



UNIVERSIDAD LA SALLE

**ESCUELA DE CONTADURIA
Y ADMINISTRACION**

Incorporada a la U. N. A. M.

**“APLICACION DE LOS IMPUESTOS
DIFERIDOS EN MEXICO”**

**VEJIS CON
FALLA DE ORIGEN**

**Seminario de Investigación Contable
Que para obtener el Título de
LICENCIADO EN CONTADURIA
P r e s e n t a
CARLOS ENRIQUE ABAN SANCHEZ**



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

<u>PROLOGO</u>	2
<u>HIPOTESIS</u>	4
1. INFORMACION FINANCIERA	
1.1. Principios de Contabilidad	6
1.1.1. Antecedentes	6
1.2. Estados Financieros Básicos	14
1.2.1. Definición	14
1.2.2. Clasificación	17
1.2.3. Estados Financieros Reglamentarios	22
1.2.4. Limitación a los Estados Financieros	23
1.3. Sociedades Mercantiles	24
1.4. Utilidad de la Información Financiera en la toma de decisiones	26
2. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	
2.1. Antecedentes	30
2.2. Marco Legal	34
2.2.1. Estructura de la Ley del Impuesto sobre la Renta	34
2.2.2. Ingresos	36
2.2.3. Deducciones	36
2.3. Acumulación de Ingresos	38
2.4. Partidas no Deducibles	40
2.4.1. Partidas Permanentes	42
2.4.2. Partidas Temporales	42
2.5. Cálculo del Impuesto Anual	44
3. TECNICA DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS	
3.1. Concepto	48
3.2. Relación con principios de contabilidad	53
3.3. Pérdidas acumuladas y partidas extraordinarias	57
3.3.1. Pérdidas Acumuladas	57
3.3.2. Partidas Extraordinarias	59

3.4.	Métodos de Valuación y Presentación	61
3.4.1.	Método del Pasivo	61
3.4.2.	Método del Diferido	66
3.4.3.	Método del Efecto Neto de Impuestos	69
3.5.	Reglas Generales de Presentación	73

4. SITUACION ACTUAL

4.1.	Reglamentación por parte del IMCF	76
4.2.	Información Financiera Correcta	81
4.2.1.	Práctica contable	82
4.3.	Estadística en Empresas Mexicanas	84
4.3.1.	Metodología	84
4.3.2.	Objetivos	84
4.3.3.	Resultados	86
4.3.4.	Conclusiones	86

<u>CONCLUSIONES</u>	98
---------------------	----

<u>BIBLIOGRAFIA</u>	90
---------------------	----

*Al Espiritu Generador
del Universo*

G R A C I A S

A MIS MEJORES AMIGOS !!

Cuando el temor a lo desconocido -
amenazaba a nublar mi camino sus -
siempre oportunos consejos lo ilumi
naron;

Cuando la tristeza o la duda me in-
vadían ustedes me impulsaban a lu-
char con más ahínco.

De cada fracaso me hacían aprender-
y comprender que éste era sólo un -
paso que me acercaba más al triunfo.....
por todo esto y más.

GRACIAS PAPA

GRACIAS MAMA

*la mejor herencia que me han legado
es aprender y valorar el compromiso
con la vida.*

GRACIAS PAPA

GRACIAS MAMA

Rosfo y Martha:

*Por todo el cariño, en épocas
de alegría, por todo el apoyo
en momentos difíciles ustedes
han sido mucho más que mis -
hermanas, mis Amigas!*

SIEMPRE JUNTOS

Familia Gómez Abán:

Que el ejemplo de cariño que tienen ante ustedes ilumine su vida y - les permita ser siempre uno.

AMOR:

Cuando te encontré te conocí,
te involucré en mi vida y desde
de entonces y por siempre forma
mos una unión eterna que nada
se disolverá.

A TI
=====

H E R M A N D A D:

A mis amigos de toda la
vida, gracias por sopor
tarme y permitirme ser-
como soy.

Jaime	Reinhard	Temy
Juan	José	Tita

*Rafael, Juan Manuel, Sergio,
Mirna, Marisa, Héctor*

*Con un especial afecto los -
recoardaré siempre por contribu
bir cada uno de alguna manera
a continuar mi formación-
profesional.*

*Cuando una Institución soportada
por gente de una valía intrínseca
garantiza al estudiante el -
aprendizaje siempre la lleva muy
dentro.*

UNIVERSIDAD LA SALLE

APLICACION DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS
EN MEXICO

PROLOGO

En el entorno económico nacional actual, día con día la información financiera dentro de cualquier entidad, representa un elemento indispensable para la adecuada y oportuna toma de decisiones.

La complejidad de disposiciones legales y fiscales dificultan aún más la función de la administración, con el fin de mostrar lo más apegado posible a la realidad las operaciones efectuadas por la compañía, la profesión contable a través de su órgano supremo, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, trata de conciliar todos los intereses emitiendo lineamientos generales de aplicación obligatoria para así lograr uniformar esta información y poder comparar los resultados basados en la confianza de la forma en la cual se preparan los Estados Financieros.

La 'aplicación general' de estos lineamientos, no se basan en una obligación coercitiva, sino más bien en un convencimiento y conjunción de ideas y criterios, dictadas por el consenso de la profesión, en relación a la conveniencia de aplicar o no, tal o cual lineamiento.

El motivo que me condujo a realizar este trabajo de investigación para conocer cuál es el sentir de la profesión docente hacia un documento aplicable: "Los Impuestos Di-

HIPOTESIS

Es así como me remito a 1977 cuando la Comisión de Principios de Contabilidad, inquieta por regular la técnica de los Impuestos Diferidos, emite el proyecto del boletín D-4, "Tratamiento Contable del Impuesto sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en las Utilidades".

Desde esta fecha se han efectuado estudios técnicos profesionales y no se ha llegado a un consenso, dentro del seno del Instituto Mexicano de Contadores, que permita emitir un boletín de aplicación general obligatoria, las controversias se manejan desde el método de registro hasta los criterios que rigen su aplicación.

Actualmente en México a casi diez años de la emisión del anteriormente citado boletín, existe una tendencia la cual es seguida por los Contadores Públicos, el objetivo final de este trabajo será el conocer esta tendencia mediante la realización de una investigación práctica.

Es por esto que el planteamiento de mi tesis es el siguiente:

"La técnica de los Impuestos Diferidos es comúnmente aplicada por la profesión contable en México".

1. INFORMACION FINANCIERA

1.1. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

1.1.1. Antecedentes

Debido al planteamiento que se pretende dar al presente estudio y con el fin de partir de criterios similares, principiaremos por enmarcar la reglamentación que en México tenemos establecida para la práctica contable.

Esta normatividad, esta dada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP, A. C.), que es el órgano colegiado que regula la profesión contable; a través de la Comisión de Principios de Contabilidad, emite boletines y circulares, en los cuales se plasman principios, reglas y criterios que intentan de alguna manera unificar los métodos de registro de contabilidad, esto se hace con la finalidad de lograr una información financiera comparable entre todas las entidades económicas que intervienen en las diferentes transacciones económicas, lo que presupone que éstas serán aceptadas y aplicadas por la profesión contable.

De acuerdo al Boletín "A-1" Estructura básica de la teoría contable, de la Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP, esta se encuentra integrada por:

1. *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*
2. *Reglas Particulares*
3. *Criterios Prudenciales*

1. *Principios de Contabilidad
Generalmente Aceptados-*

Los cuales son definidos como "conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros". Se presenta a continuación un cuadro que muestra esta agrupación, para facilitar su comprensión.

S E R I E S

"A" PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD BÁSICOS	"B" PRINCIPIOS APLICABLES A ESTADOS FINANCIEROS EN GENERAL.	"C" PRINCIPIOS APLICABLES A PARTI DAS O CONCEPTOS ESPECÍFICOS.	"D" PROBLEMAS ESPECIALES DE DETERMINACIÓN DE RESULTA DOS.
1. Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera.	Objetivos de los Estados Financieros.	Efectivo.	Ventas en Abonos.
2. Entidad	Balance General	Inversiones en Valores Negociables.	Arrendamiento
3. Realización y Periodo Contable.	Estado de Resultados.	Cuentas por Cobrar.	Tratamiento Contable de Remuneraciones al Personal.....
4. Valor Histórico Original.	Estado de Cambios en la Situación Financiera.	Inventarios.	Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en las Utilidades.....
5. Revelación Suficiente.	Registro de Transacciones en Moneda Extranjera.	Pagos Anticipados.	
6. Importancia Relativa.	Conversión de Estados Financieros Expresados en Monedas Extranjeras.	Inmuebles, Maquinaria y Equipo.	
7. Consistencia	Revelación de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera.	Inversiones Permanentes.	
8.	Estados Financieros Consolidados y Combinados.	Intangibles	
9.		Pasivo	
10.	Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera.	Créditos Diferidos	
11.	Estado de Flujo de Efectivo.	Capital Contable	
12.		Contingencias y Compromisos.	

Es conveniente, asimismo revisar los conceptos de los principios básicos que enmarcan nuestra profesión y en torno a los cuales giran los demás y así tenemos la siguiente clasificación.

P	Identifican y Delimitan	Entidad
R		Realización
I		Periodo Contable
"		
C	Cuantificación y Presentación	Valor Histórico Original
I		Negocio en Marcha
P		Dualidad Económica
I	Información	Revelación suficiente
O		
S	Generales	Importancia Relativa
		Consistencia

Ahora bien, para entender cada uno de ellos a continuación se presentan sus conceptos fundamentales:

Entidad-

Se dice que es una combinación de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines de ésta. La personalidad de un negocio es independiente a la de sus accionistas, siendo sujeto a los principios cuando por obli

gación o necesidad, tenga que aplicar la técnica contable.

