



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN**

**"IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO"**

**T E S I S**

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

**LICENCIADO EN CONTADURIA**

P R E S E N T A:

**RAUL BADILLO AYALA**

**MEXICO, D.F. 1983**

**Director de Tesis:**

**C.P. ROMEO RUIZ RUIZ**



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.

# TESIS CON FALLA DE ORIGEN

## P R O L O G O

" En el curso de mi carrera profesional tuve la oportunidad de ingresar a una firma importante de Contadores Públicos en el área de Auditoría. Al concluir mis estudios de Licenciado en Contaduría, presté mi servicio social en mi escuela como profesor adjunto dando clases de Auditoría Intermedia, lo cual fue para mi una experiencia muy grata en mi vida profesional.

Posteriormente pensé en la clásica pregunta ¿Qué tema desarrollaré para mi tesis? y pasaron por mi mente dos opciones:

- 1) Algún tema relacionado con mi experiencia profesional o mi trabajo actual, para así facilitar su desarrollo.
- 2) Otro tema novedoso y poco conocido en la profesión contable, pero más aportativo.

Tal vez en muchos casos se escoge la primera opción, sin embargo, mi inquietud fue elegir la segunda; dado que Auditoría me pareció un tema muy difundido y conocido principalmente en los despachos de Contadores Públicos y en el ámbito profesional.

Con lo anterior no quiero decir que la Auditoría es un tema poco apasionante, sólo que el elegido fue con el deseo de aprenderlo y aportar algo adicional a la profesión y a los interesados en éste, significando además un reto profesional por ser poco difundido y por mi desconocido.

A pesar de que el "IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO" ha originado una serie de polémicas que giran alrededor de su no aceptación a su aceptación; en un sinnúmero de empresas practican su registro contable, ya que conocen los beneficios de información financiera y veraz que aporta en su aplicación y por el impacto a favor o en contra que puede tener en los Resultados de Operación en periodos pasados y futuros. Por otro lado, es de suma importancia que los hombres de negocios tomen decisiones sobre bases mas fieles a la situación financiera de una entidad"

Raúl Badillo Ayala.

## A N T E C E D E N T E S

A partir de 1965 surgió en México la nueva etapa de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual ha sufrido una serie - - - reformas fiscales con relación al Sistema Cedral anterior.

Con esta nueva Ley desaparece totalmente el Sistema Cedral - (que gravaba cada actividad imponiendo una tasa específica para cada caso de fuente de ingresos), originándose el Sistema - Global que grava a las personas físicas y morales de acuerdo a su capacidad económica, acumulando la totalidad de sus ingresos, sin importar el origen o la fuente de donde procedan. Es decir, es como su nombre lo indica, un Sistema Global que grava a las personas de acuerdo a su renta total, tomando en consideración la capacidad contributiva del sujeto; que trata de apegarse -- mas al principio de justicia y de equidad y que la tributación sea en razón directa a la utilidad, con el objeto de gravar - mas fuerte a aquellos sujetos con mayor capacidad contributiva y en razón inversa a los sujetos con ingresos mas bajos.

A mas de sesenta años de haberse propiamente implantado en forma permanente en México el Impuesto Sobre la Renta, cobra especial importancia la estructuración del actual Sistema Fiscal - Mexicano a partir del Sistema Global, ya que puede señalarse - que las reformas efectuadas a este impuesto en los últimos - diez años, han hecho avanzar la legislación fiscal mucho mas - rápido que como lo hizo en los cincuenta años anteriores.

Sin embargo, no puede considerarse que a la fecha se haya logrado una reforma fiscal integral que permita imprimir mayor - equidad y eficiencia al sistema, dado que en muchas ocasiones - las reformas han obedecido a atender lo mas urgente sin tratar de resolver lo mas importante, excluyendo la posibilidad de una planificación en su conjunto.

## I N T R O D U C C I O N

El presente tema está desarrollado con el objeto principal de mostrar a los lectores de estados financieros y hombres de negocios, la información necesaria para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de una entidad, los cuales deberán estar formulados de conformidad con los Principios de Contabilidad generalmente aceptados siendo dos de ellos " REALIZACION y PERIODO CONTABLE " que establecen que a todo ingreso corresponde un gasto y ambos deben cuantificarse e identificarse en el mismo período contable.

Este trabajo se enfocará al análisis y estudio de las diferencias mas comunes que existen actualmente entre los criterios contables y fiscales en relación al tiempo, que surgen en la determinación del Resultado Contable y Resultado Fiscal, basados en los Principios de Contabilidad y la Ley del Impuesto Sobre la Renta, respectivamente.

Cabe destacar que hasta el año de 1982, el Impuesto Sobre la Renta era el principal en importancia para el presupuesto de ingresos de la federación, sin embargo, en el presupuesto del período 1983 el ISR se coloca en segundo lugar, siendo desplazado por el Impuesto al Valor Agregado. Es decir, que el IVA representa el 27% y el ISR 19% de dicho presupuesto.

Dada mi poca experiencia en esta materia, con este trabajo no pretendo hacer un tratado de impuestos indirectos aparte del Impuesto Sobre la Renta Diferido, pero si trato de dar una explicación mas amplia de este último, ya que tiene una gran importancia en la profesión contable.

Por otro lado, la Comisión de Principios de Contabilidad del - Instituto Mexicano de Contadores Públicos, propuso en el año de 1977, la adopción del proyecto del Boletín D-4 "Tratamiento contable del Impuesto Sobre la Renta y la participación del Personal en las Utilidades" el cual tuvo como propósito "establecer reglas de observancia general para todas aquellas utilidades - sujetas al régimen normal del ingreso global de las empresas y al pago de la participación del personal en las utilidades". - Dicho proyecto fue basado en las opiniones 11 y 23, publicadas en los Boletines del Comité de Principios de Contabilidad - - (Accounting Principles Board) del Instituto Americano de Contadores Públicos, cuyo contenido es la contabilización del Impuesto Sobre la Renta. En este boletín se determinará la posición de esta agrupación y debe-al menos en teoría- poner fin a las grandes controversias que existen por el Impuesto Sobre la Renta Diferido.

" IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO "

I N D I C E

Página

PROLOGO .

ANTECEDENTES.

INTRODUCCION.

CAPITULO I

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

1.1	¿ Qué es el impuesto sobre la renta diferido ?	
1.1.1	Origen.	1
1.1.2	Concepto.	2
1.1.3	Justificación.	9
1.1.4	Tendencias.	10
1.2	Partidas de conciliación entre los resultados contable y fiscal.	
1.2.1	Resultado contable.	12
1.2.2	Resultado fiscal.	15
1.2.3	Diferencias permanentes y diferencias temporales.	17
1.3	Los principios de contabilidad y el impuesto sobre la renta.	
1.3.1	Estructura de la teoría básica de la contabilidad.	25
1.3.2	Estructura de la ley del impuesto sobre la renta.	28
1.3.3	Tratamiento de algunos casos específicos según los principios de contabilidad y la ley del impuesto sobre la renta.	29



CAPITULO 2

Página

REGISTRO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Y SU  
PRESENTACION EN LOS ESTADOS FINANCIEROS.

2.1	Métodos para su aplicación.	
2.1.1	Obligación o Pago Anticipado.	47
2.1.2	Diferido.	49
2.1.3	Neto de Impuesto.	50
2.1.4	Control del Impuesto Sobre la Renta Diferido.	51
2.2	Presentación en los Estados Financieros.	
2.2.1	En el Balance General.	52
2.2.2	En el Estado de Resultados.	55
2.2.3	Otras Consideraciones.	57
2.3	Efectos en los Estados Financieros.	
2.3.1	Efecto del Impuesto Sobre la Renta Diferido. en el Dictamen del Auditor.	58

CAPITULO 3

APLICACION PRACTICA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

3.1	Caso Práctico.	61
3.2	Diferentes opiniones del Impuesto Sobre la Renta Diferido.	
3.2.1	Opinión a favor - AFIRMATIVA -	74
3.2.2	Opinión en contra - NEGATIVA -	75
3.2.3	Opinión intermedia.	76
3.3	Comentario Personal.	83
	CONCLUSIONES.	86
	BIBLIOGRAFIA.	88

## C A P I T U L O 1

### IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

- 1.1 ¿ Qué es el impuesto sobre la renta diferido?
  - 1.1.1 Origen
  - 1.1.2 Concepto
  - 1.1.3 Justificación
  - 1.1.4 Tendencias
  
- 1.2 Partidas de conciliación entre los resultados contable y fiscal.
  - 1.2.1 Resultado contable
  - 1.2.2 Resultado fiscal
  - 1.2.3 Diferencias permanentes y diferencias temporales
  
- 1.3 Los principios de contabilidad y el impuesto sobre la -  
renta.
  - 1.3.1 Estructura de la teoría básica de la contabili-  
dad.
  - 1.3.2 Estructura de la ley del impuesto sobre la ren-  
ta.
  - 1.3.3 Tratamiento de algunos casos específicos según  
los principios de contabilidad y la ley del -  
impuesto sobre la renta.

1.1 ¿ Qué es el impuesto sobre la renta diferido ?

1.1.1 Origen

La contabilidad financiera cuantifica en términos monetarios las transacciones en dinero o especie realizadas por las entidades entre sí, con el objeto principal de proporcionar información veraz y oportuna por medio de la formulación de estados financieros.

La técnica contable y la formulación de estados financieros descansan en los Principios de Contabilidad generalmente aceptados por la profesión. Entre dichos principios están los llamados "REALIZACION Y PERIODO CONTABLE" que señalan: "Los costos y gastos de un período deben cuantificarse e identificarse con los ingresos del mismo período en que se originaron, independientemente de la fecha en que se paguen".

De lo anterior, se desprende que es de primordial importancia para las empresas la determinación periódica de su resultado de operación, que se obtiene con la aplicación conjunta de los principios de contabilidad y se conoce como RESULTADO CONTABLE (utilidad o pérdida).

A diferencia de los criterios contables, la Ley del Impuesto Sobre la Renta continuamente sufre reformas y adiciones inspiradas en nuevas estrategias del Gobierno, para el desarrollo ECONOMICO, POLITICO y SOCIAL del país. En base a dichas disposiciones fiscales se determina un RESULTADO FISCAL ( utilidad o pérdida ).

Debido a los objetivos que pretenden los Principios de Contabilidad -base para la preparación de estados financieros- y los lineamientos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta -base para la preparación de la declaración -

anual de este impuesto-, regularmente existen diferencias de criterio para la determinación del RESULTADO CONTABLE y del RESULTADO FISCAL y dan origen a diferencias permanentes y diferencias temporales, y en consecuencia, surge el IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

### 1.1.2 Concepto

El impuesto sobre la renta es un gravamen derivado del Resultado Fiscal (o ingreso global gravable) base para el cálculo del impuesto correspondiente, de acuerdo al artículo 13 de la Ley del impuesto sobre la renta vigente en 1983.

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO significa el "efecto de impuestos" que será aplicable a la "provisión del impuesto sobre la renta" de períodos futuros.

Para una mejor comprensión del lector, a continuación se definen los conceptos anteriores además del término "distribución de impuestos entre períodos", los cuales se utilizan en el tratamiento contable del impuesto sobre la renta.

#### 1.1.2.1 " Efecto de Impuestos "

Representa diferencias del Impuesto sobre la renta de un período, atribuibles a:

- a) Ingresos o gastos que se incluyen en la determinación de RESULTADO FISCAL en un período posterior a aquel en que son considerados en la determinación de RESULTADO CONTABLE antes de impuestos.

EJEMPLO 1 : Cuando los gastos se deducen para determinar el Resultado Fiscal, en uno

o varios periodos posteriores en que se cargaron a resultados para efectos Contables.

Podemos mencionar los casos de pasivo tales como: indemnizaciones, vacaciones, etc. creados y que no son liquidados dentro de los tres meses siguientes al ejercicio-fiscal (1). Los cargos a resultados se reconocerán contablemente en el periodo en que se hizo el cargo, sin embargo, fiscalmente se considerarán como partidas deducibles dentro del periodo en que sean pagados los pasivos.

Para ilustrar este ejemplo, suponemos los siguientes datos del año 1982 que se analizan en el Anexo 1.

D A T O S :

Utilidad contable:	\$2,000,000	
Provisión para indemnizaciones:	\$ 200,000	Se liquidarán
Provisión para vacaciones:	\$ 100,000	en 1983.
Tasa de impuesto:	42%	

- (1) La ley del ISR vigente en 1982, otorgaba la deducibilidad si se pagaban antes de la presentación de la Declaración Anual, sin embargo, en 1983 estos pasivos creados serán deducibles sólo si son liquidados al cierre del ejercicio fiscal. Es decir que no serán deducibles en el ejercicio corriente si se liquidan posteriormente al cierre fiscal. Sólo son deducibles fiscalmente cuando se crea un Fideicomiso a través de un Actuario.

ANEXO 1 : Efecto de las "diferencias temporales" cuando los gastos se deducen para efectos fiscales con posterioridad a su registro contable.

CON/ SIN IMPUESTO DIFERIDO	P E R I O D O			
	1 9 8 2		1 9 8 3	
	CON	SIN	CON	SIN
Resultado Contable	\$2,000,000	\$2,000,000	\$2,000,000	\$2,000,000
Mas (Menos) -				
Diferencias Temporales:				
Provisión p/Indemnizaciones	200,000	-	(200,000)	-
Provisión p/Vacaciones	100,000	-	(100,000)	-
Resultado Fiscal	2,300,000	2,000,000	1,700,000	\$ 2,000,000
Tasa aplicable	42%	42%	42%	42%
ISR POR PAGAR	\$ 966,000	\$ 840,000	\$ 714,000	\$ 840,000
	A	B	C	D

NOTA: Las diferencias temporales se compensan en periodos futuros.

Esto se comprueba en este anexo, es decir:  $A + C = B + D$

- b) Ingresos o gastos que se incluyan en el RESULTADO FISCAL en un período anterior a aquel en que son considerados en el RESULTADO CONTABLE antes del impuesto sobre la renta.

EJEMPLO 2 : Cuando los gastos se deducen para determinar el Resultado Fiscal, en uno o varios períodos anteriores en que se cargaron a resultados para efectos Contables.

Para este ejemplo consideraremos las tasas de depreciación fiscales mayores a las utilizadas para efectos contables, como se muestra en los siguientes datos:

DATOS :

Equipo de Cómputo : \$ 100,000 ( costo de adquisición )  
 Tasa de depreciación fiscal : 25% Anual  
 Tasa de depreciación contable : 20% Anual  
 Primer registro en 1982.

En el Anexo 2 se muestra en forma analítica el caso específico de este ejemplo.

Anexo 2 : Efecto de las "diferencias temporales" cuando los gastos se deducen para efectos fiscales con anterioridad a su registro contable.

