partidas en los estados financieros del ejercicio en que los mismos se estén formulando, las cifras del periodo precedente (anterior) deben ser cambiados de acuerdo con las nuevas bases, debiendo informarse este hecho.

El boletín B-3 “Estado de Resultados” y el A-7 “Comparabilidad” establecen la normatividad para este estado, que permite dar cumplimiento a esta regla particular de presentación.

2.2.3.2 Revelación de políticas contables

El empleo alternativo de ciertas políticas contables es un hecho importante en la determinación de la situación financiera y los resultados de operación de una entidad económica, por lo que resulta esencial su revelación. Por ello su divulgación deberá inducirse en una nota por separado, pudiendo ser encabezada por un título que denote claramente su contenido, esta información deberá incluir:

1. En su caso, explicación de los motivos del cambio de aplicación de una regla particular, política o procedimiento contable de un periodo a otro, cuantificando la consistencia en las principales partidas afectadas.
2. En caso de que los Estados Financieros estén formulados con apego a ciertos lineamientos o reglamentaciones específicas, deberá hacerse mención de este hecho.

Como se mencionó anteriormente, la información financiera básica está constituida por:

- Balance general
- Estados de resultados

- Estado de variaciones en el capital contable
- Estado de cambios en la situación financiera
- Notas a los estados financieros

Por lo que respecta a las notas a los estados financieros que el boletín A-5 “Revelación suficiente”, al hacer mención a las mismas, indica que por limitaciones prácticas de espacio, es frecuente que por si mismos los estados financieros no contengan toda la información mínima necesaria, haciendo uso de las notas a los estados financieros, conforme a las reglas particulares que para cada caso emite la CPC. La información que presentan puede provenir o no del sistema contable y puede o no ser cuantificable; son explicaciones que amplían el origen y significación de los datos y cifras que se presentan en los estados financieros.

2.2.4 Estado de Resultados

Este Estado financiero básico alcanzó normatividad a través del boletín B-3 “Estado de Resultados”, para los ejercicios terminados al 31 de diciembre de 1995.

Para interpretar correctamente su aplicación, será necesario analizar previamente el boletín A-7 “Comparabilidad”, obligatorio a partir de los ejercicios sociales iniciados el 1º. de enero de 1994 este boletín vino a sustituir y en consecuencia dejar sin efecto a su antecesor, el boletín A-7 “Consistencia”.

El nuevo boletín A-7 actualiza y adiciona ciertas reglas particulares relacionadas con la comparabilidad de la información financiera. Se le cambia el nombre en virtud de que la comparabilidad es un requisito de calidad previo a la consistencia.

La consistencia requiere la misma aplicación de métodos a problemas bajo ciertas circunstancias que se presenten; de cambiar a éstos, podría obligar al cambio en los métodos, originando a su vez cambios en la comparación.

Las causas que pueden afectar la comparabilidad son:

- Cambios en las reglas particulares de elección
- Cambio de una regla particular establecida, por una nueva regla particular
- Cambios en estimaciones contables
- Correcciones a errores en la información financiera de ejercicios anteriores
- Otras circunstancias

2.2.4.1 Objetivo del Estado de Resultados

Es un estado financiero básico que presenta la información relevante acerca de las operaciones desarrolladas por una entidad durante un periodo determinado. Mediante la determinación de la utilidad neta y de la identificación de sus componentes, se mide el resultado de los logros alcanzados y de los esfuerzos desarrollados por una entidad durante el periodo consignado en el mismo estado.

Esta información es útil para que, en combinación con la de los otros estados financieros básicos, se pueda:

- Evaluar la rentabilidad de una empresa
- Estimar su potencial de crédito
- Estimar la cantidad, el tiempo y la certidumbre de un flujo de efectivo
- Evaluar el desempeño de una empresa
- Medir riesgos
- Repartir dividendos

2.2.4.2 Elementos que integran el Estado de Resultados

Los elementos que componen el estado son:

- Ingresos
- Gastos
- Ganancias
- Pérdidas
- Utilidad o pérdida neta

La determinación de la utilidad neta de un periodo está basada en dos criterios:

- Ciclo normal de operaciones
- Todo incluido

Bajo el primer criterio, la utilidad se determina incluyendo sólo los ingresos y gastos normales y recurrentes de la entidad. Las ganancias y pérdidas anormales y no recurrentes no son representativas y consecuentemente no reflejan la capacidad generadora de utilidades de la empresa. Por lo tanto, estas partidas no deben formar parte del cálculo de la utilidad y se deben llevar a utilidades retenidas como una partida especial.

El criterio de todo incluido sostiene que las ganancias y las pérdidas anormales y recurrentes deben formar parte de la utilidad neta, porque reflejan la capacidad generadora de utilidades de la entidad a largo plazo.

La comisión de PCGA opta por el criterio de todo incluido, incluyendo así todos los ingresos, ganancias, gastos y pérdidas experimentadas por una entidad durante un periodo determinado excepto aquellos donde exista una regla contable concreta en contrario, emitida por la propia comisión de principios de Contabilidad.

2.2.4.3 Estructura del Estado de Resultados

Para que sea útil al usuario, le deberá permitir hacer comparaciones a través del tiempo y poder comparar una entidad con otras; para que esta

comparación sea válida, se requiere que todas las entidades elaboren aplicando, dentro de lo razonable, los mismos criterios. Por los que deberá estructurarse tomando en cuenta la actividad en la cual opera la empresa, como sigue:

1. Operación
2. No operación
3. ISR y PTU
4. Operaciones discontinuas, neto de ISR y PTU
5. Partidas extraordinarias, neto de ISR y PTU
6. Efecto acumulado al inició del ejercicio por cambios en PC, neto de ISR y PTU
7. Utilidad por acción

Operación. Comprende ingresos y costos de las operaciones continuas que constituyen las actividades primarias.

No operación. Incluye ingresos y gastos distintos a los de operación, como serían las operaciones financieras y aquellos que resultan de transacciones inusuales e infrecuentes.

ISR y PTU. Se presenta cada uno de estos valores en renglones por separado, determinando lo siguiente:

- Después de determinar el costo integral de financiamiento, para obtener la utilidad en operaciones continua.
- Se pide obtener las ganancias netas por operaciones discontinuas de ISR y PTU.
- Adicionalmente también presentar netos de ISR y PTU las partidas extraordinarias.
- Y por último se pide determinar el efecto al inicio del ejercicio por cambios en PC neto de ISR y PTU.

Ya que en ambos renglones (ISR y PTU) son determinados con base en el resultado fiscal (este último modificado con algunos conceptos que la ley indica para el caso de la PTU), se recomienda que al elaborar el Estado de resultados, una vez determinado el resultado fiscal y calculado el ISR y PTU se prorratee cada uno de estos renglones con base en los proporcionados de ganancia mencionados anteriormente.

Operaciones discontinuas. Muestra ganancias o pérdidas resultantes de discontinuar (o desincorporar) operaciones de un segmento o negocio, de acuerdo con las definiciones y reglas que para este concepto establece el boletín A-7 de PCGA.

Partidas extraordinarias. Presentan las ganancias y pérdidas derivadas de eventos y transacciones, que reúnen las características de inusuales e infrecuentes.

Efecto acumulado al inicio del ejercicio por cambios en PC. Muestra el efecto acumulado al inicio del ejercicio por modificación a una regla contable o emisión una nueva, presentándolo neto de ISR y la PTU.

Utilidad por acción. Las empresas que cotizan en bolsa deberán presentar esta información conforme a las reglas establecidas en el boletín "B-14" Utilidad por acción (UPA) de PCGA.

El boletín B-3 establece que el fenómeno inflacionario, cuando es relevante, tiene efectos tanto positivos como negativos sobre los resultados, los cuales debe reflejarse en el periodo respectivo, como lo señala el boletín A-1 en los principios de valor histórico original y el de realización.

Indica que para su cuantificación y presentación de estos efectos en el estado de resultados, se deben seguir las reglas específicas emitidas por la CPC (es decir lo dispuesto en el Boletín B-10).²³

2.2.5 Balance General

El Estado de situación financiera muestra en unidades monetarias la situación financiera de una empresa o entidad económica en una fecha determinada. Tiene el propósito de mostrar la naturaleza de los recursos económicos de la empresa, así como los derechos de los acreedores y de la participación de los dueños. Si el estado es comparativo, muestra además los cambios en la naturaleza de los recursos, derechos y participación de un periodo a otro.

El balance general comprende la información clasificada y agrupada en tres categorías o grupos principales: activo, pasivos y patrimonio o capital. En cuanto a su importancia, es un estado principal y se considera el estado financiero fundamental.

El término “balance general” proviene del balance que hacen por una parte la lista de los bienes de que dispone y por otra la de los individuos, sociedades o instituciones que se reunieron en el negocio.

También se usan los siguientes títulos para denominar a este estado financiero: estado de la posición financiera, estado de conciliación financiera, estado de activo, pasivo y capital y estado de contabilidad.

2.2.5.1 Formas de presentación

Las formas de presentación del balance general son:

²³ G ARCÍA BRIONES. Op. Cit.

- En forma de cuenta (americana). Es la presentación más usual. Se muestra el activo al lado izquierdo, el pasivo, y el capital al lado derecho. Esta presentación obedece a la fórmula activo igual a pasivo más capital. Se presenta en forma horizontal.
- En forma de cuenta (inglesa). Conserva la misma fórmula pero invertida, es decir, capital más pasivo es igual a activo. El estado financiero muestra en el lado izquierdo y en primer término el capital; en el segundo término el pasivo. A la derecha los activos, principiando por los no circulantes y terminando con los circulantes. Se presenta en forma horizontal y vertical.
- En forma de reporte. Es una presentación vertical que muestra en primer lugar el activo, posteriormente el pasivo y por último el capital. Esta forma se emplea generalmente cuando son pocos los conceptos que integran el estado. Se presenta en forma vertical.
- En forma de inversión neta o condición financiera. Es una presentación vertical igual que la anterior, pero se obtiene el capital de trabajo, aumentando los activos no circulantes y deduciendo los pasivos no circulantes para obtener la inversión neta de los accionistas o dueños.

En función de su grado de análisis, el balance general puede clasificarse en analítico y condensado. Esta clasificación es un tanto subjetiva, ya que no es determinable con exactitud hasta que grado de análisis pueden considerarse los estados en un grupo o en otro.

2.2.5.2 Reglas de presentación

En la presentación de un estado de situación financiera deben proporcionarse algunos datos y seguir ciertas normas, que se denominan reglas generales de presentación y son:

1. Nombre de la empresa
2. Título del Estado financiero
3. Fecha a la que se presenta la información
4. Márgenes individuales que deben conservar cada grupo y clasificación
5. Cortes de subtotales y totales claramente indicados
6. Moneda en que se expresa el estado

Es conveniente, siempre que sea practicable, estudiar la posibilidad de eliminar decimales de la moneda en que se expresa el estado, o mostrar cifras en miles o millones, con el fin de facilitar su lectura.

2.2.5.3 Activo

El activo puede definirse como el conjunto de bienes y derechos reales y personales sobre los que se tiene propiedad, así como cualquier costo o gasto incurrido con anterioridad a la fecha del estado de situación financiera, que debe ser aplicado a ingresos futuros.

Existen dos formas para clasificar el activo; la primera lo clasifica en tres grupos principales: circulante, fijo y cargos diferidos.

La segunda forma reconoce dos grupos únicamente: el activo circulante y el no circulante.

Es importante considerar, que la base fundamental para hacer la distinción entre circulantes y no circulantes es principalmente el propósito con que se efectúa la inversión, es decir, si ésta se hace con la finalidad permanente o no. Siguiendo este principio, las diferentes partidas del activo circulante y del no circulante se presentan en el orden de su probable convertibilidad en efectivo. Así, el activo circulante se exhibe en el siguiente orden:

Circulante

- Efectivo
- Inversiones temporales de inmediata realización

- Cuentas y documentos por cobrar
- Inventarios
- Pagos anticipados

En forma similar, el activo no circulante se acostumbra presentarlo en el orden probable de su liquidez, como sigue:

No circulante

- Cuentas y documentos por cobrar
- Inversiones en valores
- Activo fijo tangible (terrenos, edificios, maquinaria, y equipo, etc.)
- Activos fijos intangibles (patentes, marcas, crédito mercantil)
- Cargos diferidos a largo plazo (gastos de organización, campañas de publicidad, etc.)

2.2.5.4 Pasivo

El pasivo puede definirse como el grupo de obligaciones jurídicas por las cuales el deudor se obliga con el acreedor a pagar bienes, dinero o servicios. Comprende obligaciones presentes que provengan de operaciones o transiciones pasadas.

Desde el punto de vista de su presentación en el estado de situación financiera, el pasivo debe dividirse en circulante o flotante y no circulante o consolidado. La distinción fundamental entre ellos es el tiempo en que deben ser cubiertos. Si la liquidación se produce dentro de un año o en el ciclo normal de operaciones a corto plazo, ha de considerarse como circulante. Si es mayor de dicho lapso, debe clasificarse como no circulante. En caso de clasificar el pasivo circulante con base en el ciclo financiero a corto plazo, deberá revelarse este hecho en los estados financieros mediante una nota.

Esta clasificación tiene importancia para apreciar la relación con los activos circulantes o no circulantes y, por consiguiente, la capacidad de pago de la empresa.

Pasivos circulantes

Los pasivos circulantes proceden generalmente de las operaciones de la empresa a corto plazo, tales como compras de mercancías, préstamos para cubrirse a corto plazo, gastos e impuestos acumulados por pagar, etc.

La presentación en el estado de situación financiera debe efectuarse en relación con la procedencia de los pasivos; el concepto de importancia de las partidas es fundamental para el objeto de analizarlas en el balance general o mostrarle en renglones genérico.

Los conceptos que normalmente forman este grupo son: documentos por pagar a bancos, a proveedores, cuentas por pagar a proveedores, a otros; deuda a largo plazo con vencimiento a un año; anticipos de clientes; compañías afiliadas; pasivos estimados, etc.

Pasivo a largo plazo o consolidado

El pasivo consolidado o a largo plazo se establece por lo general para efectuar inversiones de carácter permanente. Por esta causa el pago se establece en relación con la capacidad de generación de fondos que origina la depreciación o amortización del activo tangible o no circulante.

La presentación en el balance general debe efectuarse señalando su procedencia; es recomendable indicar las garantías otorgadas, las fechas de pago y el interés pactado, así como el monto en moneda extranjera en el caso de ser un préstamo liquidable en moneda diferente de la nacional.

Dentro de este concepto encontramos hipotecas, emisión de obligaciones, préstamos refaccionarios, de habilitación o avío y, excepcionalmente, créditos recibidos de proveedores.

Pasivo contingente

El pasivo contingente lo constituyen las obligaciones que están sujetas a la realización de un hecho, por el cual desaparecerán o se convertirán en pasivos reales, por ejemplo: juicios, reclamaciones de terceros en relación con productos que se les vendieron, garantías, avales, costo de planes de pensiones, jubilaciones, indemnizaciones por separación, etc. Si el monto de ellos es considerable, conviene indicarlos, en el estado de situación financiera, ya sea como un pasivo o como una nota a los estados financieros, dependiendo esto de la posibilidad de cuantificación y de la certeza sobre su realización.

Créditos diferidos

Los créditos diferidos los constituyen las partidas acreedoras que deben ser acreditadas a resultados de ejercicios futuros, y que por tanto se convertirán en obligaciones o utilidades. Por esta causa, los créditos diferidos se suelen presentar después del pasivo y antes del capital, como un grupo independiente.

Sin embargo, generalmente los ingresos diferidos son circulantes porque el servicio se suministrará en el siguiente periodo contable, solventándose la obligación. En caso de recibir pagos de varios años con el carácter de anticipos, el ingreso tiene que distribuirse en varios años y puedan mostrarse en el pasivo a largo plazo, separándolo de las partidas circulantes de la misma naturaleza.

2.2.5.5 Capital contable

Al capital contable se le designa con diferentes términos, como por ejemplo: “patrimonio de los accionistas” capital social y “utilidades retenidas”, o si es el caso, “capital social y déficit”.

El término “capital contable” designa la diferencia que resulta entre el activo y el pasivo de una empresa. Refleja la inversión de los propietarios en la entidad y consiste generalmente en sus aportaciones más (o menos) sus utilidades

retenidas o pérdidas acumuladas, más otros tipos de superávit, como pueden ser donaciones y la actualización del capital.

El capital contable debe mostrarse en el balance general, segregando las partidas que lo forman, con objeto de mostrar las fuentes de que ha procedido.

El capital contable esta integrado por los siguientes conceptos:

- Capital social
- Otras aportaciones de los socios o accionistas
- Utilidades retenidas:
 1. aplicadas a reservas
 2. pendientes de aplicar
- Actualización del capital
- Aportaciones no reembolsables hechas por terceros-donaciones
- Utilidad o pérdida del ejercicio

Capital social

El capital social es el conjunto de aportaciones de los socios, considerado en la escritura constitutiva o en sus reformas.

El capital social puede estar a su vez integrado como sigue:

- Capital autorizado y no emitido. Lo constituye la diferencia entre el capital de la sociedad autorizado en escrituras y la cantidad que se ha puesto en la suscripción. Esta diferencia puede o no estar suscrita.
- Capital emitido no sucrito. Lo representa aquella parte del capital emitido en las actas de asambleas o accionistas y pendiente de suscribir. Esta parte del capital social tampoco constituye un elemento del capital contable desde el punto de vista financiero, pero si desde el punto de vista financiero.

- Capital suscrito. Representa la parte del capital emitido que los socios o accionistas se compromete a exhibir. Desde el punto de vista de los estados financieros, sí es parte integrante del capital contable.
- capital suscrito y no exhibido. Representa la parte del capital suscrito por los socios o accionistas del cual se encuentra pendiente de recibir la exhibición correspondiente y deberá presentarse en el balance disminuyendo el capital suscrito.
- capital exhibido. Representa la cantidad que los socios o accionistas han exhibido o aportado efectivamente.

En el balance general, lo relativo al capital autorizado y no emitido y al capital emitido no suscrito, puede presentarse en el cuerpo del estado o en notas aclaratorias; pero el capital suscrito y no exhibido y el capital exhibido debe presentarse siempre de manera clara en el cuerpo del estado.

Otras aportaciones de los socios o accionistas

Bajo este concepto se consideran las aportaciones de los socios o accionistas diferentes a las que hicieron para integrar el capital social.

La diferencia entre estas aportaciones y las que hicieron para formar el capital social es únicamente una diferencia formal jurídica; es decir, las unas se formalizaron a través de la escritura constitutiva de la sociedad o sus reformas y las otras no necesariamente tienen esta formalidad. Las primeras son necesariamente protocolizadas ante notario público y las consecuencias jurídicas hacen necesario que en los estados financieros se señale claramente dicha diferencia.

Utilidad o pérdida del ejercicio

Debe considerarse como una parte de las utilidades retenidas pendientes de aplicar. Dado el valor informativo de esta cifra y la conexión con el estado de

resultados con el balance general, es necesario que la utilidad o pérdida del ejercicio o periodo sea presentada por separado.²⁴

2.3 Características elementales de una Sociedad Anónima

2.3.1 Definición y fundamento legal de una sociedad anónima

De acuerdo con el art. 87 de la LGSM, una sociedad anónima es la que existe bajo una denominación y/o razón social y se compone exclusivamente de socios cuya obligación se limita al pago de sus acciones.

Esto último se refiere a que, dado el caso, un tercero sólo podrá exigir del socio el monto insoluto de su aportación. De ello se concluye, que el capital social constituido mediante aportaciones de los socios- es la garantía de los acreedores sociales respecto del cumplimiento de las obligaciones de la sociedad.

Se puede decir que las sociedades anónimas es un ejemplo de lo que se conoce como las llamadas sociedades capitalistas o de capital, lo cual significa que los derechos y poderes de los socios se determinan en función de su participación en el capital social.

Según lo dispone la propia ley en el art. 88, la denominación de estas sociedades se formará libremente, pero será distinta de la de cualquiera otra sociedad, y al emplearse irá siempre, seguida de las palabras “sociedad anónima” o de su abreviatura “SA”.

Conforma al artículo 89, para constituir una sociedad anónima se requiere de lo siguiente:

- Que haya dos socios como mínimo, y que cada uno de ellos suscriba una acción por lo menos;

²⁴ MORENO FERNÁNDEZ, Joaquín, (2003), Estados financieros análisis e interpretación. Primera Ed. México, CIA. Editorial continental.

- Que el capital social no sea menor de 50 mil pesos y que esté íntegramente suscrito;
- Que se exhiba en efectivo, cuando menos el 20% del valor de cada acción pagadera en numerario; y
- Que se exhiba íntegramente el valor de cada acción que haya de pagarse, en todo o en parte, con bienes distintos del numerario.

Por otro lado el art. 6° determina que la escritura constitutiva de una sociedad mercantil –de cualquier tipo- contendrá, entre otros datos los siguientes:

- Los nombres, la nacionalidad y domicilio de las personas físicas o morales que constituyan la sociedad;
- El objeto de la sociedad;
- Su razón social o denominación;
- Su duración;
- El importe del capital social;
- La expresión de los que cada socio aporte en dinero o en otros bienes. En caso de que el capital sea variable, así se expresará indicándose el mínimo que se fije;
- La forma por la cual haya de administrarse la sociedad y las facultades de los administradores;
- El nombramiento de los administradores y la designación de los que han de llevar la firma social; y
- La manera de hacerse la distribución de las utilidades y pérdidas entre los miembros de la sociedad.

Así mismo se menciona que los estatutos de la sociedad estarán constituidos por los requisitos a que se refiere el art. 6°, así como por las demás reglas establecidas en la escritura sobre organización y funcionamiento de la misma.

Además de los datos citados, la escritura constitutiva de la sociedad anónima contendrá lo siguiente:

- La parte exhibida del capital social;
- El número, valor nominal, y naturaleza de las acciones en que se divide el capital social;
- La forma y los términos en que deba pagarse la parte insoluta de las acciones;
- La participación de las utilidades concedidas a los fundadores;
- El nombramiento de uno o varios comisarios; y
- Las facultades de la asamblea general y las condiciones para la validez de sus deliberaciones, así como para el ejercicio del derecho del voto, en cuanto las disposiciones legales puedan ser modificadas por la voluntad de los socios.