Realización-

Se define como la cuantificación en términos monetarios de las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan. Las operaciones se consideran realizadas cuando:

- a) Ha efectuado transacciones con otros entes económicos.
- b) Han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes.
- c) Han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta, cuyo efecto puede cuantificarse a términos monetarios.

Periodo Contable-

La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en periodos convencionales. Las operaciones y eventos, así como sus efectos derivados susceptibles de cuantificarse, se identifican con el periodo en que ocurren; los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen.

Valor Histórico
Original-

Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades en efectivo que se afectan o su equivalente a la estimación razonable que de ellos se haga en el momento en que se consideren realizados contablemente.

Negocio en
Marcha-

La entidad se presume en existencia permanente, salvo especificaciones en contrario.

Dualidad Económica-

La contabilidad se constituye de los recursos de los que dispone la entidad para la realización de sus fines (activos); y de las fuentes de dichos recursos (pasivos).

Revelación Suficiente-

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

Importancia Relativa-

La información que aparece en los Estados Financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad, se refiere básicamente al efecto que tienen las partidas en la información financiera, en atención a su monto y naturaleza.

Consistencia-

La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para, mediante la comparación de los estados financieros de la entidad, conocer su evolución y, mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa.

Cuando haya un cambio que afecte la comparabilidad de la información debe ser justificado y es necesario averarlo claramente, indicando el efecto que produce en las cifras contables.

2. Reglas Particulares-

Son la especificación individual y concreta de los conceptos que integran los estados financieros y se dividen en reglas de valuación y reglas de presentación.

3. Criterios Prudenciales-

En vista que los principios o las reglas particulares no plantean todas las respuestas al sinnúmero de alternativas que se presentan en la contabilidad moderna, es necesaria la utilización del juicio profesional, o bien en caso de duda optar por la alternativa que menos optimismo refleje.

1.2. ESTADOS FINANCIEROS BASICOS

1.2.1. Definición

Se entiende por Estados Financieros, según el Boletín E-1 del INDI a los documentos contables resultado del registro de actividades, transacciones de una entidad que reflejan su situación financiera a una fecha; así como el resultado de sus operaciones y los cambios en su situación financiera por un período contable terminado en esa fecha, al elaborar los estados financieros, se debe tener en cuenta las características de la información financiera enmarcadas en el "Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad" que son:

- | | | | | |
|-------------------|---|---|---|--|
| - Utilidad | { | Contenido
Informativo

Oportunidad | } | Significancia
Relevancia
Veracidad
Comparabilidad |
| - Confiabilidad | { | Estabilidad
Objetividad
Verificabilidad | } | |
| - Provisionalidad | | | | |

Utilidad- -----

De lo anterior se deberá entender que la utilidad de la información financiera estará en función de su contenido informativo y su oportunidad.

Contenido Informativo:

Este agrupa un conjunto de cualidades o atributos que deben cumplirse dentro de los estados financieros, partiendo de la premisa que estos estados dividen la vida de la empresa en períodos, la significación estará dada por la capacidad de plasmar la situación de la empresa y los resultados por ella obtenidos en cifras o cantidades monetarias; la relevancia se refiere a concretarse a plasmar todos aquellos hechos o situaciones que permitan al usuario interpretar y utilizar los datos en ellos contenidos; la veracidad será la cualidad que asegura al usuario la inclusión de los acontecimientos realmente ocurridos y su correcto registro de acuerdo a los lineamientos establecidos y aceptados; la comparabilidad será el elemento que permite realizar mediciones y evaluaciones del avance de la entidad en el transcurso del tiempo o bien evaluarla con respecto a otras entidades.

Oportunidad:

Por este aspecto es obvio que para la información fi-

nanciera le sea útil a cualquier usuario (accionistas, directores, bancos, etc.), la debe tener en sus manos en el momento que la necesite para tomar decisiones.

Confiabilidad-

Es la característica que se le asigna a la información mediante la aplicación consistente, imparcial y constante de los datos contenidos en ella, tanto en la forma de procesar los datos, en la forma de obtenerlos como en su presentación, lo que dará la estabilidad de éstos; la objetividad se refiere a que la forma de cuantificar la información sea imparcial y no se distorsione para presentar situaciones que no se apequen a la realidad; por último y muy importante es la característica de verificabilidad que permitirá a cualquier persona reproducir los datos contenidos o bien comprobar, revisar la certeza o la forma en la cual fueron registrados los datos, lo que da una confianza al usuario de poder obtener toda la documentación o soporte de los datos que pretende utilizar.

Provisionalidad-

Para tener un panorama total y oportuno de la situación por la cual atraviesa el ente económico, es necesario realizar cortes a la vida de éste, lo que implica cuantificar y reflejar situaciones que no están totalmente terminadas o realizadas, lo

cual debe ser tomado en cuenta por el usuario de los estados financieros, pero debe estar seguro que se tratará de revelar lo más cercano a la realidad cualquier circunstancia conocida.

1.2.2. Clasificación

Una vez que se presentaron las características que deben cumplir los estados financieros en su preparación, es conveniente clasificarlos para su fácil entendimiento y así podemos clasificarlos atendiendo a su importancia, período que comprenden y contenido como se muestra a continuación:

ESTADOS FINANCIEROS

		ESTATICOS	DINAMICOS
Principales	Periódicos	Balances Generales	Estado de Resultados Estado de Cambios en la situación financiera en base a efectivo Estado de Movimientos del Capital Contable
	Extraordinarios	Estado de Situación	Estado de Realización y Liquidación
Complementarios	Periódicos	Relación de Gastos Relación de Clientes Relación de Ventas, etc.	Estado de Costo de Pro- ducción y Venta

a) Principales y Complementarios-

Mediante los principales o básicos, se puede conocer en forma general a la entidad; mientras que los complementarios o secundarios, permiten analizar y complementar información proporcionada por los estados financieros básicos.

b) Periódicos y Extraordinarios-

Los primeros son aquellos que son preparados regularmente en intervalos convencionales, mientras que los segundos son preparados en determinadas ocasiones dependiendo de las circunstancias de la entidad.

c) Estáticos y Dinámicos-

La diferencia que existe entre estos estados es que, mientras los estáticos pretenden mostrar la situación financiera de cualquier entidad a una fecha determinada, los dinámicos pretenden hacerlo por un período de tiempo determinado.

Así tenemos gran variedad de Estados Financieros que pueden realizarse, entre los más comunes tenemos:

1. Balance General
2. Estado de Resultados

- 3. Estado de Modificación al Capital Contable
- 4. Estado de Cambio en la Situación Financiera en Base a Efectivo
- 5. Estado de Costo de Producción y Ventas
- 6. Estado de Situación
- 7. Estado de Realización y Liquidación.

A continuación se definirá en la forma más simple cada uno de los estados mencionados.

1. Balanza General-

Es el estado financiero que permitirá conocer la situación financiera de la entidad a una fecha determinada, cuantificando tanto activos, pasivos y patrimonio de ésta; con la finalidad de tener un panorama de como se forman sus recursos y obligaciones.

2. Estado de Resultados-

También conocido como Estado de Pérdidas y Ganancias, es complemento básico del balance por mostrar analíticamente la forma en la cual se integra el resultado de la entidad por un periodo determinado (generalmente un año), como consecuencia de las operaciones por ella desarrollada.

3. Estado de Modificaciones al
Capital Contable-

En este estado se pretende analizar el origen de las modificaciones sufridas por el capital contable de la entidad por un periodo determinado.

4. Estado de Cambios en la Si-
tuación Financiera en Ba-
se a Efectivo-

En este estado se busca diferenciar y además identificar que partidas afectaron al estado de resultados y no requirieron desembolso de efectivo, mientras que por aquellas que si lo emplearon nos permite saber de donde proviene este flujo monetario. En estas fechas este estado permite a la dirección saber como se está utilizando el efectivo y prevenir malas aplicaciones, es conocido también como Flujo de Efectivo.

5. Estado de Costo de Producción
y Ventas-

Es el documento que le permite a la administración saber el costo en que se incurrió para obtener la mercancía producida y así mismo el de la producción vendida, como conocer los elementos que la integran, por un periodo determinado.

6. Estado de Situación-

Es el estado que se prepara antes de la liquidación de una entidad, como consecuencia de una crisis financiera y presenta la utilidad o pérdida esperada, resultante de su liquidación, mostrando dos tipos de valores; valor en libros y valor estimado de realización.

7. Estado de Realización y Liquidación-

Es el documento contable que indica lo que producirá la realización del activo, el monto probable de gastos de liquidación y la parte que se podrá pagar del pasivo.

1.2.3. Estados Financieros Reglamentarios

Es de trascendental importancia que el Contador Público siga los lineamientos del INCP, A. C. y así en el boletín "B-1. Objetivos de los Estados Financieros", enmarca como estos básicos los siguientes:

- Balance General
- Estado de Resultados
- Estado de Variaciones en el Capital Contable
- Estado de Cambios en la Situación Financiera en Base a Efectivo.

Por último es conveniente que para facilitar al lector el entendimiento y la interpretación de los estados financieros, que el Contador elabore las notas complementarias como parte integrante de los estados financieros básicos y su objetivo fundamental será revelar información importante seguida en la preparación de éstos.

1.2.4. Limitaciones a los Estados Financieros

La información que presentan los estados financieros, ayuda a los diversos interesados a formarse juicios y a tomar decisiones con respecto a la entidad, sin embargo dichos estados tienen limitaciones definidas, las cuales se mencionan a continuación:

1. Son informes elaborados siguiendo reglas particulares, por lo que no garantizan por sí mismos la veracidad y objetividad de su contenido.
2. Están expresados en términos monetarios y éste se ve afectado en mayor o menor grado en función de los eventos económicos externos.
3. Los estados financieros por sí mismos no bastan para juzgar la actuación de la administración de la entidad.