C O N C E P T O	Ref.	P E R I O D O					TOTALES
		1982	1983	1984	1985	1986	
Resultado Contable	A	\$100,000	\$100,000	\$100,000	\$100,000	\$100,000	\$500,000
Depreciación Fiscal	B	25,000	25,000	25,000	25,000	-	100,000
Depreciación Contable	C	20,000	20,000	20,000	20,000	20,000	100,000
Diferencia Temporal	D=B-C	5,000	5,000	5,000	5,000	(20,000)	-
Resultado Fiscal	E=A-D	\$ 95,000	\$ 95,000	\$ 95,000	\$ 95,000	\$120,000	500,000
ISR CONTABLE	F=A x 42%	\$ 42,000	\$ 42,000	\$ 42,000	\$ 42,000	\$ 42,000	210,000
ISR FISCAL	G=E x 42%	\$ 39,900	\$ 39,900	\$ 39,900	\$ 39,900	\$ 50,400	210,000

NOTA : También en este anexo se demuestra que las "diferencias temporales" se compensan en períodos futuros. Es decir, se pueden registrar o -afectar primero contablemente que fiscalmente o viceversa, compensándose posteriormente. Podemos apreciar el efecto de compensación observando que los totales: A = E, B = C y F = G.



- c) Pérdidas sufridas en un año que pueden ser amortizadas en años futuros.
- d) Ajustes a períodos anteriores que intervienen en la determinación del Resultado Fiscal de un período, pero que no intervienen en la determinación del Resultado Contable antes del impuesto sobre la renta de ese período. Las "diferencias permanentes" no originan un "efecto de impuestos".

#### 1.1.2.2. "Provisión para impuesto sobre la renta"

Equivalo a la cantidad de Impuesto Sobre la Renta y participación del personal en las utilidades<sup>(2)</sup> - sea o no pagadera a corto plazo, correspondiente a un período en la determinación de la utilidad neta. (Ver Estado de Resultado en 1.2.1)

#### 1.1.2.3 "Distribución de Impuestos entre períodos"

Es el proceso de prorrateo desarrollado para contabilizar el "efecto de impuestos" de operaciones que involucran "diferencias temporales". (Ver anexo 3 )

(2) Como mera aclaración deberá entenderse en este tema, que al referirme al Impuesto Sobre la Renta Diferido incluye el concepto de participación del personal en la utilidad; por tener efectos similares para su cálculo, no olvidando que hay diversas partidas acumulables o no para cada uno.

Anexo 3 : Distribución de Impuestos en períodosRESERVA PARA CUENTAS DE COBRO DUDOSO

( MOVIMIENTOS DE LA RESERVA PROYECTADOS A 5 AÑOS )

<u>CONCEPTO</u>	<u>1982</u>	<u>1983</u>	<u>1984</u>	<u>1985</u>	<u>1986</u>
Saldo Inicial	\$ -	\$600,000	\$500,000	\$350,000	\$300,000
Provisiones (No deducibles)	600,000	-	-	-	-
Cancelaciones	-	100,000	150,000	50,000	300,000
Saldo Final	<u>\$600,000</u>	<u>\$500,000</u>	<u>\$350,000</u>	<u>\$300,000</u>	<u>\$ -</u>
ISR ANTICIPADO ( 42 % )	<u>252,000</u>	<u>210,000</u>	<u>147,000</u>	<u>126,000</u>	<u>-</u>

EFEECTO EN RESULTADOS PROYECTADO A 5 AÑOS.

( A MILES DE PESOS )

	<u>1982</u>		<u>1983</u>		<u>1984</u>		<u>1985</u>		<u>1986</u>	
	<u>Con</u>	<u>Sin</u>	<u>Con</u>	<u>Sin</u>	<u>Con</u>	<u>Sin</u>	<u>Con</u>	<u>Sin</u>	<u>Con</u>	<u>Sin</u>
Con/Sin Impto. Diferido.										
(Aumento) Disminución en la utilidad del año.	(252)	252	42	-	63	-	21	-	126	-
	<u>(252)</u>	<u>252</u>	<u>42</u>	<u>-</u>	<u>63</u>	<u>-</u>	<u>21</u>	<u>-</u>	<u>126</u>	<u>-</u>

### 1.1.3 Justificación .

Por lo antes expuesto, es fundamental tomar en cuenta algunos aspectos importantes que justifican la aplicación técnica del Impuesto Sobre la Renta Diferido, los cuales se enuncian a continuación:

- a) Cuantificar (3) e identificar (4) con el período correspondiente la contabilización del impuesto sobre la renta, comprendiendo los conceptos de acumulación, diferimiento y estimación. Es decir, los costos y gastos que se identifiquen con ingresos o períodos futuros, deben diferirse a lapsos posteriores; si no pueden identificarse, deben aplicarse con el período corriente.
- b) Las diferencias entre los resultados contable y fiscal deben conciliarse y ser controladas.
- c) Para efectos de aplicación de la teoría del impuesto sobre la renta diferido, se presume de una existencia de operaciones continuas, salvo evidencia de lo contrario (5)
- d) Las bases de aplicación deben ser uniformes con las de períodos contables anteriores. (6)

Cabe mencionar, que esta técnica no tiene como objeto retardar el pago del impuesto respectivo y menos aún evadir dicha obligación.

Basado en los principios de contabilidad:

- (3) Realización
- (4) Período Contable
- (5) Negocio en Marcha
- (6) Consistencia.

#### 1.1.4 Tendencias.

El Impuesto sobre la Renta Diferido es un procedimiento o técnica contable relativamente reciente en México, y basado en los principios de contabilidad se ha incorporado al acervo profesional, por su gran importancia y beneficios que aporta en la obtención de información financiera veraz.

Actualmente, la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos tiene en proceso un boletín al respecto, pero aún no se ha autorizado su publicación, debido a que existen diversas corrientes de opinión dentro de la profesión. Estas opiniones referentes al reconocimiento del Impuesto Diferido en los Estados Financieros, se dividen básicamente en tres: NEGATIVA, AFIRMATIVA e INTERMEDIA.

A Continuación se ilustran dichas corrientes de opinión, con los fundamentos generales al respecto:

## CUADRO RESUMEN DE LAS CORRIENTES TECNICAS

<u>Interrogante</u>	<u>Tendencias</u>	<u>Fundamentos</u>
¿ Debe registrarse el impuesto sobre la renta diferido y reconocerse en los estados financieros ?	1. Negativa	El Dinamismo de los negocios nulifica el efecto de la técnica del impuesto diferido, por compensación.
	2. Afirmativa	En los estados financieros deben presentarse las cifras a desembolsar por concepto de impuesto sobre la renta y participación del personal en la utilidad (base efectivo). ( 7 )  Una vez realizada y cuantificada una transacción, debe identificarse con el período contable al que corresponda, independientemente de la fecha en que se liquide.
	3. Intermedia	Deben analizarse los factores pasados, presente y futuros que influyen en cada caso particular, para tomar una decisión sobre cada situación específica.

( 7 ) Este argumento está en conflicto directo con el principio de período contable.

NOTA: En el capítulo 3 se mencionan en forma mas detallada los fundamentos que soportan estas tendencias.

Por otro lado, el Comité de Principios de Contabilidad del Instituto Americano de Contadores Públicos, emitió desde 1967 sus opiniones 11 y 23 (boletines APB 11 y 23), donde exponen las normas de aplicación de esta técnica, las cuales han reformado periódicamente. Por tanto, la aplicación de dichos boletines debieran emplearse como una guía supletoria, considerando las diferencias de sistemas económicos de México y Estados Unidos de Norteamérica.

Partiendo de la tendencia afirmativa, referente a la aplicación de la técnica del Impuesto Sobre la Renta Diferido en la formulación de los Estados Financieros, se desarrollará este tema, teniendo como objetivo primordial presentar al lector, la importancia que tiene para el nombre de negocios el no sobrestimar o subestimar el resultado de operación de la entidad, por el efecto de las "diferencias temporales" que tienen repercusión en épocas diferentes, contable y fiscalmente; dado que ésta es la esencia de la técnica del Impuesto Sobre la Renta Diferido.

## 1.2 Partidas de conciliación entre los resultados contable y fiscal.

### 1.2.1. Resultado Contable (utilidad o pérdida).

Atendiendo a su significado según el diccionario, utilidad es el provecho, conveniencia, interés o fruto que se saca de una persona en lo físico o moral.

Por otro lado, hablando de términos contables, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, menciona en uno de los párrafos de su boletín 18, que la utilidad es la cantidad ganada por los propietarios de un negocio.

En la profesión contable se entiende por utilidad o

pérdida, el resultado obtenido entre ingresos, costos y gastos de un período; que se determina de conformidad con los principios de contabilidad. Dado lo anterior, en lo sucesivo se le mencionará como Resultado Contable.

El Resultado Contable se obtiene por medio de un Estado de Resultados conocido también como Estado de Pérdidas y Ganancias. Para ilustrar objetivamente al lector, se presenta a continuación un sumario de dicho Estado.

COMPANIA K. S. A.ESTADO DE RESULTADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 1982.

Ventas Netas	\$ 18,910,000
Gasto de Ventas	11,220,000
	<hr/>
Utilidad Bruta	7,690,000
	<hr/>
GASTOS DE OPERACION:	
Venta	3,120,000
Administración	2,190,000
	<hr/>
Total de Gastos de Operación:	5,310,000
	<hr/>
Utilidad de Operación	2,380,000
	<hr/>
OTROS INGRESOS ( gastos ) :	
Dividendos Ganados	100,000
CEPROFIS	200,000
Utilidad de Cambios	300,000
Otros Ingresos ( varios )	300,000
Pérdida en Cambios	( 600,000 )
	<hr/>
Total Otros Ingresos	800,000
	<hr/>
Utilidad antes de ISR y PTU	(8) 3,180,000
	<hr/>
Provisión para ISR	1,087,170
Provisión para PTU	207,080
	<hr/>
UTILIDAD NETA :	\$ 1,885,750
	<hr/>

(8) Este resultado es la cifra equiparable a la base gravable, que es el concepto técnico a que se refiere este tema.



### 1.2.2 Resultado Fiscal (utilidad o pérdida)

La Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 1983, -  
 anuncia en su artículo 10, la determinación del Resu-  
ltado Fiscal, como se transcribe a continuación:

#### CALCULO DEL IMPUESTO RESULTADO FISCAL

"Los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las sociedades nacionales de crédito y las sociedades mercantiles, deberán calcular el impuesto sobre la renta que les corresponda, aplicando el resultado fiscal obtenido en el ejercicio, la tarifa contenida en el artículo 13 de esta Ley.

EL RESULTADO FISCAL SE DETERMINARA COMO SIGUE:

#### UTILIDAD FISCAL AJUSTADA

1. Se obtendrá la utilidad fiscal ajustada restándole a la utilidad fiscal en el ejercicio, los ingresos por dividendos distribuidos mediante la entrega de acciones o partes sociales de la misma sociedad o los que se reinviertan dentro de los 30 días siguientes a su distribución en la suscripción o pago de aumento de capital en la misma sociedad y las siguientes deducciones:

- a) La establecida en la fracción IX del artículo 22 de esta Ley.
- b) La adicional a que se refiere el artículo 51 de esta Ley.

En el ejercicio en que se decreta el reembolso por reducción de capital o por liquidación de la persona moral de que se trate, se sumará a los ingresos que forman parte de la utilidad fiscal ajustada, el valor

del dividendo distribuido en acciones o partes sociales de la misma sociedad o el que se reinvierta dentro de los 30 días siguientes a su distribución en la suscripción o pago de aumento de capital en la misma sociedad"

- II. "A la utilidad fiscal ajustada se le disminuirá en su caso, las pérdidas fiscales ajustadas de otros ejercicios".

#### DETERMINACION DEL RESULTADO FISCAL.

En el penúltimo párrafo del artículo 10, de dicha Ley se expone lo siguiente:

" La utilidad fiscal del ejercicio se determina disminuyendo de la totalidad de ingresos acumulables obtenidos en el mismo, las deducciones autorizadas por este Título, salvo las señaladas en los artículos 22 fracción IX -Deducción de dividendos- y 51- Deducción adicional- de esta Ley"

" La pérdida fiscal será la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, salvo las señaladas en los artículos 22 fracción IX -Deducción de Dividendos- y 51-Deducción adicional de la misma- cuando el monto de aquéllos sea inferior al de éstas"

La Ley enuncia utilidad fiscal y pérdida fiscal, sin embargo, la cifra final del Estado de Resultados puede ser utilidad o pérdida, razón por la cual la mencionaremos en lo sucesivo como Resultado Fiscal, que encierra los dos casos.

### 1.2.3 Diferencias permanentes y diferencias temporales.

Partiendo del RESULTADO CONTABLE que se muestra en el Estado de Resultados, se aumentan y disminuyen partidas que deben considerarse o no para determinación del RESULTADO FISCAL -base gravable para la declaración anual del contribuyente-. Dichas partidas son -diferencias que surgen de la conciliación entre los -resultados contable y fiscal, las cuales se dividen -en permanentes o no compensables y temporales o compensables.

#### 1.2.3.1 "Diferencias permanentes o no compensables".

##### 1. Características:

- a) Son partidas de ingresos, costos y gastos que de acuerdo a la ley del impuesto sobre la renta, no son ni podrán ser acumulables o deducibles para la base gravable, cálculo del impuesto.
- b) No originan diferimiento de impuestos, - dado que se presentan una vez como partidas de conciliación, y por ende, no ocasionan ningún problema en la determinación del impuesto, por ser el mismo importe a pagar en un período, tanto para fines contables como fiscales.
- c) Producen un efecto directo en el cálculo del impuesto del período, y por lo tanto no puede afectar dicho cálculo en períodos posteriores, a menos que la ley, - - o su interpretación cambien.

- d) Son partidas que se originan de transacciones que, de acuerdo con las leyes y reglamentos fiscales, no serán compensadas o reversadas por las diferencias correspondientes en otros periodos.
2. Diversos casos específicos según el artículo 25 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 1983.

#### GASTOS NO DEDUCIBLES

Impuestos y Derechos a cargo de terceros "Cuotas al Seguro Social".

I. Los cargos por impuestos sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros, ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente corresponda a terceros, conforme a las disposiciones relativas. Tratándose de aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social sólo serán deducibles las cuotas obreras pagadas por los patrones, correspondientes a los trabajadores de salario mínimo general para una o varias zonas económicas.

#### Gastos en Inversiones no Deducibles.

II. Los gastos que se realicen en relación con las inversiones que no sean deducibles conforme a este Capítulo. En el caso de automóviles y motocicletas, se podrán deducir en la parte proporcional que corresponda al monto original de la inversión deducible en los términos de la fracción II del artículo 46 de esta Ley.

Participación de utilidades.

III. Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que corresponda a trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros. No quedan comprendidos en esta fracción los dividendos o utilidades a que se refiere la fracción IX del artículo 22 de esta Ley.

Obsequios y atenciones.

IV. Los obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga con excepción de aquellos que estén directamente relacionados con la enajenación de productos o la prestación de servicios y que sean ofrecidos a los clientes en forma general.

Gastos de representación.

V. Los gastos de representación.

LISR 77 XIII-Ingresos exentos  
para el beneficiario.

Gastos de viaje y viáticos.