Además, conforme al artículo 90 de la LGSM, la sociedad anónima puede constituirse mediante la comparecencia ante notario público de los socios que otorgan la escritura pública, lo cual se realizará en un solo acto (fundación simultánea); y por otro lado, podrá constituirse en forma sucesiva mediante el procedimiento de suscripción pública.

Asamblea general de accionistas

La asamblea general de accionistas, es el órgano supremo de la sociedad; podrá acordar y ratificar los actos y operaciones de ésta y sus resoluciones serán cumplidas por la persona que ella misma designe o a falta de designación, por el administrador o por el consejo de administración (art. 178 de la LGSM).

Por tanto, el poder de una sociedad anónima, reside en la asamblea de accionistas, destacando que hay cuatro tipos de asambleas y esta se llevará a

cabo por lo menos una vez al año dentro de los cuatro meses siguientes a la clausura del ejercicio y tendrá las funciones siguientes (art. 181 de la LGSM).

- Discutir, aprobar o modificar el informe de los administradores (balance general) de la sociedad, tomando en cuenta que el informe del comisario, así como tomar las medidas que crea oportunas;
- En su caso, nombrar al administrador, o consejo de administración y a los comisarios; y
- Determinar los emolumentos correspondientes a los administradores y comisarios, cuando no hayan sido fijados en los estatutos.

Asamblea general extraordinaria

Según lo dispuesto en el art. 182 de la LGSM, estas asambleas pueden reunirse en cualquier tiempo y tratarán cualquiera de los asuntos siguientes:

- Prórroga de la duración de la sociedad;
- Disolución anticipada de la sociedad;
- Aumento o reducción del capital social;
- Cambio de objeto de la sociedad;
- Cambio de nacionalidad de la sociedad;
- Transformación de la sociedad;
- Fusión con otra sociedad;
- Emisión de acciones privilegiadas;
- Amortización por la sociedad de sus propias acciones y emisión de acciones de goce;
- Emisión de bonos;
- Cualquiera otra modificación del contrato social; y
- Los demás asuntos para los que la ley o el contrato social exija un quórum especial.

Asambleas especiales

Se refiere a las que celebran en particular una misma clase de accionistas. Se dan cuando en el acta constitutiva se divide al capital en varias clases de acciones con derechos especiales. Así, los accionistas preferentes de la sociedad pueden reunirse en una asamblea especial para discutir cualquier aspecto que pueda afectar sus intereses. En caso de que la sociedad se constituya por suscripción pública, se llevará a cabo una asamblea general constitutiva dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que se haya suscrito y exhibido el capital.

De conformidad con el art. 194 de la LGSM, de toda asamblea de accionistas deberá levantarse una acta que se asentará en el libro respectivo, y será firmada por el presidente, secretario y por los comisarios que concurren.

Capital social

Este se conforma de la suma del valor de las aportaciones de los socios, la cual deberá expresarse en moneda del curso legal.

De acuerdo con el art. 111 de la LGSM, el capital social de una sociedad anónima se divide en acciones que están representadas por títulos nominativos, que servirán para acreditar y transmitir la calidad y los derechos de socio.

En general, las acciones tienen igual valor y conferirán iguales derechos; sin embargo, en el contrato social podrán estipularse que el capital se divide en varias clases de acciones con derechos especiales para cada una.

Administración de la sociedad

Según el artículo 142 de la LGSM, la administración de la sociedad anónima estará a cargo de uno o varios mandatarios temporales y revocables, quienes serán socios o personas extrañas a la sociedad.

En caso de que los administradores nombrados sean dos o más, ellos constituirán el Consejo de Administración, el cual funcionará legalmente si asisten, por lo menos, la mitad de sus miembros y sus resoluciones serán válidas cuando sean tomadas por la mayoría de los presentes. En caso de empate, el presidente del consejo decidirá con voto de calidad.

Vigilancia de la sociedad

La vigilancia de la sociedad anónima estará a cargo de uno o varios comisarios, temporales y revocables quienes pueden ser socios o personas extrañas a la sociedad; sin embargo el art. 165 señala las personas que no podrán ser comisarios, y son:

- Aquellos que están inhabilitados para ejercer el comercio;
- Los empleados de la sociedad, los de aquellas sociedades que sean accionistas de la sociedad en cuestión por más de un 25% del capital social, ni los empleados de las sociedades de las que la sociedad en cuestión sea accionista en más de un 50% ; y
- Los parientes consanguíneos de los administradores, en línea recta sin limitación de grado, los colaterales dentro del cuarto y los afines dentro del segundo.

Entre las facultades y obligaciones que el art. 166 otorga a los comisarios, se puede mencionar las siguientes:

- Exigir a los administradores una información mensual que incluya, por lo menos, un Estado de la situación financiera y un Estado de resultados;
- Realizar un examen de las operaciones, documentación, registros y demás evidencias comprobatoria, en el grado y extensión que sean necesarios para realizar la vigilancia de las operaciones que la ley les impone y para poder rendir el informe anual;
- Rendir anualmente a la asamblea general ordinaria de accionistas un informe respecto a la veracidad, suficiencia y razonabilidad de la información (un dictamen) presentada por el consejo de administración a la propia asamblea de accionistas;
- Asistir con voz, pero sin voto, a todas las sesiones del consejo de administración, a las cuales deberán ser citados; y
- Asistir, con voz pero sin voto, a las asambleas de accionistas.²⁵

2.4 Naturaleza de los Impuestos Diferidos

2.4.1 Fundamento de los impuestos diferidos

La cuantificación de los impuestos diferidos es sin duda un trabajo exclusivo de los especialistas de la contaduría pública ya que se requiere se un conocimiento profundo de dos disciplinas esenciales del profesional.

- La normatividad contable (conocimiento de los principios contables).
- La reglamentación fiscal (el marco fiscal regulatorio federal y local).

El objeto de cuantificar los impuestos diferidos consiste en determinar correctamente la utilidad neta de las empresas, así como sus activos (derechos) y

²⁵ Ley General de Sociedades Mercantiles 2005

sus pasivos (obligaciones), de tal manera que la información financiera sirve de base para la correcta y oportuna toma de decisiones.

La cuantificación de impuestos diferidos requiere el conocimiento y aplicación de principios contables básicos como son el principio de realización, el de periodo contable y el de importancia relativa, entre otros, sin embargo es muy importante conservar en la mente que finalmente lo que se busca cuando se cuantifican los impuestos diferidos es el de empatar en su registro los ingresos con los gastos que los ocasionaron (entendiendo como gasto también a los impuestos como el ISR, IMPAC o la PTU).

Los impuestos diferidos pueden tener varias fuentes entre ellas pueden ser:

- Diferencias que ocasionan registros desfasados entre la Contabilidad contable y fiscal (llamadas diferencias temporales como podrían ser las compras y el costo de ventas)
- Estímulos fiscales los cuales son derechos (activos) otorgados por la federación o los estados en beneficio de las empresas, los cuales aún no han sido registrados.
- Pérdidas fiscales en declaración anual o en venta de acciones, las cuales son derechos (activos) y por lo mismo deben reconocerse dentro de la Contabilidad cuando así se pruebe su reversión.²⁶

El impuesto sobre las utilidades de los negocios o impuesto sobre la renta (ISR) surge, con el curso de la historia, bajo la idea de gravar ganancias que obtienen los negocios como una organización concreta y distinguible de los propietarios, socios o accionistas.

²⁶ LATAPÍ RAMÍREZ, Mariano, (2003), Tratamiento contable de los Impuestos Diferidos, cuarta Ed. México, ISEF, 209 p.

Las disposiciones fiscales, en la mayoría de las naciones, reconoce a los negocios como entidades sujetas a un impuesto específico y a los propietarios, socios o accionistas como otras entidades diferentes sujetas a otro impuesto derivado de los retiros, asignaciones de utilidades o dividendos que reciban o deban recibir.

El impuesto sobre la renta a cargo de los negocios requiere de una base para aplicar una tasa y determinar el impuesto causado. El ISR se liquida a las autoridades fiscales por medio de declaraciones anuales, sin el perjuicio de los anticipos que deban hacerse en el curso del año.

El ISR a cargo de los negocios es apreciado por las comunidades económicas como una erogación que disminuye las utilidades anuales de los mismos. La rentabilidad de las entidades se determina a partir de las utilidades netas periódicas, después del ISR correspondiente.

La base del impuesto sobre la renta debería ser la utilidad neta contable antes del mismo, calculada de acuerdo con los principios de Contabilidad generalmente aceptados (PCGA) en consecuencia de que la Contabilidad basada en los mismos determina, relevante y confiablemente, la utilidad del periodo de un negocio en marcha.

A pesar del alto reconocimiento de la sociedad económica a los PCGA, el gobierno en su carácter de fiscal, desarrolla su propia base gravable: la utilidad fiscal del año cuyo cálculo se realiza conforma a lo indicado en distintas leyes y reglamentos que expide para efecto. Esta utilidad fiscal del año no coincide generalmente con la utilidad contable.

Las razones por la cuales la autoridad fiscal determina una utilidad distinta a la contable, puede resumirse en tres puntos:

- Necesidad de control
- Necesidad de recursos
- Promociones económicas

Por lo que se refiere a las necesidades de control, el gobierno quiere asegurarse de que el gasto deducible de impuestos en un negocio sea un ingreso acumulable para impuestos en el negocio que lo recibe (simetría fiscal).

Las necesidades de recursos del gobierno pueden solventarse simplemente con no aceptar ciertos gastos, como deducciones fiscales o diferidas, o bien acelerar el reconocimiento fiscal de los ingresos con relación a su reconocimiento contable.

El gobierno en su carácter de rector de la economía 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.²⁷

2.4.2 Características de los Impuestos Diferidos

Los impuestos diferidos se constituyen cuando la entidad económica adelanta o aplaza el pago de cualquier contribución (ISR, IVA, IEPS, ISAN Comercio Exterior, Locales, Extranjeras y la PTU) a la autoridad administradora, producto de la separación que existe entre la reglamentación fiscal y la normatividad contable y siempre que la entidad pueda probar razonablemente que en el futuro podrá reversar dicho diferimiento, ya sea por la generación de utilidades, la amortización de pérdidas o el acreditamiento (aplicación) de créditos fiscales que sean legalmente compensables. Las características de los impuestos diferidos son:

²⁷INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS (2003), Boletín D-4 Impuesto sobre la Renta Diferido, 3ra. Reimpresión. México, IMCP, 233 p.

- Diferimiento. El sentido práctico de adelantar o aplazar el pago de impuestos.
- Origen. Se originan de las discrepancias entre la reglamentación fiscal y la normatividad contable.
- Cuantificación. Cada ejercicio debe cuantificarse y revisarse a la tasa vigente determinando un efecto acumulado (Balance) y un efecto de ejercicio (Estado de Resultados).
- Integración. Debe tener una integración clara y documentada.
- Reversión. Debe probarse su reversión en ejercicios futuros.

2.4.3 Objetivo de la cuantificación de los Impuestos diferidos

El boletín D-4 (Impuestos diferidos) pretende cuantificar el efecto que por impuestos diferidos las entidades económicas generen por su operación o por ciertos eventos que pueden determinarlos.

El objetivo primordial, aunque no limitativo, es el hecho de empatar los ingresos de un ejercicio con sus costos y gastos (entendidos los impuestos, ISR, IMPAC y PTU como gastos) que se erogaron o causaron para darles origen; los diferidos también pueden ser ocasionados por eventos como la inflación. La determinación de los diferidos parte de diferencias compensables insalvablemente en el tiempo.

Este boletín tiene como objetivos secundarios el reconocimiento de derechos (activos por impuestos diferidos), de obligaciones (pasivos por impuestos diferidos) y un reconocimiento del ISR o PTU realmente causados en el

ejercicio corriente, de igual forma el reglamentar la reversión de los efectos diferidos en ejercicios posteriores una vez realizadas las diferencias temporales.

La normatividad mexicana sigue los pasos de la normatividad internacional. La IAS 12 integran en su proceso de cuantificación de los impuesto diferidos el método de Activo-Pasivo, con un abordaje que contempla la hoja de balance y que alcanza una visión coherente con la definición de activo y pasivo que establece la normatividad internacional. La normatividad mexicana retoma este método, el cual se aplica con ciertas limitaciones en cada una de las partidas del Balance general y el Estado de resultados.

Dicho método consiste en valorar cada una de las partidas del balance y su Estado de resultados a su valor contable y compararlo con su valor fiscal determinando si existe o no una diferencia temporal entre ambas o si se trata de una diferencia permanente.²⁸

2.4.4 Reconocimiento contable

A pesar de que la disposición fiscal aleja al monto de la utilidad fiscal del monto de la utilidad contable, retiene en su esencia los conceptos de ingresos y egresos contables y los llama ingresos gravables y deducciones fiscales. De manera que la diferencia periódica entre el monto de la utilidad contable y la utilidad fiscal, puede referirse a ingresos o egresos (partidas) incluidos en una y no en la otra; diferencias que son divididas en dos grandes clases: diferencias permanentes y diferencias temporales.²⁹

Diferencias permanente

Se derivan de discrepancias irreconciliables entre la reglamentación fiscal y la normatividad contable y permanecen como tales no obstante el paso del tiempo.

²⁸ LATAPÍ RAMÍREZ. Op. Cit.

²⁹ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS. Op. Cit.

Estas diferencias se ocasionan por los conceptos que la ley del impuesto sobre la renta (LISR) considera erogaciones no deducibles definitivas, como los gastos efectuados sin comprobante fiscal, amortización de crédito mercantil, gastos de representación y en general cualquier partida que se entienda como un gasto no deducible.

Diferencias temporales

Las diferencias temporales ocasionan los impuestos diferidos. Estas implícitamente son reconocidas (en distintos ejercicios) tanto por la normatividad contable como por la reglamentación fiscal, tal es el caso de la depreciación acelerada, la cual es deducible fiscalmente en el ejercicio corriente y será deducible para efectos contables en ejercicios posteriores.

En la práctica existen dos tipos de diferencias temporales:

- Diferencias temporales gravables
- Diferencias temporales deducibles.³⁰

Diferencias temporales gravables

Las diferencias temporales gravables son partidas que han aumentado la utilidad contable en un periodo y aumentarán la utilidad fiscal en un periodo posterior o bien, partidas que han disminuido la utilidad fiscal en un periodo y disminuirán la utilidad contable en uno posterior.

En ingresos por ventas en abonos que se reconoce contablemente en el momento de la venta y se puede reconocer para efectos fiscales en periodos posteriores, en el momento de su cobro, es ejemplo del primer tipo. La tasa fiscal

³⁰ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS. Op. Cit.

de depreciación en exceso de la tasa contable y las partidas de compras que integran el inventario, son ejemplos de la segunda clase.

Diferencias temporales deducibles

Las diferencias temporales deducibles son las partidas que han disminuido la utilidad contable en un periodo que hará menor la utilidad fiscal en un periodo posterior o bien, partidas que han aumentado la utilidad fiscal en un periodo que aumentarán la utilidad contable en uno posterior.

La tasa de depreciación contable en exceso de la tasa fiscal, es ejemplo del primer tipo. Los anticipos de clientes, ejemplifican a la segunda clase.³¹

Reglas de valuación

El método de valuación de los impuestos diferidos en el Activo-Pasivo, este método es acotado desde un principio, dejando claro que los pasivos o activos por impuestos diferidos se refieren a diferencias temporales importantes siempre que cumplan con los siguientes tres requisitos:

- Identificables. Que sean identificables desde su origen
- Materialización. Que la materialización (realización) del activo o pasivo por impuestos diferidos se pueda identificar en el tiempo.
- No recurrentes. Que tanto los activos o pasivos por impuestos diferidos sean no recurrentes, esto significa que dada la operación de la entidad, éstos no sean sustituidos por partidas de la misma naturaleza en el tiempo y que el efecto de la constitución de los diferidos sea compensada.

³¹ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS. Op. Cit.

Activos por impuestos diferidos

Estos se deben crear o mantener cuando exista una certeza prácticamente absoluta de que se recuperará en ejercicios futuros, dicha aseveración condiciona la existencia de utilidades futuras. Una vez constituido al activo por impuesto diferido debe generarse utilidad del ejercicio tras ejercicio pues, en caso contrario existiría duda de su validez.

En el caso de pérdidas fiscales amortizables prospectivamente deberá reconocerse hasta que se apliquen (amorticen) y no deberá constituirse activo por impuesto diferido ya que según el boletín este concepto implica un alto grado de incertidumbre.

En el caso de que la empresa presente pasivos por impuestos diferidos podrá entonces si es que incurrió en pérdidas, repercutir, el efecto fiscal de las mismas contra el pasivo por impuestos diferidos hasta por el monto de la pérdida fiscal y de acuerdo con el plazo de amortización de esta última.

Reglas de presentación

Provisión del ISR y PTU. Debe revelarse la integración de ambas provisiones, ya sea por los impuestos causados o en su caso, los diferidos.

Diferencias temporales y permanentes. Deben revelarse las diferencias temporales y permanentes, así como el monto acumulado por el cual no se haya creado las cuantas por pagar o por cobrar (pérdidas fiscales o partidas recurrentes).

Clasificación en el Balance General. Los activos o pasivos por impuestos diferidos se clasificarán en dos: circulantes y no circulantes. Los circulantes será la

porción de los impuestos diferidos que se estiman se reviertan en el ejercicio contable siguiente y no circulante será el resto.

Pérdidas fiscales pendientes de amortizar. Se revelarán las pérdidas fiscales pendientes de amortizar, así como su vencimiento, el beneficio de su aplicación.

Primera vez que se aplica el D-4 el efecto acumulado de ejercicios anteriores por impuestos diferidos se tratará, como una partida extraordinaria, el efecto del ejercicio en que se aplique por primera vez se enviará a resultados.³²

2.4.5 Características del Boletín D-4 Tratamiento contable del ISR

El objetivo de este boletín es establecer y definir 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 derivados de operaciones y otros eventos económicos reconocidos en los estados financieros en periodos diferentes al considerado en las declaraciones de las empresas.

Debido a que el tema que se aborda en esta investigación de carácter teórico y práctico, es el de el estudio y la aplicación del Boletín D-4 en materia de Impuesto Sobre la Renta bajo el método de pasivo; es importante aclarar que en este tema en donde se explican las características del Boletín D-4 solamente se abordan y se describen los párrafos que son relacionados a la aplicación del ISR, por lo que el Boletín D-4 será resultado de un minucioso estudio para determinar los párrafos que en materia de mi investigación que realizó, sean de utilidad para aquellos que estudien el tema.

³² LATAPÍ RAMÍREZ, Mariano, (2003), Tratamiento contable de los Impuestos Diferidos, cuarta Ed. México, ISEF, 209 p.

Impuesto sobre la renta diferido

Definiciones

Activos por ISR diferido: son los montos de ISR recuperables en ejercicios futuros respecto de:

- Diferencias temporales deducibles.
- Pérdidas fiscales por amortizar.
- Créditos por impuestos no usados.

Diferencias permanentes: son las que derivan de discrepancias entre los criterios contables y los fiscales y que permanecen como tales no obstante el paso del tiempo. También son conocidas como “diferencias definitivas”.

Diferencias temporales: son las diferencias entre el monto en libros de un activo o pasivo en el balance y su valor fiscal.

Diferencias temporales deducibles: son 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.

Diferencias 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 liquide, respectivamente.

Efecto diferido del ejercicio: es la modificación durante un ejercicio en el ISR diferido.

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

ISR causado: es la cifra calculada de acuerdo a las disposiciones legales aplicables para la declaración del ejercicio.

ISR por pagar o por cobrar: es el correspondiente al impuesto sobre la renta causado en el ejercicio, neto de los anticipos liquidados, más los impuestos no liquidados de ejercicios anteriores.

Pasivos por ISR diferido: son los montos de ISR pagaderos en ejercicios futuros respecto de las diferencias temporales gravables.

Valor fiscal de un activo: es el monto que será deducible para fines de impuestos contra cualquier beneficio económico gravable que fluyan en 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.

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 futuros.

Método y elementos para su determinación: La determinación de impuestos diferidos debe hacerse bajo el método de activos y pasivos que compara los valores contables y fiscales de los mismos. De esta comparación surgen diferencias temporales a las que debe aplicarse la tasa fiscal correspondiente.

En la determinación de las diferencias temporales, debe considerarse aquellas partidas que tienen un valor fiscal pero que no forman parte de los activos y pasivos en el balance. Por ejemplo, algunos conceptos que para efectos contables se han registrado como un gasto y cuya deducción fiscal se efectuarán

en ejercicios posteriores, así como ingresos que ya se devengaron contablemente y cuya acumulación fiscal se efectuará en ejercicios futuros.

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

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

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

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

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.

Cuando exista un régimen fiscal que reconozca parcial o totalmente los efectos de la inflación y esto cause que el efecto del 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.

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 resaltará algebraicamente el monto que se registró directamente en el capital contable, 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.

Con base en lo mencionado referente a cuando exista un régimen fiscal que reconozca los efectos de la inflación; el incremento durante el ejercicio en el saldo del ISR diferido provocado por la inflación deberá incluirse dentro del Repomo del ejercicio.

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 recuperará o liquidará.

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 revierta en el mismo ejercicio que la reversión esperada de la diferencia temporal deducible; o que se revertirán en ejercicios en los cuales puede aplicarse retroactivamente o prospectivamente la pérdida fiscal originada por la deducción de la diferencia temporal deducible.
- 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.

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 lo mencionado en lo referente a los párrafos anteriores; 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.

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.

En los casos en que sea aplicable la consolidación fiscal, debe considerarse los efectos derivados de las eliminaciones de dicha consolidación fiscal.

Valor presente

Los activos y pasivos por ISR y PTU diferidos no deberán descontarse.

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.

Carácter monetario de los activos y pasivos

Las cuantas por cobrar y por pagar que reúnan las características establecidas por este boletín, deben considerarse como partidas monetarias.