1.3. SOCIEDADES MERCANTILES

Su operación se encuentra reglamentada por la Ley General de Sociedades Mercantiles y Cooperativas publicada en 1934 en la cual se reconocen los siguientes tipos de sociedades.

Sociedad en Nombre Colectivo

Sociedad en Comandita Simple

Sociedad en Comandita por Acciones

Sociedad en Responsabilidad Limitada

Sociedad Cooperativa

Sociedad Anónima

Las principales diferencias entre cada uno de los tipos de sociedades es en esencia el grado de responsabilidad de los socios con respecto a los terceros.

Fiscalmente una sociedad mercantil tiene la obligación de efectuar pagos provisionales a cuenta de los que debe liquidar al final del ejercicio; así como el de presentar una declaración en la que se determine el monto del impuesto y el resultado final de la operación del ejercicio; en caso de que en el ejercicio fiscal anterior, la sociedad hubiere sufrido pérdidas no tendrá la obligación de presentar sus pagos provisionales.

Dentro del entorno económico nacional, la figura mercantil más común es la Sociedad Anónima, la cual debido a características ventajosas como es la de limitar la responsabilidad de los accionistas al monto de sus aportaciones; mínimo cinco socios, los cuales no es necesario que exista porcentaje mínimo para participar en la sociedad, etc; han hecho de la Sociedad Anónima la figura predominante por lo cual gran parte de esta investigación se refiere a este tipo de agrupación.

1.4. UTILIDAD DE LA INFORMACION FINANCIERA EN LA TOMA DE DECISIONES

Por lo anteriormente expuesto se deduce que las cifras contables encuentran su producto final en los estados financieros, los cuales constituyen una muy valiosa ayuda a todas las personas interesadas para conocer y entender a la empresa, sabemos que en base a los datos proporcionados a través de los estados financieros, se formularán planes; una vez en marcha, en base a ellos se medirán los resultados y en su caso se tomarán las medidas correctivas para orientar a la empresa a la consecución de sus objetivos.

Así pues vemos que en general son de suma importancia la preparación oportuna de éstos para la empresa, pero ahora vemos que pudiera interesar a cada persona relacionada de los estados financieros:

Accionistas-

Mediante un rápido análisis podrán conocer la situación de su inversión, la rentabilidad con la cual esta operando la entidad y podrá así mismo evaluar la administración de ella, orientando las políticas y tomar decisiones a nivel estructural.

Administradores-

Les serán ordenados que planeen en base a la realidad de la entidad y evaluar a corto plazo los logros obtenidos, tomando las medidas correctivas necesarias para lograr la consecución de los objetivos previamente planeados.

Acreedores-

Les permitirá conocer la solvencia de la empresa, su sana administración pudiendo otorgarles líneas de crédito, aumentar éstas y estar seguros que su dinero será adecuadamente manejado y no tendrá dificultad para su recuperación o bien está eficientemente cubierto por activos de la empresa.

Inversoristas-

Les permitirá evaluar la seguridad de la posible inversión y la recuperación del capital invertido, así como los beneficios resultantes del mismo.

Empleados y Trabajadores-

Se interesan en los estados financieros, para efectos de determinar la participación de utilidades a que tienen derecho según lo establece la Ley Federal del Trabajo.

Como se puede observar a cada persona les puede interesar una cosa en particular de los estados financieros y el objetivo de ellos será cumplir de la mejor manera los propósitos de cada uno de ellos, es por eso que se tenga presente lo enunciado anteriormente para su adecuada preparación.

2. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

2.1. ANTECEDENTES

Su origen se remonta a la edad media con el nacimiento del feudalismo, en la cual se distingue una organización social formada por el señor feudal, los vasallos y los siervos.

Estos últimos además de la fidelidad que debían al señor feudal, tenían obligaciones que se identificaban con la prestación de servicios y/o el pago de cuotas por la protección otorgada, uso de tierra, etc.

El primer antecedente del ISR en México, lo tenemos en la llamada "Ley Centenario" en 1921, que establecía el pago de un impuesto federal extraordinario, que afectaría los ingresos o ganancias particulares y se dividían por actividad en cédulas que eran:

1. Comercial o Industrial
2. Profesión liberal, artística o innominada
3. Del trabajo a sueldo o salario
4. De la colocación del dinero a crédito, participación o dividendos.

Posteriormente se promulgó la "Ley para la recaudación de los impuestos establecidos en la Ley de ingresos vigentes sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilida-

des de las sociedades y empresas", que marcó un tipo de legislación totalmente cédular y se dividía en dos grandes capítulos.

1. Ingresos obtenidos por personas físicas.
2. Utilidades obtenidas por sociedades y empresas.

Desde esta Ley, el patrón actúa como retenedor, siendo solidariamente responsable del pago de los impuestos respectivos.

Estas dos sirvieron para que se publicara la Ley que por primera vez fue llamada Ley del Impuesto sobre la Renta en 1925, algunas de las principales diferencias con las anteriores eran:

- Se dividía en siete cédulas que eran; Comercio, Industria, Agricultura, Imposición de Capitales, Explotación del Subsuelo, Sueldos y Honorarios a Profesionales.
- La forma de pago podía ser como hasta entonces por timbres pero además en efectivo o cualquier otra forma que determinara el reglamento de dicha Ley.
- Se hace mención de la prescripción fiscal a los cinco años.
- Se hace referencia a deducciones autorizadas para contribuyentes.

En 1941 otra vez se modifica la Ley exprimiendo las deducciones para personas físicas y el gravamen era sobre ingresos brutos.

En 1948 se establece la obligación de los comerciantes e industriales de hacer su anticipo de impuesto y éste se basaría en la utilidad declarada en el ejercicio anterior.

Asimismo se menciona que si la compañía había sufrido pérdidas y éstas afectaban al Capital Social, podían ser deducidas de las utilidades.

Modificaciones importantes se dieron en 1961 cuando se implementan tasas complementarias sobre ingresos acumulados para hacer más equitativo el sistema cédular entonces empleado.

En 1964 la Ley se actualiza notablemente, se suprime el sistema cédular y se implanta el sistema global del cálculo del impuesto dividiendo a los causantes en:

- Causante del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas.
- Causante del Impuesto al Ingreso Global de las Personas Físicas.

En 1980 el 30 de diciembre se expide la Ley que a la fecha se encuentra vigente, que ha sido durante años uno de los principales rubros de los estados financieros, representando para todas las empresas un importante gasto-costo y pasivo a corto plazo y para el gobierno significa uno de los mayores ingresos que tiene.

Esta Ley grava directamente a los contribuyentes en porción a su capacidad económica generada en el ejercicio, modificando así su patrimonio. Para efectos del siguiente estudio nos referiremos exclusivamente a Sociedades Mercantiles, ya que de la operación que estas realizan, se derivan los impuestos dichos.

Esta obligación se encuentra claramente expresada dentro de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su Artículo 31, Fracción IV en donde señala "son obligaciones de los mexicanos entre otras, la de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Es aquí en donde localizamos la mayor y clara obligación de cada uno de los mexicanos a contribuir con el Financiamiento Nacional, pero debe procurarse que esta obligación cumpla con los principios constitucionales que son:

1. Principio de Igualdad.- Que todos los que tienen la misma capacidad contributiva deben pagar lo mismo.
2. Principio de Generalidad.- Todos los que tienen capacidad contributiva deben pagar tributo si realizan la situación que la Ley prevé.
3. Principio de Legalidad.- El tributo debe ser establecido en la Ley.

2.2. MARCO LEGAL

2.2.1. Estructura de la Ley del Impuesto sobre la Renta

Nuestra Ley se encuentra constituida por 6 títulos,
como sigue:

TITULO I

- Disposiciones Generales
Artículos 1 a 9

TITULO II

- De las Sociedades Mercantiles
Artículos 10 a 67

TITULO III

- De las personas morales con fines no lucrativos
Artículos 68 a 73

TITULO IV

- De las personas físicas
Artículos 74 a 143

TITULO V

- De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.
Artículos 144 a 162

TITULO VI

- De los estímulos fiscales
Artículos 163 a 166

Ahora bien debido a que nuestro estudio se deriva y tiene como sujetos primordiales a las sociedades mercantiles, ahora presentamos la estructura de ese título.

ESTRUCTURA DEL TITULO II DE LA LEY
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

		Articulos
	CAPITULO I	
	De los Ingresos	15 a 21
	CAPITULO II	
	De las deducciones	
	Sección I	
	De las deducciones en general	22 a 28
	Sección II	
TITULO II	Del costo	29 a 40
	Sección III	
De las sociedades mercantiles	De las inversiones	41 a 51
disposiciones generales	Sección IV	
Articulos 10 a 14	De las deducciones para instituciones de crédito de seguros y de fianzas	52 a 54
	CAPITULO III	
	De las pérdidas	55 a 57
	CAPITULO IV	
	De las sociedades mercantiles controladoras	57A a 57M
	CAPITULO V	
	De las obligaciones de las sociedades mercantiles	58 a 61
	CAPITULO VI	
	De las facultades de las autoridades fiscales	61 a 67

Dentro de las disposiciones generales encontramos que se considera objeto del impuesto a las entidades que realicen actividades empresariales, las cuales son las comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas y de pesca. Asimismo señala que el ejercicio que se considerará oficial para el cálculo del impuesto, será el de doce meses en caso de ejercicio regular, esto en los artículos 10 y 11 respectivamente.