VI. Los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuando no se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje de la persona beneficiaria del viático o cuando se aplican que dentro de una faja de 50 kilómetros que circundan al establecimiento del contribuyente. Las personas a favor de las cuales se realice la -

erogación, deben tener relación de trabajo con el contribuyente en los términos del Capítulo I del título IV de esta Ley o deben estar prestando servicios profesionales.

LISR 77-XIII-Ingresos exentos para el beneficiario.

#### Sanciones, Indemnizaciones y recargos.

VII. Las sanciones, indemnizaciones por daños y perjuicios, recargos o penas convencionales. Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, podrán deducirse cuando la Ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y perjuicios o la causa que dió origen a la pena convencional, se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.

#### Provisiones de activo o de pasivo.

IX. Las provisiones para creación o incremento de reservas complementarias de activo o de pasivo que se constituyan con cargo a los costos o gastos del ejercicio, con excepción de las relacionadas con las inversiones deducibles en los términos de esta Ley y las que representen pasivos exigibles y definidos en cuanto a beneficiario y a monto.

RISR 57-Deducibilidad de los cargos que se hagan a estas reservas.

C.Civ.2190-Concepto de exigibilidad.

Primas en reducción de capital.

XI. Las primas o sobreprecio sobre el valor nominal que el contribuyente pague por el reembolso de las acciones que emita.

Enajenación de bienes cuyo costo no sea el real.

XII. Las pérdidas derivadas de la enajenación de bienes cuando el costo de adquisición de los mismos no corresponda al de mercado en el momento en que se adquirieron dichos bienes por el enajenante.

Crédito Comercial.

XIII. El crédito comercial aun cuando sea adquirido de terceros.

Gastos en casas, aviones y embarcaciones.

XIV. Los pagos por el uso o goce temporal de casas habitación, aviones y embarcaciones que no tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, sólo serán deducibles en los casos en que reúnan los requisitos que señale el reglamento de esta ley. Tratándose de casas de recreo, en ningún caso serán deducibles.

Pérdidas en venta de activos.

XV. Las pérdidas derivadas de la enajenación de los activos cuya inversión no es deducible conforme a lo dispuesto por esta Ley.

Las pérdidas derivadas de la enajenación de auto

móviles y motocicletas, solo serán deducibles en la parte proporcional en que se haya podido deducir el monto original de la inversión. La pérdida se determinará conforme a lo dispuesto por el artículo 20 de esta Ley.

#### Impuesto al Valor Agregado.

XVI. Los pagos por concepto de impuestos al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios, que el contribuyente hubiese efectuado y el que le hubieran trasladado. No se aplicará lo dispuesto en esta fracción, cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar o solicitar la devolución de los mencionados impuestos que le hubieran sido trasladados o que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios que correspondan a gastos o inversiones deducibles en los términos de esta Ley.

Tampoco será deducible el impuesto al valor agregado ni el impuesto especial sobre producción y servicios, que le hubieran trasladado al contribuyente ni el que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, cuando la erogación que dió origen al traslado o al pago no sea deducible en los términos de esta Ley, o el que esté incluido en créditos incoobrables con motivo de haber ejercido la opción a que se refiere el artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

#### Pérdidas en fusión, reducción del capital o liquidación.

XVII. Las pérdidas que deriven de fusión, re--



ducción de capital o liquidación de sociedades - en las que el contribuyente hubiera adquirido - acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial de las sociedades nacionales de crédito.

Pérdida en venta de acciones o valores mobiliarios.

XVIII. Las pérdidas que provengan de enajenación de acciones, partes sociales, obligaciones y - - otros valores mobiliarios, salvo su adquisición y enajenación se efectúen dando cumplimiento a - los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general.

Gastos a prorrata con empresas del extranjero.

XIX. Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los - - Títulos II o IV de esta Ley.

#### 1.2.3.2. "Diferencias temporales o compensables".

##### 1. Características:

- a) Son ingresos, costos y gastos, que tienen repercusiones en época diferente en el Estado de Resultados vs. la declaración - del Impuesto al Ingreso Global, originando, -por tanto- el diferimiento de impuestos.

\* A partir de 1983 se le denomina Impuesto al Ingreso de las Sociedades Mercantiles.

- b) Son partidas que se originan en un período, y serán o podrán ser compensables, - en uno o más períodos posteriores.
  - c) Pueden reducir o aumentar el impuesto en períodos futuros, sin necesidad de obtener un ingreso o erogar un costo o gasto.
2. Algunos casos específicos según artículos 25 y 48 de la ley del impuesto sobre la - renta vigente en 1983.

Provisiones de activo o de pasivo.

Art. 25

IX. Las provisiones para creación o incremento - de reservas complementarias de activo o de pasivo que se constituyan con cargo a los costos o - gastos de ejercicio, con excepción de las relacionadas con las inversiones deducibles en los - términos de esta Ley y las que representen pasivos exigibles y definidos en cuanto a beneficiario y a monto.

Ejemplos:

- a) Cuentas de cobro dudoso.
- b) Obsolescencia de inventarios
- c) Gratificaciones ( 9 )
- d) Vacaciones ( 9 )

(9) En 1983 se otorga el plazo para su deducibilidad hasta el cierre fiscal de la Empresa.

Reservas para indemnizaciones o antigüedad.

Art. 25

X. Las reservas que se creen para indemnizaciones al personal para pagos de antigüedad o cualquiera otra de naturaleza análoga, con excepción de las que se constituyan en los términos de esta Ley.

Arrendamiento financiero.

Art. 48

Tratándose de contratos de arrendamiento financiero, se considerará como monto original de la inversión, la cantidad que resulte de aplicarle al total de pagos convenidos para el término forzoso inicial del contrato el por ciento que conforme al cuadro contenido en este artículo corresponda, según el número de años del plazo inicial forzoso del contrato y la tasa de interés aplicable al primer año del plazo pactado, cuando varíe la tasa aplicable al primer año, se considerará el promedio de dicho año.

1.3 Los principios de contabilidad y el impuesto sobre la renta.

1.3.1 Estructura de la teoría básica de la contabilidad.

Estos principios forman parte del esquema fundamental de la contabilidad financiera, constituyendo los conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación de la entidad, las bases de cuantificación de las transacciones y regulan la presentación de estados financieros.

ros.

Los principios de contabilidad constituyen una unidad--  
indesligable y aplicable en forma secuencial entre dos-  
parámetros, que pudieran ser, los principios de ENTIDAD  
Y NEGOCIO EN MARCHA, y en el interin, se aplica el paque  
te de los mismos, en una secuencia como la siguiente: -  
REALIZACION, PERIODO CONTABLE, VALOR HISTORICO ORIGINAL,  
etc.

La estructura del esquema básico de la contabilidad, ade  
más de contener los principios, incluye otros conceptos  
que se le conocen como: Reglas particulares y Criterio-  
prudencial de aplicación de las reglas particulares. A-  
continuación se presenta un resumen de la teoría básica  
de la contabilidad, con sus características e ideas prin  
cipales de los diversos conceptos fundamentales:

1.3.1. ESTRUCTURA DE LA TEORÍA Y DE LA CONTABILIDAD

Conceptos Básicos	Características	S i n o s i s
Conceptos de Dualidad	<p>Identifican y delimitan al ente económico y a sus aspectos generales.</p>	<p>Constituyen combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones.</p>
	Realización	<p>Quantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan.</p>
	Período contable	<p>Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el período en que ocurren.</p>
	Valor histórico original	<p>Se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente.</p>
Conceptos de Dualidad	<p>Establecen la base para cuantificar las operaciones de la entidad y su Presentación.</p>	<p>La entidad se presume en existencia permanente, salvo especificación de lo contrario.</p>
	Negocio en marcha.	<p>a) Los recursos disponibles de la entidad para realizar sus fines.</p>
	Dualidad económica.	<p>b) Las fuentes de dichos recursos.</p>
	<p>Se refiere a la información</p>	<p>Deben contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.</p>
	Revelación suficiente	
	<p>Marcan las clasificaciones anteriores como requisitos generales del sistema</p>	<p>Deben mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios.</p>
	Importancia relativa.	
	Consistencia	<p>Deben aplicarse los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para que al comparar los estados financieros se conozca su evolución y posición relativa.</p>
Conceptos Particulares	<p>Especifican individual y concretamente los conceptos que integran los estados financieros.</p>	<p>Aplicación de los principios y cuantificación de los conceptos específicos en los estados financieros.</p>
	Reglas de Valoración	
	Reglas de presentación.	<p>Modo particular de incluir adecuadamente cada concepto en los estados financieros.</p>
Criterio prudencial de aplicación a las reglas particulares	<p>El sistema de información contable no es automático</p>	<p>a) Debe haber prudencia al decidir entre alternativas equivalentes.                  b) Debe optarse por la alternativa que menos optimismo refleje.                  c) La decisión que se tome debe ser equitativa.</p>
	Juicio Profesional	

# LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 1983

TITULO I

ARTICULOS  
19

SUJETOS

ART. 1

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

ART. 2

ART. 3

ESTABLECIMIENTOS NO PERMANENTES

INGRESOS ATTRIBUIBLES

ART. 4

ART. 5

CONCEPTO DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES

CREDITO IMPUESTOS EXTRANJEROS

ART. 6

INGRESOS DE BIENES

ART. 7

ASOCIACION EN PARTICIPACION

ART. 8

FIDEICOMISOS

ART. 9

ARTICULOS MODIFICADOS

DISPOSICIONES GENERALES

## TITULO II SOCIEDADES MERCANTILES

ARTICULOS  
10/67

## TITULO III PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS

ARTICULOS:  
68/73

## TITULO IV PERSONAS FISICAS

ARTICULOS:  
74/143

## TITULO V RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON INGRESOS DE FUENTE DE RIQUEZA EN TERRITORIO NACIONAL

ARTICULOS:  
144/162

## TITULO VI ESTIMULOS FISCALES ARTICULOS: 163/164

ARTICULOS	ARTICULOS	ARTICULOS	ARTICULOS	ARTICULOS	ARTICULOS
DISPOSICIONES GENERALES	INGRESOS	DEDUCCIONES	COSTO	INVERSIONES	
ARTS. 10, 12, 13	ARTS. 15, 16, 18, 19 Y 21	ARTS. 22-25	ARTS. 29, 30, 33 Y 38	ARTS. 44, 46, 48 Y 51	
ARTS. 52/54	ARTS. 55-57	ARTS. 57A/57M	ARTS. 58/60	ARTS. 61-67	
DEDUCCIONES PARA INSTITUCIONES DE CREDITO, SEGUROS Y FIANZAS	PERDIDAS	SOCIEDADES MERCANTILES CONTROLADORAS	OBLIGACIONES	FACULTADES	
		ARTS. 57A/57M	ART. 58		
ART. 68/68A	ART. 69	ARTS. 70	ART. 71	ART. 72	ART. 73
SUJETOS	PAGOS PROVISIONALES	INGR. PARA SUS INTERGRANTES, ENTREGAS EN EFECTIVO O BIENES	INGRESOS DE COOPERATIVAS DE PRODUCCION	OBLIGACIONES	OBLIGACIONES DE PARTIDOS POLITICOS
ART. 68/68A					ART. 73
ARTS. 74/77	ARTS. 78/83	ARTS. 84/88	ARTS. 89/94	ARTS. 95/103	ARTS. 104/106
DISPOSICIONES GENERALES	SALARIOS	HONORARIOS	ARRENDAMIENTO	ENAJENACION DE BIENES	ADQUISICION DE BIENES
ARTS. 74, 75 Y 77	ARTS. 78, 80/82			ARTS. 96, 100 Y 103	ARTS. 107/119
					ARTS. 107/112, 115/115C
ARTS. 120/124	ARTS. 125/128	ARTS. 129/131	ARTS. 132/135	ARTS. 136/138	ARTS. 139/143
DIVIDENDOS	INTERESES	PREMIOS	DEMÁS INGRESOS	REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES	DECLARACION ANUAL
ARTS. 120/124	ART. 127	ART. 130	ART. 133	ARTS. 136/138	ARTS. 140, 141 Y 143
ART. 144	ART. 145 y 146	ART. 147	ART. 148	ART. 149	ART. 150
SUJETOS	SALARIOS	HONORARIOS	ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES	ARRENDAMIENTO DE MUEBLES	ENAJENACION DE INMUEBLES
					ART. 151
ART. 152	ART. 153	ART. 154	ART. 154A	ART. 155	ART. 156
DIVIDENDOS	REMANENTES DE ENTIDADES NO LUCRATIVAS	INTERESES	INTERESES EXCEPTUADOS	ARRENDAMIENTO FINANCIERO	REGALIAS Y ASISTENCIA TECNICA
ART. 152	ART. 153				
ART. 157	ART. 158	ART. 159	ART. 160	ART. 161	ART. 162
SERVICIOS DE CONSTRUCCION Y RELACIONADOS	PREMIOS	ESPECTACULOS PUBLICOS	REQUISITOS DEL REPRESENTANTE	EXTRANJEROS QUE ADQUIERAN RESIDENCIA	CONCEPTOS DE INGRESO
ART. 163	ART. 164				
POR ADQUISICIONES DE ACTIVOS FIJOS	POR LA ENAJENACION DE INMUEBLES PARA INVERSION EN ZONAS DE PRIORIDAD NACIONAL				
ART. 163	ART. 164				

1.3.3 Tratamiento de algunos casos específicos según los principios de contabilidad y la ley del impuesto sobre la renta.

1.3.3.1 Provisiones para incremento de reservas.

Estos rubros se consideran como una contingencia y su concepto general se entiende de la siguiente forma:

"En el curso normal de sus operaciones, toda empresa lleva a cabo multitud de transacciones y se ve afectada por eventos económicos externos sobre los que existe incertidumbre, en mayor o menor grado, en cuanto a su resultado final. Esta incertidumbre o riesgo inherente en las transacciones y eventos que afectan a una entidad se denotan en la contabilidad por la palabra CONTINGENCIA, la que se ha definido como una condición, situación o conjunto de circunstancias que involucran un cierto grado de incertidumbre que puede resultar, a través de la consumación de un hecho futuro, en la adquisición o la pérdida de un activo o en el origen o cancelación de un pasivo y que generalmente trae como consecuencia una utilidad o pérdida:"

TRATAMIENTO SEGUN LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD:

De acuerdo con el principio de realización, debe intentarse la cuantificación razonable en términos monetarios de las contingencias, para

darles efecto en los estados financieros. Cuando tal cuantificación no sea posible, la existencia de la contingencia debe divulgarse a través de notas sobre los estados financieros, para dar cumplimiento al principio de revelación suficiente.

Para efectos de cuantificación, las contingencias se clasifican en dos grandes grupos:

- Las de carácter repetitivo, que son susceptibles de medición razonablemente aproximada en su conjunto, a través de la experiencia y/o de la probabilidad empírica o estadísticamente establecida de su ocurrencia. Como ejemplo de estas contingencias se mencionan algunas:
  - .Reserva para cuentas incobrables.
  - .Reserva para obsolescencia de inventarios.
  - .Reserva para indemnizaciones.
  