Reglas de presentación y revelación de ISR

El efecto diferido del ISR y PTU relacionado con las cuentas del capital contable, deben mostrarse en la cuenta correspondiente de capital contable.

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.

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 de impuesto sobre la renta diferidos consolidado que no correspondan a la misma entidad gravada y la misma autoridad tributaria, no podrán ser compensados.

Deberá mostrarse en el cuerpo del Estado de resultados o en las notas a los estados financieros la composición del ISR y la PTU causado y diferido.

Reglas de revelación

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.

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

En su caso, el efecto derivado de la modificación en la tasa de ISR u de PTU.

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

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

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

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.

Vigencia

Las disposiciones contenidas en este boletín son obligatorias para los estados financieros de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero del año 2000. sin embargo se recomienda su información anticipada.

Este boletín deja sin efecto al boletín D-4 de diciembre de 1987, así como las circulares números 30, 33 y 35.

Transitorios

Debido al impacto potencial que la adopción de los lineamientos establecidos en este boletín producirá entre las sociedades o entidades afectadas, se ha considerado prudente que el efecto neto acumulado inicial (tanto el del impuesto sobre la renta como el de impuesto al activo) sea reconocido en los estados financieros afectando la cuanta denominada efecto acumulado de ISR. Sin embargo, se podrá distribuir el saldo de dicha cuenta en las cuentas correspondientes de capital contable.

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, mencionado en el párrafo anterior, deberán considerarse como pasadas por resultados para efectos de aplicar lo

establecido el lo mencionado anteriormente respecto de la normatividad contable en donde se registren partidas relacionadas con diferencias temporales.³³

2.4.6 Resumen de las circulares 30, 33, 35, 54 y 56

Circular No. 30 Interpretaciones al Boletín D-4 (Tratamiento contable del ISR y de la PTU) Marzo 1988

1. Antecedentes

- El boletín D-4 “Tratamiento contable del impuesto sobre la renta y de la participación de los trabajadores en las utilidades”, elaborado por la comisión de principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos; fue promulgado en noviembre de 1986 para entrar en vigor, en forma opcional, a partir de esa fecha y, en forma obligatoria, a partir de los ejercicios sociales que concluyan el 31 de diciembre de 1987.
- Tomando en consideración algunas de las experiencias obtenidas hasta la fecha de la aplicación del Boletín D-4 y que, por otro lado, en 1987 se hicieron modificaciones importantes a la ley del Impuesto sobre la Renta, la Comisión, alerta para analizar y evaluar la problemática que se va presentando en la interpretación de las disposiciones contables, ha considerado conveniente emitir esta circular en donde se aclara, y se dan respuesta a las preguntas que con mayor frecuencia han surgido en la práctica sobre el Boletín D-4.
- Es la intención de la Comisión que los criterios expresados en esta circular, así como los puntos que puedan resultar de la primera aplicación generalizada del Boletín D-4, se incorporen en un plazo breve al cuerpo del propio boletín.

³³ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, (2003), Principios de Contabilidad generalmente aceptados, Décimo octava edición, México, IMCP.

2. Objetivo de la circular

- El propósito de esta circular es interpretar y aclarar algunos de los conceptos incluidos en el boletín D-4 con el fin de facilitar su aplicación.
- Los señalamientos que mas adelante se exponen, constituyen los criterios oficiales de la comisión respecto de: diferencias temporales y su efecto en impuestos diferidos, tasas aplicables en la determinación de impuestos diferidos y pérdidas fiscales.

3. Diferencias temporales y su efecto en los impuestos diferidos

- Los párrafos 25 y 26 del Boletín D-4 establecen las características que deben tener las diferencias temporales que dan lugar a impuestos diferidos. De éstos se desprenden que el criterio general seguido por la comisión en la formulación del boletín, es el conocido como el de diferimiento parcial, bajo el cual los impuestos diferidos que se registran son sólo aquéllos provenientes de diferencias temporales de naturaleza no recurrente, cuyo efecto puede estimarse razonablemente en un periodo determinado. Para los efectos de esta circular, se deberá interpretar que las diferencias temporales de naturaleza no recurrente son aquéllas cuya materialización se puede identificar claramente en el tiempo porque, al momento de su reversión, no serán sustituidas por partidas de la misma naturaleza y de “montos semejantes”, ya que, en caso contrario, los efectos de la creación y reversión de impuestos diferidos se verían compensados. En cuanto a los efectos de esta interpretación, se deberá considerar que la mención a “montos semejantes” está referida a cifras expresadas con un poder de compra equivalente.
- La comisión consideró que el método integral no era adecuado en nuestras circunstancias actuales debido a la inflación y al elevado número de partidas que se están generando y revirtiendo año con año ya que alguna de éstas, provenientes de la actualización de los estados financieros no tienen impacto

en el estado de resultados pero si en el capital contable de las empresas, y por tanto, era poco práctico y de poco significado para el balance general el reconocer impuestos diferidos por todas las diferencias temporales. Hacerlo por las recurrentes, bajo el esquema del negocio en marcha, implicaría, en realidad, una indefinida posposición del pago del pasivo o de la recuperación del activo registrado.

- Lo expuesto anteriormente se puede simplificar tomando como modelo los inventarios y compras. En el nuevo régimen fiscal, las compras son deducibles en el ejercicio en que se efectúan. Bajo el concepto de negocio en marcha, y mientras las disposiciones fiscales no tengan modificaciones importantes en este sentido, consideramos que esta partida temporal, derivada del diferente tratamiento contable y fiscal de las compras de inventarios, es recurrente y por tanto, que no da lugar a impuestos diferidos. No obstante, si la diferencia en un ejercicio determinado involucran características especiales, como puede ser el que se efectúen compras superiores a las tradicionalmente efectuadas (en valores constantes), y por tanto, se estima que una porción importante de su efecto no será compensada con la diferencia que por este concepto se genere en el siguiente ejercicio, la comisión considera que, bajo estas circunstancias y bajo el principio de importancia relativa, se deben reconocer impuestos diferidos por la porción que se considera no recurrente.
- Es importante subrayar en el contexto del boletín, y en lo antes expuesto, lo que se establece en el párrafo 26 del mismo en el sentido de que “al final de cada periodo la empresa debe revisar su situación de impuestos diferidos tomando en consideración las evidencias más recientes, para determinar qué saldos de impuestos diferidos se deben crear, mantener o eliminar”. Esto implica que en cada periodo en que se preparan estados financieros, se debe evaluar si las diferencias temporales que han dado lugar a los impuestos diferidos y por las que no se han reconocido, deben de continuar siendo

tratadas como inicialmente fueron consideradas, o bien, ajustadas en los términos del propio boletín.

4. Tasas aplicables para la determinación de impuestos diferidos

- Las disposiciones relativas a la ley de ISR que entraron en vigor a partir del 1º de enero de 1987, establecen que durante un periodo de cuatro años coexistirán las tasas del 42% y 35% las cuales se aplicarán de acuerdo con los porcentajes señalados por la misma ley. Por lo dispuesto en el párrafo 13 del boletín, se debe interpretar que el cambio antes citado ocurrió en 1987 y, por tanto, es motivo de ajuste en ese año.
- Adicionalmente, de acuerdo con el principio básico de valor histórico contenido en el boletín sobre el “esquema de la teoría básica de la Contabilidad financiera”, las cuentas por cobrar se deben computar al valor pactado originalmente. Sin embargo, atendiendo al principio de realización del mismo boletín, el valor pactado deberá modificarse para reflejar lo que en forma razonable se espera obtener en efectivo, especie, crédito o servicios de cada una de las partidas que lo integran. Asimismo, los pasivos deben cuantificarse al valor al que se espera se tenga que dar cumplimiento a la obligación.
- Con motivo de lo anterior procede aclarar:
- Las tasas que se deben usar para efectos del diferimiento a que se refiere el párrafo 28 del boletín D-4, son a las que de acuerdo a la legislación vigente se espera que se realicen las partidas temporales diferidas.
- Para los efectos de las reglas transitorias (párrafo 50 y 51, del boletín D-4), el efecto diferido de las partidas temporales al inicio del ejercicio en que se adopten las disposiciones del boletín D-4, se debe calcular como se indica a continuación:

1. Por los ejercicios que se inicien a partir del 1º de enero de 1987, se aplicará la disposición del párrafo 1. para fines de calcular los saldos por impuestos diferidos al principio del ejercicio.
2. En tanto si el ejercicio se inició antes del 1º de enero de 1987, el saldo inicial de impuestos diferidos se debe calcular aplicando las tasas vigentes en el año de 1986. al cierre del ejercicio del cambio, las partidas diferidas deben valuarse en la forma prescrita en el punto 4.3.1 y cualquier ajuste al saldo inicial se debe registrar dentro de los resultados del año.

5. Pérdidas fiscales

- Con relación la párrafo 31 del boletín D-4, la comisión ratifica que los beneficios futuros provenientes de la amortización de pérdidas fiscales en ningún caso se reconocerán como un activo, y que esos beneficios sólo se registrarán en los resultados del periodo en que efectivamente se amorticen esas pérdidas.
- La comisión ha considerado pertinente hacer las siguientes aclaraciones relativas a las pérdidas fiscales:
 - Cuando en el boletín D-4 se hace referencia a la pérdida fiscal (párrafos 30 a 35), debe entenderse por esto la utilidad o pérdida contable aumentada y/o disminuida por las partes permanentes y por las partidas temporales a las que no les da efecto de impuesto diferido.
 - Que lo que el boletín D-4 pretende en su párrafo 32, es que se deben reconocer los efectos de las diferencias temporales (sujetas a diferimiento) que

se originaron en el periodo antes de determinar el efecto de la pérdida a que se hace referencia en el párrafo anterior.

Circular No. 33 Boletín D-4 (Tratamiento contable del Impuesto al activo de las empresas) Abril 1990

1. Antecedentes

- A partir del 1º de enero de 1989 entró en vigor la Ley del Impuesto al Activo de las empresas (IMPAC) en donde se establecen términos generales, un impuesto del 2% sobre el valor promedio de algunos activos, disminuidos de ciertos pasivos.
- El IMPAC causado puede ser acreditado contra el ISR a cargo de las empresas en el mismo ejercicio y en los tres siguientes en caso de que no hubiera sido posible su acreditamiento total.
- Esta última situación puede presentarse cuando el ISR resulta inferior al IMPAC cuando se incurra en pérdidas fiscales. En estos casos, el IMPAC causado se podrá reducir del ISR a cargo de las empresas que resulte en los tres ejercicios siguientes.
- Se han hecho del conocimiento de esta comisión varias preguntas relativas al tratamiento contable y presentación que deban darse al IMPAC, particularmente en aquellos casos en que el IMPAC causado resulta superior al ISR causado en el ejercicio.
- Debido a que la recuperación del IMPAC causado en exceso depende de la obtención de utilidades gravables suficientes en los tres ejercicios siguientes, dicha partida reúne las características de un activo contingente.

- Situación semejante a la de este activo contingente es la relativa al beneficio fiscal futuro de las pérdidas por amortizar, la cual fue analizada en el proceso de preparación del boletín D-4 “Tratamiento contable del ISR y de la PTU en la utilidad”. La disposición relativa (párrafo 31 del boletín D-4) fue en el sentido de que el beneficio de la recuperación se restringe hasta que ésta última ocurra.

2. Objetivo de la circular

- El objetivo de esta circular es dar a conocer los criterios de la comisión de principios de Contabilidad (CPC) relativos al tratamiento contable del IMPAC.

3. Tratamiento contable

- El IMPAC es una partida que debe ser aplicada a los resultados de los ejercicios en que se causa.
- En congruencia con lo mencionado en el inciso 1.5 anterior el IMPAC causado que exceda al ISR causado también deberá cargarse a los resultados del ejercicio y, bajo ninguna circunstancia es permisible su registro como activo.
- En atención a los motivos que dieron origen al IMPAC, el exceso de este impuesto deberá presentarse en el estado de resultados conjuntamente con la provisión de ISR, y en nota a los estados financieros o en el mismo cuerpo del estado de resultados, se debe revelar el importe de cada impuesto.
- En el caso de que existan partidas extraordinarias, deberá definirse el efecto que podrá tener el exceso de IMPAC en la clasificación del ISR causado (en las operaciones normales y en la partida extraordinaria).

- El IMPAC no acreditado en años anteriores y que haya sido acreditado contra el ISR del año deberá abonarse a los resultados del año del acreditamiento y tratarse como una partida extraordinaria.
- El pasivo por concepto de ISR debe presentarse disminuido de los anticipos efectuados tanto de este impuesto como de los correspondientes al IMPAC.
- En las notas a los estados financieros se deberá revelar el IMPAC por acreditar y su plazo de amortización.

Circular No. 35 Boletín D-4 (Impuesto sobre dividendos) Junio de 1991

1. Antecedentes

- En las reformas a la ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1º de enero de 1991, se establece que cuando se cause un impuesto sobre dividendos, éste será a cargo de la empresa.
- Lo anterior tiene como fundamento que sólo están libres de impuesto las utilidades que provienen de la utilidad fiscal neta (UFIN) y que por tanto, cuando se paguen un dividendo que no provenga de esta partida, causará un impuesto para igualar el tratamiento fiscal del dividendo en el accionista, con aquel proveniente de UFIN.
- Se ha cuestionado cuándo y cómo debe registrarse el impuesto que se paga en dichas circunstancias. El “cuándo” atiende a si éste debe registrarse de inmediato, reconociendo que una parte de ciertas utilidades será un impuesto al momento de repartirlas. El “cómo” registrarlo atiende a si es un resultado del ejercicio o debe afectar directamente al patrimonio.

2. Objetivos de la circular

- El objetivo de esta circular es dar a conocer los criterios de la comisión de Principios de Contabilidad (CPC), relativos al tratamiento contable del impuesto sobre dividendos.

3. Tratamiento contable

- En atención a lo señalado en el Boletín D-4, dado que la generación del impuesto está sujeto a un hecho futuro, cuya ocurrencia no es predecible, no reúne los requisitos de ser una partida “sobre la que razonablemente se pueda predecir que va a provocar, dentro de un periodo definido, que surja un pasivo” (párrafo 24), y que por tanto, “su materialización no se puede definir en el tiempo” (párrafo 25).
- Por lo anterior, no procede registrar un pasivo por el impuesto implícito de las diversas partidas del capital contable que no forman parte del UFIN.
- En cuanto al registro del impuesto, debe considerarse lo establecido en el Boletín D-4, que establece que: “El monto de ISR y PTU atribuido a la utilidad antes de partidas extraordinarias debe corresponder al efecto de ingresos y gastos determinantes de dicha utilidad. Por lo tanto, el efecto de ISR y PTU atribuible a partidas extraordinarias y ajustes a resultados de periodos anteriores se debe calcular en forma independiente y aislada” (párrafo 36) y “El efecto de impuestos atribuible a partidas extraordinarias se debe deducir de los conceptos que lo originaron” (párrafo 46).
- Dado que el dividendo se paga de partidas que no forman parte del estado de resultados, el efecto de ISR que le es atribuible debe calcularse en forma independiente y aislada y debe formar parte del concepto que lo origina, por lo cual debe registrarse con el cargo a la cuenta de la cual se decreta el

dividendo y no debe afectar los resultados del ejercicio en que el dividendo se decreta.

- Los conceptos anteriores son también aplicables a las reducciones de capital que excedan al capital aportado actualizado para efectos fiscales.

4. Revelación

De acuerdo con las reglas de revelación suficiente establecidas en el Boletín A-5 y las reglas específicas del Boletín D-4 debe revelare el monto de las utilidades libres de impuesto (o de las que serían gravables) y la tasa de impuestos correspondientes.

Circular No. 54 Interpretaciones al Boletín D-4

1. Antecedentes

Dada la complejidad de los problemas tratados y sus repercusiones en la información financiera, la comisión ha considerado conveniente aclarar algunos conceptos incluidos en dicho boletín.

2. Objetivo

El propósito de esta circular es interpretar y aclarar algunos conceptos respecto a las disposiciones normativas incluidas en el Boletín D-4, con el fin de facilitar su aplicación práctica.

3. Criterios de la comisión de principios de contabilidad

- **Reclasificación.** El objetivo que se persigue es reconocer adecuadamente en la Contabilidad el 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 cuantas por cobrar y por pagar de impuestos diferidos.
- **Adopción inicial.** El efecto inicial acumulado de ISR diferido al principio del año 2000, corresponde al cálculo del ISR diferido por cobrar y por pagar al fin de 1999. El efecto mencionado debe incluir los impuestos al activo y sobre la renta por recuperar por pérdidas fiscales, actualizado a diciembre de 1999 por la inflación acumulada a esta fecha, considerando las condiciones existentes.

Cuando se presente información financiera comparativa, los estados financieros básicos de ejercicios anteriores no deben reestructurarse por la aplicación del Boletín D-4. Sin embargo, siempre y cuando sea costeable, la distribución del efecto inicial acumulado entre los ejercicios anteriores involucrados, debe mostrarse en notas a los estados financieros o en información complementaria básica.

Inversión permanente en acciones

- **Inversión en acciones en que no se tiene control o influencia significativa.** La inversión en acciones en que se carezca de control o influencia significativa conforme al párrafo 34 del boletín B-8 y, que a su vez, tenga el carácter de permanente, debe valuarse al costo histórico actualizado por el índice nacional de precios al consumidor (sin ajustarse por resultados posteriores). En esta inversión, la base fiscal para efectos de ISR diferido es igual al valor contable de la inversión y, por tanto, de su comparación no surge ISR diferido, salvo se presenten posteriormente eventos o transacciones que alteren las condiciones

originales; como: a) presunción razonable a la fecha del balance de realización de la inversión, caso en que para la determinación del ISR diferido, se comparara el monto contable (costo histórico actualizado o valor de realización, el menor) contra el costo fiscal actualizado de las acciones, o, b) castigo por deterioro en el monto contable de la inversión caso en que para la determinación del ISR diferido, se comparará su importe contable (nuevo valor deteriorado) con la base fiscal de la inversión (costo de adquisición actualizado).

- Inversión en acciones de subsidiarias y asociadas, que se registra por el método de participación. El importe de estas inversiones en los estados financieros individuales de la tenedora, representa la parte proporcional del capital contable de la subsidiaria o asociada, que debe incluir el efecto del ISR diferido. En consecuencia, salvo lo que se señala en el párrafo siguiente, no debe calcularse ISR diferido sobre estas inversiones.
- Exceso del costo de adquisición de las acciones de subsidiarias y asociadas sobre el valor en libros y exceso del valor en libros sobre el costo de adquisición de las acciones. Al momento de su adquisición el importe contable de las acciones y su valor fiscal es el mismo. Por tanto, este punto, no surge impuesto diferido alguno. La diferencia entre el costo de adquisición de las acciones de la subsidiaria o asociada y su valor en libros, es el remanente que resulta del costo de adquisición y su asignación a los activos y pasivos de las entidades mencionadas. Esta diferencia (deudora o acreedora) no genera, en su reconocimiento inicial, impuesto diferido (la suma algebraica del costo de adquisición y del exceso de adquisición sobre el valor en libros o, alternativamente, del exceso del valor en libros sobre el costo de adquisición, es igual al valor fiscal de las acciones adquiridas).

El exceso (deudor o acreedor) con el transcurso del tiempo será contable aplicado a resultados; esta amortización, sin embargo, producirá efectos

fiscales en periodos distintos al de su reconocimiento contable (la amortización deudora será deducible hasta el momento de la enajenación de las acciones y la acreedora gravable al momento de su distribución como dividendo). Por tanto, el impuesto diferido se origina hasta el momento en que el exceso es aplicado a resultados.

Cuando el tratamiento de la amortización en exceso (que en el caso debe ser de naturaleza deudora) origine una cuenta por cobrar por concepto de impuesto diferido, su reconocimiento contable se encuentra sujeto a lo indicado en el Boletín D-4.

El efecto de impuestos diferidos calculado según se menciona en el boletín D-4, además del derivado de las eliminaciones del proceso de consolidación, deben considerar el resultante de la asignación del costo de adquisición de las acciones a los activos y pasivos de los negocios adquiridos, para determinar el exceso del costo de adquisición sobre el valor en libros o, en su caso, el exceso del valor en libros sobre el costo de las acciones.

Inversión permanente en acciones de subsidiarias y asociadas del extranjero

Además de lo mencionado en el punto anterior, en caso de inversión en acciones subsidiarias y asociadas del extranjero, debe considerarse lo siguiente:

- Cuando la tasa de ISR en México sea superior a la del país de origen, el ISR diferido reconocido por la subsidiaria o asociada en el extranjero, se complementará en proporción directa con la diferencia de tasas.
- Cuando en el país extranjero exista un impuesto adicional al distribuir utilidades a cargo de los accionistas debe reconocerse, en su caso, el ISR diferido correspondiente a la controladora o inversionista.
- En caso de entidades extranjeras definidas al párrafo 23 del Boletín B-15, cuyo efecto por conversión se aplica al capital contable, debe reconocerse el ISR diferido correspondiente, aplicando la tasa vigente en México.

PTU diferida

- Atendiendo a las características de la PTU, ampliamente descritas en el propio boletín, solo debe reconocerse PTU diferida, cuando se presuma razonablemente, que las partidas que dieron origen van a provocar un activo o un pasivo y no existe indicio de que vaya a cambiar esa situación, de tal manera que dicho activo o pasivo no se realice o pague, respectivamente.
- Se confirma que no existe efecto acumulado inicial derivado de la adopción del nuevo Boletín D-4. El registro de la PTU diferida con base en la nueva normatividad, se iniciará considerando únicamente las diferencias temporales que surjan en la conciliación entre la base contable y gravable para PTU y que se presuma de acuerdo a lo indicado en el párrafo 3.6.1 anterior, tengan efecto hacia el futuro.
- Las entidades que tengan saldos de PTU diferida al principio del año 2000 no deben cancelarlos, salvo lo establecido en el Boletín D-4.
- ISR diferido sobre diferencias temporales relacionadas con el capital contable. Se confirma que el efecto neto acumulado inicial de ISR diferido, no tendrá movimientos posteriores excepto por su actualización. Por tanto, los efectos del ISR diferido relacionados con las diferencias temporales que surgen posteriormente y que se registran directamente en el capital contable, deben mostrarse en la cuenta del capital contable correspondiente.
- Actualización de valores fiscales para efectos del ISR diferido. Para determinar las diferencias temporales en activos y pasivos y calcular el ISR diferido correspondiente, deben compararse las cifras contables y las bases de los valores fiscales actualizados a la fecha de los estados financieros.