2.2.2. Ingresos

En lo relacionado a los ingresos de las sociedades mercantiles estipula que se considerarían como ingresos acumulables: "La totalidad de ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. No se considerará como tal, los aumentos de capital, pago de pérdidas por los accionistas, primas obtenidas por colocación de acciones y aquellas provenientes de revaluación de activo fijo y su capital", posteriormente se analizará el momento en el cual se deberá considerar obtenido el ingreso fiscalmente que no siempre coincide con la práctica contable.

2.2.3. Deducciones

También se encuentra estipulado dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Artículo 18, los diferentes tipos de deducciones que manejará la empresa, esto a continuación se men

o sea en forma enunciativa.

- Devolución, Descuento y bonificación
- El Costo
- Los Gastos
- Las Inversiones
- Diferencia de inventarios cuando el inicial fuere mayor, tratándose de actividades ganaderas.
- Pérdida de bienes por caso fortuito, así como la derivada de operaciones en moneda extranjera y créditos incobrables.
- Aportaciones para fondos destinados a investigación y desarrollo de tecnología.
- La creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal y primas de antigüedad.
- Los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo en el ejercicio y que corresponda a utilidades de ejercicios anteriores.

Posteriormente se analizará con mayor detalle las características para considerarlos deducibles o no deducibles, según se estipula en los Artículos 24 y 25 de la Ley.

2.3. ACUMULACION DE INGRESOS

Como se mencionó anteriormente la Ley del Impuesto sobre la Renta estipula que se deberán acumular todos los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio o en crédito que se obtenga en el ejercicio, pero sin embargo la técnica contable, con el objeto de informar fehacientemente lo ocurrido dentro de la entidad aplicar criterios o información adicional que no coincide con la fiscal, así a continuación describiremos algunos de los rubros más comunes en el estado de resultados que generen ingresos y el momento en que deben acumularse éstos para efectos fiscales.

- | | |
|---|---|
| a) Ingresos derivados de revaluación de activo, capital. | No se acumulan para efectos fiscales. |
| Utilidad o pérdida en posición monetaria. | |
| Ingresos no devengados o por aplicar | |
| b) Ingresos por dividendos | Cuando se cobren |
| c) Utilidad por fluctuaciones cambiarias | Cuando sean exigibles las cuentas que las originaron. |
| d) Contratos de obras con terceros o el Gobierno Federal. | Conforme a las estimaciones trimestrales o hasta que se cobren respectivamente. |

- e) *Ventose a crédito* *Conforme se obtienen.*
- f) *Ventas normales de la entidad* *Cuando se factura.*

3.4. PARTIDAS NO DEDUCIBLES

Dentro del estado de resultados se alojan aquellas partidas que a lo largo de un periodo determinado de tiempo, una compañía erogó para la consecución de sus fines; estas partidas no se identifican con la producción misma y por ende no serán recuperadas vía ventas (costo de ventas) son necesarias e indispensables para la operatividad de la empresa. Estas erogaciones se conocen como Gastos, en la actualidad la Ley del Impuesto sobre la Renta regula este concepto en sus artículos 24 y 25, dividiendo a los gastos en deducible y no deducibles, en estos artículos se especifican las características que deben tener tanto en su documentación como en su naturaleza para que puedan ser catalogados.

Entre los requisitos que deberán reunirse se encuentran principalmente, los siguientes:

- a) Gastos estrictamente indispensables.
- b) Depreciación de inversiones.
- c) Documentación con requisitos fiscales, los cuales se mencionan en el artículo 36 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- d) Registrado en la contabilidad.
- e) Retención y entero de impuestos.
- f) IVA e IEPS cuando proceda.

- g) Que el costo no exceda al valor del mercado.
- h) Requisitos legales para importación.
- i) En el caso de pérdidas por créditos incobrables se hará la deducción cuando se consuma el plazo de prescripción o antes, si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro.
- j) Inventarios inservibles.

A su vez, se especifica categóricamente que los siguientes gastos, entre otros, serán no deducibles.

- a) Impuestos y cuotas de seguridad social erogadas por terceros.
- b) Pagos de participación en la utilidad o que estén condicionados a la obtención de ésta.
- c) Obsequios, atenciones, representaciones, viajes y viáticos que no estén íntimamente relacionados con la actividad de la sociedad.
- d) Sanciones, indemnizaciones y resargos.
- e) Provisiones de activo o de pasivo, excepto las que representen pasivos exigibles y definidos.
- f) Reservas para indemnizaciones o antigüedad excepto las que se constituyan en los términos de la Ley.
- g) Primas en reducción de capital.
- h) Crédito comercial.
- i) Pérdidas en fusión, reducción de capital o liquidación.
- j) Pérdida en venta de acciones o valores mobiliarios, salvo que se cumpla con los requisitos establecidos en disposiciones de carácter general.

Como se puede observar, el espíritu de esta reglamentación es el de limitar a las empresas en sus erogaciones e impedir se afecten los resultados por aquellas partidas que son innecesarias.

En resumen, las partidas no deducibles son aquellas que no permite la Ley del impuesto sobre la Renta se considere realmente erogada por la empresa, así tendremos que hacer una aclaración, debido a que dentro de las partidas no deducibles hay dos tipos:

- Las partidas permanentes
- Las partidas temporales

2.4.1. Partidas permanentes

Son aquellas partidas que por no cumplir con los requisitos fiscales antes mencionados, serán consideradas no deducibles y nunca cumplirán con dichos requisitos, como ejemplo tendríamos multas pagadas en el ejercicio, o bien impuesto pagados por terceros, etc., y serán consideradas no deducibles por siempre.

2.4.2. Partidas temporales

Dentro de esta clasificación tenemos a aquellas partidas que durante uno o algunos periodos no serán deducibles, pero al lo serán en el futuro. Esto es tienen un efecto en requi

tados fiscales futuros, dentro de esto punto encontramos el origen de los impuestos diferidos ya que en la Contabilidad Financiera se reflejan todas aquellas erogaciones o ingresos que se realicen en el ejercicio de referencia, mientras que para efectos fiscales la contabilidad debe excluir aquellas partidas que no reúnan las características establecidas en los artículos 24 y 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Estas operaciones originan una diferencia entre el resultado contable y fiscal; las podemos agrupar como sigue:

- Operaciones incluidas en el resultado fiscal con posterioridad a su reconocimiento en el resultado contable. Dentro de estas podemos ejemplificar aquellas partidas que en el presente no reúnen los requisitos fiscales, pero los reunirá en el futuro como pueden ser los cargos a resultados por las diferentes reservas tanto de activo como de pasivo o bien aquellos ingresos registrados para efectos financieros en un período y considerados fiscalmente hasta que se realiza, como puede ser utilidad en cambios, que se acumula hasta que dicha utilidad se realice en efectivo, mientras que contablemente debe reconocer en el momento que un evento externo como el desdoblamiento de la moneda lo origine.
- Operaciones deducidas en el resultado fiscal anticipadamente que en el resultado contable. Esto se puede dar en aquellos casos que por su naturaleza de la administración se empleen en muchos ejercicios la depreciación Acelerada, la cual origina cargar al resultado fiscal una cantidad mayor a la cargada en el resultado contable, en el Artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se hace referencia a los diferentes tipos de depreciación fiscal existentes.

2.5. CALCULO DEL IMPUESTO ANUAL

El cálculo de impuesto se realizará sobre el Resultado fiscal del ejercicio, el cual se determina como sigue:

Ingresos acumulables
(-) Deducciones autorizadas
Utilidad (Pérdida) Fiscal
(-) Deducción artículo 51
(-) Dividendos pagados en efectivo
(-) Ingresos por dividendos en acciones
Utilidad (Pérdida) Fiscal Ajustada
(-) Pérdidas Fiscales Ajustadas Ejercicios Anteriores
Resultado Fiscal

Es pertinente hacer notar que para llegar a la utilidad o pérdida fiscal, la práctica generalmente aceptada establece el desarrollar una conciliación entre esta y la contable, la cual se resume a continuación.

Utilidad (Pérdida) Contable

- + Gastos no deducibles
- + Ingresos acumulables para efectos fiscales
- Gastos deducibles no considerados contablemente
- Ingresos no acumulables

Utilidad o Pérdida Fiscal

A la utilidad así determinada se le calcula el impuesto de acuerdo a la tabla anualmente publicada en el Artículo 13 que tiene como retención mínima el 4%, mientras que para efectos de la participación a los trabajadores en las utilidades, será la utilidad fiscal a la tasa del 8% hasta 1984 y 10% en 1985.

3. TECNICA DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

3.1. CONCEPTO

Para poder entender claramente lo que son los impuestos diferidos partiremos de las premisas que dan lugar a este concepto.

Primamente tenemos, que al ser el Impuesto sobre la Renta según el proyecto de Boletín D-4 publicado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos "un gasto de la negociación, calculada sobre las utilidades sujetas a dichos gravámenes, y no una verdadera distribución de utilidades". Lo que nos indica que los gastos originados por este concepto, deben identificarse con los ingresos que los originaron.

En segundo término tenemos que la Ley del Impuesto sobre la Renta, define a los Cargos Diferidos como "los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costo de operación... por un periodo ilimitado que depende de la duración de la empresa", de donde podemos deducir que diferir se entiende como retardar los efectos de un gasto o un ingreso, con el objeto de que sean aplicados en el futuro.

Si juntamos los dos incisos anteriores tendremos la conceptualización de los impuestos diferidos como la técnica contable que permite identificar el impuesto causado por los gastos e ingresos, no para efectos de la Ley del Impuesto so-

bre la Renta tienen ser registrados en un período determinado, distribuyendo dicho impuesto en el período en el que realmente se realicen o en el que les corresponda.