- Las de carácter aislado en las que, en un momento dado existen elementos de juicio, estimación u opinión que permiten medir dentro de límites razonables su resultado probable. Los ejemplos mas comunes de este tipo de contingencias son: los litigios, reclamaciones de impuestos y otros asuntos de naturaleza semejante, cuyo resultado probable pueda estimarse razonablemente con base en el mejor juicio de la gerencia de la empresa y de sus asesores calificados.



TRATAMIENTO SEGUN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN 1983.

En el artículo 25 se contempla que no serán deducibles algunos conceptos que se consideran en la contabilidad, entre los cuales en su fracción IX y X del mismo se destaca lo siguiente:

IX. Las provisiones para creación o incremento de reservas complementarias de activo o de pasivo que se constituyan con cargo a los costos o gastos del ejercicio, con la excepción de - las relacionadas con las inversiones deducibles en los términos de esta Ley y las que representen pasivos exigibles y definidos en cuanto a beneficiario y monto.

X. Las reservas que se creen para indemnizaciones al personal, para pagos de antigüedad o cualquiera otras de naturaleza análoga, con - excepción de las que se constituyan en los términos de esta Ley.

1.3.3.2 Reserva para cuentas incobrables.

Las cuentas por cobrar representan derechos - exigibles originados por ventas, servicios prestados, otorgamientos de préstamos o cualquier concepto análogo.

Para cuantificar el importe de las partidas - que habrán de considerarse irrecuperables o de difícil cobro debe efectuarse un estudio que - sirva de base para determinar el valor de aquéllas que serán deducidas o canceladas y estar en posibilidad de establecer sus estimaciones

necesarias, en previsión de diferentes eventos futuros cuantificables que pudieran afectar el importe de esas cuentas por cobrar, mostrando de esa manera el valor de recuperación estimado de los derechos exigibles.

TRATAMIENTO SEGUN LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD:

Las cuentas por cobrar deben computarse al valor pactado originalmente por el derecho exigible, deduciendo los descuentos y bonificaciones respectivas, así como estimaciones por irrecuperabilidad o difícil cobro -en base a un estudio de cobrabilidad-.

TRATAMIENTO SEGUN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN 1983.

En el artículo 24 fracción XVII enuncia que las pérdidas por créditos incobrables se considerarán realizados cuando se consuma el plazo de prescripción que corresponda, o antes, si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro, en los términos del artículo 52 del Reglamento de dicha Ley. A continuación mencionamos los puntos contenidos en este artículo.

Artículo 52 RISR.-Imposibilidad práctica del cobro.

Se considerará que existe notoria imposibilidad práctica de cobro de un crédito, entre otros, en los siguientes casos:

I Cuando el deudor ha fallecido o desapare-

cido, sin dejar bienes registrados a su nombre.

- II Cuando hayan transcurrido cinco años, a contar del vencimiento o del último abono.
- III Cuando se trate de créditos hasta de ----- \$5,000.00 como suerte principal y no se hubiere logrado el cobro dentro de los dos años siguientes al vencimiento o al último abono.
- IV Cuando se acredite que el deudor ha sido declarado en quiebra, o bien en suspensión de pagos.

En las situaciones señaladas en las fracciones II y III, la deducción procederá en el ejercicio en el que se cumplan los plazos a que las mismas se refieren.

En todos los casos, el saldo de la cuenta de créditos incobrables deberán quedar registrados en la contabilidad, con "importe de un peso" por un plazo mínimo de cinco años y conservarse la documentación que demuestre el origen del crédito.

#### 1.3.3.3 Reserva para obsolescencia de inventarios.

El rubro de los inventarios los constituyen los bienes de una empresa destinados a la venta o a la producción para su posterior venta, tales -

como materia prima, producción en proceso, artículos terminados y otros materiales que se utilicen en el empaque, en base de mercancía, o las refacciones para mantenimiento que se consuman en el ciclo normal de operaciones.

Los artículos de mantenimiento que no se consuman durante el ciclo normal de las operaciones y los que se utilizarán en la construcción de inmuebles o maquinaria, no deben clasificarse como activo circulante.

Para cuantificar los artículos que no puedan ser utilizables (artículos dañados, de lento movimiento, descontinuados, etc), para su venta o en la siguiente fase de producción, debe efectuarse un estudio de obsolescencia y determinar el valor de las partidas que serán disminuidas de los inventarios y registradas en una cuenta " Reserva para obsolescencia de inventarios " o similar, con el objeto de presentar en forma razonable el rubro de " inventarios " que se espera sean realizados.

#### TRATAMIENTO SEGUN LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD:

Del importe total del rubro de inventarios, deben deducirse los importes de los artículos que se consideren obsoletos o de lento movimiento del período corriente. Es decir, cuando el deterioro, la obsolescencia, el lento movimiento y otras causas que indiquen que el aprovechamiento o realización de los artículos que forman parte del inventario, resultaran inferior al valor registrado, deberá admitirse la pérdida como una diferencia del ejercicio.

TRATAMIENTO SEGUN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN 1983:

Según los artículos 24 fracción I y XVIII mencionan lo siguiente:

"Que el importe de las mercancías en existencia, que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubiera perdido su valor, deberá deducirse de los inventarios durante el ejercicio en que esto - ocurra, siempre y cuando" :

1. Se trate de donativos otorgados para obras o servicios públicos, a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas conforme a las leyes de la materia e Instituciones de Investigación Científica-Tecnológica inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas y que satisfagan los requisitos de control fiscal que para el efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Tratándose de donativos otorgados a instituciones que proporcionan el servicio público de enseñanza, siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación y se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas, conforme a las reglas generales que al efecto determine la Secretaría de Educación Pública.

2. Se destruyan previa autorización por escrito de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos del artículo 51 del Reglamento que menciona:

- a) Autorización de la SHCP para destruir o donar inventarios.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá otorgar la autorización a que se refiere el artículo 24 antes mencionado, siempre que la solicitud correspondiente se presente ante la autoridad administradora, a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha del cierre del ejercicio en el que haya perdido su valor las mercancías.

- b) Deducción para los ejercicios anteriores cuando las mercancías no hubieren perdido su valor en el ejercicio, pero que el contribuyente demuestre que la pérdida en valor aconteció en ejercicios anteriores, la autoridad administradora podrá autorizar su destrucción o donación, caso en el que la deducción en los inventarios se hará en una declaración complementaria del ejercicio en que aconteció la pérdida o el valor de la mercancía.

- c) Reglas para donar inventarios.

Es necesario que los donativos que se efectúen sean estrictamente indispensables y sean en los términos contenidos en el 1 y 2 del inciso 1.3.3.3 anterior, además de que los contribuyentes estarán obligados a recabar el recibo correspondiente que debe contener los siguientes datos según el artículo 66 del Reglamento.

I. Nombre, domicilio y número del registro federal de causantes del donatario.

II. Nombre y domicilio del donante.

III. Importe del donativo y fecha del mismo.

IV. Número y fecha del oficio de exención de la Institución de asistencia, de beneficiencia o del establecimiento de enseñanza.

Sin embargo, por lo que respecta a las Secretarías, Departamentos de Estado, Entidades Federativas, Municipios y Juntas de Mejoramiento Moral Cívico y Material, bastará que el documento que se expida se señalen los datos de las fracciones II y III anteriores.

Por otro lado, si el donativo fuera en especie, será necesario obtener de la autoridad administradora la autorización correspondiente en cada caso.

#### 1.3.3.4 Depreciación

Pérdida o disminución de valor de un activo - tangible por el uso normal del mismo o por el simple transcurso del tiempo. Dicho procedimiento tiene como objetivo distribuir de una - manera sistemática y razonable el costo de los activos, menos su valor de desecho (si lo tiene) siendo un proceso de distribución y no de valuación.

TRATAMIENTO SEGUN LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD:

Calcular y registrar de acuerdo con la vida - útil de los activos, iniciando a partir de la fecha en que empiecen a utilizarse y cargarse a costos y gastos.

La distribución puede hacerse mediante a dos - criterios generales, uno basado en tiempo y - otro en unidades producidas. Dentro de estos dos criterios, existen varios métodos alternativos y debe adoptarse el que se considere mas adecuado según las políticas de las empresas y características del bien. Cabe mencionar que la depreciación debe ser sobre bases consistentes con años anteriores y cuando haya cambio de método debe revelarse, cuantificarse y reflejar el impacto en resultados.

TRATAMIENTO SEGUN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN 1983 :

Los artículos 44 y 45 establecen porcentajes - anuales de depreciación fijos y obligatorios, - especificados por cada tipo de bien.

Los porcentos máximos autorizados tratándose de activos fijos por cada tipo de bien son los siguientes:

Art. 44 Porcentajes de depreciación para ciertos bienes tangibles.

- I. 5% para construcciones.
- II. 6% para ferrocarriles, carros de ferrocarril, locomotoras y embarcaciones.
- III. 10% para mobiliario y equipo de oficina.
- IV. 11% para autobuses
- V. 17% para aviones
- VI. 20% para automóviles, camiones de carga, tracto-camiones y remolques, a excepción de los utilizados en la industria de la construcción.



VII. Tratándose de equipo de cómputo electrónico:

- a). 25% para equipo consistente en una máquina o grupo de máquinas interconectadas conteniendo unidades de entrada, almacenamiento, computación, control y unidades de salida, usando circuitos electrónicos en los elementos principales para ejecutar operaciones aritméticas o lógicas en forma automática por medio de instrucciones programadas, almacenadas internamente o controladas externamente.
- b). 12% para el equipo periférico del contenido en el inciso anterior de esta fracción; perforadoras de tarjetas, verificadoras, tabuladoras, clasificadoras, intercaladoras y demás que no queden comprendidas en dicho inciso-

VIII. 35% para los siguientes bienes:

- a) Dados, troqueles, moldes, matrices y herramientas.
- b) Equipo destinado a prevenir y controlar la contaminación ambiental en cumplimiento de las disposiciones legales respectivas.
- c) Equipo destinado directamente a la investigación de nuevos productos o desarrollo de tecnología en el país.
- d) Equipo destinado para la conversión a consumo de combustóleo y gas natural en las sociedades que realicen actividades industriales.

IX. 100% para semovientes y vegetales.

Art. 45                    3 de depreciación de maquinaria y equipo.

Los por cientos máximos autorizados para maquinaria y -  
equipo distintos de los señalados en el artículo ante-  
rior, son los siguientes:

- I.    3% para la producción de energía eléctrica o su -  
distribución; transportes eléctricos.
- II.   5% para molienda de granos; producción de azúcar  
y derivados; de aceites comestibles; transporta-  
ción marítima, fluvial y lacustre.

D.O. 26-XI-80. Estímulos fiscales pa-  
ra fomentar la creación y aplica-  
ción de empresas marítimas. Véase  
este Decreto en la obra de esta  
casa editorial, intitulada  
"ESTIMULOS FISCALES MEXICANOS"

- III. 6% para producción de metal, obtenido en primer -  
proceso; productos de tabaco y derivados del car-  
bón natural.
- IV. 7% para fabricación de pulpa, papel y productos -  
similares; petróleo y gas natural.
- V. 8% para fabricación de vehículos de motor y sus -  
partes; construcción de ferrocarriles y navíos; -  
fabricación de productos de metal, de maquinaria  
y de instrumentos profesionales y científicos; -  
producción de alimentos y bebidas, excepto granos  
azúcar, aceites comestibles y derivados.
- VI. 9% para curtido de piel y fabricación de artículos  
de piel, de productos químicos, petroquímicos y -  
farmacobiológicos; de productos de caucho y de -  
productos plásticos; impresión y publicación.

- VII. 11% para la fabricación de ropa; fabricación de productos textiles, acabado, teñido y estampado.
- VIII. 12% para construcción de aeronaves, compañías de transporte terrestre de carga y de pasajeros.
- IX. 16% para compañías de transporte aéreo, transmisión por radio y televisión.
- X. 25% para la industria de la construcción, incluyendo automóviles, camiones de carga, tractocamiones y remolques.
- XI. 25% para actividades de agricultura, ganadería, de pesca o silvicultura.
- XII. 10% para otras actividades no especificadas en este artículo.

Contribuyente con más de una actividad.

En caso de que el contribuyente se dedique a dos o más actividades de las señaladas, aplicará el por ciento que le corresponda a la actividad en la que hubiera obtenido más ingresos en el ejercicio inmediato anterior

Por otro lado, el artículo 41 establece que el contribuyente podrá aplicar porcentajes de depreciación menores o mayores de los autorizados por la ley, solicitando la autorización respectiva a las autoridades fiscales, tratándose del segundo y posteriores cambios deberán transcurrir cinco años desde el último cambio anterior.

### 1.3.3.5 Arrendamiento Financiero.

Para una mejor comprensión de este renglón, señalamos enseguida los dos grupos en que se clasifican los contratos de arrendamiento.

#### - Arrendamiento puro.

Concede el derecho de utilizar los activos a cambio del pago de rentas, y en los cuales no es presumible que el arrendatario vaya adquiriendo un derecho sobre la propiedad del bien rentado.

#### - Arrendamiento financiero.

En esencia equivale a una compra a plazos del activo. Los pagos de renta representan un medio para el financiamiento de dicha compra, siendo la naturaleza de la operación la adquisición del bien con la obligación inherente de pagar por él.

### TRATAMIENTO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO SEGUN LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.

Los casos de arrendamiento que en realidad presentan adquisiciones a plazos, deben ser registrados como compras. El bien (activo) y la obligación de pagarlo (pasivo) deben registrarse en el balance general. El monto de esta transacción se determina tomando como base el importe total de las rentas a pagar, incluyendo la parte de las rentas que represente costo de servicio, impuestos sobre arrendamientos y otros costos de operación, en caso de que los hubiese, y deduciendo también el -

interés supuesto por el financiamiento de la -  
operación a plazos.

En el balance general se presentará el activo-  
dentro del grupo de activo fijo, en un renglón  
por separado que puede denominarse "maquinaria  
adquirida por arrendamiento" o un título seme-  
jante. El pasivo se presentará normalmente, -  
separando la porción circulante de la porción-  
a largo plazo. Una nota a los estados financie  
ros puede ser necesaria para informar sobre las  
cláusulas importantes de la operación. El activ  
vo podrá depreciarse con base a su vida útil.

TRATAMIENTO SEGUN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA-  
RENTA VICENTE EN 1983.

De acuerdo al artículo 49 de dicha ley, se con-  
sidera como deducción del arrendamiento finan-  
ciero:

"El saldo que se obtenga después de restar al-  
total de pagos convenidos para el plazo ini-  
cial forzoso del contrato, la cantidad que re  
sulte de aplicar a dichos pagos el por ciento-  
del monto original de la inversión que corres  
ponda conforme al cuadro del artículo 48 de -  
dicha ley"

En otras palabras, se considerará como monto -  
original de la inversión, la cantidad que re-  
sulte de aplicarle al total de pagos convenidos  
para el término forzoso inicial del contrato, -  
los porcentajes contenidos en el artículo 48 -  
según el número de años del plazo del contrato  
y la tasa de interés aplicable. (VER TABLA EN ANEXO 4)



En virtud de que se clasifican en dos grandes grupos los contratos de arrendamiento, es importante identificar entre uno y otro. Para tal efecto, a continuación mencionamos las características para su identificación según el boletín C.6 de Principios de Contabilidad:

"El criterio para la identificación de contratos de arrendamientos que en realidad representan compras a plazos, está basado en el hecho de que si el arrendatario va adquiriendo un derecho sobre la propiedad del activo; - determinar esta situación requiere de una evaluación cuidadosa de cada caso en particular.