- 3.9 ISR diferido en empresas sujeta a regímenes especiales de tributación. En empresas sujetas a regímenes especiales de tributación, donde no procede la obtención de bases del valor fiscal de los activos y pasivos, el ISR diferido se determinará aplicando la tasa de ISR correspondiente a la diferencia entre el capital contable y el valor fiscal de éste a la fecha de los estados financieros. Entre este tipo de entidades se encuentran las que están sujetas al régimen simplificado de personas morales.³⁴

Circular No. 56 Boletín D-4 (Tratamiento contable del efecto en cambio de tasas en el ISR y otras disposiciones que afectan la determinación del impuesto diferido de acuerdo con el boletín D-4) Febrero 2002

1. Antecedentes

- El 1º de enero del 2002 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el decreto que modifica diversas disposiciones de carácter fiscal, que incluye una nueva ley del Impuesto Sobre la Renta, donde particularmente establece cambios de tasas del Impuesto Sobre la Renta y otras modificaciones, que afectan el cálculo del impuesto diferido.
- Con motivo de estos cambios, surge la duda de cuáles tasas de ISR deben aplicarse en la cuantificación de los impuestos diferidos en el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 2001. Asimismo, para la determinación de la base existen otras consideraciones derivadas de los conceptos establecidos en la nueva Ley del ISR.
- Se han expresado criterios diferentes acerca de la aplicación e interpretación del párrafo 27 del Boletín D-4, que van a favor o en contra del uso de las tasas

³⁴CONTADIRÍA PÚBLICA, (2000) Circular No. 54 Interpretaciones al Boletín D-4, México, Comisión de Principios de Contabilidad. No. 335

en vigor en la ley anterior y, de la misma manera, sobre el uso de las tasas ya modificadas en la nueva ley.

- La Comisión ha considerado conveniente emitir esta circular en donde se interpreta el tratamiento contable a seguir y qué las bases para el ejercicio que término el 31 de diciembre de 2001. Para llegar a una conclusión acerca de esta interpretación, se ha consultado a diversos abogados, cuya opinión es que la nueva ley de ISR inició su vigencia a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial (1º de enero de 2002).

2. Tratamiento contable

- Después de estudiar los antecedentes detallados, la Comisión de Principios de Contabilidad adoptó el criterio de aceptar como un convencionalismo contable para uniformar el criterio de que las tasas del ISR y otros cambios incluidos en la nueva Ley sean utilizados a partir del ejercicio en que la nueva ley se publica y entra en vigor.
- Con base en lo expuesto, los impuestos diferidos en los estados financieros de las empresas al 31 de diciembre del 2001 deben ser calculados a la tasa del 35% vigente a esa fecha. El cambio de tasas que fue aprobado y entró en vigor el 1º de enero del 2002 tendrá efecto a partir de esta fecha. Aquellas entidades obligadas a proporcionar información financiera durante el año de 2002, incluirán los ajustes relativos a los cambios de tasas y otras disposiciones, a partir del 1º de enero de 2002.
- Estos cambios y su efecto en los estados financieros del año que inicia el 1º de enero de 2002, se revelarán y cuantificarán en su totalidad en una nota sobre los estados financieros al 31 de diciembre de 2001.

- Esta opinión se basa en el párrafo 27 del boletín D-4, que establece con precisión que: “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 éste vigente al momento en que se estima que los activos y pasivos por impuestos diferidos se recuperarán o liquidarán”.
- En el caso que nos ocupa, la tasa vigente al 31 de diciembre del 2001 era del 35% y las tasas publicadas en la nueva ley entraron en vigor el 1º de enero de 2002.
- Asimismo, las disposiciones fiscales en vigor para determinar la base para el cálculo de los impuestos diferidos eran las que estaban vigentes al 31 de diciembre de 2001.³⁵

³⁵ CONTADURÍA PÚBLICA, (2000) Circular No. 56 Tratamiento contable del efecto en cambio de tasas en el ISR de acuerdo con el Boletín D-4, México, Comisión de Principios de Contabilidad. No. 355

CAPÍTULO 3

TRATAMIENTO CONTABLE DEL ISR

CAPITULO 3. TRATAMIENTO CONTABLE DEL ISR BAJO EL MÉTODO DE PASIVO

3.1 Introducción al Método de Pasivo

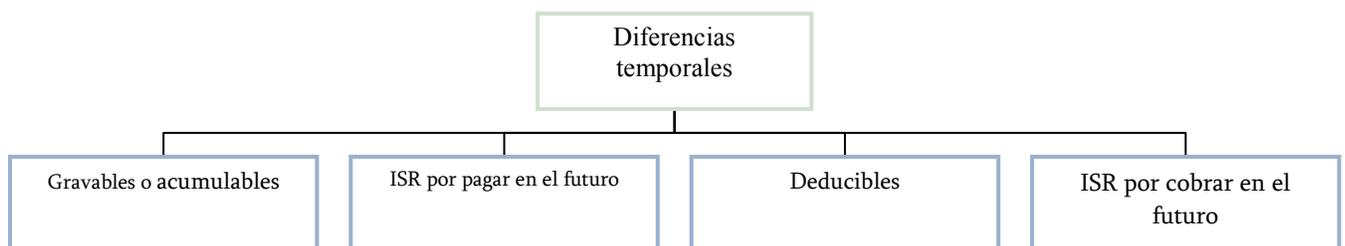
3.1.1 Descripción del método de pasivo

El método de pasivos para el reconocimiento contable de los impuestos diferidos o método de balance consiste en comparar los activos, pasivos y cuentas de capital, de acuerdo con los PCGA, contra los activos, pasivos y cuentas de capital reconstruidos como las bases fiscales.

La metodología requiere determinar cuales son los activos, pasivos y capital fiscal que corresponden o deberían corresponder a las declaraciones anuales de impuestos.

Dichas bases pueden ser reconstruidas a partir de los datos de las propias declaraciones de impuestos, las condiciones en que se realizan las acumulaciones y deducciones fiscales y con datos de los propios registros contables de las entidades. En la mayoría de los casos no se requiere una Contabilidad detallada y completa de las transacciones de acuerdo con principios fiscales, empero en ciertas circunstancias pueden ser necesarios registros adicionales.

De la comparación de las cifras contables del balance determinadas con PCGA y las bases fiscales reconstruidas, se obtienen diferencias que pueden ser de dos clases: diferencias permanentes y diferencias temporales; estos conceptos



se abordaron en el tema 2, en el cual se abordó las características del Boletín D-4.

Las diferencias temporales gravables o acumulables aumentan las utilidades fiscales de periodos futuros, cuando los activos contables a que se refieren son recuperados a los pasivos fiscales a que se refieren son considerados gravables.

Las diferencias temporales deducibles disminuyen las utilidades fiscales de periodos futuros, cuando los activos fiscales a que se refieren son deducibles (por ejemplo tasas fiscales de depreciación menores a las contables) o los pasivos contables a que se refieren son liquidados (por ejemplo, anticipos de clientes).

Los activos por impuestos diferidos resultan de la multiplicación del monto de las diferencias temporales por la tasa de ISR vigente en la fecha de balance.

En este enfoque de impuestos diferidos, método de pasivos, los activos y pasivos por ISR diferidos se ajustan a la tasa fiscal conocida en el cierre del periodo. De tal suerte que cuando, ocurren cambios en la tasa fiscal, cada periodo contable absorbe un gasto fiscal adicional o recibe un beneficio fiscal adicional si las tasas fiscales aumentan o disminuyen, respectivamente.

A diferencia con el enfoque de impuestos diferidos, bajo el método de diferidos, donde se creaban los activos y pasivos por impuestos diferidos con la tasa fiscal en vigor en la fecha de origen y las reversiones posteriores se hacían con la misma tasa. Es decir, no se actualizaban los valores de los activos y pasivos por impuestos diferidos, por cambios en las tasas fiscales.

3.1.2 Diferencias temporales del método de pasivo

Todas las diferencias temporales que surgen en el método de diferido del estado de resultados son diferencias temporales en el método de pasivo, en

cambio, existen diferencias temporales derivadas de activos y pasivos cuyos efectos pueden afectar a una cuenta distinta de la del resultado del periodo.

El mayor poder inclusivo de las partidas temporales del balance sobre las partidas temporales del estado de resultados, se debe a dos circunstancias: la primera, las diferencias temporales en la conciliación entre la utilidad contable y la utilidad fiscal, por virtud de la partida doble, se refleja siempre como diferencias temporales entre los activos y pasivos contables y los fiscales.

La segunda, existen otros impuestos diferidos derivados de cuentas distintas a la de resultados o de otra clase de transacciones, tales como: la compra de una subsidiaria, en que los valores contables asignados a los activos y pasivos en la controladora son distintos a los de la subsidiaria, así mismo, pueden surgir resultados asignados a las cuentas del capital contable sin pasar por los resultados de ejercicios anteriores y el exceso o insuficiencia en las cuentas de capital.

La Contabilidad ajustada por los efectos de la inflación, dependiendo de los marcos fiscales, pueden originar impuestos diferidos.

Es posible calcular los impuestos diferidos, ubicados en otras cuentas distintas a la del resultado del ejercicio, adaptando el método de diferido. No obstante, esto puede resultar en un trabajo bastante complejo, con la incertidumbre de omisiones de algún impuesto diferido importante.

El método de pasivo es un método integral que proporciona mayor confiabilidad respecto a la omisión de impuestos diferidos importantes y es sencillo, tanto en su implantación como en su desarrollo.

3.1.3 Bases fiscales de los activos

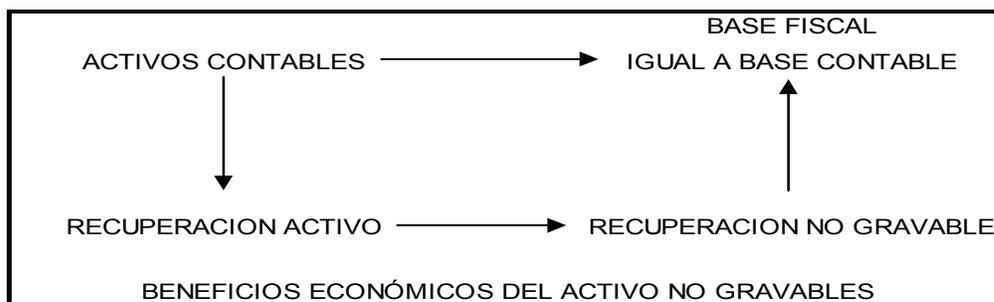
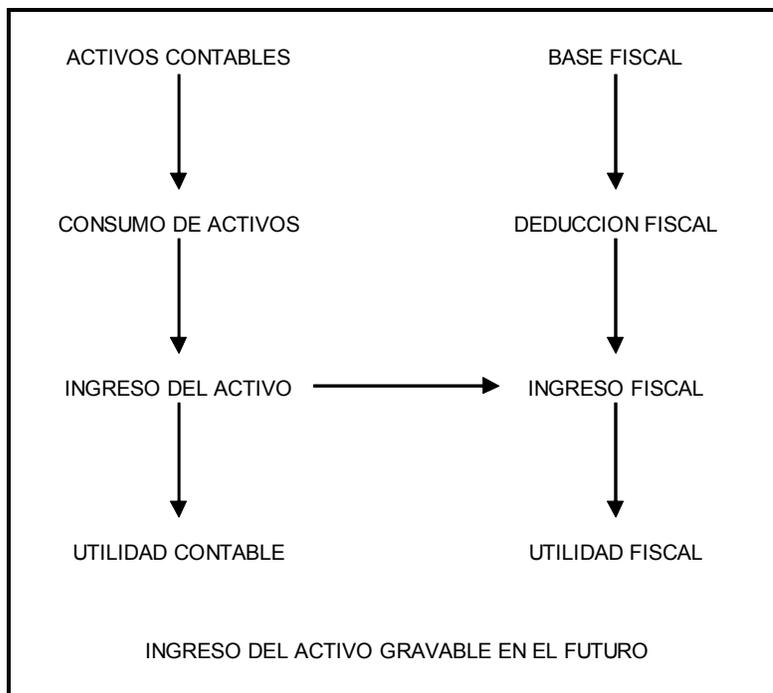
Los activos contables son beneficios económicos del futuro que se intercambian directamente por otros activos (activos monetarios) o se consumen en la generación de otros activos (activos no monetarios).

Los beneficios económicos del futuro de los activos, tratándose de activos no monetarios, son ingresos en cuentas por cobrar o efectivo. A dichos ingresos se les restan los activos consumidos en la determinación de la utilidad contable del periodo.

Es el caso que dichos ingresos son parte de los ingresos fiscales acumulables, a los que se deducen los activos fiscales, de acuerdo con las disposiciones legales en la determinación de la utilidad fiscal del periodo. He aquí cual es el propósito de la base fiscal de los activos, en su comparación con los valores contables de activos.

Según el párrafo 15 del Boletín D-4; la definición normativa de valor fiscal de un activo, captura la esencia de lo antes ya mencionado y aclara que si el beneficio económico del futuro no es gravable, entonces debe igualarse la base fiscal del activo a su valor en libros, para obtener una diferencia de cero entre ambos montos.

Lo anterior se puede expresar gráficamente a través del cuadro que a continuación se presenta:



Se debe de tener presente que una diferencia temporal gravable nace cuando el valor contable de los activos, es mayor a su valor fiscal. Suponiendo una tasa de depreciación contable menor a la tasa fiscal, los activos contables serán mayores a los activos fiscales.

Los flujos de efectivo, generados por el uso de ese activo, serán deducidos por la depreciación fiscal que, a la vez, es menor a la depreciación contable, por lo cual se obtiene una base gravable mayor, ocasionando un costo por impuestos mayor. En otras palabras, la utilidad fiscal es mayor a la utilidad contable.

Un ejemplo de diferencias temporales gravables es el caso de los inventarios, en el contexto fiscal de México, bajo el cual son deducibles las compras en el momento de su realización y no es deducible en el concepto contable de costo de ventas. Cualquier monto de inventarios en los valores contables siempre representará una diferencia temporal gravable, porque la base fiscal de inventarios siempre será de cero.

Reconstrucción de las bases de los activos fiscales

La reconstrucción de las bases fiscales de los activos puede hacerse siguiendo estas reglas:

- Cuando los saldos contables de los activos y las bases fiscales son iguales no surgen diferencias temporales. No hay cálculo de impuestos diferidos.
- Si los saldos de los activos contables son distintos a las bases de los activos fiscales y la diferencia es permanente, no dará lugar a diferencias temporales deducibles o gravables en el futuro, entonces se debe anotar en la hoja de trabajo como base fiscal del activo el saldo contable del mismo.
- Cuando se adquiere un activo y su base fiscal es menor desde el inicio, entonces el valor fiscal del activo es adicionado por la parte no deducible.
- Si el saldo del activo contable es mayor a la base fiscal del activo fiscal, la diferencia será una diferencia temporal gravable, porque el flujo contable futuro del efectivo tendrá una deducción fiscal menor.
- Si el saldo del activo contable es menor a la base fiscal del activo, la diferencia será una diferencia temporal deducible, porque el flujo contable futuro del efectivo tendrá una deducción fiscal mayor.

Algunos procedimientos de reconstrucción de algunas bases de los activos fiscales son mencionados a continuación:

- Efectivo. Generalmente el saldo contable es igual al fiscal.
- Inversiones en valores. Al saldo contable se le eliminan las pérdidas o ganancias provenientes de valuación que puedan ser deducibles o acumulables hasta su realización en efectivo.
- Cuentas por cobrar a clientes. Por lo regular se suman al saldo contable los ajustes por estimaciones de cuentas incobrables que no hayan cumplido aún con los requisitos fiscales para su deducción. En el caso de reconocimiento de ingresos fiscales sobre la base de lo cobrado, la base fiscal de las cuentas por cobrar será de cero y se obtendrá una diferencia temporal gravable.
- Inventarios. La base fiscal de los inventarios es siempre de cero (en el contexto de México). Las compras y gastos de producción son deducibles cuando se incurre en ellos. Por tanto, siempre tendremos una diferencia temporal gravable por los saldos contables de los inventarios.
- Activos depreciables. Las bases fiscales deben corresponder al costo de adquisición contable, menos los montos de las depreciaciones fiscales. Si la depreciación contable es mayor a la fiscal, el saldo neto contable del activo será menor al saldo neto fiscal y, por tanto, tendremos una diferencia temporal deducible. Si la depreciación contable es menor a la fiscal, el saldo neto contable del activo será mayor al saldo neto fiscal y, por tanto, tendremos una diferencia temporal gravable. Cuando el costo de adquisición fiscal del activo es menor al costo de adquisición contable, la diferencia se aumenta al propio valor fiscal.

- Activos intangibles. Se sigue la regla de los activos depreciables. Es común la inexistencia de algunos intangibles en los saldos contables, debido a las limitaciones impuestas por los PCGA, que son admitidos como partidas amortizables en las disposiciones fiscales. Si es el caso, las diferencias con las bases fiscales representarán diferencias temporales deducibles.

3.1.4 Bases fiscales de los pasivos

Los pasivos se pueden definir como sacrificios de beneficios económicos en el futuro, derivados de transacciones o eventos ocurridos. Surgen por activos adquiridos, gastos reconocidos o reclamaciones a cargo de la entidad. Generalmente los pasivos se reconocen de acuerdo con los PCGA y, para los efectos de los impuestos diferidos, son el mismo sustento para determinar las bases fiscales.

Los pasivos contables son pasivos fiscales en la medida que la contrapartida del pasivo contable haya sido deducible y, en consecuencia, es válido afirmar que los pasivos fiscales en la hoja de trabajo de los impuestos diferidos, son los pasivos contables menos las partidas que serán deducibles en años futuros.

Cuando se trata de pasivos contables derivados de partidas que no fueron, ni serán deducibles, lógicamente el pasivo fiscal debe ser el mismo del pasivo contable, puesto que no dará lugar a ISR diferido.

En el caso de anticipos de clientes que constituyen pasivos contables de acuerdo con los PCGA, son gravables cuando se reciben. Cuando dichos pasivos son cubiertos mediante la entrega de mercancías o servicios, los ingresos correspondientes ya no serán gravados. El ISR pagado en el periodo en que se recibieron los anticipos, será recuperado cuando el ingreso contable se reconozca

y se registre el ISR que le corresponde. Se trata de una diferencia temporal deducible.

Las diferencias temporales deducibles son frecuentes en los pasivos, en cambio las diferencias temporales gravables son escasas, dado que se trata de pasivos fiscales mayores a los contables. En realidad los pasivos fiscales pueden darse cuando hay pasivos contables contables, empero la clasificación es válida y podría incluir ingresos contables que pudieran reconocerse fiscalmente en periodos futuros.

La reconstrucción de las bases fiscales de los pasivos

La reconstrucción de las bases fiscales de los pasivos puede hacerse siguiendo las siguientes reglas:

- Cuando los pasivos contables no tienen pertinencia fiscal, en la hoja de trabajo de impuestos diferidos se toma como base fiscal el mismo monto del pasivo contable. No hay diferencias temporales y no surgen impuestos diferidos.
- A los saldos contables restar las partidas que serán deducidas en declaraciones fiscales posteriores.
- Disminuir a los saldos contables las partidas que ya fueron gravadas en ejercicios anteriores.

A continuación se menciona la reconstrucción de las bases fiscales de algunas cuentas de pasivos.

- Cuentas de proveedores. Los saldos por pagar a los proveedores no tienen efectos fiscales en el futuro. Por tanto, los saldos fiscales deben igualarse a los saldos contables.
- Anticipos de clientes. Los anticipos de clientes son gravables en el momento de ser recibidos por la entidad. El saldo contable de esta cuenta representa los anticipos recibidos, menos los facturados. La base fiscal será el saldo contable menos los anticipos que ya fueron incluidos en las declaraciones fiscales. La diferencia es una diferencia temporal deducible, puesto que los anticipos al convertirse en ingresos contables devengados, podrán ser deducidos por la entidad en la declaración correspondiente.
- Gastos acumulados por pagar. Las bases fiscales de los gastos acumulados por pagar se calculan restando al saldo contable las partidas que pueden ser deducidas en el futuro, los gastos acumulados no deducibles permanentes quedan automáticamente excluidos de la diferencia temporal.
- Pasivo por remuneraciones al retiro o después de éste a los trabajadores. Los pasivos por remuneraciones al retiro o después de éste a los trabajadores son deducibles cuando son pagados. La base fiscal es de cero, generándose una diferencia temporal deducible.
- Cuando se crean pasivos por pensiones, de acuerdo con los requisitos fiscales, los montos aportados a fideicomisos específicos son deducibles. En consecuencia, el pasivo fiscal siempre es de cero y el saldo contable es una diferencia temporal, deducible en la fecha de pago al fideicomiso o a los trabajadores.
- Intereses por pagar. Los pasivos por intereses devengados y no pagados si son deducibles hasta el momento de su pago, representan una diferencia

temporal deducible y, por tanto, se deben restar al saldo contable para determinar la base fiscal.

3.1.5 La base fiscal de las cuentas de capital contable

El monto neto de las diferencias temporales entre los saldos contables y las bases fiscales, por consecuencia lógica de la partida doble, es la diferencia temporal entre el capital contable y el capital fiscal.

El impuesto diferido correspondiente a dicho neto en las partidas temporales, resulta de las diferencias temporales netas entre las cuentas de capital contable contra el capital fiscal. De acuerdo con el Boletín D-4, el efecto deberá distribuirse en cada una de las cuentas de dicho capital, conforma a sus diferencias temporales específicas.

En México se establecen disposiciones fiscales sobre el capital contable, las cuales son de importancia en el cálculo de impuestos diferidos.