Esta problemática se deriva en mi opinión de dos factores primordiales que no han sido totalmente aclarados:

1. La utilidad contable y la utilidad fiscal en el mayor número de casos es diferente y tienen que ser conciliadas como se mencionó anteriormente, lo que se debe a que algunas operaciones afectan contablemente en un período y fiscalmente en otro y con esto se origina que el impuesto por pagar en un ejercicio sobre estas bases, no es necesariamente igual al gasto real por estos conceptos que se refleja en el estado de resultado.
2. En esencia el pago de impuestos que se realiza, no es un gasto para la empresa ya que no representa servicios recibidos ni permitirá conseguir un bien tangible, pero tampoco debe ser considerada como una distribución de utilidades aun cuando su base para ser causado está en función a ésta y de alguna manera puede ser manipulada por la administración (contablemente); es por esta razón que debe tener un tratamiento especial este renglón para identificar el momento en el cual se tiene la obligación o el interés real y el momento en el cual debe registrarse.

Por lo que se presenta la duda de determinar si la provisión para el Impuesto sobre la Renta que se presenta en el Estado de Resultados debe ser:

- La provisión realmente a pagar por ese período
- La provisión aplicable a la utilidad mostrada
- Alguna otra provisión

Si se presenta en el Estado de Resultados la provisión realmente a pagar aplicable al Resultado Fiscal, se desvirtúan los propios resultados, ya que la Utilidad Neta del Ejercicio que se refleja no es real, al estar afectada por una deducción de impuesto que no le corresponde.

Por otra parte, la información presentada en el Balance General, también se desvirtúa por dejar de reconocer un Activo o Pasivo Potencial.

Sabemos que la finalidad de los Estados Financieros es informar acerca de los resultados y la situación financiera de la empresa, por lo que los datos que muestren deben ser los más cercanos a la realidad, habiendo sido razonablemente elaborados.

Precisamente para lograr una mejor identificación de ingresos y gastos dentro de un mismo período, se ha desarrollado la técnica del Diferimiento de Impuestos, como el medio para aplicar el gasto por impuesto sobre la Renta a la utilidad que realmente le dio origen.

La falta de reconocimiento contable de los Impuestos Diferidos ocasiona que los Estados Financieros sean engañosos para sus interesados, pues, por lo que toca al Estado de Resultados, existe la posibilidad de que se pueda llegar al extremo, de que al pagar dividendos sobre las utilidades de años en

los que no se hayan reconocido impuestos diferidos, realmente se está retirando capital, que a la larga puede repercutir en serios problemas para continuar con una operación exitosa el desarrollo de la empresa.

El Balance General puede engañar al lector de Estados Financieros a sobreestimar las ganancias futuras al no reconocer que en un tiempo más o menos lejano, se va a tener que pagar un impuesto sin recibir ningún ingreso, o bien, a subestimarlas por no reconocer que se va a tener cierto beneficio de impuesto sin erogar ningún gasto.

Para evitar dichas situaciones, el Impuesto sobre la Renta que debe cargarse a los resultados deberá ser aplicable a la utilidad que muestra el Estado de Resultados, aunque no necesariamente coincida con el impuesto que se pagará por el Resultado Fiscal del ejercicio.

Con base a lo anterior, se puede decir que los objetivos del Impuesto sobre la Renta diferido, son:

- Lograr que los costos y gastos guarden proporción con los ingresos del mismo período, aplicando el Impuesto sobre la Renta al período que le corresponde.
- Evitar, por medio de diferimientos, que el efecto producido en el Impuesto sobre la Renta a pagar, proveniente de diferencias en tiempo, distorsione la Utilidad Neta después del impuesto.

- *que los Estados Financieros presenten en forma razonablemente correcta la información que proporcionan.*

3.2. RELACION CON PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Después de haber presentado en forma enunciativa todos los principios de contabilidad básica que componen la práctica contable en el Capítulo I, me remitiré a tratar solo aquellos que por su importancia han creado polémica y sustentan en sí mismos la teoría de los impuestos diferidos que son:

1. *Negocio en Marcha*
2. *Periodo Contable*
3. *Realización*

1. Negocio en Marcha-

Este principio nos dice, "la entidad se presume en existencia permanente salvo prueba en contrario". Al analizar la esencia de este principio, suponemos, que el fin de cualquier entidad será la de obtener utilidades y al obtener éstas generar impuesto sobre la renta y consecuentemente si proceden, los Impuestos Diferidos.

De otro modo, si la empresa no genera utilidades, el capital y los activos se verían substancialmente disminuidos y la vida de la empresa se vería limitada así como tampoco genera impuestos.

2. Periodo Contable-

En este principio se podría resumir el porqué de los impuestos diferidos, "La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en periodos convencionales En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen".

El realizar estados financieros por un periodo o a una fecha determinada nos indica la necesidad que tiene la dirección de la empresa y el público en general de conocer la realidad financiera que presenta a esta fecha; pero esta información deberá identificar lo más apegado a la realidad posible, los gastos realizados (no los erogados) para la obtención de los ingresos, así tenemos que un gasto que se refleja contablemente en resultados a determinada fecha, puede fiscalmente tener efectos en otra posterior, el problema radica en identificar que porción deberá aplicarse a este ejercicio y cuanto diferir a otros.

Lo que es evidente es la forma en la cual este principio apoya la aplicación de los impuestos diferidos dentro de la práctica contable.

3. Realización- -----

Este principio cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad... y ciertos eventos económicos que la afecta, se consideran realizados... cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o sus fuentes; cuando han ocurrido eventos económicos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta, cuyo efecto puede cuantificarse en términos monetarios...

Si el espíritu de este principio es el de mostrar lo más cercano posible a la realidad la situación financiera de la entidad cuantificando mediante el uso de acumulaciones, diferimientos, estimaciones, todos aquellos derechos y obligaciones que son conocidos. Así tenemos que este renglón de impuesto sobre la renta, debe ser tratado lo más apegado a este principio apoyando la creación de impuestos diferidos.

Para concluir este tema es importante remarcar lo mencionado anteriormente, en relación a que el impuesto sobre la renta se le debe dar un tratamiento especial que no coincide con el de gastos normales ni con el de distribución de utilidades, lo que permitiría a la profesión contable fijar reglas de valuación y presentación especiales siguiendo el criterio que la contabilidad es dinámica y adaptable a los cambios que ocurren en el ámbito económico de la entidad, así como la aplica-

ción de un criterio prudencial que base su juicio en la situación que menos optimista refleje la situación de la entidad.

3.3. PERDIDAS ACUMULADAS Y PAR- TIDAS EXTRAORDINARIAS

3.3.1. Pérdidas Acumuladas

Las pérdidas acumuladas para efectos fiscales resultan del exceso de gastos autorizados contra ingresos acumulables. La Ley del Impuesto sobre la Renta en su Artículo 55 nos estipula que las pérdidas fiscales ocurridas en un ejercicio podrán ser compensadas contra las utilidades fiscales de los cuatro siguientes ejercicios. Lo que origina un beneficio fiscal que según el principio de período contable, identificación de ingresos y gastos, debe ser reflejado en el año en que se sufre la pérdida.

Teóricamente al ocurrir una pérdida en un período determinado, surge un activo contingente representado por la reducción en el impuesto sobre la renta de ejercicios futuros por la amortización de la pérdida. Sin embargo, no se tiene la seguridad que se podrá obtener utilidades fiscales en los años siguientes contra la que se pueda amortizar la pérdida, perdiendo entonces el beneficio. Por lo tanto en estos casos el principio de realización de los ingresos, debe de tener prioridad sobre el de período contable.

La incertidumbre de que si el activo creado por impuestos diferidos se realice o no, nos hace pensar por cual de las siguientes alternativas se deberá optar:

- Registrar el efecto del impuesto diferido de las pérdidas en el período en que se sufrió.
- Registrarlo en el momento en que se deduzca del resultado fiscal.

Siguiendo la primera alternativa, nos tendremos que remontar al Boletín D-12 que trata de los compromisos y contingencias que nos señala que hasta que no se tenga la certeza absoluta de que el activo creado por impuestos diferidos se va a realizar, no se registra. Por lo que el principio conservador, nos indica que se tendrá que optar por la segunda alternativa, siempre y cuando no se tenga la certeza que se mencionó.

El proyecto del Boletín D-4 nos indica que esta recuperación se considerará segura, sin dejar lugar a duda bajo los siguientes supuestos:

- a) Que la pérdida se haya originado por una causa identificable, aislada y no recurrente y en una empresa con historia de constantes utilidades por un considerable lapso, o que haya sufrido pérdidas ocasionales que han sido absorbidas por el ingreso probable en períodos posteriores.
- b) Que exista la certeza que los ingresos gravables futuros, serán suficientes para amortizar la pérdida suscitada a períodos posteriores, en el plazo previsto por la ley del impuesto sobre la Renta.

Por otro lado es posible que cuando se origine la pérdida existan registradas en el balance, créditos netos de impuestos diferidos, lo cual, asegura, sin dejar lugar a dudas, la realización -cuando menos en parte- del beneficio fiscal de la amortización de pérdidas. En situaciones como ésta, y en caso normal de que el beneficio fiscal no sea reconocido en el período de la pérdida, el efecto de impuesto de la pérdida debe de reconocerse sólo hasta el límite menor de:

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

Lo que garantiza de activos motivado por la amortización futura de pérdidas de operación.

3.3.2. Partidas Extraordinarias

Se engloban dentro de este rubro aquellas partidas que por su importancia deben ser destacadas en un rubro especial dentro del estado de resultados o aquellas que por afectar negativamente los resultados anteriores no cumplen con el principio de período contable y por lo tanto deben ajustar la cuenta de utilidades normales.