Es claro que un derecho sobre la propiedad del activo no se va adquiriendo en aquellos casos en que el contrato de arrendamiento puede ser cancelado por cualesquiera de las partes, por razones que no sean la realización de una contingencia remota. Por otra parte, en los casos de contratos no sujetos a cancelación a menos que se realice una contingencia remota, la existencia de cualesquiera de las condiciones siguientes generalmente indica que el arrendatario adquiere un derecho sobre la propiedad del activo a medida que efectúa el pago de las rentas, y consecuentemente son una evidencia de que el arrendamiento representa en esencia una compra:

- a) El período del arrendamiento es considerablemente menor que la vida útil del bien, y el arrendatario tiene la opción de renovar el contrato por el período remanente de la vida útil del bien, a rentas considerablemente mas bajas que las originalmente pactadas.
- b) El arrendatario tiene el derecho, durante el período del contrato o al término del mismo, de adquirir

el activo en propiedad mediante un desembolso que a la fecha de la firma del contrato parece substancialmente mas bajo que el valor del activo tendrá al momento en que la opción de compra pueda ejercerse.

A menos que resulte claro que no está adquiriendo un derecho sobre la propiedad del bien arrendado, la existencia de las condiciones siguientes también ayudan a distinguir un contrato que en realidad representa una compra:

- a) El activo fue adquirido por el arrendador - para satisfacer las necesidades específicas del arrendatario, y muy probablemente es - útil únicamente para ese propósito específico y por el arrendamiento de que se trate.
- b) El período de arrendamiento corresponde al período de la vida útil del activo, y el - arrendatario está obligado a pagar costos - como impuestos, seguros, mantenimiento, etc. que generalmente son atribuibles a quien - tiene la propiedad del activo.
- c) El arrendamiento garantiza las obligaciones del arrendador con respecto al activo arrendado.
- d) El monto de las rentas pactadas es igual o superior al valor del mercado del bien a - la fecha de operación, mas financiamiento y los gastos (impuestos, apertura de crédito, etc.) a cargo del arrendatario.



## C A P I T U L O    2

### REGISTRO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Y SU PRESENTACION EN LOS ESTADOS FINANCIEROS.

- 2.1        Métodos para su aplicación
  - 2.1.1      Obligación o Pago Anticipado
  - 2.1.2      Diferido
  - 2.1.3      Efecto Neto de Impuesto
  - 2.1.4      Control de Impuesto Sobre la Renta Diferido.
  
- 2.2        Presentación en los Estados Financieros
  - 2.2.1      En el Balance General
  - 2.2.2      En el Estado de Resultados
  - 2.2.3      Otras consideraciones.
  
- 2.3        Efectos en el Dictamen de los Estados Financieros.
  - 2.3.1      Efectos de los Impuestos Diferidos en el Dictamen del Auditor.

## Métodos para su aplicación.

### 2.1.1 Obligación o Pago Anticipado

Es un procedimiento por medio del cual las diferencias de tiempo entre los resultados contable y fiscal, se determinan y presentan ya sea como pasivos por impuestos a pagar en el futuro o como activos que representan pagos anticipados de impuestos futuros, ambos susceptibles de ser descontados.

Básicamente se originan pasivos por impuestos a pagar en el futuro cuando:

- Se contabilizan ingresos en el estado de resultados que para efectos fiscales aún no han sido gravados.
- Se deducen gastos para efectos fiscales que contablemente no han sido reconocidos.

Por otro lado, se consideran activos que representan pagos anticipados de impuestos futuros cuando:

- Los ingresos son gravados antes de ser registrados en el estado de resultados.
- Los gastos son reconocidos contablemente y aún no han sido considerados como deducciones para fines fiscales.

Por medio de este método el gasto por impuesto sobre la renta del período, será el que resulte de calcular dicho impuesto, tomando como base la utilidad contable antes de impuestos y excluyendo las diferencias de carácter permanente entre los resultados contable y fiscal. El efecto que resulte de la aplicación de este método en el período, debe reconocerse a la tasa que esté en vigor, en virtud de que las futuras se descono

cen, sin embargo, los cálculos de impuestos iniciales son considerados como aproximados y estarán sujetos a futuros ajustes si las tasas fiscales cambian o se implementan nuevos impuestos.

Las corrientes de opinión que critican este método, se basan en que los impuestos a pagar que se originan por el uso de la técnica de Impuestos Diferidos no constituyen realmente una obligación, ya que no existe relación legal del causante con el fisco que permita reclamar el pago de dicho impuesto, asimismo, se dice - que este rubro no representa lo que debe realmente la empresa, sino lo que espera estar obligada a pagar en el futuro.

Por el contrario, los que son partidarios de este método afirman que dichas críticas están basadas en aspectos desde el punto de vista legal (razón por la - cual no le dan importancia) y porque consideran que - al mostrar en los estados financieros el efecto que - producen los Impuestos Diferidos se muestra una información completa y veraz.

En el balance general el efecto futuro del impuesto - se presentará de acuerdo con su naturaleza, es decir, si constituye un pago anticipado debe considerarse como un activo, o bien, si constituye un impuesto a pa--gar en el futuro, debe considerarse como un pasivo.

En el estado de resultados se presentará un sólo ru--bro por concepto de "Provisión para el Impuesto Sobre la Renta", calculando sobre la utilidad contable antes de impuestos.

### 2.1.2 Diferido

Es un procedimiento por el cual los efectos fiscales de las diferencias en tiempo corriente, son diferidos y distribuidos al gasto por impuesto sobre la renta - de períodos futuros cuando las diferencias de tiempo se reversen o apliquen. Asimismo, los impuestos diferidos son determinados sobre la base de las tasas fiscales en vigencia, en el momento en que las diferencias en tiempo se originen, y cabe aclarar, que si - hubiese en los períodos futuros modificaciones a las tasas fiscales o creación de nuevos impuestos, no habría ajustes de los pagos de impuestos realizados en períodos anteriores.

Si un ingreso es acumulado para propósitos contables-después de ser gravado o si un gasto es deducido primero contablemente que para efectos fiscales, la diferencia en tiempo es registrada como un cargo diferido para aplicarse en el o los ejercicios futuros en que dicha diferencia se compense.

Por el contrario, si un ingreso es acumulado para efectos contables antes de ser gravado o si un gasto es deducido primero fiscalmente que contablemente, la diferencia resultante se registrará como crédito diferido a aplicarse en el o los períodos en que se compense la diferencia.

Este método se apoya en el hecho de que si cada una - de las partidas del estado de resultados representan en esencia un ingreso gravable o una deducción al mismo, cada una tiene un efecto en impuesto y el total - de dichos efectos debe equivaler a la provisión del - año.

De esta forma el gasto por impuestos sobre la renta - bajo el método diferido queda estructurado en la siguiente forma:

- El impuesto aplicable al período -el real a pagar-.
- Mas o menos de impuestos aplicables a períodos futuros y,
- Mas o menos aplicaciones de impuestos de períodos - pasados.

Las opiniones en contra de este método son en el sentido de que las aplicaciones al balance general provenientes del diferimiento de impuestos no llenan las características de activos y pasivos, pero ciertas características del balance general pueden representar montos que temporalmente se deberán diferir y tendrán que ser aplicados en años subsecuentes.

En resumen, la aplicación del impuesto sobre la renta como gasto a su período correspondiente, es un proceso de diferición a períodos futuros de una reducción o aumento en la determinación del pago de impuestos - del período corriente.

Este método es considerado el más práctico de utilizar y ha sido recomendado por el Instituto Americano de Contadores Públicos.

### 2.1.3 Efecto Neto de Impuesto.

La mecánica de este método se basa en la premisa de - que la imposición de gravámenes a algunas partidas de ingresos, o la deducibilidad de ciertos gastos para efectos fiscales, son factores determinantes en la valuación de activos y pasivos, considerándolos individualmente.

En este método las diferencias en tiempo que ocasionan el diferimiento de impuestos son ajustadas directamente a las partidas de activo, pasivo, ingresos o productos que les dieron origen según corresponda. De tal forma, la valuación de activos y de pasivos es la teoría que respalda la aplicación de este método, ya que se supone que las diferencias en tiempo dan lugar a la creación de un activo, pasivo o aumento o disminución de ingresos y productos, los cuales en ejercicios futuros aumentarán o disminuirán las fuentes que le dieron origen.

En notas a los estados financieros, se acostumbra explicar los importes de las cifras netas de impuesto presentadas en el balance general y en el estado de resultados, con la finalidad de comprender mejor las cantidades reflejadas.

Como mera aclaración a los tres métodos antes presentados, se puede decir que éstos no son diferentes para la cuantificación y presentación del efecto del Impuesto Sobre la Renta, sino solamente se refieren a la presentación de tres formas distintas en el balance general y en el estado de resultados.

#### 2.1.4 Control del Impuesto Sobre la Renta Diferido.

Con el objeto de aplicar correctamente el impuesto sobre la renta diferido en los períodos que corresponden, es necesario tener un control adecuado que refleje principalmente los datos siguientes:

- Fecha de la operación.
- Descripción precisa de la operación.
- Importe de la partida .
- Tasa del efecto.

- Importe del impuesto diferido acumulado.
- Fecha en que se producirá la aplicación de los impuestos diferidos.

El reconocimiento por primera vez del impuesto sobre la renta diferido por empresas que han tenido partidas de conciliación por "diferencias temporales" de años anteriores, tiene diferentes opciones a seguir:

- Iniciar el reconocimiento de las partidas del año en curso, sin importar lo que haya sucedido en - años anteriores.
- Iniciar el reconocimiento de las partidas del año corriente, considerando todas las partidas conciliadas de períodos anteriores.
- Reconocer los efectos de impuestos únicamente sobre las partidas de importancia material, considerando un período razonable de años anteriores.

## 2.2

Presentación en los Estados Financieros.

### 2.2.1 En el Balance General.

La presentación de los impuestos diferidos en el balance general ha variado en la práctica con las cuentas presentadas alternativamente como sigue:

- Montos separados en circulantes y no circulantes. En esta forma de presentación, todas las cuentas del balance general resultantes de la aplicación del impuesto sobre la renta, son clasificadas en cuatro categorías separadas:
  - . Activo circulante.
  - . Activo no circulante.
  - . Pasivo circulante.
  - . Pasivo no circulante.

- Montos netos, circulantes y no circulantes.  
En esta forma de presentación, todas las cuentas del balance general resultantes de la aplicación del impuesto sobre la renta son clasificadas en dos categorías:
  - . Monto neto circulante.
  - . Monto neto no circulante.
- Monto único.  
Bajo esta presentación, todas las cuentas del balance general resultantes de la aplicación del impuesto sobre la renta son combinadas en un solo importe.
- Presentación Neto de impuesto.  
Esta presentación, trata del impuesto diferido como ajuste a la valuación del activo o pasivo respectivo y, por lo tanto, se pierde, ya que queda absorbido en alguna de las cuentas de activo o pasivo.

Con respecto a la presentación de los impuestos diferidos en el balance general, el Comité de Principios de Contabilidad del Instituto Americano de Contadores Públicos, en su boletín 11 (APB 11), expresa lo siguiente:

Las cuentas del balance general relacionadas con los impuestos diferidos son de dos tipos:

- Cargos diferidos y créditos diferidos con respecto a las diferencias compensables, y
- Reembolsos de impuestos pasados o compensaciones de impuestos futuros que surgen al reconocer los efectos en los impuestos de las pérdidas amortizables, y de conceptos similares.



Por cargos y créditos diferidos en relación a este tema, deben entenderse diferencias temporales o compensables que representan el reconocimiento dado a los efectos ocasionados por dichas diferencias en los impuestos y como tales, no representan cuentas por pagar ni cuentas por cobrar en el sentido estricto. Estos cargos y créditos se clasifican en dos categorías:

- Una por el importe circulante neto y otra por el no circulante neto.

Su presentación consiste en la distribución usual que se hace entre las clasificaciones de circulante y no circulante. Las porciones circulantes de los cargos y créditos diferidos deben ser las cantidades que están relacionadas con el activo circulante y pasivo circulante.

Continuando con la opinión del citado boletín APB-11, en lo que se refiere a reembolsos de impuestos pasados, así como las compensaciones de impuestos futuros que surjan del reconocimiento de los efectos en los impuestos de las pérdidas amortizables, deben clasificarse como circulantes o no circulantes. La porción circulante debe determinarse hasta por el monto de lo que se piense realizar dentro del ciclo conocido o aceptado como circulante de la empresa.

Los impuestos diferidos representan diferencias en el cálculo del gasto por concepto del pago del Impuesto Sobre la Renta, por lo cual, deben ser excluidas de las utilidades acumuladas o de cualquier otra cuenta de capital contable.

### 2.2.2 En el Estado de Resultados.

Los procedimientos de aplicación de impuestos entre periodos resultan en un gasto por impuesto sobre la renta generalmente diferentes al monto del impuesto sobre la renta por pagar en un periodo. Tres enfoques se han producido para informar el gasto por impuesto sobre la renta, mismos que se presentan a continuación:

- **Importe combinado.**

En esta presentación, el gasto del impuesto sobre la renta del periodo se informa como un solo importe, después del ajuste del monto de impuesto sobre la renta por pagar en el periodo, por los efectos fiscales de aquellas operaciones que tuvieron efectos distintos sobre la utilidad contable antes de impuestos y sobre la renta imponible. Esta forma de presentación subraya, que el gasto por impuesto sobre la renta para el periodo está relacionado con aquellas operaciones que entran en la utilidad contable antes de impuestos.

- **Importe combinado mas revelación informativa - - (o dos o más importes separados).**

En esta presentación el monto del impuesto sobre la renta informado en la declaración, se considera información adicional significativa para los que utilizan los estados financieros. El monto de impuesto a pagar ( o el efecto de imputación del impuesto para periodos) es, por lo tanto, informado entre paréntesis o en una nota a los estados financieros. Como alternativa, el gasto por impuesto sobre la renta puede ser informado en el estado de resultados presentando importes

separados -los impuestos por pagar y los efectos de la imputación de impuestos- .

- Presentación Neto de impuesto.  
Bajo el concepto "Neto de impuesto", los efectos fiscales reconocidos por la imputación del impuesto entre períodos se consideran como ajustes de valuación de los activos o pasivos que dan lugar a los ajustes. Por ejemplo, la depreciación deducida para propósitos fiscales, en exceso de la reconocida para propósitos de contabilidad financiera, se considera que reduce el servicio futuro del activo respectivo, por perder una porción de lo deducible fiscalmente en el futuro. Así, el gasto por depreciación, en vez del gasto por impuesto sobre la renta, se ajusta por el efecto fiscal de la diferencia entre el monto de la depreciación usado en la determinación de la renta imponible y el usado en la determinación de la utilidad contable antes de impuestos.