3.2 Fundamentos del método pasivo

En el tema 2.4, en donde se abordó la naturaleza y fundamento de los impuestos diferidos, se mencionó, en base a los PCGA y al Boletín A-1 Esquema de la teoría básica de la información financiera, las características y naturaleza del Impuesto sobre la renta sobre las utilidades de los negocios, dando como resultado las siguientes conclusiones:

- El impuesto sobre la renta es un gasto que debe reconocerse contablemente en la medida de su devengación contable.
- La devengación contable ocurre en el momento en que son reconocidos los ingresos, los costos y gastos contables en el estado de resultados.

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

Todo esto, de acuerdo a lo que se menciona en el Boletín D-4 que define:

- Párrafo 10. Efecto diferido del ejercicio: Es la modificación durante un ejercicio en el ISR diferido.
- Párrafo 11. Gastos (ingresos) de ISR: Es el importe causado más (menos) el efecto diferido del ejercicio aplicable a resultados.
- Párrafo 12. ISR causado: Es la cifra calculada de acuerdo con las disposiciones legales aplicables para la declaración del ejercicio.

En conclusión, la regla del cuerpo normativo al definir el gasto por impuesto por impuestos sobre la renta lo hace en el contexto de un sentido práctico notable, que evita cualquier duda; sin embargo, se comprueba que conceptualmente que el impuesto causado en el año mas o menos el ISR diferido en el mismo, es el gasto devengado por el ISR conforme a los PCGA.

3.2.1 Impuestos diferidos como cuentas por cobrar y cuentas 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 los activos deben consistir en los beneficios económicos futuros adquiridos, identificables y cuantificables, esperados con fundamento, como consecuencia de las transacciones pasadas o de otros eventos ocurridos.

Los pasivos para cumplir igualmente con los requisitos de la definición contable de pasivos, deben consistir en sacrificio de beneficios económicos del futuro que sean identificables y cuantificables, virtualmente ineludibles, como consecuencia de transacciones o eventos pasados.

Los activos son adquiridos por las entidades a través de transacciones ocurridas, son identificados por su presencia física o por contratos, concesiones, otros documentos o proyectos de inversión. Tienen un costo o precio de compra que determina su valor en el registro contable inicial y tienen un valor económico para la entidad que los adquiere.

Los beneficios económicos futuros de los activos son la razón misma de su adquisición y, en ese sentido, su costo es un sacrificio pagado por ellos. Pero es el caso que los beneficios económicos futuros de los activos, deben identificarse con el mismo activo y ser susceptibles de estimaciones razonables.

Los pasivos son asumidos por las entidades a través de transacciones ocurridas en el pasado, los cuales pueden derivarse de activos y servicios recibidos que se liquidarán en el futuro o de reclamaciones u obligaciones de carácter jurídico o de naturaleza semejante, que generarán con seguridad práctica (virtualmente ineludibles) un sacrificio de beneficios económicos futuros. Los pasivos, a diferencia de las partidas del capital contable, tienen un plazo determinado para su pago. Sin embargo, debe distinguirse la diferencia entre una obligación jurídica para una entidad y un pasivo contable en términos generales.

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 perfeccionada la reclamación del tercero. Estos pasivos son llamados obligaciones constructivas o pasivos estimados e incluyen entre otros, las obligaciones de pagos por retiro de los trabajadores, pagos de cuotas de seguridad social y una amplia variedad de impuestos.

Retomando el punto concreto de las generalidades indicadas, los activos por impuestos diferidos, derivados de las diferencias temporales deducibles, generan activos potenciales por impuestos diferidos, provenientes de impuestos pagados que son atribuibles a activos contables ya consumidos, los cuales aún no se han deducido fiscalmente (cuando los activos contables son menores a los activos fiscales en el 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).

ISR diferido por pagar

El ISR diferido es un pasivo respecto a una utilidad contable que ya ocurrió, es un pasivo devengado y es una obligación virtualmente ineludible sustentada en la existencia del inventario. Cuando este se vende, genera el ingreso gravable y nace la obligación jurídica de pagar dicho impuesto, previa elaboración de la declaración de impuestos.

El ISR diferido por pagar, se convierte de una obligación constructiva en un ISR causado, a una obligación por pagar. Más puede ocurrir que el inventario sea vendido al valor en libros. Es importante tomar en cuenta que los inventarios se venden en circunstancias normales con utilidad. En circunstancias especiales, se venden sin utilidad o se pueden vender a un precio menor que el valor en libros. También puede suceder que al venderse no haya utilidad fiscal.

Por lo tanto se puede afirmar que el ISR diferido por pagar en circunstancias normales siempre se convierte en ISR causado y se paga a las autoridades fiscales. En el caso especial en que no haya utilidad gravable y existe consumo del activo (deterioro del activo) el ISR diferido por pagar se convierte en

un beneficio fiscal (ganancia) y como subproducto, sólo como subproducto, se presenta una distribución adecuada de las utilidades contables y del gasto por ISR entre los distintos periodos contables.

En consecuencia, si los impuestos diferidos, por pagar son obligaciones constructivas que en las circunstancias normales de la marcha de un negocio se convierten en obligaciones jurídicas, entonces dichos impuestos diferidos son pasivos de acuerdo con la definición contable de los mismos.

Del hecho de que los pasivos por impuestos diferidos no sean reconocidos en las declaraciones fiscales en que surgen, no se sigue que no nazca una obligación fiscal en el periodo en que surge el ingreso gravable.

Que surja el ingreso gravable es la esperanza de que los inventarios sean vendidos. El grado de probabilidad de realización de los beneficios económicos futuros de los inventarios es exactamente el grado de la probabilidad de reclamación fiscal de los impuestos diferidos.

El razonamiento anterior 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 diferido bajo el enfoque del método de pasivo.

El ISR por pagar proveniente de pasivos fiscales mayores a los contables, es una clase válida para posibles partidas, tales como ingresos contables que puedan diferirse para efectos fiscales.

Las aportaciones de capital para futuros aumentos de capital no reconocidos por las autoridades fiscales como capital, no generan ISR causado y no son pasivos.

ISR diferido por cobrar

Por lo que corresponde a los activos por impuestos diferidos, su entendimiento, debe hacerse a partir de la naturaleza de su origen como sigue:

- Diferencias temporales deducibles provenientes del activo.
- Diferencias temporales deducibles del pasivo.

Los activos por ISR diferidos provenientes de las diferencias temporales deducibles, cuando los activos contables son de cero o menores a los activos fiscales, tienen limitaciones que pueden impedir su reconocimiento contable.

Si los montos de los activos fiscales son mayores a los montos de los activos (incluyendo la situación de un valor cero para los activos contables), no existen contablemente beneficios económicos del futuro, entonces la diferencia temporal deducible que surge carece de sustento suficiente, respecto a beneficios económicos fundadamente esperados.

Primero, el ISR diferido por cobrar resulta de activos contables consumidos aún no consumidos fiscalmente. El ingreso contable atribuido al activo consumido en este punto es el ingreso gravable sin la deducción fiscal del activo (deducción menor) por la que se paga el ISR que, aparentemente, es un activo por ISR diferido.

Sin embargo, el ISR diferido activo para realizarse depende de un ingreso gravable independiente futuro que ocurra en el periodo de la deducción de la diferencia temporal deducible o que se manifieste posteriormente, para poder amortizar las pérdidas fiscalmente.

Por tanto, si hay un ISR por cobrar y existe un ISR por pagar por el mismo monto que deben revertirse en el mismo periodo futuro, entonces el ISR por cobrar es recuperable.

Si no ocurre lo anterior, el ISR por cobrar para recuperarse necesita que haya ingresos gravables en el periodo en que debe recuperarse o debe existir la posibilidad de generar pérdidas fiscales que sean amortizables y recuperables (al convertirse el ISR diferido por cobrar, en una pérdida fiscal por recuperación).

En conclusión, los activos por ISR diferido e ISR por recuperar por pérdidas fiscales, requieren de utilidades fiscales en el futuro para su recuperación.

Por lo que se refiere a los activos por ISR diferido de partidas temporales deducibles consecuencia de pasivos contables mayores a los pasivos fiscales, tales como, anticipos de clientes, gastos por pagar (que serán deducibles cuando se liquiden) o pasivos por pensiones adoptan la misma problemática en cuanto a su recuperación, que las diferencias temporales deducibles de los activos.

En efecto, su recuperación depende de que en el momento de la liquidación de pasivos y de su deducción fiscal, haya un pasivo por ISR diferido por el mismo monto o haya ingresos gravables.

3.2.2 Certidumbre en los activos y pasivos por impuestos diferidos

La frase fundamentalmente esperada en la definición de activos y la de virtualmente ineludibles en la definición de pasivos,, se refiere a la certeza práctica de que los activos se realizarán y los pasivos se liquidarán.

Las normas contables en México, como en las normas internacionales de Contabilidad y de otros países, implica que los pasivos por impuestos diferidos siempre se reconozcan formalmente en los registros contables. En cambio cuando se trata de los activos por impuestos diferidos, su reconocimiento contable queda condicionado a que se cumplan ciertos requisitos.

Como se mencionó anteriormente, los pasivos por impuestos diferidos al encontrarse ligados con las partidas de activos contables existentes, la probabilidad de recuperación (esperanza fundamentada) de los activos, es la virtual obligatoriedad del ISR diferido por pagar.

En cambio en los activos por ISR diferido, su recuperación es fundada en la medida de la existencia de partidas de pasivos por ISR diferido o en la probabilidad de generación de ingresos gravables en el futuro.

El Boletín D-4 señala al respecto, solamente deben reconocerse 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 y,
- Una vez analizado el punto anterior cualquier remanente de diferencias temporales deducibles, más las pérdidas fiscales por amortizar y los créditos fiscales no utilizados, deben ser reconocidos, siempre y cuando exista una gran probabilidad de que habrá utilidades gravables futuras suficientes.

Como todos los activos, los activos por impuestos diferidos deben ser objeto de un riguroso análisis de realización. El boletín D-4 es bastante exigente para reconocer a dichos activos.

- Dice que solamente se deben reconocer activos por impuestos diferidos si existen pasivos por impuestos diferidos, relativos a la misma autoridad tributaria y a la misma entidad gravable, cuyas diferencias gravables se reviertan en el mismo ejercicio de la reversión esperada para el activo.
- O bien, si la diferencia temporal deducible, en la que se sustenta el activo fiscal, a su vencimiento, origina una pérdida fiscal y dicha pérdida puede aplicarse retroactiva o prospectivamente en las declaraciones fiscales.

- Después de lo anterior cuando exista una alta probabilidad de que habrá utilidades gravables futuras suficientes.

Sin embargo, si sólo se acepta fiscalmente la aplicación prospectiva de las pérdidas fiscales, los casos b) y c) son uno mismo. Los activos por ISR diferido se pueden reconocer después de agotar en tiempo y monto los pasivos por ISR por pagar, solo y únicamente cuando exista una alta probabilidad de utilidades futuras gravables.

Esta condición de la norma mexicana es consistente con las normas internacionales y estadounidenses. Es, seguramente, el motivo por el cual el método de pasivo conserva su nombre limitado de pasivo y no el nombre de método de balance.

Contablemente, los activos por ISR diferido no cumplen con la condición de alta probabilidad pueden omitirse en los registros contables en su nacimiento o puede incluirse una estimación por no recuperación de los activos. En ambos casos los activos no son reconocidos.

Al respecto el boletín D-4 señala: el valor en libros de un activo por impuesto diferido debe revisarse en la fecha del balance y reducirse al grado en que disminuya su valor de acuerdo a lo antes mencionado respecto de cualquier reducción que debe revertirse en la medida en que vuelva a ser probable la existencia de la 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.

Por alta probabilidad, no debe entenderse al cálculo matemático cuyo resultado fuera un por ciento para decidir si se acepta o no el registro contable de un activo por ISR diferido. Se creó que el boletín D-4 se refiere a que no haya dudas razonables respecto a la realización de los activos.

Un negocio estable con un sólido historial de ganancias, que en un cierre del periodo contable obtiene una pérdida contable antes de ISR, se enfrenta ante una evidencia negativa, la cual produce la duda respecto a si el negocio tendrá utilidades gravables futuras.

No, obstante, cuando una entidad de negocios presenta pérdidas contables antes de impuestos en los tres últimos periodos, resulta muy difícil obtener evidencia positiva competente que convenza que sí se obtendrán ganancias en el futuro, para recuperar los activos por impuestos diferidos.

Es cierto que en México el plazo de amortización de pérdidas fiscales es por 10 años. Sin embargo este hecho jurídico no garantiza que las empresas vayan a generar utilidades futuras, solamente indica que si ocurren utilidades gravables en el futuro, podrán amortizarse contra estas pérdidas fiscales acumuladas.

En síntesis:

- Los pasivos por impuestos diferidos representan obligaciones constructivas, virtualmente ineludibles que se convierten en impuestos causados por pagar, mediante la declaración periódica del ISR. Representan una cuenta por pagar.
- Los activos por impuestos diferidos son beneficios económicos adquiridos por el pago de ISR a las autoridades fiscales, recuperables contra el ISR por pagar diferido en términos de esperanzas fundadas.
- De no existir la fuente de realización indicada en el punto anterior, los activos por impuestos diferidos son recuperables en la marcha normal de los negocios con sólidos historiales de utilidades, con evidencias positivas que eliminen cualquier duda negativa sobre su recuperación. La fuente de recuperación de estos activos es la eliminación del ISR causado en el futuro

por la deducción fiscal aceptable de las diferencias temporales deducibles. Los activos por impuestos diferidos son cuentas por cobrar.

3.2.3 Activos y pasivos circulantes o no circulantes

Los activos y pasivos por impuestos diferidos se pueden presentar en el balance general, atendiendo a criterios distintos. El primero, conforme a la época esperada de su recuperación y de liquidación; el segundo, de acuerdo a la presentación de la cuenta de donde se deriva la diferencia temporal y, el último, como activos y pasivos no circulantes.

Con relación al primer criterio, los flujos de recuperación y de liquidación de los activos y pasivos por impuestos diferidos, como base de su clasificación en circulantes y no circulantes, es consistente con los criterios generales de clasificación, para lo cual se requiere llevar control de la fecha de reversión de las partidas temporales.

La segunda clasificación, basándose en la cuenta circulante o no circulante de donde se deriva la diferencia temporal, parece ser más práctica, con el inconveniente de que algunas diferencias temporales podrán realizarse o liquidarse en plazos distintos a las cuentas originales. Por ejemplo, cuentas estimadas incobrables contablemente, cuyos requisitos de deducción fiscal pudiera lograrse en plazos mayores a un año.

El criterio de presentar a todos los activos y pasivos por impuestos diferidos como partidas no circulantes, se intenta justificar en el hecho de que el impuesto causado (o por recuperar) en el año es el único que afecta directamente a los flujos de efectivo en corto plazo.

Al respecto la Norma Internacional de Contabilidad 12, emitida por IASC, indica:

Los activos por impuestos y los pasivos por impuestos deberán ser presentados por separado de otros activos y pasivos en el balance. Los activos y pasivos por impuestos diferidos deberán distinguirse de los activos y pasivos por impuesto causado.

Cuando una empresa hace distinción entre activos y pasivos circulantes y a largo plazo en sus estados financieros, no deberá clasificar los activos (pasivos) por impuestos diferidos como activos (pasivos) circulantes.

Por su parte en México, boletín D-4, adopta la misma posición de IASC y señala:

El ISR diferido es una cuenta por cobrar no circulante y debe mostrarse en una sola cifra neta en el Balance General.

Sin embargo, el FASB 109, de los Estados Unidos, clasifica los activos y pasivos por impuestos diferidos en circulante y no circulantes, de acuerdo a las cuentas de balance que les dieron origen, basándose en el criterio de clasificar a los activos y pasivos por impuestos diferidos, de acuerdo a su fecha de recuperación o liquidación, y de clasificar a los activos y pasivos por impuestos diferidos conforme se deriven las diferencias temporales de las cuentas de balance es indicada para calcular la razón de liquidez apropiadamente.

3.2.4 Compensación de activos y pasivos

El boletín D-4 señala que los activos y pasivos deben ser compensados, excepto los que no correspondan a la misma entidad gravada y la misma autoridad tributaria.

Sin embargo debe considerarse la revelación apropiada, la cual tiene que hacerse, de activos por ISR diferidos reconocidos y no reconocidos, que no se encuentren compensados con suficientes partidas temporales gravables que se

reviertan en la misma fecha que los propios activos, ya que su realización se encuentra subordinada a la existencia futura de utilidades fiscales gravables.

Valor presente de las normas de Contabilidad

El cálculo del valor presente de los activos y pasivos, por impuestos diferidos, es un problema contable que debe observarse desde dos puntos de vista aparentemente distintos: el teórico y el práctico.

Desde el punto de vista práctico el boletín D-4 de México indica que los activos y pasivos no deberán descontarse. A su vez, 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.

A lo anterior habría que agregar las diferencias temporales de los activos y pasivos no monetarios a largo plazo provenientes de la adquisición de una subsidiaria, ajustados al valor presente cuando se compran acciones. Lo mismo se debería señalar en el caso de activos no monetarios de largo plazo, ajustados a su valor presente en virtud de su deterioro, señalado por un proyecto de la Comisión de Principios de Contabilidad que exige dicho ajuste.

3.3 Pérdidas fiscales

En México las pérdidas fiscales de un periodo son amortizables contra utilidades fiscales hasta por diez periodos posteriores y no son deducibles retroactivamente. Cuando ocurren son declaradas fiscalmente, dando lugar a compensar un equivalente de la tasa de impuestos en las declaraciones posteriores en que surja un ISR causado.

El activo potencial por el derecho a compensar las pérdidas fiscales, constituyen una cuenta por cobrar declarada a las autoridades y que se distingue de los activos por impuestos diferidos gracias a esa particularidad.

Como se comento en el tema anterior, los pasivos por impuestos diferidos, al encontrarse directamente relacionados con activos contables superiores a los fiscales, tienen potencial para convertirse en una obligación jurídica al igual que el activo para generar un ingreso gravable.

En cambio cuando se trata de activos por impuestos diferidos, al basarse en activos fiscales que serán deducibles en un periodo posterior, su recuperación depende de un ingreso gravable independiente. Los activos fiscales, a diferencias de los activos contables, son en realidad bases supuestas que no existen económicamente (no son beneficios económicos del futuro fundadamente esperados y, por tanto, no existen contablemente).

Sin embargo, si en la fecha de recuperación (reversión) de los activos por impuestos diferidos existen pasivos por impuestos diferidos que se convierten en causados, los activos por impuestos diferidos se reconocen porque existe una fuente gravable que asegura su recuperación.

Si no existen esos pasivos por impuestos diferidos para respaldar los activos por impuestos diferidos y si no se presentan ingresos gravables en la fecha de su reversión esos activos por impuestos diferidos se convierten en pérdidas fiscales.

Si las pérdidas fiscales son compensables en periodos futuros, nace la esperanza de su recuperación; no obstante, el boletín D-4 exige una alta probabilidad de recuperabilidad. Esto es complejo a pesar de que las pérdidas fiscales puedan compensarse en un plazo de 10 años.

Por otro lado, si eliminamos las diferencias permanentes en el largo plazo, la utilidad contable antes de impuestos y las diferencias permanentes en el largo plazo, la utilidad contable antes de impuestos y la utilidad fiscal deben sumar lo mismo, entonces si obtenemos pérdidas contables. Estas deberán reflejarse como

una disminución en la utilidad fiscal, incluso pueden concretarse como pérdidas fiscales.

Si suponemos que una entidad tiene en todos los periodos 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.

Por tanto, el problema de las pérdidas fiscales radica en la existencia de pérdidas contables y en la posibilidad de generar utilidades contables en periodos futuros que se conviertan en utilidades gravables.

Características de las pérdidas fiscales

- Si ocurre una pérdida contable y no hay diferencias permanentes ni temporales, entonces nace una pérdida fiscal por el mismo monto y un activo por pérdidas fiscales amortizables.
- Si se presenta una pérdida contable y hay partidas temporales, el resultado fiscal se modifica y se pueden obtener pérdidas fiscales por cantidades diferentes, incluso pueden obtenerse utilidades fiscales.
- Sin embargo, la suma del ISR por la pérdida fiscal (o ISR causado) más (o menos) el gasto de ISR diferido (o beneficio por ISR diferido) en el estado de resultados representa el beneficio fiscal justo, que corresponde a la pérdida contable del periodo
- Si la pérdida contable es mayor a la pérdida fiscal por consecuencia de partidas temporales, solamente se registra como activo por ISR por pérdidas fiscales el ISR correspondiente a la pérdida fiscal declarada.
- Si hay una pérdida contable y una utilidad fiscal no hay que registrar activo alguno por ISR por pérdidas fiscales. La suma de los efectos en el gasto del ISR diferido de las partidas temporales y el causado, representan el beneficio fiscal de la pérdida contable.

En conclusión:

- Las pérdidas fiscales por amortizar dan origen a un activo por ISR por pérdidas fiscales por amortizar de acuerdo con la declaración de impuestos del periodo, que es necesario registrar para revelar la tasa efectiva del ISR, a pesar de que fuera también necesario estimarlo como no recuperable.
- Las pérdidas contables causan un beneficio fiscal que se refleja en el estado de resultados como ISR por pérdidas fiscales (como causado con signo contrario) o como ISR diferido o, como ambos.
- Al deducirse una diferencia temporal deducible y no existir una utilidad fiscal, el ISR diferido por cobrar se ajusta y se convierte en un ISR por pérdidas fiscales.

Estimación para activos por impuestos diferidos no recuperables y las pérdidas fiscales por amortizar

El Boletín D-4 establece que los activos por impuestos diferidos se reconocen hasta el monto de la existencia de pasivos por impuestos diferidos, que se espera se conviertan en una base gravable por el mismo monto y en el mismo ejercicio. De esta manera asegura la fuente de recuperación de los activos por impuestos diferidos.

Si no existe esa fuente de recuperación y tampoco ingresos gravables en el momento de su reversión, dichos activos se convierten en pérdidas fiscales. Razón por la cual el Boletín D-4 exige que las pérdidas fiscales puedan ser deducidas retroactivamente o en el futuro.