Esto tiene significación para efectos del impuesto so

En la cuenta, ya que, la provisión de este impuesto, procura reflejar el efecto de los impuestos de los ingresos y gastos incluidos en el estado de resultados sin considerar los efectos de impuestos sobre las partidas extraordinarias. Lo que nos lleva a concluir que el efecto del impuesto, debe registrarse junto con la partida extraordinaria que le dió origen, deduciendo de los conceptos que lo originaron, informándose entre paréntesis o en una nota a los estados financieros.

3.4. MÉTODOS DE VALUACION Y PRESENTACION

Dentro de la práctica contable se han desarrollado tres métodos para el reconocimiento de los efectos de las diferencias temporales entre el resultado contable y el fiscal, basados en una diferente interpretación de la naturaleza de estas diferencias.

Para mostrar claramente como se presentaría cada uno de ellos, a continuación de la explicación conceptual se indicará primero la determinación de la conciliación contable-fiscal, la presentación en el balance, el estado de resultados y por último el asiento contable a realizar; las suposiciones básicas se muestran a continuación:

Una empresa que tiene una deuda bancaria de \$5'000 y una pérdida cambiaria de \$500 el primer año que es no deducible y el 2o. año al vencer el pasivo original se considera deducible; la utilidad contable en ambos años es de \$1'000 y se considera una tasa fiscal aplicable al resultado fiscal del 42%.

3.4.1. Método del pasivo

Este método también puede recibir los nombres de "Concepto de Obligación" o "Pago Anticipado", dependiendo la na

turalidad del importe a diferir como se explica a continuación:

Se crea un pasivo por los impuestos diferidos siempre que un ingreso es registrado para efectos financieros antes que para efectos fiscales, o un gasto es deducido para efectos fiscales antes de ser reconocido en los estados financieros.

Del mismo modo se crea un activo por impuestos anticipados siempre que un ingreso es gravado antes de ser reconocido en los estados financieros o un gasto es registrado antes de ser deducido para efectos fiscales.

El activo se presenta como un pago anticipado y el pasivo como un impuesto por pagar, junto con el I.S.R. realmente pagado.

Como resultado de la aplicación de este método el Impuesto sobre la Renta aplicable a las utilidades del ejercicio será igual a:

Impuesto por pagar en ese ejercicio,

MAS: Impuesto que deberá pagarse en ejercicios futuros,

MENOS: Impuesto que deberá reducirse en ejercicios futuros.

Sincronizando automáticamente al gasto por Impuesto sobre la Renta y la utilidad contable afectada por las diferencias temporales.

Los impuestos diferidos quedan valuados a las tasas fiscales que se estiman estarán vigentes en los ejercicios, en los cuales las diferencias temporales sean aplicadas, siendo necesario, hacer los ajustes pertinentes siempre que la tasa fiscal sufra modificaciones.

a) Conciliación Contable Fiscal

	1er. Año	2do. Año
Utilidad contable	\$1'000	\$1'000
Partida en conciliación (Pérdida en Cambio)	500	(500)
Utilidad Fiscal	\$1'500	\$ 500
Tasa Fiscal Aplicable	42%	42%
ISR del ejercicio	\$ 630	\$ 210
(-) Impuesto que deberá pagarse en ejercicios futuros	(210)	
+ Impuesto que se dedujo en ejercicios anteriores		210
Utilidad después de aplicar los diferidos	\$ 420	\$ 420

b) Presentación en el balance

C o n c e p t o	1er. Año	2do. Año
A C T I V O		
ISR Pagado por anticipado	\$ 210	\$ -
P A S I V O		
ISR por pagar	630	210
Documentos Bancarios por pagar	5'000	

c) Estado de Resultados

<i>C o n c e p t o</i>	<i>1er. Año</i>	<i>2do. Año</i>
<i>Utilidad Contable</i>	<i>11'000</i>	<i>\$1'000</i>
<i>Provisión de ISR</i>	<i>420</i>	<i>420</i>
<i>Utilidad Neta</i>	<i>\$ 580</i>	<i>\$ 580</i>

d) Registro Contable

Asientos

1 = Provisión del año

2 = Efecto Diferido

-1-

<i>ISR del Ejercicio Resultados</i>	<i>\$630</i>	
<i>ISR del ejercicio por pagar</i>		<i>\$630</i>

-2-

<i>ISR Pagado por Anticipado</i>	<i>\$210</i>	
<i>ISR del Ejercicio Resultados</i>		<i>\$210</i>

NOTA: El efecto diferido podrá variar si las tasas fiscales cambian.

3.4.2. Método del Diferido

Este método busca sincronizar el Impuesto sobre la Renta con el ingreso que le dió origen, a través de una serie de diferimientos y aplicaciones a ejercicios venideros, considerando:

- Un cargo diferido por las diferencias en impuestos provenientes de ingresos que se gravan con anterioridad a su registro contable, o bien, por gastos o pérdidas que se registran contablemente con anterioridad a su deducción para formar el ingreso gravable.

Los cargos diferidos se consideran como cantidades para compensar el efecto futuro de un gasto menor por impuesto sobre la renta por pagar, en relación al correspondiente al resultado contable, es decir, registran los efectos que aumentan el Impuesto pagadero actualmente.

- Un crédito diferido por las reducciones en impuestos que proviene de ingresos registrados contablemente con anterioridad a su acumulación fiscal, o por gastos o pérdidas que se deducen fiscalmente, pero que afectarán resultados contables en fecha posterior.

Los créditos diferidos constituyen cantidades que compensarán el efecto futuro de un gasto mayor por impuesto sobre la renta por pagar en relación al que corresponde a la utilidad

contable, es decir, registran los efectos que reducen el impuesto pagadero actualmente.

Mediante la aplicación de este método, el Impuesto sobre la Renta aplicable a la Utilidad Contable del período, está integrada por:

- El impuesto por pagar en ese período
- Aumentos o reducciones de impuesto resultante del ejercicio actual, diferido a ejercicios fu
turos.
- Aumentos o reducciones resultantes en ejercicios anteriores aplicables al ejercicio actual.
- Los impuestos diferidos son calculados sobre la base de las tasas en vigor y no son ajustados por cambios posteriores en las tasas.

a) Conciliación Contable Fiscal

	1er. Año	2do. Año
Utilidad Contable	\$1'000	\$1'000
Partida en conciliación (Pérdida en Cambio)	500	(500)
Utilidad Fiscal	\$1'500	\$ 500
Tasa Fiscal Aplicable	42%	42%
ISR del ejercicio	\$ 630	\$ 210
+ (-) Aumento o reducción de impuesto resultante del ejercicio, diferido a ejercicios futuros.	(210)	
+ (-) Aumento o reducción resultante en ejercicios anteriores aplicables al ejercicio actual		210
Utilidad después de la aplicación de diferidos	\$ 420	\$ 420

b) Presentación en el balance

C o n c e p t o	1er. Año	2do. Año
A C T I V O		
ISR Diferido a Corto Plazo	\$ 210	\$ -
P A S I V O		
ISR por Pagar	630	210
Documentos Bancarios por pagar	5'000	

c) Estado de Resultados

<i>C o n c e p t o</i>	<i>1er. Año</i>	<i>2do. Año</i>
<i>Utilidad Contable</i>	<i>\$1'000</i>	<i>\$1'000</i>
<i>Provisión de ISR</i>	<i>630</i>	<i>210</i>
<i>ISR Diferido para ser aplicado en ejercicios futuros</i>	<i>(210)</i>	
<i>ISR Diferido proveniente de ejercicios pasados</i>		<i>210</i>
<i>Utilidad Neta</i>	<i>\$ 580</i>	<i>\$ 580</i>

d) Registro Contable

Asientos:

1 = *Provisión del año*2 = *Efecto Diferido*

-1-

<i>ISR del Ejercicio Resultados</i>	<i>\$630</i>	
<i>ISR del Ejercicio por pagar</i>		<i>\$630</i>

-2-

<i>ISR Diferido a Corto Plazo</i>	<i>\$210</i>	
<i>ISR del ejercicio</i>		<i>\$210</i>

3.4.3. Método del efecto neto de Impuesto

Se pretende relacionar estrechamente el cargo por ISR diferido en las partidas que dar origen a las diferencias en tiempo, originando así la obtención de cifras netas en los Estados Financieros.

Pretende dar una base de comparación entre las partidas mostradas en el Balance General y en el Estado de Resultados, con su valor neto en impuesto, así por ejemplo la reserva para cuentas malas se presentará deducida por el efecto de Impuestos Diferidos tanto en el balance, en la reserva, como en resultados en la provisión.

Así tenemos que el efecto en impuesto de las partidas en conciliación por diferencia en tiempo, no se registra en forma separada como en los otros métodos. Al ser ajustados los activos y pasivos, así como los cargos y créditos a resultados, se logra que coincidan los importes de Impuestos sobre la Renta; el que debe aplicarse a la Utilidad Contable de ese período y el que debe pagarse en base al Ingreso Gravable.