El APB 11, que forma igualmente la presentación de los impuestos diferidos en el estado de resultados, indica que los componentes del gasto del Impuesto sobre la Renta por el período deben mostrarse como sigue:

- Impuesto Sobre la Renta Causado
- Efectos de los Impuestos Diferidos por diferencias en tiempo.
- Efectos de los impuestos diferidos por pérdidas en operaciones

En estos componentes deberán presentarse después de la utilidad contable y antes de la utilidad de partidas extraordinarias, o se presentan en forma separada

dentro del estado de resultados o podrán presentarse en un sólo concepto, siendo necesario en este caso - mostrar una nota a los estados financieros.

Cuando el beneficio fiscal de una pérdida amortizable se realiza total o parcialmente en un período posterior, sin haberla reconocido en el período que se obtuvo la pérdida, el beneficio fiscal debe presentarse como una partida extraordinaria en los resultados del período en que se realizó.

### 2.2.3 Otras consideraciones.

Independientemente de las situaciones mencionadas para el balance general y el estado de resultados, hay otras consideraciones que deben reflejarse en los estados financieros, tales como:

- Pérdidas sujetas a amortización que no fueron reconocidas en el período en que se obtuvieron junto con sus fechas de expiración.
- Cantidades significativas de alguna deducción o crédito no amortizado, señalando sus fechas de expiración.
- Razones por variaciones de importancia entre la relación usual que existe entre el gasto por concepto de pago de Impuesto Sobre la Renta y la utilidad contable, si no son evidentes a través de la información financiera proporcionada.

El método de presentación conocido como Neto de Impuestos, para el Impuesto Diferido no es recomendable utilizarlo en la preparación de información financiera. Los efectos de las diferencias entre los resultados contable y fiscal, deben presentarse en el estado de resultados como el gasto del Impuesto Sobre

la Renta y en el balance general como impuestos diferidos y no como elementos de valuación de los activos y pasivos.

## 2.3 Efectos en los Estados Financieros.

### 2.3.1 Efectos del Impuesto Sobre la Renta Diferido en el dictamen del auditor.

Dentro del acervo profesional del Contador Público, es sabido que la formulación de los estados financieros son responsabilidad de quien los presenta; las decisiones que con ellos pueden tomarse, traen implícitamente el riesgo de que voluntaria o involuntariamente se omitan ciertos principios de contabilidad generalmente aceptados en la profesión, o los apliquen de una manera impropia, por lo que, quienes necesiten de los estados financieros, reconocen este riesgo. De tal forma, con el fin de evitarlo se recurre a la opinión de un Contador Público independiente, con el objeto de que en forma imparcial emita un juicio sobre la razonabilidad.

Al revisar el Contador Público los estados financieros para rendir un dictamen sobre los mismos, debe tener pleno conocimiento de lo que es el impuesto sobre la renta diferido, ya que éste se basa en los principios de contabilidad "Realización" y "Período Contable", asimismo, el Contador Público al emitir su dictámen tiene la obligación de hacer referencia a los principios de contabilidad.

Al efectuar su revisión, el Contador Público puede encontrarse con los impuestos diferidos en dos fases de su revisión.

- Al momento de revisar los activos a pasivos de una empresa que ha seguido la práctica de contabilizarlos, y
- Al momento de revisar el cálculo de las provisiones para el impuesto sobre la renta de una empresa que no los contabilizaba.

En el primer caso, el Contador Público no podrá ignorarlo, ya que la partida aparecerá como un activo o un pasivo y tendrá que juzgar su responsabilidad. En cambio, en el segundo caso, el Contador Público que no conoce el principio del impuesto diferido, corre el riesgo de ignorarlo y de emitir una opinión falsa sobre los estados financieros revisados, lo cual podría perjudicar considerablemente su capacidad como profesionalista.

Tomando en consideración que el Contador Público que revisa los estados financieros conoce bien el principio del impuesto diferido, su opinión podrá verse afectada en dos casos principalmente.

- Cuando la empresa no haya registrado el impuesto diferido y éste sea de tal importancia que afecte sustancialmente a los estados financieros, y
- Cuando se registre por primera vez y en ejercicios anteriores haya sido aplicable su registro, sin embargo, por ignorancia o por descuido no se haya registrado.

El primer caso puede dar lugar a una salvedad a la opinión ya que no representan razonablemente la situación financiera de la empresa, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados por estarse ignorando el principio de "Realización" con respecto a la determinación del gasto del impuesto

sobre la renta, además de ser representativo el importe del impuesto diferido.

En el segundo caso no da lugar a salvedad a la opinión ya que se hace la aplicación de un principio que no se había considerado en los años anteriores, sin embargo debe hacerse mención en el dictamen de esta situación cuando el registro del impuesto diferido afecte la comparabilidad de los estados financieros.

En los casos en que el impuesto diferido sea significativo y no esté presente en los estados financieros, el Contador Público debe meditar el establecer una salvedad en el dictamen, a pesar de que en nuestro País no es un procedimiento común.

## C A P I T U L O 3

### APLICACION PRACTICA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO.

- 3.1 Caso Práctico.
- 3.2 Diferentes opiniones del Impuesto Sobre la Renta Diferido.
  - 3.2.1 Opinión a favor - AFIRMATIVA -
  - 3.2.2 Opinión en contra- NEGATIVA -
  - 3.2.3 Opinión intermedia.
- 3.3 Comentario Personal.



## 3.1 Caso Práctico.

En el siguiente caso práctico se muestra un ejemplo comparativo, presentando primero su resolución sin la aplicación de la técnica del Impuesto Sobre la Renta Diferido y simultáneamente se dan las soluciones por cada uno de los tres métodos que se trataron en este trabajo de investigación, con el objeto de que el lector pueda tener una mejor comprensión del presente tema.

La Compañía X, S.A., cerró su ejercicio fiscal al 31 de diciembre de 1982 y se observaron las siguientes diferencias permanentes y temporales entre los criterios contables y fiscales.

1. Diferencias PERMANENTES (No deducibles)			
1.1	Multas y recargos	\$	800,000
1.2	Impuesto a cargo de terceros		300,000
1.3	Gastos no deducibles:		
1.4	. Administración	810,000	
	. Ventas	430,000	
	. Fabricación	<u>125,000</u>	1,365,000
1.5	Deducción Adicional		( 450,000)
			-----
			<u>\$ 2,015,000</u>

## 2. Diferencias TEMPORALES CIRCULANTES

2.1	Estimación para cuentas de cobro dudoso	\$ 100,000	
2.2	Estimación para obsolescencia de inventarios.		200,000
2.3	Utilidad en cambios por realizar	(300,000)	
2.4	Utilidad en Ventas en Abonos por realizar.	(1,538,000)	
2.5	Efecto en la exclusión de gastos de compra de los inventarios.		(1,000,000)
			<u>\$ (2,538,000)</u>

## 3. Diferencias TEMPORALES A LARGO PLAZO

3.1	Intereses capitalizados	\$ (500,000)	
3.2	Pérdidas en cambios capitalizadas	(650,000)	
3.3	Reserva para indemnizaciones	200,000	
3.4	Reserva para prima de antigüedad	50,000	
3.5	Pérdida en cambios por realizar	600,000	
3.6	Depreciación		
	Contable	440,500	
	Fiscal	<u>(209,000)</u>	<u>231,500</u>
			<u>( 68,500 )</u>

4. UTILIDAD CONTABLE ANTES DE ISR Y PTU \$ 3,180,000

## 5. DATOS ADICIONALES :

5.1	Ventas en Abonos	\$ 3,782,000
5.2	Costo de Ventas	<u>2,244,000</u>
		<u>\$ 1,538,000</u>

COMPANIA X, S.A.CONCILIACION ENTRE LOS RESULTADOS CONTABLE Y FISCAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 1982

UTILIDAD ANTES DEL ISR Y PTU	\$ 3,180,000
Partidas permanentes en conciliación mas (menos):	
Multas y recargos	800,000
Impuesto a cargo de terceros	300,000
Gastos no deducibles - Administración	810,000
Ventas	430,000
Fabricación	125,000
Deducción adicional - artículo 51 de I.S.R.	<u>( 450,000 )</u>
Total de partidas permanentes	<u>2,015,000</u>
Utilidad para cálculo de provisiones	<u>5,195,000</u>
PARTIDAS TEMPORALES DE CONCILIACION	
RESERVAS:	
Estimación para cuentas de cobro dudoso	100,000
Estimación para obsolescencia de inventarios	200,000
Utilidad en cambios por realizar	(300,000)
Utilidad en Ventas en Abonos por realizar	(1,538,000)
Efecto de la exclusión de gastos de compra de los inventarios	<u>(1,000,000)</u>
TOTAL DE PARTIDAS TEMPORALES - CIRCULANTES -	<u>(2,538,000)</u>
Reserva para indemnizaciones	200,000
Reserva para prima de antigüedad	50,000
Pérdida en cambios por realizar	600,000
Intereses capitalizados	(500,000)
Pérdida en cambios capitalizada	(650,000)
Depreciación contable	440,500
Depreciación fiscal	<u>(209,000)</u>
TOTAL DE PARTIDAS TEMPORALES - LARGO PLAZO -	<u>( 68,500)</u>
TOTAL DE PARTIDAS TEMPORALES -NETO-	<u>(2,606,500)</u>
MENOS: PERDIDAS POR AMORTIZAR	- - - -
BASE PARA EL CALCULO DEL IMPUESTO	<u>\$ 2,588,500</u>

CONTABILIZACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA SIN APLICACION DE LA  
TECNICA DEL I.S.R. DIFERIDO

Determinación del Impuesto sobre la Renta de acuerdo con la tarifa del artículo 13 de esta Ley vigente en 1983:

. Resultado Fiscal- Base para el cálculo del Impuesto.	\$ 2,588,500
. Tasa de Impuesto	----- 42% -----
Impuesto resultante	↓ 1,087,170 =====

Contabilización :

En Pólizas de Diario

	D	H
- 1 -		
Provisión para ISR	\$1,087,170	
Reserva para ISR		\$1,087,170

Para registrar el pasivo por concepto de Impuesto Sobre la Renta a pagar en el ejercicio.

Esquemas de Mayor

Provisión para I.S.R.	Reserva para I.S.R.
1) 1,087,170	1,087,170 (1

CONTABILIZACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CON APLICACION DE -  
LA TECNICA I.S.R. DIFERIDO

Determinación del Impuesto Sobre la Renta de acuerdo al artículo 13 de esta Ley vigente en 1983:

. Resultado Contable- Utilidad antes de I.S.R. y P.T.U.	\$ 3,180,000
. MAS - Diferencias Permanentes	2,015,000
	-----
	5,195,000
. Tasa de Impuesto	----- 42% -----
Impuesto resultante	\$ 2,181,900(A)
	=====

Determinación del Impuesto Sobre la Renta a Diferir:

. Resultado Fiscal	\$ 1,087,170
. Resultado contable mas (menos) Diferencias permanentes	<u>2,181,900(A)</u>
I.S.R. a Diferir	\$ <u>(1,094,730)</u>
	=====

CONTABILIZACION DEL I.S.R. DIFERIDO POR EL "METODO DE OBLIGACION  
O PAGO ANTICIPADO"

En Póliza de Diario

	<u>          D          </u>	<u>          H          </u>
- 1 -		
Provisión para I.S.R.	\$ 1,087,170	
Reserva para I.S.R. del ejercicio		\$ 1,087,170
Para registrar el pasivo de impuesto a pagar en el ejercicio		
- 2 -		
Provisión para I.S.R.	\$ 1,094,730	
I.S.R.Diferido a ejercicios futuros.		1,094,730
Para registrar el pasivo del I.S.R. aplicable a períodos futuros.		
	-----	-----
Totales	\$ 2,181,900	\$ 2,181,900
	=====	=====

Esquemas de Mayor

Provisión para I.S.R.	Reserva para I. S. R.
1) 1,087,170	1,087,170 (1)
2) 1,094,730	
2,181,900	I.S.R. Diferido
	1,094,730 (2)

CONTABILIZACION DEL I.S.R. DIFERIDO POR EL "METODO DIFERIDO"En Pólizas de Diario

	<u>D</u>	<u>H</u>
- 1 -		
Provisión para ISR del ejercicio.	\$ 1,087,170	
Reserva para ISR		\$ 1,087,170

Para registrar el pasivo de ISR  
por pagar en el ejercicio

- 2 -		
Provisión para ISR aplicable a ejercicios futuros.	\$ 1,094,730	
ISR Diferido a ejercicios futuros		\$ 1,094,730
Para registrar el pasivo por ISR a diferir en períodos futuros.	-----	-----
Totales	<u>\$ 2,181,900</u>	<u>\$ 2,181,900</u>

Esquemas de Mayor

<u>Provisión para I S R ( del ejercicio )</u>	<u>Reserva para I S R</u>
1) 1,087,170	1,087,170 (1)
<u>Provisión para I S R (aplicable a ejercicios futuros)</u>	<u>I S R Diferido</u>
2) 1,094,730	1,094,730 (2)

CONTABILIZACION DEL ISR DIFERIDO POR EL "METODO NETO DE IMPUESTO"

1. Diferencias Temporales (Circulantes)

<u>Concepto</u>	<u>Importe</u>	<u>Tasa 42 %</u>
.Estimación para cuentas de cobro dudoso	\$ 100,000	\$ 42,000 (1)
.Estimación para obsolescencia de inventarios.	200,000	84,000 (2)
.Utilidad en cambios por realizar	(300,000)	(126,000) (3)
.Utilidad en ventas en abonos por realizar	(1,538,000)	(645,960) (4)
.Efecto en la exclusión de compra de los inventarios.	(1,000,000)	(420,000) (5)
	-----	-----
Total	(2,538,000)	(1,065,960)

2. Diferencias Temporales (Largo Plazo)

<u>Concepto</u>	<u>Importe</u>	<u>Tasa 42 %</u>
.Reserva para indemnizaciones	\$ 200,000	\$ 84,000 (6)
.Reserva para primas de antigüedad	50,000	21,000 (7)
.Pérdida en cambios por realizar	600,000	252,000 (8)
.Intereses capitalizados	(500,000)	(210,000) (9)
.Pérdida en cambios capitalizada	(650,000)	(273,000) (9)
.Depreciación contable	440,500	185,010 (10)
.Depreciación fiscal	(209,000)	( 87,780) (10)
	-----	-----
Total	\$ ( 68,500)	( 28,770)

Total Diferencias Temporales NETO. \$ 2,606,500      \$1,094,730  
=====

3. Datos Adicionales:

.Ventas en abonos	\$ 3,782,000	\$ 1,588,440 (11)
.Costo	2,244,000	( 942,480 ) (12)
	-----	-----
Utilidad por realizar.	\$ 1,538,000	\$ 645,960 (4 )
	=====	=====