En México las pérdidas fiscales pueden ser deducidas en un plazo hasta de 10 años, empero el beneficio fiscal no es tan amplio como parece. (Es decir, si

la pérdida fiscal es resultado de una pérdida contable, el problema estriba en la generación de utilidades contables que pueden convertirse en utilidades fiscales).

En efecto, si hay utilidad contable y no hay diferencias permanentes, una pérdida fiscal es resultado de diferencias temporales. Un plazo de diez años para recuperarlas pérdidas fiscales cuando son resultado de partidas temporales, es suficiente para lograr su recuperación.

El problema crucial de la recuperación de los activos por impuestos diferidos surge cuando ocurren pérdidas contables en un negocio, ya sea selectivamente, por causa de sus ciclos económicos o por ineficiencias operativas.

Cuando el Boletín D-4 se refiere, respecto a que los activos por impuestos diferidos deben ser reconocidos cuando exista una alta probabilidad de que habrá utilidades gravables, suficientes, sin duda alguna se refiere al problema del reconocimiento de activos por impuestos diferidos, cuando se presentan pérdidas contables.

El concepto del boletín D-4, de alta probabilidad de que habrá utilidades, gravables suficientes, merece un profundo análisis.

Cuando un negocio en marcha ha venido operando con utilidades, por lo general se concluye que continuará de esa manera en un futuro inmediato, basado en que:

- No hay dudas negativas respecto a esa conclusión. Situación que conduce a pensar que es posible la conclusión de que habrá utilidades gravables.
- El hecho de que la entidad ha venido operando establece con utilidades, hace que la posibilidad de utilidades gravables pase del terreno de lo posible a lo más probable.

Estos argumentos evidentes por si mismos, no requieren de un cálculo matemático de probabilidades, sino de la aplicación de un juicio racional.

Cuando un negocio estable, con utilidades, obtiene en su último periodo informativo una pérdida contable, entonces aparece una duda negativa, la cual solamente puede eliminarse con evidencias positivas suficientes que puedan eliminarla.

Si la entidad tuvo una pérdida contable y ésta es atribuible a una pérdida extraordinaria, que por definición es no repetitiva u otros eventos especiales no repetitivos, como por ejemplo, ventas retrasadas por alguna huelga, imprevistos en la recepción de una materia prima o mal tiempo para hacer las entregas oportunas en el periodo, son eventos cuya evidencia positiva puede ser suficiente para eliminar dudas negativas.

También pueden ser evidencias positivas la existencia de contratos o pedidos en firme, que puedan generar utilidades gravables suficientes para recuperar los activos por impuestos diferidos; sin embargo, si la pérdida contable se extiende a más de un periodo anterior, la obtención de evidencias positivas para eliminar dudas negativas se torna más compleja, al grado de absurda, dependiendo del monto de las pérdidas y el número de periodos anteriores a que se refiera.

En algunas entidades las pérdidas contables son consecuencia de los ciclos económicos de sus actividades y podría ser natural la existencia de épocas de utilidades y épocas de pérdidas, no obstante, predecir la extensión en monto y tiempo de las temporadas de pérdidas, para obtener evidencias positivas suficientes que las eliminen, puede ser imposible.

Cuando la entidad entra en un ciclo de pérdidas debe incrementar su estimación por no recuperación de activos por impuestos diferidos (en caso de que se maneje la cuenta contable) con cargo a gastos por impuestos diferidos, lo cual aumenta la pérdida contable del periodo. Y cuando sale del terreno de pérdidas debe cancelar la estimación por no recuperación de activos diferidos, con crédito a los beneficios fiscales, lo cual incrementa la utilidad contable del periodo.

3.4 Impuestos diferidos en un marco inflacionario

Con los temas anteriores se pretende desarrollar el entendimiento teórico de los impuestos diferidos, considerando las reglas sobre PCGA en marcos contables y fiscales que no contemplan la inflación económica.

Si el procedimiento de reexpresión contable y fiscal fuera consistente, la incorporación de la inflación a los marcos contables y fiscales sería una variable que no afectaría el resultado de los cálculos de los impuestos diferidos. Sin embargo, en México no ocurre de esa manera y surgen discrepancias que pueden modificar los montos de impuestos diferidos independientes al mero cambio de unidades monetarias de poder adquisitivo semejante.

Como se mencionó en la parte de antecedentes del boletín D-4, actualmente se maneja en México un marco contable consistente, diseñado para eliminar los efectos distorsionantes de la inflación, basado en ajustes contra un índice general de precios, el cual incluye como opciones el uso de costos de reposición para los inventarios y costo de lo vendido, así como una indización de maquinaria y equipo adquirido en el extranjero.

Por el contrario, el marco inflacionario fiscal es inconsistente. Basta señalar, que el componente inflacionario fiscal no se encuentra debidamente relacionado ni calculado con las condiciones de las bases fiscales de los activos y pasivos, sin embargo, al reexpresar el capital fiscal queda por lógica un resultado posición monetaria fiscal distinto al componente inflacionario fiscal.

Reconocimiento de los efectos de la inflación con índices generales de precios, tanto contable como fiscalmente

En México las disposiciones fiscales incorporan los efectos de la inflación, con índices de precios generales en dos contextos: uno en el contexto de la declaración del ISR anual y el otro fuera de éste. El primero se concreta al cálculo

del ISR causado en el año; el segundo se refiere a la actualización fiscal del capital aportado y las utilidades fiscales obtenidas para fijar las reglas, respecto al impuesto que debe causarse por la distribución de utilidades de las personas morales a sus accionistas o propietarios.

De esta forma, el problema de los impuestos diferidos debe contemplarse en esos dos tipos, tanto para entender sus orígenes como para llegar a conclusiones consistentes que faciliten llegar a respuestas contables apropiadas al problema.

Para esto, antes, debemos comprender previamente el proceso de reexpresión de la información contable y la información fiscal con base en índices generales de precios.

Por tanto:

- La reexpresión de los activos y pasivos se refleja por virtud de la partida doble en el capital contable.

Por consecuencia:

Si el capital fiscal se re-expresa, las base de activos y pasivos que lo determina queda re-expresadas.

- La naturaleza monetaria de los activos y pasivos monetarios produce un resultado por posición monetaria, que se deduce o agrega a los resultados del ejercicio.

Por consecuencia:

Si el componente inflacionario fiscal se calcula sobre bases diferentes a la reexpresión del capital fiscal, ocurre una incongruencia cuyos efectos alteran las consideraciones de los impuestos diferidos.

Por tal motivo, el reconocimiento, y la valuación apropiada de los impuestos diferidos requiere:

- Distinguir los activos y pasivos por impuestos diferidos que se originan en el contexto de la declaración anual del ISR, así como los que puedan originarse en el contexto fuera de la declaración por la valuación del capital fiscal, conforma a las disposiciones legales.
- Aplicar a las diferencias temporales, determinadas en el contexto de la declaración, las normas derivadas de la teoría del método pasivo.
- Determinar las diferencias entre el capital contable y el capital fiscal y, según su incongruencia, determinar los procedimientos contables adecuados, de acuerdo a la teoría del método de pasivos y de otros PCGA que resulten aplicables.

Así mismo, es conveniente tener presente las siguientes consideraciones:

- Dentro de este procedimiento determinar las bases fiscales de los activos y pasivos que son congruentes con las cifras incluidas como ingresos y deducciones fiscales en la declaración.
- La filosofía fiscal de México es tal que todos los ingresos antes de ser entregados como dividendos a los accionistas, deben haber cubierto la tasa del ISR de la empresa. El procedimiento del capital fiscal es asegurar que los dividendos por los que no se haya pagado dicho ISR, sea debidamente pagado cuando resulten decretados.
- Considerando el concepto de utilidad integral del Boletín D-4, la teoría de los impuestos diferidos sobre el método de pasivo y las normas contables, aseguran que las utilidades integrales acumuladas en el capital contable ya tienen deducido el ISR correspondiente a la entidad.

- De acuerdo con el método de pasivo, los impuestos diferidos, activos o pasivos, deben ser recuperables y liquidables, en la marcha normal del negocio, sin estar condicionados a su pago como dividendos o procesos de liquidación.

El problema del REPOMO y el componente inflacionario fiscal

El componente inflacionario es una partida atribuible al contexto de la declaración del ISR que no coincide con el resultado por posición monetaria (REPOMO) contable. Sin embargo, cuando se actualiza el capital fiscal queda implícito un REPOMO fiscal que es distinto al componente inflacionario.

El exceso en el REPOMO contable con relación al componente inflacionario, es una partida no deducible que debe disminuirse de la cuenta de utilidad fiscal. Desde este punto de vista, la diferencia en el REPOMO contable, es una partida permanente que aumenta el costo fiscal.

Si se abunda en el sentido de que la diferencia permanente no se deduce de la utilidad fiscal, se produciría un activo fiscal que nunca generaría un ingreso contable ni fiscal en la marcha normal de las operaciones. Si acaso podría ejercitarse alguna compensación en la liquidación de la entidad.

En el caso contrario, en que el componente inflacionario fuera superior al REPOMO fiscal teórico, tendríamos un pasivo fiscal superior al pasivo contable. En este caso estamos ante un pasivo contingente, su exigencia depende de que se decreten dividendos superiores a la utilidad fiscal o se liquide la entidad. Se trata de un impuesto diferido fuera del contexto de la declaración fiscal de la entidad.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos: ¿Partidas no monetarias o partidas monetarias?

El boletín D-4 establece que las cuentas por cobrar y por pagar se pueden considerar partidas monetarias siempre y cuando reúnan las características establecidas por el mismo boletín, las cuales incluyen:

- Cuando exista un régimen fiscal que reconozca los efectos de la inflación y esto ocasione que el efecto de ISR diferido derivado de las partidas temporales se actualice, es necesario reconocer que dicha actualización compensa también el resultado por posición monetaria (REPOMO).
- Para determinar el efecto diferido del ejercicio aplicable a resultados, se tomará el saldo del ISR diferido al 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.
- El incremento durante el ejercicio en el saldo de ISR diferido provocado por la inflación deberá incluirse dentro del REPOMO del ejercicio.

Y en la circular 54 refrenda:

El objetivo que se persigue, es reconocer adecuadamente en la Contabilidad el 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 diferido.

El párrafo 24 entraña la esencia del problema. El régimen fiscal mexicano reconoce los efectos de la inflación económica en el pago del ISR a cargo de las

entidades y lo hace cercanamente igual al reconocimiento de la inflación de acuerdo a PCGA, lo que trae como consecuencia una adecuación de la tasa fiscal a la realidad económica.

- Las deducciones fiscales por depreciación y amortización fiscales se re-expresan.
- Las pérdidas fiscales se re-expresan al igual que el capital fiscal.
- Las diferencias entre el REPOMO contable y el REPOMO fiscal se compensan y las diferencias entre el REPOMO fiscal y el componente inflacionario son diferencias fuera del contexto del resultado periódico así como de la declaración de impuestos.
- Las diferencias en las cuentas por cobrar que tiene la entidad a su favor y las aceptadas por las autoridades, como consecuencia de cuentas incobrables, originan partidas temporales. La pérdida inflacionaria de la entidad en el ISR diferido por cobrar, es reconocida por la autoridad fiscal en el componente inflacionario (sin considerar la doble tributación que se da en la cancelación fiscal de las cuentas).

La diferencia que pudiera originarse a causa de la fecha de aplicación de los índices por inflación para efectos fiscales (que se efectúa a la mitad del periodo) y la aplicación de los índices de inflación a la fecha de cierre de los estados financieros, se resuelve prácticamente calculando las bases de los activos y pasivos fiscales a la fecha de los estados financieros.

La circular 54 señala al respecto; que para determinar las diferencias temporales en activos y pasivos y calcular el ISR diferido correspondiente, deben compararse las cifras contables y las bases de los valores fiscales actualizados a la fecha de los estados financieros.

El boletín D-4 anula el efecto de la inflación sobre las cunetas por cobrar y por pagar por impuestos diferidos, sin embargo, se presenta una distorsión sobre el impuesto causado que resta transparencia a las cifras de los estados financieros.

Ante esta situación resultan obligada la pregunta siguiente: ¿Los activos y pasivos por impuestos diferidos son activos monetarios o no monetarios? ¿Por qué el Boletín D-4 le da a los activos y pasivos por impuestos diferidos el tratamiento como monetarios?

El Boletín D-4 señala que las cuentas que las cuentas por cobrar y por pagar deben considerarse como monetarias. Frase expuesta de manera precautoria, como consecuencia de la naturaleza particular de estas partidas, consideradas por muchos como monetarias. De otra suerte, el boletín hubiera afirmado que las partidas son monetarias y no que les da el tratamiento de monetarias.

La clasificación de los activos y pasivos en partidas monetarias y no monetarias se ajustan, en algunos casos, al procedimiento de registro contable, más que a su naturaleza. Por ejemplo, las inversiones en acciones para negociar son por su naturaleza no monetarias, conservan su valor económico en los marcos económicos inflacionarios. El cambio de valor de una fecha a otra se puede registrar como un neto después de la inflación, quitando al ingreso total el monto de la inflación para después re-expresar el saldo inicial. No obstante el procedimiento es poco práctico y se prefiere considerar a estas inversiones como una partida monetaria.

Otro ejemplo de pasivos monetarios, son las obligaciones al retiro o después de éste a los trabajadores, donde existen muchas razones normativas para considerarlas como no monetarias.

Este caso de activos y pasivos por impuestos diferidos, pueden estimarse como un caso de activos y pasivos no monetarios dado que:

- Cuando las partidas de activos y pasivos se recuperan y liquidan en periodos futuros contra el ISR causado, ese ISR causado se deriva de partidas fiscales que ya reconocieron los efectos de la inflación.
- Tienen la ventaja de no distorsionar el ISR causado, y proporciona mayor transparencia a la información en los estados financieros.
- El procedimiento es más práctico.

No obstante, la regla del Boletín D-4 es la regla a seguir. De considerarse los activos y pasivos por impuestos diferidos como no monetarios, se obtienen aproximadamente los mismos resultados de una manera más sencilla o simplificada, en cuanto a la mecánica de cálculo.³⁶

³⁶ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS. Op. Cit.

CAPÍTULO 4

CASO PRÁCTICO

JLO 4

ÁCTICO

HIMMLER DE MÉXICO SA DE CV

DATOS INFORMATIVOS

La compañía presenta su balanza de comprobación definitiva al cierre del ejercicio con las cifras al 31 de diciembre del 2004. Tomando como base las mismas, se procederá a determinar el importe del impuesto diferido por concepto del Impuesto Sobre la Renta, considerando los siguientes aspectos:

- Las cifras presentadas se encuentran re-ex'presadas según lo requieren los principios de Contabilidad en su Boletín B-10, sin embargo, para efectos de este trabajo no se presenta el papel de trabajo en la cual se lleva a cabo la reexpresión de cifras.
- En el cálculo del Impuesto sobre la Renta en las diferencias temporales (base del impuesto diferido) se multiplicará por la tasa del impuesto vigente.
- La aplicación del Boletín D-4 se hicieron sin tomar en cuenta las disposiciones fiscales 2005
- Los Estados financieros que se presentan cuentan con las cifras y los ajustes tanto del resultado de llevar a cabo la reexpresión como los saldos que por aplicación del Boletín D-4 resultaron.

Himmler de México SA de CV
BALANZA DE COMPROBACION DE SALDOS

Cuenta	Descripción	Movimientos		Saldo
		Deudor	Acreedor	
1000-1100	BANAMEX 232-2778921	552,467.46	0.00	552,467.46
1000-1200	BANAMEX 683-67246	0.00	3.31	-3.31
1000-1300	BANAMEX 817-1449406	0.00	0.37	-0.37
1000-1600	IXE BANCO 6-1099052-6	45,737.46	0.00	45,737.46
1000-1700	INVERSIONES IXE 15600-	4,491,962.83	0.00	4,491,962.83
1000-1850	BANCOMER 0100779954	1,106,158.73	0.00	1,106,158.73
1000-1900	CAJA CHICA	4,909.83	0.00	4,909.83
1100-1100	CLIENTES	22,202,984.19	0.00	22,202,984.19
1100-1200	CHEQUES DEVUELTOS	411,420.15	0.00	411,420.15
1100-1300	PROV. PARA CTAS INCOBR	0.00	2,984,942.29	-2,984,942.29
1100-1400	CUENTA DE CONCILIACION	0.00	598,585.18	-598,585.18
1200-1203	VENTAS TEJIDO 3	484.00	0.00	484.00
1300-1200	GASTOS POR COBRAR AL P	46,826.63	0.00	46,826.63
1300-1300	GASTOS POR COBRAR ALEM	63,710.00	0.00	63,710.00
1400-1100	INVENTARIO KN	22,970,829.71	0.00	22,970,829.71
1400-1110	FLETES Y SEGUROS ALEMA	20,200.85	0.00	20,200.85
1400-1120	AGENTE ADUANAL KN	193,135.59	0.00	193,135.59
1400-1130	FLETES MEXICO KN	2,968.31	0.00	2,968.31
1400-1140	PROV. INV. LENTO MOVIM	0.00	994,827.36	-994,827.36
1400-1200	INVENTARIO SYSTEM PART	571,836.58	0.00	571,836.58
1400-1220	AGENTE ADUANAL SYSTEM	1,162.91	0.00	1,162.91
1400-1230	FLETES MEXICO SYSTEM P	747.18	0.00	747.18
1400-1400	INVENTARIO FIELTRAR	1,591,234.08	0.00	1,591,234.08
1400-1420	AGENTE ADUANAL FIELTRA	32,088.48	0.00	32,088.48
1400-1430	FLETES MEXICO FN	87.29	0.00	87.29
1400-1440	PROV. INV. LENTO MOVIM	0.00	169,881.59	-169,881.59
1400-1600	INVENTARIO KN EXELTOR	734,789.54	0.00	734,789.54
1400-1610	FLETES Y SEGUROS ALEM	4,146.72	0.00	4,146.72
1400-1700	INVENTARIO SYSTEM PART	1,182,831.18	0.00	1,182,831.18
1400-1710	FLETES Y SEG ALEM SYST	16,071.72	0.00	16,071.72
1400-1720	AGENTE ADUANAL SYSTEM	1,279.65	0.00	1,279.65
1400-1730	FLETES MEXICO SYSTEM P	44,440.06	0.00	44,440.06
1400-1740	PROV. INV. LENTO MOV S	0.00	24,673.56	-24,673.56
1400-1800	INVENTARIO OTROS ARTIC	197,831.33	0.00	197,831.33
1400-1810	FLETES Y SEGUROS ALEMA	4,133.56	0.00	4,133.56
1400-1820	AGENTE ADUANAL OTROS A	1,606.73	0.00	1,606.73
1400-1830	FLETES MEXICO OTROS AR	2,100.76	0.00	2,100.76
1400-1840	INVENTARIOS REEXPRESAD	405,241.80	0.00	405,241.80
1400-1900	INVENTARIO GROB	12,609.37	0.00	12,609.37
1400-1910	FLETES Y SEGUROS GROB	1,112.41	0.00	1,112.41
1400-1920	AGENTE ADUANAL GROB	3,816.00	0.00	3,816.00
1500-1200	IDENTIFICADOS CON LA I	567,891.66	0.00	567,891.66
1500-2000	IMPUESTO SOBRE LA RENT	734,154.41	0.00	734,154.41
1500-3000	IMPUESTO AL ACTIVO	1,196,966.00	0.00	1,196,966.00
1600-1100	MOBILIARIO Y EQUIPO DE	2,296,416.61	0.00	2,296,416.61

1600-1200	EQUIPO DE COMPUTO	1,140,735.89	0.00	1,140,735.89
1600-1300	EQUIPO DE TRANSPORTE	1,228,160.79	0.00	1,228,160.79
1600-1500	ACTIVO FIJO REEXPRESAD	2,187,295.87	0.00	2,187,295.87
1600-2100	DEP.MOB. Y EQUIPO DE O	0.00	1,289,030.50	-1,289,030.50
1600-2200	DEP.EQUIPO DE COMPUTO	0.00	966,182.35	-966,182.35
1600-2300	DEP.EQUIPO DE TRANSPOR	0.00	910,962.41	-910,962.41
1600-2500	DEP. ACTIVOS FIJOS REE	0.00	1,765,618.89	-1,765,618.89
1700-1110	AGENCIA ADUANAL ENCISO	0.00	6,521.61	-6,521.61
1700-1200	ADMINISTRACIONES GBMEX	0.00	57,498.54	-57,498.54
1700-3000	GASTOS PAGADOS POR ANT	16,746.88	0.00	16,746.88
1700-3120	MNTO. EQUIPO DE AIRE A	0.00	33.11	-33.11
1700-3130	MNTO. EQUIPO DE TELEFO	15,437.18	0.00	15,437.18
1700-3150	MNTO. EQUIPO DE COMPUT	0.01	0.00	0.01
1700-3300	MEJORAS A LOCALES ARRE	195,289.37	0.00	195,289.37
1700-3310	MEJORAS A LOCALES ARRE	286,146.21	0.00	286,146.21
1700-3311	MEJORAS A LOCALES AIR	368,959.79	0.00	368,959.79
1700-3312	MEJORAS LOCALES AIR AC	274,916.89	0.00	274,916.89
1700-3400	GASTOS DE INSTALACION	41,788.12	0.00	41,788.12
1700-3500	DEPOSITOS EN GARANTIA	16,800.00	0.00	16,800.00
1700-3700	PAGOS ANTICIPADOS REEX	791,216.11	0.00	791,216.11
1700-3800	AMORT. PAGOS ANTIC. RE	0.00	279,319.12	-279,319.12
2000-1100	GROZ BECKERT KG	0.00	36,832,880.44	36,832,880.44
2000-1200	SINGER	0.00	0.54	0.54
2000-1300	GROZ BECKERT USA	0.00	1,723.53	1,723.53
2000-1400	KERN LIEBERS	0.00	1,043,655.18	1,043,655.18
2000-1500	OTROS PROVEEDORES NACI	0.00	0.05	0.05
2000-1600	OTROS PROVEEDORES EXTR	0.00	41,761.69	41,761.69
2000-1700	EXELTOR	0.00	2,360,506.53	2,360,506.53
2000-3120	IVA RETENIDO A PERSONA	0.00	5,077.00	5,077.00
2000-3140	10% RETENIDO ARRENDAMI	0.00	5,230.00	5,230.00
2000-3141	OTRAS RETENCIONES IVA	0.00	153.51	153.51
2000-3220	IMPUESTO SOBRE LA RENT	0.00	1,051,417.00	1,051,417.00
2000-3230	IMPTO SOBRE RENTA DIFE	0.00	10,617,038.00	10,617,038.00
2000-3400	I.S.P.T	0.00	39,541.96	39,541.96
2000-4100	TARJETAS BANCARIAS	0.00	5,716.15	5,716.15
2000-4130	IXE VISA CORPORATIVA A	0.00	2,562.20	2,562.20
2000-4180	IXE VISA CORPORATIVA J	0.00	782.01	782.01
2000-4190	IXE VISA CORPORATIVA O	0.00	0.02	0.02
2000-4210	VARIOS	0.00	57,219.28	57,219.28
3000-1100	CAPITAL SOCIAL FIJO	0.00	100,000.00	100,000.00
3000-1120	CAPITAL SOCIAL FIJO RE	0.00	300,410.00	300,410.00
3000-1200	CAPITAL SOCIAL VARIABL	0.00	1,835,792.42	1,835,792.42
3000-1220	CAPITAL SOCIAL VARIABL	0.00	5,421,087.87	5,421,087.87
3000-1300	RESERVA LEGAL	0.00	387,158.00	387,158.00
3000-1350	RESERVA LEGAL REEXPRES	0.00	359,038.60	359,038.60
3000-1400	EXCESO/INSUFIC EN ACT	7,424,062.89	0.00	-7,424,062.89
3000-1500	TRANSITORIA B10	0.02	0.00	-0.02
3000-2050	UTIL/PERD EJERCICIO AN	3,445,826.87	0.00	-3,445,826.87
3000-2100	UTILIDAD O PERDIDA 94	4,620,892.44	0.00	-4,620,892.44
3000-2200	UTILIDAD O PERDIDA 95	2,708,985.72	0.00	-2,708,985.72