Los ajustes se calculan con base en las tasas vigentes en el período en que se originan las diferencias en tiempo, sin que modifiquen las cantidades en caso de que las tasas impositivas cambien.

a) Conciliación Contable Fiscal

	1er. Año	2do. Año
Utilidad Contable	\$1'000	\$1'000
Partida en conciliación		
(Pérdida en Cambio por documentos bancarios)	500	(500)
Utilidad Fiscal	\$1'500	\$ 500
Tasa Fiscal Aplicable	42%	42%
ISR del ejercicio	\$ 630	\$ 210
Pérdida en cambios por recuperar a tasas vigentes	(210)	
Pérdida en cambio aplicada de ejercicios anteriores		210
	\$ 420	\$ 420
	=====	=====

b) Presentación en el balance

C o n c e p t o	1er. Año	2do. Año
A C T I V O	\$ -	\$ -
P A S I V O		
ISR por pagar	630	210
Documentos bancarios por pagar	4'790	-

c) Estado de Resultados

<i>C o n c e p t o</i>	<i>1er. Año</i>	<i>2do. Año</i>
<i>Utilidad Contable</i>	<i>\$1'000</i>	<i>\$1'000</i>
<i>Provisión de ISR del ejercicio</i>	<i>(420)</i>	<i>(420)</i>
<i>Utilidad Neta</i>	<i>\$ 580</i>	<i>\$ 580</i>

d) Registro Contable

Asientos

1 = Provisión del año

2 = Efecto Diferido

-1-

<i>ISR del ejercicio resultados</i>	<i>\$630</i>	
<i>ISR del ejercicio por pagar</i>		<i>\$630</i>

-2-

<i>Documentos Bancarios por Pagar</i>	<i>\$210</i>	
<i>ISR del ejercicio resultados</i>		<i>\$210</i>

En México, debido a la constante tarifa del 42% de Im
puesto sobre la Renta que causan las empresas, el método del di
ferido y del pasivo vienen siendo el mismo. Sin embargo, quie-
nes creaban ISR Diferido y PTU Diferido, en 1985 tuvieron que
decidir por alguno de los dos métodos ante el cambio de tarifa
de la FTU. Considerando que las partidas temporales serán re-
versadas en ejercicios futuros a las tasas vigentes, sería reco-
mendable utilizar el método del pasivo.

3.5. REGLAS GENERALES DE PRESENTACION

Balance General - Los cargos y los créditos diferidos correspondientes a diferencias temporales, representan el reconocimiento acumulativo dado al correspondiente efecto de impuestos y no constituyen, en el sentido normal de la palabra, cuentas por cobrar o por pagar. Deben clasificarse en dos categorías: una, para las cantidades netas circulantes y otra para no circulantes. Las partes circulantes de dichos cargos y créditos diferidos deben ser aquellos efectos de impuestos correspondientes a diferencias temporales que serán revertidas en el subsecuente período contable. Como regla general, el efecto de impuestos derivado de activos y pasivos clasificados como circulantes, constituye conceptos circulantes; el derivado de renglones - no circulantes - equivale, lógicamente, a - no circulantes -.

Los saldos deudores y acreedores que representan impuestos diferidos pueden compensarse, no considerarlos como parte de la inversión de los accionistas y deben destacarse en el cuerpo del balance.

En el caso de existir una cuenta por cobrar de impuesto sobre la renta, derivada de la aplicación de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, debe presentarse como una cuenta

separada de los saldos de impuestos diferidos.

Los beneficios futuros de las aplicaciones de pérdidas fiscales incurridas en el ejercicio, son diferentes de los conceptos de otros impuestos diferidos, de ahí que se presenten separadamente o se revelen mediante nota a los estados financieros.

Estado de Resultados - En la información de los resultados de operación se deben revelar los componentes de la provisión del impuesto sobre la renta del período, por ejemplo:

- a) Los impuestos que se estiman serán pagados.
- b) El efecto de impuestos sobre diferencias temporales.

Los conceptos anteriores pueden presentarse como partidas separadas en el Estado de Resultados o, alternativamente, como una cantidad combinada con la revelación -entre paréntesis o en una nota a los estados financieros- de los componentes de la provisión del impuesto sobre la renta.

4. SITUACION ACTUAL

4.1. REGLAMENTACION POR PARTE DEL IMCF

En nuestro país existe una comisión de principios de contabilidad perteneciente al Instituto Mexicano de Contadores Públicos, de la cual emanan todas aquellas reformas, adiciones y proyectos a los principios de contabilidad, derivados de los constantes avances de nuestra profesión.

Dichas aportaciones son derivadas también de la situación económica actual y que a juicio de los organismos antes mencionados son necesarias implantar o implementar.

En septiembre de 1977, la Comisión emitió un proyecto del boletín D-4, denominado "Tratamiento Contable del Impuesto sobre la Renta y la Participación del Personal en las Utilidades".

Este proyecto de boletín define la problemática de la contabilización del impuesto sobre la renta, así como los alcances, limitaciones y base para registro, presentación en los estados financieros y términos utilizados, resumiendo su contenido como sigue:

- a) Respecto a métodos de valuación no expone cada uno de los tres enunciados anteriormente, sino que únicamente señala las reglas de valuación de los impuestos diferidos, las cuales

son idénticas a lo que se conoce como método del diferido (ver capítulo 3, inciso 3.4.2.), y en adición nos indica que deberá ser cuantificado por el procedimiento conocido en nuestra profesión con el nombre de "con y sin", que consiste en restar del impuesto sobre la renta calculado con las partidas temporales existentes, el impuesto sobre la Renta calculado sin dichas partidas.

- b) Las partidas permanentes son únicamente definidas sin abundar más en el tema, profundizando únicamente en las partidas temporales a las cuales las define y ejemplifica en un apéndice

Este menciona, entre otras, las siguientes diferencias temporales:

- Pérdidas o utilidades en cambios.
- Estimaciones para cuentas incobrables o de dudosa recuperación.
- Estimación para inventarios obsoletos o de lento movimiento.
- Reservas para compensaciones al personal.
- Depreciación contable diferente a la fiscal.
- Gastos de publicidad.

Como se aprecia en los ejemplos anteriores, existen los gastos de publicidad que ya dejaron de ser diferidos, por lo que ya no se deben considerar como una partida temporal, esto es debido a que la Ley del I.S.R. se apegó a la técnica contable; así como la reserva para compensaciones al personal debido a que esta será deducible solo hasta el momento en que se liquide todo el personal y estaríamos por lo tanto dejando un activo que no se realizará sino hasta

al momento en que se termine la vida de la empresa, por lo que no estaríamos considerando el criterio prudencial.

- c) No deberá registrarse un impuesto diferido por pérdidas acumuladas, menciona este proyecto; sólo si existe certeza absoluta de su futura realización, pero no menciona lo referente a pérdidas acumuladas, que puedan ser aplicadas a un ejercicio anterior, como lo contempla la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 55, que dice: "La pérdida fiscal ajustada, ocurrida en un ejercicio, podrá disminuirse del resultado fiscal del ejercicio inmediato anterior y de la utilidad fiscal ajustada de los cuatro siguientes".
- d) Por último, este proyecto da reglas de presentación, las cuales se dividen en:

1. Partidas temporales

3. Pérdidas acumuladas

1. Partidas Temporales-

Estado de situación financiera

Deberán presentarse como cargos y créditos diferidos clasificándolos como partidas netas circulantes y no circulantes.

Estado de Resultados

Deberá presentarse como una provisión de impuestos diferidos o juntar con la provisión de I.S.R., pero destacando lo correspondiente a impuestos diferidos, ya sea en una nota o en los mismos estados financieros.

2. Pérdidas Acumuladas-

Estado de situación financiera

Si se registra el beneficio fiscal de la pérdida, deberá clasificarse como un activo circulante o no circulante bajo una denominación diferente a la de cargos diferidos.

Estado de Resultados

Deberá destacarse en un renglón como partida que disminuya al resultado de operación, pero antes de partidas extraordinarias.

El 19 de marzo de 1986 la Comisión de Principios de Contabilidad, emitió un nuevo proyecto de Boletín D-4 "Tratamiento contable del impuesto sobre la renta y participación de utilidades a los trabajadores"; en carácter de auscultación hasta el 26 de octubre esperando que en esta fecha se declare vigente y obligatorio para todas las empresas que concluyan su ejercicio el 31 de diciembre de 1986.

Este nuevo planteamiento del Instituto difiere substancialmente del anterior, ya que según él mismo indica, se busca un enfoque más práctico, a continuación se resumen las diferencias y puntos sobresalientes del citado boletín:

- a) Se menciona expresamente que el objeto de la información para fines fiscales y financieros son distintos, situación que deberá reconocerse contablemente y genera el reconocimiento diferido de impuestos.
- b) El método sugerido de aplicación de esta técnica contable es el del pasivo (anteriormente el del diferido), que permite que se efectúen cambios al cálculo original en caso de cambiar las tasas fiscales aplicables al momento de revertir los efectos temporales registrados.
- c) Se pretenden crear cuentas por 'cobrar' y/o por 'pagar' que permitan al lector de los estados financieros interpretar adecuadamente la información contenida en ellos y así registrar solo aquellas partidas que se revertan en un plazo corto o bien se tenga certeza del momento de su realización.
- d) Por lo que toca al reconocimiento favorable del efecto de pérdidas fiscales continua conservador como antes, sólo se efectuará si se tiene certeza absoluta de su recuperación y se presentará por separado de los demás efectos diferidos.
- e) Las reglas de presentación indican que en el balance se registran cuentas por cobrar y por pagar ya sean circulantes o no circulantes de acuerdo al momento de su reversión. El efecto diferido no debe combinarse con el impuesto por pagar del ejercicio. En el estado de resultados se presentarán individualmente los componentes, tanto el importe causado, el importe diferido y el efecto neto.

4.2. INFORMACION FINANCIERA CORRECTA

Una de las características más importantes que debe reunir la información financiera, es la de presentar cifras que sean lo más allegado a la realidad, en otras palabras, dicha información necesita ser veraz. Para lograrlo, la profesión constantemente efectúa cambios o modificaciones derivadas de las necesidades que tienen los usuarios para complementar su análisis y tomar decisiones adecuadas.

Lo anterior se llevará a cabo, en la medida en que los lectores se encuentren debidamente actualizados, ya que de esto dependerá el aprovechamiento al máximo de la información presentada.

Los impuestos diferidos son una técnica de registro basada en una adecuada interpretación de los principios de contabilidad generalmente aceptados y es una teoría muy lógica y entendible, pero en la práctica resulta un tanto complicada, máxime si no se tiene una visión y control de las partidas afectas.