## " METODO NETO DE IMPUESTO "

En Polizas de Diario

	<u>D</u>	<u>H</u>
- 1 -		
Estimación para cuentas de cobro dudoso	\$ 42,000	
Gastos de Venta		42,000
- 2 -		
Estimación para obsolescencia de inventarios	84,000	
Costo de Ventas		84,000
- 3 -		
Utilidad en cambios para realizar	126,000	
Cuentas por cobrar		126,000
- 4 -		
Cuentas por cobrar	942,480	
Ventas	1,588,440	
Costo de Ventas		942,480
Cuentas por cobrar		1,588,440
- 5 -		
Costo de ventas	420,000	
Almacén de p.terminado		420,000
- 6 -		
Reserva para indemnizaciones	84,000	
Gastos de Administración		84,000
- 7 -		
Reserva para prima de antigüedad	21,000	
Gastos de administración		21,000
- 8 -		
Proveedores	252,000	
Pérdida en cambios		252,000
	-----	-----
Subtotales	\$ 3,559,920	\$3,559,920
	-----	-----

	<u>D</u>	<u>H</u>
Subtotales de la hoja anterior	\$ 3,559,920	\$ 3,559,920

- 9 -

Gastos de Administración	210,000	
Pérdida en cambios	273,000	
Maquinaria de fabricación		483,000

-10-

Maquinaria de fabricación	97,230	
Costo de ventas		97,230

	-----	-----
T o t a l e s :	<u><u>4,140,150</u></u>	<u><u>4,140,150</u></u>

## " METODO NETO DE IMPUESTO "

Esquemas de Mayor

En el Balance General:

<u>Cuentas por Cobrar</u>		<u>Est.p/ctas.de c.dudoso</u>		<u>Almacén</u>	
SI) 4,538,000	126,000(3)	1) 42,000	100,000(SI	SI) 5,100,000	420,000 (5)
4) 942,480	1,588,440(4)				
5,480,480	1,714,440		58,000	4,680,000	
<u>3,766,040</u>					

<u>Est. para obsolescencia</u>		<u>Maq. de Fabricación</u>		<u>Proveedores</u>	
2) 84,000	200,000(SI	SI) 2,330,000	483,000(9	8) 252,000	1,300,000(SI
	116,000	10) 97,230			1.048,000
		2,427,230	483,000		
		1,944,230			

<u>Rva. para indemnizaciones</u>		<u>Rva. para p. antigüedad</u>	
6) 84,000	200,000 (SI	7) 21,000	50,000 (SI
	116,000		29,000

En el Estado de Resultados :

<u>Ventas</u>		<u>Costo de Ventas</u>		<u>Gastos de Venta</u>	
4) 1,588,440	18,910,000 (SI	SI) 11,220,000	84,000 (2	5) 3,120,000	42,000 (1
		420,000	942,480 (4		
	17,321,560		97,230 (10	3,078,000	
		11,640,000	1,123,710		
		10,516,290			

<u>Gastos de Administración</u>		<u>Pérdida en Cambios</u>		<u>Utilidad en Cambios</u>	
SI) 2,190,000	84,000 (6	SI) 600,000	252,000 (8	3) 126,000	300,000 (SI
9) 210,000	21,000 (7	9) 273,000			
2,400,000	105,000	873,000	252,000		174,000
<u>2,295,000</u>		<u>621,000</u>			

## COMPANIA X, S.A.

ESTADO DE RESULTADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 1982

	SIN Impuesto		Método de Impuesto Diferido	
	Diferido	Obligación/ pago ant.	DIFERIDO	NETO
Ventas netas	\$18,910,000	\$18,910,000	\$18,910,000	\$17,321,560
Costo de ventas	11,220,000	11,220,000	11,220,000	10,516,290
Utilidad bruta	7,690,000	7,690,000	7,690,000	6,805,270
Gastos de operación:				
. Venta	3,120,000	3,120,000	3,120,000	3,078,000
. Administración	2,190,000	2,190,000	2,190,000	2,295,000
	5,310,000	5,310,000	5,310,000	5,373,000
Utilidad de operación	2,380,000	2,380,000	2,380,000	1,432,270
Otros ingresos (gastos):				
. Dividendos ganados	100,000	100,000	100,000	100,000
. CEDIS Y CEPROFIS	200,000	200,000	200,000	200,000
. Utilidad en cambios	300,000	300,000	300,000	174,000
. Otros ingresos (varios)	800,000	800,000	800,000	800,000
. Pércida en cambios	(600,000)	(600,000)	(600,000)	(621,000)
Total otros ingresos	800,000	800,000	800,000	653,000
Utilidad antes de ISR y PTU	3,180,000	3,180,000	3,180,000	2,085,270
Provisión para ISR	1,087,170	2,181,900	1,087,170	1,087,170
Provisión para PTU	207,080	207,080	207,080	207,080
ISR aplicable a períodos futuros	-	-	1,094,730	-
UTILIDAD NETA	\$ 1,885,750	\$ 791,020	\$ 791,020	\$ 791,020

NOTA: Ver pág. 71 donde se determinaron las cifras para el Efecto Neto de Impuesto.

## BALANCE GENERAL al 31 de DICIEMBRE de 1982.

## EN MIL DOLÁRES ESTADUNIDENSES

ACTIVO	SIN Impto.	Obligación/	DIFERIDO	NETO	PASIVO	SIN Impto.	Obligación/	DIFERIDO	NETO
	Diferido	pago ant.				Diferido	pago ant.		
Caja y Bancos	\$ 680,000	\$ 680,000	\$ 680,000	\$ 680,000	Proveedores	\$1,300,000	\$1,300,000	\$1,300,000	\$1,048,000
Cuentas por cobrar	4,538,000	4,538,000	4,538,000	4,766,040	Acreedores Diversos	350,000	350,000	350,000	350,000
Reserva para cuentas de cobro dudoso.	(100,000)	(100,000)	(100,000)	(58,000)	Otros Impuestos por pagar	190,000	190,000	190,000	190,000
Reserva para Productos Terminados.	5,100,000	5,100,000	5,100,000	4,680,000	Reserva para PTU	207,080	207,080	207,080	207,080
Reserva para obsolescencia de inventarios.	(200,000)	(200,000)	(200,000)	(116,000)	Reserva para ISR	1,087,170	1,087,170	1,087,170	1,087,170
					Impto. Sobre la Renta Diferido.	-	1,094,730	1,094,730	-
	<u>10,018,000</u>	<u>10,018,000</u>	<u>10,018,000</u>	<u>8,952,040</u>		<u>3,134,250</u>	<u>4,228,980</u>	<u>4,228,980</u>	<u>2,882,250</u>
Material y equipo	430,000	430,000	430,000	430,000	Rva. para indemnizaciones	200,000	200,000	200,000	116,000
Material de Reparto	240,000	240,000	240,000	240,000	Rva. para prima de antigüedad	50,000	50,000	50,000	29,000
Maquinaria de Fabricación	2,330,000	2,330,000	2,330,000	2,944,230		<u>250,000</u>	<u>250,000</u>	<u>250,000</u>	<u>145,000</u>
Depreciación acumulada	(440,500)	(440,500)	(440,500)	(440,500)		<u>3,384,250</u>	<u>4,478,980</u>	<u>4,478,980</u>	<u>3,027,250</u>
	<u>2,559,500</u>	<u>2,559,500</u>	<u>2,559,500</u>	<u>2,172,730</u>	CAPITAL				
					Capital Social	7,307,500	7,307,500	7,307,500	7,307,500
					Utilidad Neta	<u>1,885,750</u>	<u>791,020</u>	<u>791,020</u>	<u>791,020</u>
ACTIVO :	<u>\$12,577,500</u>	<u>\$12,577,500</u>	<u>\$12,577,500</u>	<u>\$11,125,770</u>	TOTAL PASIVO Y CAPITAL:	<u>\$12,577,500</u>	<u>\$12,577,500</u>	<u>\$12,577,500</u>	<u>\$11,125,770</u>

NOTA : Ver página 71 donde se detallan las cifras para el Efecto de Impuesto.

### 3.2 Diferentes opiniones del Impuesto Sobre la Renta Diferido.

En el punto 1.1.4 Tendencias, nos referimos a las corrientes de opinión sobre el registro del impuesto sobre la renta diferido. A continuación se mencionan mas ampliamente las opiniones vertidas a este respecto.

#### 3.2.1 Opinión a favor. - AFIRMATIVA -

Existe un sector importante de Contadores Públicos que considera que los efectos en los impuestos sobre la renta a que nos hemos venido refiriendo, deben ser reconocidos en los estados financieros, es decir, deben considerarse en la determinación en los resultados contable y fiscal.

Los Contadores Públicos que sustentan esta tesis, se apoyan en los siguientes argumentos:

Bajo las leyes fiscales en vigor, cada peso de ingreso que recibe una empresa, debería de resultar en el pago de un impuesto sobre la renta de 42 centavos. Asimismo, por cada peso de costo o gasto, erogado o reconocido a través de depreciaciones o amortizaciones de desembolsos capitalizados previamente, se obtiene una reducción de impuesto sobre la renta. Por lo tanto, no sería realista aceptar una reducción en el impuesto sobre la renta en el estado de resultados, en el cual no se reconociera el costo o gasto que lo originó.

En otras palabras, esta teoría se sustenta en que deben de imputarse a todos los ingresos, los costos y gastos correspondientes; y que por lo tanto, dado que todos los ingresos, costos y gastos del estado de resultados, tienen, -excepto en ciertos casos- efectos fiscales, -

éstos deben registrarse en el año en que se contabilizan los ingresos y costos. De tal forma, vemos que esta teoría se apoya básicamente en la correlación de gastos e ingresos y, asimismo, se apoya en el principio del período contable que pide se aplique a los diferentes períodos contables los ingresos y gastos que corresponden a cada uno de ellos.

### 3.2.2 Opinión en contra. - NEGATIVA -

Otro grupo de Contadores Públicos en nuestro país, considera que los efectos del impuesto sobre la renta, no deben ser reconocidos en los estados financieros.

El argumento principal en que apoyan esta tesis, es que afirman que es compleja su aplicación y aún más su interpretación, por lo que es mejor no intentar su implantación. Desde el punto de vista de los Contadores Públicos, es evidente la falta de validez de este argumento, puesto que ésto implicaría que todavía estuviéramos sumando y llevando una contabilidad manual.

Muy a menudo se pone en tela de juicio la calidad de activo o pasivo de las partidas de impuestos diferidos, argumentando que el efecto de lo que se realiza en un año, es compensado por el efecto de lo que se difiere, y así se crean partidas de activo o pasivo por un importe que no varía sustancialmente de un año a otro, o que lleva una tendencia de crecimiento, y que por lo tanto, los que no están de acuerdo con esta teoría, estiman que no debe registrarse el efecto de impuestos diferidos, pues éstos no se llegan a realizar totalmente hasta desaparecer. Sin embargo, en este caso omiten hacerse la pregunta de si la empresa llegará en algún momento a realizar, totalmente, otros activos y pasivos como las cuentas por cobrar e inventarios, los cuales induda

blemente se registran.

### 3.2.3 Opinión intermedia.

Un tercer grupo de Contadores Públicos, toma una posición intermedia entre las dos corrientes anteriores, - sosteniendo básicamente que las diferencias compensables entre los resultados contable y fiscal, sólo darán motivo a la creación de activos y pasivos por impuestos diferidos cuando exista certidumbre razonable de - que tales activos y pasivos surgirán realmente dentro de un futuro relativamente próximo.

Esta divergencia de opiniones se hace evidente en las ponencias tomadas del Ciclo de Mesas Redondas que se han organizado por: La Comisión de Orientación de Práctica Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., La Comisión de Eventos Técnicos del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C. y en diversos artículos publicados en la revista " Contaduría Pública" del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.

A continuación presentamos lo mas importante expresado por cada ponente:

Manuel Galván

" Aquí parece que los grupos de ponentes tendrán que descararse: a mí no me parece muy interesante el comentario que acaba de hacerse y creo que definitivamente, cuando queremos o cuando hablamos de diferencias entre utilidad contable o utilidad fiscal, y - queremos como consecuencia de ellas crear un activo o un pasivo - o modificar la cifra de impuestos que aparece en el estado de resultados, debemos tener una certeza bastante grande de que efectivamente va a hacer un pasivo que vamos a tener que pagar en el futuro, o vamos a tener un activo que debemos registrar" .



"En Estados Unidos se está frente a una situación en la cual la Contaduría Pública está recibiendo una fuerte presión de distintos grupos para lograr que los principios de contabilidad no - - sean tan flexibles como han venido siendo en el pasado. Ante esta situación, una de las cosas que se ha hecho es, por ejemplo, expedir el boletín relacionado con el tratamiento contable del impuesto sobre la renta, en el cual, como ya se mencionó, se pide que haya una consideración de impuestos diferidos prácticamente en todos los casos, sin embargo eso está basado más bien, a mi modo de ver, en una cuestión puramente teórica y creo que a lo que ha llegado, como lo mencionó el Sr. Nuñez Esteve, es a que se cree, sobre todo, una serie de pasivos que nunca llegan a pagarse".

Alejandro Pineda

"Bueno, yo me basaba, en parte, en la opinión que tiene el Colegio Americano de Contadores en los Estados Unidos; esta política ha llegado a tal arrango que los auditores externos niegan su opinión cuando existen partidas sustanciales de diferición de impuestos y no se registran. Tal es mi posición".

Alberto Núñez

"Siendo que una de las tendencias, o sea la que ha diferido en este caso Luis Nieto, es bastante similar a la posición que ha tomado el Instituto Americano de Contadores ha sido más rígido en sus puntos de vista al establecer que es un principio de contabilidad generalmente aceptado y obliga al reconocimiento del activo y obliga al reconocimiento del pasivo en forma drástica; y en la posición que ha defendido Luis Nieto hace algunas excepciones. Sin embargo, a mí me preocupa el adaptar simplemente prácticas de otros países, si no son congruentes con nuestras propias prácticas; obviamente nuestros sistemas económicos son diferentes".

México está en período de desarrollo, no tenemos una -

economía madura y para mí esto nos viene a afectar en el campo de impuestos diferidos; hay muchas empresas de tipo medio, de tipo pequeño, las más en México, en donde es muy difícil saber si va a haber utilidades o si va a haber pérdidas en los años futuros, porque la competencia y la condición económica es sumamente cambiante. Nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta carece de madurez todavía. Estamos ante un Impuesto Sobre la Renta con hojas sustituibles y sin reglamento.

" Yo no creo que se trate de un pasivo cuando nosotros hablamos, por ejemplo, de que estamos depreciando a tasas superiores para efectos fiscales que para efectos contables. Veo un caso notable en la práctica, de una empresa que deprecia sus edificios - contablemente al 2½ % anual, y el 5% anual para efectos fiscales. Esto quiere decir que las consecuencias las vamos a ver dentro de 20 años ¿ realmente podemos pensar que es un pasivo ? - ¿ no podemos pensar que en todo caso, en el mejor de los casos, - es un pasivo contingente que está sujeto a muchas variaciones ? - ¿ podemos pensar qué va a ser de nuestra economía y de nuestras leyes de aquí a 20 años ?. Creo yo que estamos sacando la bola de cristal para poder pronosticar cuál es nuestra situación.