3000-2300	UTILIDAD O PERDIDA 96	0.00	9,616,153.83	9,616,153.83
3000-2400	UTILIDAD O PERDIDA 97	0.00	11,193,602.58	11,193,602.58
3000-2500	UTILIDAD O PERDIDA 98	0.00	2,092,906.11	2,092,906.11
3000-2600	UTILIDAD O PERDIDA 99	0.00	14,510,850.10	14,510,850.10
3000-2700	UTILIDAD O PERDIDA 2000	0.00	5,447,546.11	5,447,546.11
3000-2800	UTILIDAD O PERDIDA 2001	0.00	7,163,228.74	7,163,228.74
3000-2900	UTILIDAD O PERDIDA 2002	3,359,920.25	0.00	-3,359,920.25
3000-2910	UTILIDAD O PERDIDA 2003	20,548,179.19	0.00	-20,548,179.19
3000-3000	UTILIDAD O PERDIDA REE	0.00	8,119,650.01	8,119,650.01
3000-3050	EFEECTO ACUM D4	11,494,872.00	0.00	-11,494,872.00
4000-1110	VENTAS AGUJAS KN	0.00	62,416,162.27	62,416,162.27
4000-1120	VENTAS AGUJAS SYSTEM P	0.00	1,520,075.08	1,520,075.08
4000-1131	VENTAS AGUJAS COSER CA	0.00	23,257.70	23,257.70
4000-1132	VENTAS AGUJAS COSER IN	0.00	18,133,127.26	18,133,127.26
4000-1134	VENTAS AGUJAS COSER IN	0.00	249,286.85	249,286.85
4000-1140	VENTAS AGUJAS FIELTRAR	0.00	5,025,422.30	5,025,422.30
4000-1150	VENTAS AGUJAS ZAPATERI	0.00	2,686,943.03	2,686,943.03
4000-1160	VENTAS AGUJAS KN EXELT	0.00	9,010,921.09	9,010,921.09
4000-1170	VENTAS SYSTEM PARTS KL	0.00	3,601,411.75	3,601,411.75
4000-1180	VENTAS OTROS PRODUCTOS	0.00	10,000.00	10,000.00
4000-1185	VENTAS GROB	0.00	149,546.00	149,546.00
4000-1210	INGRESOS FLETES Y EMBA	0.00	136,551.51	136,551.51
4000-1230	OTROS INGRESOS	0.00	1,031,948.71	1,031,948.71
4000-1240	INTERESES GANADOS INVE	0.00	207,633.27	207,633.27
4000-2100	DESCUENTOS AGUJAS	0.03	0.00	0.03
4000-2110	DESCUENTOS AGUJAS KN	6,586,778.70	0.00	6,586,778.70
4000-2120	DESCUENTOS AGUJAS SYST	211,682.40	0.00	211,682.40
4000-2131	DESCUENTOS AGUJAS SMN	5,814.42	0.00	5,814.42
4000-2132	DESCUENTOS AGUJAS SMN	2,428,956.28	0.00	2,428,956.28
4000-2134	DESCUENTOS AGUJAS SMN	37,499.38	0.00	37,499.38
4000-2140	DESCUENTOS AGUJAS FIEL	1,894.00	0.00	1,894.00
4000-2150	DESCUENTOS AGUJAS ZAPA	458,852.93	0.00	458,852.93
4000-2170	DESCUENTOS AGUJA SYSTE	117,996.16	0.00	117,996.16
4000-2180	DESCUENTOS OTROS PRODU	2,787.00	0.00	2,787.00
5000-3020	FLETES MEXICO AGUJAS	41.50	0.00	41.50
5000-3100	COSTO DE VENTAS KN	49,479,384.55	0.00	49,479,384.55
5000-3110	FLETES ALEMANIA KN	777,609.48	0.00	777,609.48
5000-3120	FLETES MEXICO AGUJAS K	26,422.08	0.00	26,422.08
5000-3130	GASTOS ADUANALES AGUJA	420,235.91	0.00	420,235.91
5000-3140	DTA AGUJAS KN	61,647.07	0.00	61,647.07
5000-3150	ADVALOREM AGUJAS KN	295,489.47	0.00	295,489.47
5000-3200	COSTO DE VENTAS SYSTEM	1,313,102.90	0.00	1,313,102.90
5000-3210	FLETES ALEMANIA SYSTEM	25,724.55	0.00	25,724.55
5000-3220	FLETES MEXICO SYSTEM P	947.08	0.00	947.08
5000-3230	GASTOS ADUANALES SYSTE	14,059.49	0.00	14,059.49
5000-3240	DTA AGUJAS SYSTEM PART	2,028.52	0.00	2,028.52
5000-3250	ADVALOREM AGUJAS SYSTE	9,265.70	0.00	9,265.70
5000-3301	COSTO DE VENTAS SMN CA	16,115.00	0.00	16,115.00
5000-3302	COSTO DE VENTAS SMN IN	11,911,533.52	0.00	11,911,533.52
5000-3304	COSTO DE VENTAS SMN IN	172,980.63	0.00	172,980.63

5000-3311	FLETES ALEM AGUJAS SMN	688.10	0.00	688.10
5000-3312	FLETES ALEM AGUJAS SMN	200,357.82	0.00	200,357.82
5000-3314	FLETES ALEM AGUJAS SMN	8,300.42	0.00	8,300.42
5000-3321	FLETES MEXICO AGUJAS S	25.60	0.00	25.60
5000-3322	FLETES MEXICO AGUJAS S	8,963.66	0.00	8,963.66
5000-3324	FLETES MEXICO AGUJAS S	183.08	0.00	183.08
5000-3331	GASTOS ADUANALES AGU S	345.37	0.00	345.37
5000-3332	GASTOS ADUANALES AGU S	252,564.38	0.00	252,564.38
5000-3333	GASTOS ADUANALES AGU S	1,220.52	0.00	1,220.52
5000-3334	GASTOS ADUANALES AGU S	7,740.53	0.00	7,740.53
5000-3341	DTA AGUJAS SMN CASERAS	6.98	0.00	6.98
5000-3342	DTA AGUJAS SMN INDUSTRI	21,701.51	0.00	21,701.51
5000-3344	DTA AGUJAS SMN INDUST	2,957.00	0.00	2,957.00
5000-3351	AD VALOREM AGUJAS SMN	495.56	0.00	495.56
5000-3352	AD VALOREM AGUJAS SMN	201,196.42	0.00	201,196.42
5000-3354	AD VALOREM AGUJAS SMN	2,572.00	0.00	2,572.00
5000-3400	COSTO DE VENTAS FIELTR	4,033,853.50	0.00	4,033,853.50
5000-3410	FLETES ALEMANIA FIELTR	315,419.70	0.00	315,419.70
5000-3420	FLETES MEXICO FIELTRAD	10,395.26	0.00	10,395.26
5000-3430	GASTOS ADUANALES FIELT	146,313.07	0.00	146,313.07
5000-3440	DTA AGUJAS FIELTRADO	17,643.96	0.00	17,643.96
5000-3450	ADVALOREM AGUJAS FIELT	233.83	0.00	233.83
5000-3500	COSTO DE VENTAS ZAPATE	1,678,706.41	0.00	1,678,706.41
5000-3510	FLETES ALEMANIA ZAPATE	153,227.54	0.00	153,227.54
5000-3520	FLETES MEXICO AGUJAS Z	1,274.64	0.00	1,274.64
5000-3530	GASTOS ADUANALES ZAPAT	48,182.27	0.00	48,182.27
5000-3540	DTA AGUJAS ZAPATERIA	1,052.43	0.00	1,052.43
5000-3550	ADVALOREM AGUJAS ZAPAT	64,598.02	0.00	64,598.02
5000-3600	COSTO DE VENTAS KN EXE	8,027,673.90	0.00	8,027,673.90
5000-3610	FLETES ALEMANIA AGUJAS	154,833.50	0.00	154,833.50
5000-3620	FLETES MEXICO AGUJAS K	20,137.73	0.00	20,137.73
5000-3630	GASTOS ADUAN AGUJAS KN	130,848.09	0.00	130,848.09
5000-3640	DTA AGUJAS KN EXELTOR	20,500.00	0.00	20,500.00
5000-3650	ADVALOREM AGUJAS KN EX	76,496.00	0.00	76,496.00
5000-3700	COSTO DE VENTAS SYSTEM	2,837,274.45	0.00	2,837,274.45
5000-3710	FLETES ALEMANIA SYSTEM	137,416.42	0.00	137,416.42
5000-3720	FLETES MEXICO SYSTEM P	6,906.37	0.00	6,906.37
5000-3730	GASTOS ADUANALES SYSTE	156,309.85	0.00	156,309.85
5000-3740	DTA SYSTEM PARTS KL	7,209.00	0.00	7,209.00
5000-3750	AD VALOREM SYSTEM PART	16,932.30	0.00	16,932.30
5000-3800	COSTO DE VENTAS OTROS	4,363.70	0.00	4,363.70
5000-3820	FLETES MEXICO OTROS AR	0.00	300.00	-300.00
5000-3850	ADVALOREM OTROS PRODUC	27,831.00	0.00	27,831.00
5000-4000	COSTO DEVOLUCIONES SOB	0.00	212,361.41	-212,361.41
5000-6000	COSTO DE VENTAS GROB	112,664.20	0.00	112,664.20
5000-6010	FLETES GROB	7,909.81	0.00	7,909.81
5000-6020	FLETES MEXICO GROB	1,500.00	0.00	1,500.00
5000-6030	GASTOS ADUANALES GROB	13,590.60	0.00	13,590.60
5000-6040	DTA GROB	537.00	0.00	537.00
6000-1100	UTILIDAD EN CAMBIOS RE	0.00	131,650.13	-131,650.13

6000-1200	PERDIDA EN CAMBIOS REA	5,293,482.07	0.00	5,293,482.07
6000-1300	UTILIDAD CAMBIOS NO RE	0.00	36,097.76	-36,097.76
6000-1400	PERDIDA CAMBIOS NO REA	2,020,339.46	0.00	2,020,339.46
6000-1500	CANCELACION PROVISION	0.00	4,765,585.48	-4,765,585.48
7000-1100	EVENTOS KN	383,218.67	0.00	383,218.67
7000-1200	EVENTOS SYSTEM PARTS	6,140.51	0.00	6,140.51
7000-1300	EVENTOS COSER	50,032.10	0.00	50,032.10
7000-1400	EVENTOS FIELTRAR	3,289.32	0.00	3,289.32
7000-1500	EVENTOS ZAPATERIA	10,199.50	0.00	10,199.50
7000-1600	EVENTOS EXELTOR	3,746.76	0.00	3,746.76
7000-2100	GASTOS DE VIAJE DIRECC	65,705.89	0.00	65,705.89
7000-2200	GERENTE DE VENTAS TEJI	62,841.75	0.00	62,841.75
7000-2210	VENTAS TEJIDO 1	10,304.17	0.00	10,304.17
7000-2220	VENTAS TEJIDO 2	10,221.56	0.00	10,221.56
7000-2230	VENTAS TEJIDO 3	17,946.94	0.00	17,946.94
7000-2300	GERENTE VENTAS COSTURA	13,641.83	0.00	13,641.83
7000-2310	VENTAS COSTURA 1	11,110.42	0.00	11,110.42
7000-2320	VENTAS COSTURA 2	8,375.40	0.00	8,375.40
7000-2330	VENTAS COSTURA 3	10,453.01	0.00	10,453.01
7000-2340	EXELTOR	1,982.18	0.00	1,982.18
7000-3100	DIRECCION GENERAL	15,284.59	0.00	15,284.59
7000-3200	GERENTE VENTAS TEJIDO	11,287.12	0.00	11,287.12
7000-3220	VENTAS TEJIDO 2	154.78	0.00	154.78
7000-3300	GERENTE VENTAS COSTURA	1,044.35	0.00	1,044.35
7000-3310	VENTAS COSTURA 1	131.91	0.00	131.91
7000-3340	EXELTOR	461.74	0.00	461.74
7000-4000	PUBLICIDAD Y PROPAGAND	22,958.60	0.00	22,958.60
7000-4100	PUBLICIDAD KN	76,967.64	0.00	76,967.64
7000-4200	PUBLICIDAD SYSTEM PART	366.50	0.00	366.50
7000-4300	PUBLICIDAD COSER	4,241.03	0.00	4,241.03
7000-4400	PUBLICIDAD FIELTRAR	9,647.82	0.00	9,647.82
7000-4500	PUBLICIDAD ZAPATERIA	1,710.00	0.00	1,710.00
7000-4600	PUBLICIDAD KN EXELTOR	1,361.77	0.00	1,361.77
7000-5110	DIRECCION GENERAL	37,752.81	0.00	37,752.81
7000-5120	GERENTE VENTAS TEJIDO	17,248.70	0.00	17,248.70
7000-5121	VENTAS TEJIDO 1	11,634.73	0.00	11,634.73
7000-5122	VENTAS TEJIDO 2	12,308.30	0.00	12,308.30
7000-5123	VENTAS TEJIDO 3	11,902.39	0.00	11,902.39
7000-5130	GERENTE VENTAS COSTURA	6,972.16	0.00	6,972.16
7000-5131	VENTAS COSTURA 1	4,546.08	0.00	4,546.08
7000-5132	VENTAS COSTURA 2	3,023.47	0.00	3,023.47
7000-5133	VENTAS COSTURA 3	3,946.97	0.00	3,946.97
7000-5141	CREDITO Y COBRANZA 1	18,590.32	0.00	18,590.32
7000-5142	CREDITO Y COBRANZAS 2	25,953.20	0.00	25,953.20
7000-5143	CREDITO Y COBRANZA 3	29,607.50	0.00	29,607.50
7000-5210	DIRECCION GENERAL	12,746.48	0.00	12,746.48
7000-5220	GERENTE VENTAS TEJIDO	18,897.47	0.00	18,897.47
7000-5221	VENTAS TEJIDO 1	18,914.54	0.00	18,914.54
7000-5222	VENTAS TEJIDO 2	23,516.91	0.00	23,516.91
7000-5223	VENTAS TEJIDO 3	37,884.90	0.00	37,884.90

7000-5231	VENTAS COSTURA 1	2,604.44	0.00	2,604.44
7000-5232	VENTAS COSTURA 2	17,721.44	0.00	17,721.44
7000-5233	VENTAS COSTURA 3	3,541.43	0.00	3,541.43
7000-5241	CREDITO Y COBRANZAS 1	18,367.70	0.00	18,367.70
7000-5242	CREDITO Y COBRANZAS 2	45,344.61	0.00	45,344.61
7000-5243	CREDITO Y COBRANZAS 3	17,116.26	0.00	17,116.26
7000-6110	GASTOS GUADALAJARA	30,240.00	0.00	30,240.00
7000-6120	GASTOS PUEBLA	45,600.00	0.00	45,600.00
7000-6150	GASTOS CHICONCUAC	4,695.60	0.00	4,695.60
7000-6210	COMISIONES GUADALAJARA	274,007.03	0.00	274,007.03
7000-6220	COMISIONES PUEBLA	479,632.58	0.00	479,632.58
7000-6250	COMISIONES CHICONCUAC	238,431.84	0.00	238,431.84
7000-7100	ESTACIONAMIENTOS	4,154.29	0.00	4,154.29
7000-7200	CASETAS	61,657.46	0.00	61,657.46
7000-7300	PASAJES	18,231.57	0.00	18,231.57
8000-1100	ADMINISTRACIONES GBMEX	6,283,999.12	0.00	6,283,999.12
8000-1200	ADMINISTRADOR UNICO	1,533,750.00	0.00	1,533,750.00
8000-2100	BAKER McKENZIE	11,940.49	0.00	11,940.49
8000-2210	HONORARIOS POR AUDITOR	306,150.49	0.00	306,150.49
8000-2230	HONORARIOS POR OTRAS C	90,800.00	0.00	90,800.00
8000-2300	LEGALES	42,420.47	0.00	42,420.47
8000-2400	TRADUCCIONES	3,363.00	0.00	3,363.00
8000-2500	OTRAS CONSUTORIAS	235,626.30	0.00	235,626.30
8000-3100	IMPUESTOS Y DERECHOS	904.80	0.00	904.80
8000-3200	TENENCIAS	40,528.00	0.00	40,528.00
8000-4100	RENTA OFICINA	627,602.64	0.00	627,602.64
8000-4200	LUZ Y FUERZA DEL CENTR	145,073.05	0.00	145,073.05
8000-4300	AGUA	9,975.70	0.00	9,975.70
8000-4410	TELEFONO MEXICO	177,616.78	0.00	177,616.78
8000-4420	TELEFONO GUADALAJARA	22,616.40	0.00	22,616.40
8000-4430	TELEFONO PUEBLA	24,653.53	0.00	24,653.53
8000-4450	TELEFONO AVANTEL LINEA	95,580.00	0.00	95,580.00
8000-4510	PAPELERIA	95,307.77	0.00	95,307.77
8000-4520	MENSAJERIA	267,971.37	0.00	267,971.37
8000-4540	LIBROS Y REVISTAS	1,251.00	0.00	1,251.00
8000-4550	CUOTAS Y SUSCRIPCIONES	48,332.17	0.00	48,332.17
8000-5100	DEP. MOBILIARIO Y EQUI	210,217.70	0.00	210,217.70
8000-5200	DEP. EQUIPO DE COMPUTO	146,069.39	0.00	146,069.39
8000-5300	DEP. EQUIPO DE TRANSPO	293,179.95	0.00	293,179.95
8000-6110	DIRECCION GENERAL	28,271.02	0.00	28,271.02
8000-6120	GERENTE VENTAS TEJIDO	10,518.54	0.00	10,518.54
8000-6121	VENTAS TEJIDO 1	6,190.34	0.00	6,190.34
8000-6122	VENTAS TEJIDO 2	7,934.30	0.00	7,934.30
8000-6123	VENTAS TEJIDO 3	8,027.29	0.00	8,027.29
8000-6130	GERENTE DE VENTAS COST	2,629.65	0.00	2,629.65
8000-6131	VENTAS COSTURA 1	531.20	0.00	531.20
8000-6132	VENTAS COSTURA 2	1,330.50	0.00	1,330.50
8000-6133	VENTAS COSTURA 3	638.69	0.00	638.69
8000-6141	CREDITO Y COBRANZA 1	5,005.59	0.00	5,005.59
8000-6142	CREDITO Y COBRANZA 2	5,493.66	0.00	5,493.66

8000-6143	CREDITO Y COBRANZA 3	4,951.06	0.00	4,951.06
8000-6210	PAQUETE EMPRESARIAL	168,249.54	0.00	168,249.54
8000-6220	EQUIPO ELECTRONICO	18,359.12	0.00	18,359.12
8000-6230	TRANSPORTE	124,784.59	0.00	124,784.59
8000-6240	ARRENDATARIO	33,705.56	0.00	33,705.56
8000-6310	GTOS INSTALACION PB	4,491.72	0.00	4,491.72
8000-6320	MEJORAS A LOCAL ARREND	383,999.11	0.00	383,999.11
8000-6340	MEJORAS L ARREND.AIRE	26,441.08	0.00	26,441.08
8000-6350	MEJORAS LOCALES ARR AI	21,492.84	0.00	21,492.84
8000-6360	MEJORAS L ARR ELEC Y A	16,750.08	0.00	16,750.08
8000-7100	MNTO. MOB Y EQUIPO DE	64,415.72	0.00	64,415.72
8000-7120	MNTO. EQUIPO DE AIRE A	126,201.84	0.00	126,201.84
8000-7140	MNTO. E INST EQUIPO DE	15,915.00	0.00	15,915.00
8000-7150	MNTO.E INST EQUIPO COM	38,986.82	0.00	38,986.82
8000-7151	LICENCIAS Y ACTUALIZAC	7,060.52	0.00	7,060.52
8000-7160	MNTO. EQUIPO DE TELEFO	10,395.00	0.00	10,395.00
8000-7210	OFICINA	79,642.50	0.00	79,642.50
8000-7220	TRABAJOS DE ELECTRICID	45,920.00	0.00	45,920.00
8000-7230	ASEO Y LIMPIEZA	4,115.00	0.00	4,115.00
8000-7240	ARTICULOS DE LIMPIEZA	7,529.00	0.00	7,529.00
8000-7250	ARTICULOS COMEDOR	11,845.85	0.00	11,845.85
8000-7260	ARTICULOS FERRETERIA	125.58	0.00	125.58
8000-7270	GAS	1,000.00	0.00	1,000.00
8000-8100	VARIOS	26,569.04	0.00	26,569.04
8000-8200	SEGURIDAD Y VIGILANCIA	66,507.00	0.00	66,507.00
8000-8500	NO DEDUCIBLES	109,508.47	0.00	109,508.47
9000-1100	COMISIONES BANCARIAS	52,079.89	0.00	52,079.89
9000-1300	INCOBRABLES FACTURAS	9,439.35	0.00	9,439.35
9000-2100	PROVISION CTAS.INCOBRA	847,000.00	0.00	847,000.00
SUBTOTAL -	INCOME STATEMENT	116,124,427.00	109,348,281.60	6,776,145.40
GRAND TOTAL		354,133,478.26	347,357,332.85	345,200,619.21