En algunos casos y aún más en la actualidad, el resultado del ejercicio de una empresa que no esté registrando impuestos diferidos se ve seriamente afectada limitando a la administración a efectuar proyecciones a futuro.

Creemos que los lectores de los estados financieros, una vez que haya sido implantada en forma general esta técnica, no tendrán dificultades para su adecuada interpretación.

Esta inquietud ha obligado al Instituto Mexicano de Contadores a agilizar la emisión del boletín definitivo para el tratamiento y registro de impuestos sobre la renta situación que demuestra que solo se presentará información financiera correcta incluyendo y registrando lo más apropiadamente posible estas diferencias inter-ejercicio.

4.2.1. Práctica contable

Las diferencias temporales originan problemas en la determinación de la provisión de impuesto sobre la renta de un periodo, ya que el impuesto a pagar no en todos los casos es determinado por los mismos ingresos y gastos incluidos en la determinación de la utilidad contable antes de impuestos, del mismo periodo. La cantidad de impuesto sobre la renta por pagar de un periodo, en consecuencia, no necesariamente representa la provisión de impuesto sobre la renta aplicables a las operaciones reconocidas para la contabilidad.

Para relacionar el efecto del impuesto (de diferencias temporales) con los ingresos y gastos del periodo en que dichas diferencias se originan, se utiliza la "distribución de impuestos entre-periodos", que es un procedimiento por el cual

el efecto del impuesto de diferencias temporales es diferido y aplicado, posteriormente, a las provisiones de impuesto sobre la renta de periodos futuros, cuando las diferencias temporales son revertidas.

Los impuestos diferidos se determinan tomando como ba se las tasas de impuestos en vigor al momento en que la diferen cia temporal se origina y no son objeto de ajuste por cambios posteriores en las tasas o para reflejar la imposición de nuevos gravámenes. El efecto de impuestos de operaciones que reducen el impuesto sobre la renta por pagar durante el ejercicio, cong tituye un crédito diferido; el que lo incrementa debe tratarse como cargo diferido. La aplicación de estos impuestos diferidos contra la provisión de impuesto sobre la renta de ejercicios fu turos, está basada en la naturaleza de las transacciones y en la manera en que éstas participan en la determinación de la uti lidad contable antes de impuestos, en relación con el ingreso gravable.

4.3. ESTADÍSTICA EN EMPRESAS MEXICANAS

4.3.1. Metodología

El estudio se realizó mediante la revisión de los estados financieros dictaminados publicados en el Diario Oficial de la Federación por un periodo de un año (del 1o. de noviembre de 1984 al 31 de octubre de 1985).

Las razones por las cuales se determinó que el estudio se llevaría a cabo de esta forma fueron las siguientes:

- a) Solo se tomaron en cuenta estados financieros dictaminados ya que éstos garantizan tanto que se han aplicado los principios de contabilidad generalmente aceptados y permiten tener un grado de comparabilidad en su preparación.
- b) Los dictámenes publicados en el Diario Oficial dan una muestra tanto en giro, tamaño, sector en el cual se desarrollan las empresas en adición a que es el medio oficial de publicación de acuerdo a la Ley General de Sociedades Mercantiles, en su artículo 177.
- c) El lapso de un año se debe a que las empresas dividen su vida en periodos convencionales para así cuantificar sus operaciones y este es generalmente un año y fiscalmente se regula que debe ser este plazo el empleado.

4.3.2. Objetivos

La realización de este trabajo nos permitirá conocer el sentir de la profesión contable en relación a la forma,

la frecuencia, las partidas que se consideran en su determinación y así concluir si esta práctica es aceptada o no por el consenso de la profesión.

4.3.7. Resultados

Para facilitar la comprensión e interpretación de los resultados, se listaron cuadros por conceptos y posteriormente la interpretación que se allí se hace.

Empresas que usan diferidos y especifican rubros	55	68%
Empresas que usan diferidos y no especifican con rubros	9	10%
Empresas que no usan diferidos	17	22%
	--	
Total:	81	

Los diferidos se presentan en:

Balances, Estado de Resultados y Notas y los registra	55	68%
Notas a los Estados aunque no los registra	22	27%
No informan nada sobre los Diferidos	4	5%
	--	
	81	

En los Dictámenes de los Auditores:

Existe mención por aplicar (Inconsistencia)	8	10%
Existe mención por no aplicar no seguir principios)	9	11%
No menciona	64	79%
	--	

La utilización de los diferidos se hace:

Total	8	10%
Parcial	47	56%
No específica	28	32%
	--	
	81	
	==	

Resumen de Compañías Analizadas

No reportan diferidos	4	5%
Reportan Impuestos Diferidos	77	95%
	--	
	81	
	==	

Utilizan los diferidos este año	69	85%
Dejaron de utilizarlos este año	8	10%
No utilizaron diferidos antes de este año	4	5%
	--	
	81	
	==	

4.3.4. Conclusión

- a) Las empresas que en el año de 1984-1985 publicaron sus estados financieros auditados en el Diario Oficial de la Federación, fueron exclusivamente 81 y de éstas el 95% si aplicaron diferidos, lo que muestra la gran incidencia dentro de la profesión tiene esta práctica independientemente de los auditores que distaminen ya que dentro de esta muestra existen más de 10 firmas de contadores independientes que siguen esta teoría.

- b) Ahora bien, del total de empresas investigadas el 68% registra los diferidos en balances, estado de resultados y notas mientras que el 17% informa en notas el porque se descontinúa la aplicación y esto se debió en el mayor número de los casos a la existencia de pérdidas fiscales por amortizar y a no tener seguridad absoluta en su recuperación.
- c) El dictamen del auditor independiente es en realidad el documento final del trabajo de auditoría en el cual se plasma la opinión de éste sobre la correcta y consistente aplicación de los principios de contabilidad es por esto la importancia que tiene el 20% de dictámenes con salvedad por inconsistencia, ya sea por la implementación o la decisión de no registrar los diferidos, demuestran el interés de los Contadores Independientes por unificar esta práctica y poder presentar estados financieros comparables.

CONCLUSIONES

1. Al ser el impuesto sobre la renta uno de los rubros más importantes de los estados financieros, los Contadores Independientes tratan de identificar los ingresos y gastos en el período en el cual se realizan o consideran realizadas las diferentes transacciones, por lo que se puede concluir que el principio de período contable es el que con mayor fuerza apoya los Impuestos Diferidos.

2. La necesidad de obtener una información contable correcta que refleje la realidad de la empresa ha inclinado a la administración de las diferentes entidades económicas a incluir dentro de sus políticas contables la de los diferidos.

3. En México las causas más comunes para la aplicación de los diferidos son las fluctuaciones cambiarias, las cuales debido a sus diferentes períodos de aplicación (contable-fiscal) originan efecto tanto de activo como de pasivo.

4. Las empresas se inclinan por una aplicación parcial de los diferidos así como el registro mediante el método del Diferido que en México es muy similar a la del Pasivo lo que tendrá que cambiar substancialmente cuando se emita el boletín D-4 ya explicado anteriormente.

5. Las empresas y la técnica contable coinciden en no registrar Impuestos Diferidos originados por pérdidas fiscales cuando no existe seguridad absoluta de su recuperación.

Para finalizar, es muy claro que la hipótesis enunciada al principiar el estudio, se confirma con las salvedades del caso y la aplicación general de esta técnica se encuentra muy difundida a pesar de no estar regulada obligatoriamente en nuestro país. Dentro del medio económico cambiante que existe actualmente, el uso de esta técnica le dará al usuario de la información un panorama más claro de los pasivos futuros y los activos por realizar, así como lograr un adecuado enfrentamiento de los ingresos del ejercicio con los costos y gastos respectivos (específicamente el impuesto sobre la renta del ejercicio), lo que redundará en una adecuada interpretación de éstos. Los impuestos diferidos en México sí son aplicados por la profesión contable.

BIBLIOGRAFIA

Auditoría Montgomery - Philip Deffless, Kenneth Johnson,
Roderick Macleod, 1ra. edición, 1984.

Boletín 3 de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad, 1980.

Boletines 1 a 7 de la Serie A y Boletín 4 (estudio) de la serie D de la Comisión de Principios de Contabilidad - Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1973.

Boletín 11 de la Comisión de Principios de Contabilidad, Instituto Americano de Contadores Públicos, 1968.

Código Fiscal de La Federación.

Compilación de Leyes del Impuesto sobre la Renta (1921-1953) - Secretaría de Hacienda y Crédito Público México, 1957.

Diccionario para Contadores - Kohler - 1ra. Edición, 1976.

Impuesto sobre la Renta Diferido - Waldeslawoski Spector, Jorge. Editorial ECASA, México.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Los Impuestos Diferidos y la Teoría de Las Contradicciones - Carlos Pérez del Toro, C.P. - Revista Dirección y Control, 1979.

Manual del Contador - Eaton W. A. - Editorial UTEHA - México 1973, 7a. Edición.

No más Impuestos Diferidos - Paul Rosenfield y William C. Dent - Revista Contaduría Pública - 1984.

El Impuesto sobre la Renta Diferido y su Aplicación Práctica en México, Ma. del Carmen Mariela Risco Velarde - Tesis IPN - 1975.

Efectos del Impuesto sobre la Renta en la Información Financiera de las Empresas. Sergio Clemente Robles Páramo, Juan de la Luz Ovalles - Tesis - ULSA, 1984.

Impuestos Diferidos - Jesús Morales Campos - Tesis - ULSA, 1985.

La Aplicación de los Impuestos Diferidos en México - Héctor Rábago Saldivar; Miguel Angel Galo, Tesis UNITEC, 1983.