Por otra parte, se ha mencionado, y creo que tiene fuerza el argumento, de que a todo ingreso corresponde un gasto y que el concepto de impuesto debe correr una suerte pareja a la utilidad antes de impuestos: nada más que quiero invertir la situación. Nosotros estamos logrando eso en el momento en que constituimos nuestro impuesto diferido y que creamos un pasivo, pero no lo estamos logrando cuando nosotros tenemos la consecuencia contraria, o sea que a los 10 años tenemos que hacer o que reversar la posición de pasivo y ¿ por qué no lo logramos ?. Porque lo más probable es que tengamos tasas diferentes y condiciones distintas, y que entonces, en el 110. año la provisión -

para impuesto sobre la renta no sea igual, ni proporcional a la utilidad antes de impuesto sobre la renta, o sea, en ese caso no se logra el objetivo que se propone en esa alternativa.

Siento sinceramente que el hecho de reconocer impuestos diferidos cuando se tengan casos en forma causística, como se ha señalado, donde haya cierta certeza del pago o de la recuperación, es una posición sensata en nuestro medio económico; pienso que podemos cubrir el otro aspecto a través de notas a los estados financieros en donde no nos estamos lavando las manos, pero estamos revelando una situación y no jugando al adivino a través de reconocer en contabilidad cuestiones que van a verse afectadas durante 20 años, en una economía en desarrollo y con una ley poco madura.

Luis Nieto

"Justamente el problema consiste en que si no hay una certeza, (y no es absoluta, es razonable), tampoco existe la certeza de que sea recuperable ese impuesto, consecuentemente al no tener una certeza razonable de la recuperabilidad de ese impuesto no tenemos activo, no tenemos nada que registrar porque la idea es que a los resultados del ejercicio se les cargue el importe del impuesto sobre la renta aplicable al ejercicio. En cargos diferidos se debe considerar la proporción del impuesto que habrá de recuperarse en los siguientes años, para que en lugar de cargar a este año un impuesto que habremos de recuperar en los próximos, los resultados de este ejercicio absorban el impuesto aplicable a sus propios resultados y los del año próximo también absorban el impuesto en la misma forma".

Víctor Paniagua

"Yo quiero agregar un comentario al del Sr. Nieto, nosotros debemos partir de la base que uno de los principios de contabilidad y de preparación de estados financieros es el de "la equidad", o sea, el estado financiero debe reflejar situaciones que puedan afectar a cualquier parte interesada.

Yo considero que cualquier persona que lee unos estados financieros en un momento dado, debe poder confiar en ellos, estar-consciente de que incluyen todas las partidas de pasivos y activos correspondientes; en otras palabras, esa persona debe estar en posibilidad de conocer que en un futuro mas o menos lejano va a tener que pagar un impuesto sin recibir un ingreso, - o que va a tener cierto beneficio de impuesto sin erogar ningún gasto; eso debe quedar perfectamente establecido en los estados financieros y ese es el objeto de esta teoría.

También vamos al otro extremo.

En realidad ustedes notarán que dentro del texto de la ponencia se habló de tres corrientes; las tres personas que estamos aquí, representamos una de ellas; yo estoy de acuerdo, en parte, con el Sr. Galván y el Sr. Nieto, aunque en otra parte no. Si creo definitivamente que el Instituto Americano, al tratar el problema, en algunos casos exageró, se fue a unos extremos, en mi personal opinión, no son aceptables, especialmente en lo que se refiere a la presentación de este problema en los Estados Financieros.

Ahora, el caso de la experiencia americana a que se refirió el Sr. Galván, indudablemente debe ayudarnos a pensar un poco en - esto, sin embargo, yo creo que no por el estudio que se hizo de éste, relativamente, reducido número de empresas en las que - - arrojó ciertos resultados, debemos generalizar concretamente. Yo acabo de vivir dos casos en que se dió efecto contrario que el estudio que se hizo de estas cien empresas; entonces no necesariamente debemos pensar que la experiencia de esta estadística va a ser la experiencia siempre.

También estoy de acuerdo en que no debemos copiar a ciegas lo - que se hace en otros países, pero si tenemos un problema, debemos estudiarlo y tratar de resolverlo, y no quisiera que la decisión a la que se llegara entre todos los Contadores de México,

cualquiera que sea, fuera, ni un extremo ni otro, y desde luego no tan exagerada como la que planteó el Instituto Americano de Contadores, pero si considero definitivamente que en los casos en que sea de importancia el diferimiento debemos reconocerlo siempre".

Hasta aquí algunos de los comentarios que se hicieron hace aproximadamente once años y de donde podemos resumir las inquietudes de aquellos tiempos:

- a) Tener certeza de recuperación de activos o de pagar los pasivos para incorporar la política de impuestos diferidos.
- b) Preocupación de adoptar en México políticas contables de otros países, cuando nuestra situación impositiva es diferente.
- c) Preocupación por la falta de madurez de nuestra Ley de Impuesto Sobre la Renta y por la falta de su reglamento.

Es indudable que si ha existido evolución respecto al conocimiento del Impuesto Sobre la Renta Diferido, razón por la cual el conocimiento del tema se ha extendido cada vez más, y en consecuencia, la polémica se ha acrecentado por la diversidad de opiniones que existen. Esta situación ha obligado al Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. a la nada fácil tarea de emitir un boletín sobre la técnica a la que nos hemos venido refiriendo.

Debido a lo anterior, la Comisión de Principios de Contabilidad tiene en proceso el boletín D.4 -Tratamiento contable del Impuesto Sobre la Renta y partici

pación a los trabajadores en las utilidades de la Empresa, en el cual se determinará la posición que esta agrupación guarda ante los impuestos diferidos y la participación de los trabajadores en las utilidades diferidas. Este boletín debe, -al menos en teoría- poner fin a las grandes polémicas que existan sobre los impuestos diferidos.

### 3.3 COMENTARIO PERSONAL :

Como se pudo apreciar en este capítulo, el Impuesto Sobre la Renta Diferido ha despertado una serie de polémicas en cuanto a si debe ser o no obligatoria la práctica de crear un activo o pasivo diferido, por el efecto de las diferencias temporales entre los Resultados Contable y Fiscal.

Con las diversas corrientes de opinión, es evidente que las personas que apoyan sus teorías defienden arduamente sus puntos de vista y atacan, mas arduamente los puntos de vista contrarios.

Ante dicha problemática la Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP propuso el proyecto de Boletín D-4, "Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta y la Participación del Personal en las Utilidades" a que nos hemos referido en el curso de este tema. En este boletín se propone utilizar un procedimiento que denominan "Distribución de Impuestos Entre Periodos", que en términos generales establece un sistema para el registro del Impuesto Sobre la Renta y la Participación de Utilidades, por medio del cual en cada período se actualizan los activos y pasivos pendientes de aplicar ("impuestos diferidos") y se presenta en el estado de resultados el cargo por ambos conceptos, correspondiente a los ingresos y gastos incluidos en el mismo estado, independientemente del período en que los mismos sean reconocidos para fines fiscales. (Ver Ejemplo en el Anexo 3, inciso 1.2.1.3).

En la práctica este procedimiento resulta relativamente fácil y tiene la ventaja de que tanto los saldos de activos y pasivos por impuestos diferidos como la provisión de Impuesto Sobre la Renta y Participación, pueden comprobarse globalmente en forma rápida, principalmente en empresas enmarcadas en la tasa máxima de Impuesto Sobre la Renta.

Por otro lado, de acuerdo con las diversas publicaciones por especialistas del tema, las objeciones principales del proyec-

to del boletín se señalan a continuación:

1. Imitación de ideas extranjeras.
2. "Contradicción" con Principios de Contabilidad.
3. Complicación del sistema.

Personalmente disiento de dichos argumentos por lo siguiente:

Primer caso: Si bien existen diferencias económicas entre México y Estados Unidos de América, se podría aprovechar en México la experiencia de la técnica de - - "Impuestos Diferidos" del otro País, como guía supletoria. Asimismo, a pesar de que hay características y objetivos diferentes, en mi opinión, los negocios tienen similitudes y en cierta forma un lenguaje universal.

Segundo caso: Quienes sostienen este argumento, afirman que los principios "Período Contable" y "Relación" se contraponen a la técnica de "Impuesto Diferido", porque el Impuesto Sobre la Renta que debe cargarse a resultados debe ser el efectivamente causado en el ejercicio por corresponder a "operaciones celebradas en el ejercicio".

Cabe aclarar, que el impuesto correspondiente si - corresponde a las operaciones que conforme a la ley se realizaron en el ejercicio, mismas que contablemente podieron considerarse realizadas con anterioridad. Asimismo "la identificación de los ingresos con los costos y gastos de un período, deben cuantificarse e identificarse con el mismo período a que pertenecen, independientemente de la fecha en que se liquiden. Estos principios no se contradicen con la técnica de "Impuestos Diferidos", sino por el contrario, ambos tienen el mismo objetivo.



Tercer caso: Considero que este argumento tiene poca validez, -  
dado que por no entender la técnica se deciden por  
el camino mas fácil de darle la espalda.

Debido a la cantidad de objeciones recibidas por el Instituto, -  
en febrero de 1978, la Comisión de Principios de Contabilidad,  
suspendió el proceso de implantación del Boletín comentado y a  
la fecha no se cuenta con se cuenta con un nuevo proyecto ni re-  
glamento definitivo, de este aspecto tan importante del trata-  
miento Contable del Impuesto Sobre la Renta y Participación del  
Personal en la Utilidad. Sin embargo, los grupos de Contadores  
Públicos que han aplicado esta técnica, están convencidos de -  
los beneficios que aporta en la obtención de información finan-  
ciera veraz.

No obstante lo anterior, queda sembrada la inquietud para que -  
se difunda mas ampliamente la técnica del Impuesto Sobre la Ren-  
ta Diferido, con el objeto de que se comprendan los beneficios  
y en un futuro lograr su aceptación general.

## CONCLUSIONES

1. Los impuestos son prestaciones de carácter general y obligatorio, que fija la Ley ya sea en dinero o especie, a cargo del contribuyente, cuya finalidad tiene cubrir los gastos - del Estado.
2. El Impuesto Sobre la Renta tiene como tasa máxima, un 42% - aplicable al ingreso global gravable y puede ser mayor el % con relación a la utilidad contable.
3. El Impuesto Sobre la Renta Diferido surge de la diferencia- de criterios que existen entre los Principios de Contabili- dad -base para la preparación de estados financieros- y la Ley del Impuesto Sobre la Renta -base para la preparación- de la Declaración anual de este impuesto-; para la determi- nación del Resultado Contable y del Resultado Fiscal respec- tivamente.
4. La aplicación de la técnica del Impuesto Sobre la Renta Di- ferido, se basa en los Principios de Contabilidad, especial- mente en los llamados "Realización" y "Período Contable".
5. Existen dos tipos de diferencias entre el Resultado Contable y el Resultado Fiscal, unas, conocidas "diferencias perma- nentes o definitivas" las cuales no afectan en la determina- ción del Impuesto Sobre la Renta, es decir, el Resultado- - Contable y Resultado Fiscal en este caso son similares. - Otras, llamadas "diferencias temporales o compensables", las cuales dan origen al Impuesto Sobre la Renta Diferido y se compensan en el futuro; cuyo registro tiene como objetivo - el identificar los ingresos y gastos con el período que le corresponden, para presentar una utilidad mas razonable.
6. Hay tres métodos para el cálculo del Impuesto Sobre la Ren- ta Diferido: Obligación o Pago Anticipado, Diferido y Efec- to Neto de Impuesto. Se puede decir que estos no son dife-

rentes para la cuantificación y presentación del efecto del Impuesto Sobre la Renta, sino que solamente se refieren a tres formas distintas de presentación en el Balance y Estado de Resultados. Es recomendable utilizar el "Método Diferido" por registrarse por separado el efecto de impuestos.

7. El Impuesto Sobre la Renta Diferido se debe presentar en el Balance General como activo o pasivo diferido, dependiendo de su saldo deudor o acreedor, y en el Estado de Resultados disminuyendo o aumentando la provisión del Impuesto Sobre la Renta.
8. El no reconocer el Impuesto Sobre la Renta Diferido en la formulación de estados financieros, es sobrestimar o subestimar la información para el lector y hombres de negocios que toman decisiones. Si el efecto de este Impuesto es significativo en dicha información y no se acepta su registro, dá lugar a una salvedad de opinión por parte del Contador Público que dictamine.
9. Las bases para el cálculo del Impuesto Sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en las Utilidades, son en principio las mismas, por lo tanto, es aplicable la técnica de Impuestos Diferidos para el tratamiento de la participación de utilidades a los trabajadores, dando origen a una Participación diferida.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

- "Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta"  
Colegio de Contadores Públicos, A.C.
- Ponencias tomadas del ciclo de Mesas Redondas.
- "Impuesto Sobre la Renta e Ingresos Mercantiles"  
Secretaría de Hacienda y Crédito Público.  
Edición 1965-1976  
Dirección General de Legislación Tributaria.
- Boletines de Principios de Contabilidad:  
A1, A2, A3, A4, A5, A6, A7, C1, C3, C4, C6, C8, C9 y C12.  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.  
Comisión de Principios de Contabilidad.
- Boletines de la Comisión de Procedimientos de Auditoría.  
7, 8, 9, 10, 11, 13, 17, 18, 21 y 22.  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.  
Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.
- "Guía Fiscal". 1982  
Editorial Sistemex
- "Ley del Impuesto Sobre la Renta 1983"  
Editorial Themis
- "Traducción al Español de los Boletines 11 y 23" (A P B 11 y A P B 23 ), emitidos en 1967 por el Comité de Principios de Contabilidad del Instituto Americano de Contadores Públicos.  
Peat, Marwick, Michel & Co.
- "Comentarios a las reformas fiscales"  
Arthur Andersen & Co.
- Notas fiscales Mexicanas de 1982 y 1983.
- "El Impuesto Sobre la Renta Diferido"  
Montes Muñoz, Cano José Luis  
UNAM - Tesis 1972.

10. "Los Impuestos Diferidos" Reyes Harfush, José Carlos.  
UNAM - Tesis 1974
11. "Impuestos Diferidos en una - Frassetto Valdés, Walter Giova  
Arrendadora de Automóviles" nni.  
U I A - Tesis 1977.
12. "Impuesto Sobre la Renta Diferi- Vega Ponce, Héctor Hugo.  
do"  
U I A - Tesis 1976.
13. "Del Impuesto al Ingreso Global Hernández Cuellar, Angélica -  
de las Personas Físicas" Isabel  
UNAM - Tesis 1971.
14. "Salvedades Opinión Negativa, - Almazán Loza, Manuel  
Abstención de Opinión y Opinión  
Parcial"  
UNAM - Tesis 1974.
15. "Revistas de Contaduría Pública de Impuestos Diferidos"  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos.  
Julio 1974, 1978 : Vega Velasco, Ernesto.  
Diciembre 1978 : Grass G. Juan Mauricio.  
Mayo 1978 : Instituto Mexicano de C.P.  
Enero 1980 : Alonso Cardoso, Juan Carlos  
Abril 1980 : De la Garza B., Enrique
16. Proyecto de Boletín -"Tramien- Casas Rogerio, H.  
to Contable del Impuesto Sobre la Soni C., Arturo  
Renta" .  
Septiembre de 1977.