Himmler de México SA de CV

ESTADO DE RESULTADOS DEL 31 DE ENERO A 31 DE DICIEMBRE 2004

VENTAS	102,666,607.33	
VENTAS OTROS PRODUCTOS	159,546.00	
INGRESOS POR FLETES Y EMBARQ.	136,551.51	
OTROS INGRESOS	1,031,948.71	
INGRESOS FINANCIEROS	207,633.27	
	<hr/>	
VENTAL TOTALES	104,202,286.82	
(menos) DESCUENTOS SOBRE VENTAS	9,852,261.30	
COSTOS DE VENTAS	83,255,079.54	
UTILID. Y/O PERDIDA EN CAMBIOS	2,380,488.16	
	<hr/>	
COSTO TOTAL	95,487,829.00	
UTILIDAD BRUTA		8,714,457.82
(menos) GASTOS DE OPERACIÓN		
GASTOS POR EVENTOS	456,626.86	
GASTOS DE VIAJE	212,583.15	
GASTOS AREA DE DIRECC. GEN.	28,364.49	
GASTOS POR PUBLICIDAD	117,253.36	
GASTOS AREA DE VENTAS	400,142.81	
GASTOS DE VTAS FORANEAS	1,156,650.37	
GASTOS DE ADMINISTRACION	12,100,954.47	
GASTOS FINANCIEROS	52,079.89	
FACTURAS INCOBRABLES	9,439.35	
PROV DE CTAS INCOBRABLES	847,000.00	
NO DEDUCIBLES	109,508.47	
	<hr/>	
TOTAL GASTOS DE OPERACIÓN	15,490,603.22	
UTILIDAD Y/O PERDIDA DEL EJERCICIO 2004		-6,776,145.40

CLIENTE:

HIMMLER DE MÉXICO SA DE CV

CONCILIACIÓN CONTABLE FISCAL SEGÚN REVISIÓN AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2004

TIPO DE TRABAJO:

IMPUESTOS

**I.S.R.
SEGÚN
AUDITORES**

UTILIDAD (PERDIDA) CONTABLE

ANTES DE ISR Y PTU :

\$ -10,272,302

Más (menos) efectos de inflación-neto B-10

UTILIDAD (PÉRDIDA) HISTORICA ANTES DE

ISR Y PTU:

\$ -10,272,302

PARTIDAS PERMANENTES:

**Más partidas no deducibles e
ingresos acumulables:**

Multas:

\$

Actualización de contribuciones:

\$

No deducibles

Gastos de fabricación

Gastos de administración

Gastos de ventas

Gastos Generales

379,300

1

Depreciación contable

649,467

Perdida cambiaria realizada al pago

471,386

Pérdida cambiaria no realizada al cierre

0

Seguro del administrador único

33,706

Costo de ventas contable

83,460,752

Amortización de gastos pagados por anticipado

426,621

Amortización de otros gastos

360,903

Ajuste anula por inflación acumulable

558,528

Utilidad (pérdida) fiscal en venta de activo fijo

53,856

86,394,519 A

**Menos: Partidas deducibles e ingresos
no acumulables:**

Compras netas

\$ 74,272,670

Cancelación de provisiones

Depreciación y amortización fiscal

827,806

C

Utilidad (pérdida) contable en venta de activo fijo

64,982

Amortización fiscal de mejoras

540,032

75,705,490 2

PARTIDAS TEMPORALES:

	SALDO INICIAL 31-01-03	PROVISIONES	APLICACIONES	(OTROS)	SALDO FINAL 31-12-04	
Reserva para cuentas incobrables	3,148,695	1,089,546	1,010,753		3,227,488	78,793
Reserva para inventarios obsoletos	1,189,384	2,879,164			4,068,548	2,879,164
Reserva de prima de antigüedad						
Anticipo de clientes						
Honorarios, rentas e intereses pagados a P.F. y S.C.		197,068			197,068	197,068

UTILIDAD (PERDIDA) FISCAL	\$ 3,571,752
Menos: amortización de pérdidas fiscales de años anteriores actualizadas	
RESULTADO FISCAL	\$ 3,571,752
TASA I.S.R.	33%
ISR DEL EJERCICIO	1,178,678
Menos:	
Pagos provisionales	808,658
ISR Retenido por bancos	
ISR A CARGO (A FAVOR)	370,020

COTEJADO CONTRA BALANZA DE COMPROBACIÓN
CALCULOS CORRECTOS

C.- Se integra:

Depreciación Fiscal	809,941
Amortización de gastos de instalación	17,865
SUMA	827,806

En la determinación de la depreciación fiscal existe una Cherokee que rebasa el límite de deducibilidad, por lo que se tomo la base de \$200,000.00

D.- Los pagos provisionales son de IMPAC y que corresponden a los meses de marzo a septiembre de 2004 por un importe de \$ 808,658.00

1.- Se integra:

No deducibles	319,509	
No deduc. Auto	59,791	379,300

corresponde al auto que se adquirió por un monto de \$340,608.70, el cual la ley solo te permite deducir hasta \$ 200,000.00 por lo que el no deducible fue prorrateado dando un importe de \$ 53,358.00

2.- La amortización fiscal de mejoras se integra:

	Amortización actualizada	menos	Amort. Gtos. de Instalación	igual	Amortización de mejoras
Total de amortización actualizada	557,897		17,865		540,032

HIMMLER DE MÉXICO SA DE CV
IMPUESTO SOBRE LA RENTA
DETERMINACIÓN DE LA TASA EFECTIVA

	31 de Diciembre 2004 (pesos)	31 de Diciembre 2003 (Miles de pesos)		
Utilidad (Pérdida) antes de impuestos	-10,272,302	-20,088		
Efectos de actualización B-10	-284,669			
Utilidad (Pérdida) despues de impuestos	<u>-10,556,971</u>			
Partidas permanentes:	19,920,404	18,941		
Ajuste Anual por inflaciónAcumulable	558,528	348	(a) Se integra:	
Gastos No Deducibles	865,995 (a)	1,368	Pérdida Cambiaria Realizada al pago	471,386
Depreciación contable vs. Fiscal	-178,339 (b)		Pérdida Cambiaria no Realizada al cierre	0
Amortización contable vs. Fiscal	-113,411 (c)		Seguro del administrador único	33,706
Afectos de actualización	284,669	241	Amortización de otros gastos	<u>360,903</u>
Utilidad en Venta de Activos Fijos	-11,126 (d)	-1,128		<u>865,995</u>
Incremento (disminución) en la Reserva de Pérdidas Fiscales	18,514,088	18,112	(b) Se integra:	
Utilidad (Pérdida) antes de impuestos con partidas permanentes	<u>9,363,433</u>	<u>-1,147</u>	Depreciación contable	649,467
Tasa estatuaría del Impuesto Sobre la Renta	33%	34%	Depreciación y Amortización fiscal	<u>-827,806</u>
Impuesto Sobre la Renta	-----3,089,933	-----390		<u>-178,339</u>
Impuesto Sobre la Renta (Diferido)	-----9,530,000	-----321	(c) Se integra :	
	<u>-6,440,067</u>	<u>-711</u>	Amortización de gtos. Pagados x anticip.	426,621
			Amortización fiscal de mejoras	<u>-540,032</u>
Tasa efectiva de impuesto sobre la renta	<u>63%</u>	<u>4%</u>	(d) Se integra:	<u>-113,411</u>
			Utilid. (pérdida) Fiscal en vta. De activo F.	53,856
			Utilid. (pérdida) Contable en vta. De activo F.	<u>-64,982</u>
				<u>-11,126</u>

HIMMLER DE MÉXICO SA DE CV
Cálculo del ISR Diferido - Boletín D-4

Diciembre 31, 2001

Concepto	Base Libros	Base Fiscal	DIFERENCIAS TEMPORALES	Tasa de I.S.R.	IMP. DIFERIDO
					activo (pasivo)
RESERVA CTAS DE COBRO DUDOSO	-2,267,416		2,267,416	35%	793,596
INVENTARIOS	38,200,997		-38,200,997	35%	-13,370,349
RESERVA INVENTARIOS OBSOLETOS	-6,051,471		6,051,471	35%	2,118,015
	<u>29,882,110</u>		<u>-29,882,110</u>		<u>-10,458,739</u>
TOTALES					-10,458,739
Neto					-10,458,739
Impuesto diferido al principio del año					
Efecto diferido del año					<u>-10,458,739</u>

Diciembre 31, 2002

Concepto	Base Libros	Base Fiscal	DIFERENCIAS TEMPORALES	Tasa de I.S.R.	IMP. DIFERIDO
					activo (pasivo)
RESERVA CTAS DE COBRO DUDOSO	-1,148,695		1,148,695	34%	390,556
INVENTARIOS	39,242,704		-39,242,704	34%	-13,342,519
RESERVA INVENTARIOS OBSOLETOS	-6,050,184		6,050,184	34%	2,057,063
	<u>32,043,825</u>		<u>-32,043,825</u>		<u>-10,894,901</u>
PÉRDIDAS FISCALES		-3,959,567	3,959,567	34%	1,346,253
Total de pasivos		<u>-3,959,567</u>	<u>3,959,567</u>	<u>34%</u>	<u>1,346,253</u>
TOTALES					-9,548,648
Provisión					-1,346,253
Neto					-10,894,900
Impuesto Diferido al principio del año					
Efecto Diferido del año					
Histórico					
Factor					
-10,458,739					1.0570
					<u>-11,054,887</u>
					<u>-159,987</u>

Diciembre 31, 2003

Concepto	Base Libros	Base Fiscal	DIFERENCIAS TEMPORALES	Tasa de I.S.R.	IMP. DIFERIDO
					activo (pasivo)
RESERVA CTAS DE COBRO DUDOSO	-3,148,695		3,148,695	33%	1,039,069
INVENTARIOS	36,510,917		-36,510,917	33%	-12,048,603
RESERVA INVENTARIOS OBSOLETOS	-1,189,383		1,189,383	33%	392,496
	<u>32,172,839</u>		<u>-32,172,839</u>		<u>-10,617,038</u>
PÉRDIDAS FISCALES		-22,827,535	22,827,535	33%	7,533,087
Total de pasivos		<u>-22,827,535</u>	<u>22,827,535</u>	34%	<u>7,533,087</u>
			TOTALES		-3,083,951
			Provisión		-7,533,087
			Neto		-10,617,038
			Histórico	Factor	
			Impuesto Diferido al principio del año	-10,894,900	1.0398
			Efecto Diferido del año		-711,479

Diciembre 31, 2003

Concepto	Base Libros	Base Fiscal	DIFERENCIAS TEMPORALES	Tasa de I.S.R.	IMP. DIFERIDO
					activo (pasivo)
RESERVA CTAS DE COBRO DUDOSO	-3,227,488		3,227,488	30%	968,246
INVENTARIOS	12,939,846		-12,939,846		-3,676,210
	2005	1,811,578	-1,811,578	30%	-543,473
	2006	1,682,180	-1,682,180	29%	-487,832
	2007	1,552,782	-1,552,782	28%	-434,779
	2008	1,423,383	-1,423,383	28%	-398,547
	2009	1,293,985	-1,293,985	28%	-362,316
	2010	1,293,985	-1,293,985	28%	-362,316
	2011	1,164,586	-1,164,586	28%	-326,084
	2012	1,035,188	-1,035,188	28%	-289,853
	2013	905,789	-905,789	28%	-253,621
	2014	776,391	-776,391	28%	-217,389
RESERVA INVENTARIOS OBSOLETOS	-4,068,547		4,068,547	30%	1,220,564
	<u>18,583,657</u>		<u>-18,583,657</u>		<u>1,487,400</u>
RESERVA DE HONORARIOS X PAGAR	197,068		197,068	30%	59,120
PÉRDIDAS FISCALES				30%	
CUCA/CUFIN VS CAPITAL CONTABLE				30%	
Total pasivos	<u>197,068</u>		<u>197,068</u>		<u>59,120</u>
			TOTALES		-1,428,280
			Provisión		0
			Neto		-1,428,280
			Impuesto Diferido al principio del año		-10,617,038
			Efecto Diferido del año		-9,188,758

**HIMMLER DE MÉXICO SA DE CV
DETERMINACIÓN DEL INVENTARIO ACUMULABLE**

Inventario al 31 de Diciembre del 2004 valuado en PEPS	27,385,387.63
(Más) Inventario Obsoleto	4,068,546.48
(Igual) Inventario Base	31,453,934.11
(Menos) Monto fiscal del saldo por deducir en inventarios al 31 de Dic. De 1986	
(Menos) Monto de las partidas fiscales por amortizar al 31 de Dic. Del 2004	18,514,088.00
(Menos) Diferencia de costos promedio de mercancías de importación	
(Igual) INVENTARIO ACUMULABLE	12,939,846.11

**HIMMLER DE MÉXICO SA DE CV
ÍNDICE PROMEDIO DE ROTACIÓN DE INVENTARIOS**

PROMEDIO 2002 A 2004 (Suma de índices entre número de años)

CONCEPTO	2004	2003	2002	PROMEDIO
COMPRAS	72,272,670	84,229,822	66,698,492	
INVENTARIO INICIAL	36,510,918	39,243,307	38,200,314	
INVENTARIO FINAL	27,385,388	36,510,918	39,243,307	
PROMEDIO DE INVEN	31,948,153	37,877,113	38,721,811	
ROTACION ANUAL	2.325	2.224	1.723	2.090

HIMMLER DE MÉXICO SA DE CV
Costo promedio mensual de importación
(Promedio de Inventarios)

	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre	Costo Promedio Mensual
Inventario de Importación 2003	44,669,730	43,173,908	42,660,864	39,808,440	42,578,236
Inventario de Importación 2004	32,406,249	27,891,694	25,932,391	27,013,781	28,311,029
			Diferencia		0
			Acumulación mensual		0

HIMMLER DE MÉXICO SA DE CV
Costo promedio mensual de importación
(Inventario final)

	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre	Costo Promedio Mensual
Inventario de Importación 2003	44,132,050	42,215,766	43,105,962	36,510,917	41,491,174
Inventario de Importación 2004	30,355,108	25,023,039	26,436,501	27,591,060	27,351,427
			Diferencia		0
			Acumulación mensual		0

HIMMLER DE MÉXICO SA DE CV
ACUMULACIÓN ANUAL DE INVENTARIOS

Ejercicio	Inventario Acumulado	% de Acum. Inventario	Inv. Acumulado C/ Ejercicio	Inv. Acumulado P/ Mes	Tasa de ISR	ISR a pagar
2005	12,939,846	14%	1,811,578	150,965	30%	543,474
2006	12,939,846	13%	1,682,180	140,182	29%	487,832
2007	12,939,846	12%	1,552,782	129,398	28%	434,779
2008	12,939,846	11%	1,423,383	118,615	28%	398,547
2009	12,939,846	10%	1,293,985	107,832	28%	362,316
2010	12,939,846	10%	1,293,985	107,832	28%	362,316
2011	12,939,846	9%	1,164,586	97,049	28%	326,084
2012	12,939,846	8%	1,035,188	86,266	28%	289,853
2013	12,939,846	7%	905,789	75,482	28%	253,621
2014	12,939,846	6%	776,391	64,699	28%	217,389
TOTAL		100%	12,939,846			3,676,210

CONCLUSIÓN

Con motivo de las modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta que afectarán la determinación del resultado fiscal a partir de 2005, deberemos tener en cuenta los efectos que dichos cambios tendrán en la determinación del Impuesto sobre la renta (ISR) y Participación de los trabajadores en las utilidades (PTU) diferidos al 31 de diciembre de 2004. Los temas más importantes son:

1. Cambio de tasas. La tasa del impuesto sobre la renta (ISR) se disminuirá al 30% en 2005, al 29% en 2006 y al 28% en 2007. Atendiendo al párrafo 27 del Boletín D-4, en la determinación del impuesto diferido al 31 de diciembre de 2004, se deberán aplicar las tasas aprobadas que se espera que estarán en vigor al momento en que se estima que los activos y pasivos por impuestos diferidos se recuperarán o liquidarán.
2. A partir de 2005, en la determinación de los resultados fiscales para ISR y PTU se deducirá el costo de ventas en lugar de las compras, Los contribuyentes podrán deducir el costo de ventas siempre y cuando acumulen el inventario al 31 de diciembre de 2004, determinado de acuerdo a reglas específicas. Este cambio tendrá un efecto en el impuesto diferido por la determinación del valor fiscal de los inventarios. Este cambio dará lugar a la materialización del impuesto diferido pasivo, en la medida que se vaya acumulando el saldo del inventario final del 2004 en la determinación de los resultados fiscales de los siguientes ejercicios.
3. En años anteriores, por lo general los efectos de PTU diferida no eran reconocidos ya que normalmente no había indicios de que los activos y pasivos por este concepto fueran a ser cobrados o pagados respectivamente; por ejemplo, en inventarios, el pasivo se compensaba con las compras deducibles de los años siguientes. Sin embargo, como

consecuencia de lo mencionado en el inciso b) anterior, se elimina esta consideración volviéndose necesario evaluar el reconocimiento de PTU diferida por los inventarios al 31 de diciembre de 2004.

4. A partir de 2005, la PTU efectivamente pagada podrá ser deducible contra la base de ISR. Por consecuencia, para US GAAP y en los casos excepcionales de Principios Mexicanos en que se haya reconocido una PTU diferida, esta podrá ser deducida (acumulada) para efectos del ISR diferido. A partir del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2005, la PTU del ejercicio también tendrá un efecto en el impuesto diferido.

ABREVIATURAS

APB	Accounting Principles Board
CUFIN	Costo Integral de Financiamiento
CFF	Código Fiscal de la Federación
CPC	Comisión de Principios de Contabilidad
IASC	Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad
IEPS	Impuesto especial sobre Productos y Servicios
ISAN	Impuesto sobre Automóviles Nuevos
IVA	Impuesto al Valor Agregado
IMPAC	Impuesto al Activo
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
LGSM	Ley General de Sociedades Mercantiles
NIC	Norma Internacional de Contabilidad
PCGA	Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
PTU	Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas
REPOMO	Resultado por posición Monetaria
RCFF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación
SAT	Servicio de Administración Tributaria
IMCP	Instituto Mexicano de Contadores Públicos
UFIN	Utilidad Fiscal Invertida

BIBLIOGRAFÍA

- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, (2003), Principios de Contabilidad generalmente aceptados, Décimo octava edición, México, IMCP.
- ROMERO LÓPEZ, Álvaro J. (1996), Fundamentos de Contabilidad I. Primera Ed. México, McGraw Hill.
- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS (2003), Boletín D-4 Impuesto sobre la Renta Diferido, 3ra. Reimpresión. México, IMCP, 233 p.
- MUNDO MONTOYA, Ma. Isabel (2003), Contabilidad Fiscal Integral, 2da Edición. México, Gasca, 324p.
- SAMPIERI H. Roberto, (1998), Metodología de la Investigación, segunda edición, México, McGrawhill.
- MARTÍN GRANADOS, María Antonieta, (2004), ISR E IMPAC Personas Morales y Personas Físicas, Séptima Edición. México, ECAFSA, 500 p.
- BLONDI Mario, (1992), Fundamentos de la Contabilidad, Cuarta edición actualizada. Macchi. Buenos Aires 4ta. Edición Actualizada 1992
- Contaduría Pública. Circular No. 54 Interpretaciones al Boletín D-4. Comisión de Principios de Contabilidad. No. 335 Año 28 Julio 2000.
- Contaduría Pública. Circular No. 56 Tratamiento contable del efecto en cambio de tasas en el ISR de acuerdo con el Boletín D-4. Comisión de Principios de Contabilidad. No. 355 Año 30 28 Marzo 2000.
- Contaduría Pública. Normatividad Tratamiento contable del ISR del Impuesto al activo y de la PTU Boletín D-4. Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP No. 321 Año 27 Mayo 1999.
- LATAPÍ RAMÍREZ, Mariano, (2003), Tratamiento contable de los Impuestos Diferidos, cuarta Ed. México, ISEF, 209 p.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl (1983), Derecho Fiscal, Segunda edición. México, México, Harla, 220 p.
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto (2003), Principios de Derecho Tributario, Cuarta Edición. México, Limusa, 219 p.
- SANCHEZ MIRANDA, Arnulfo (2001), Aplicación práctica del Código Fiscal, primera edición. México, ISEF, 309 p.

- C.P. BELMARES SÁNCHEZ, Javier (2004), Bitácora Fiscal Básica. 2da Edición. México, Gasca, 756 p.
- GARCÍA BRIONES, Salvador, (2000), Reexpresión de los Estados Financieros, México, McGraw-Hill, 148 p.
- MORENO FERNÁNDEZ, Joaquín, (2003), Estados financieros análisis e interpretación. Primera Ed. México, CIA. Editorial continental.
- Ley General de Sociedades Mercantiles 2005