

24/133



Universidad Nacional Autónoma de México

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

**ESTUDIO Y APLICACION DE GASTOS DEDUCIBLES Y
NO DEDUCIBLES PARA PERSONAS MORALES Y SU
REPERCUSSION EN EL REGIMEN TRIBUTARIO EN
LAS UTILIDADES**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE
QUE EN OPCION AL GRADO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A N**

**GARCIA PEREZ JOSE ANTONIO
HERNANDEZ CRUZ MAXIMINO
MARTINEZ LAGUNA GERARDO**

Director de Seminario: BENITO YAMAZAKY ENDO

MEXICO, D. F.

1984



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVANZADA DE
MÉXICO

INTRODUCCION	1
1. LA INFORMACION CONTABLE Y LOS ESTADOS FINANCIEROS	5
1.1 La importancia de la contabilidad y los principios contables	5
1.2 Los estados financieros y la importancia del estado de resultados, la utilidad y el efecto del ISR	20
1.2.1 Ingresos	27
1.2.2 Costo de ventas	35
1.2.3 Utilidad bruta	43
1.2.4 Gastos de operación	44
1.2.5 Utilidad en operación	50
1.2.6 Otros gastos y productos	50
1.2.7 Partidas extraordinarias	53
1.2.8 Utilidad antes de impuesto y participación de los trabajadores en las utilidades	55
1.2.9 Aplicación y efecto del Impuesto sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la Empresa	56
1.2.10 Utilidad neta	64
1.2.11 Políticas contables significativas	65



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

2.	LA IMPORTANCIA DE LAS UTILIDADES DESDE EL PUNTO DE VISTA CONTABLE Y FISCAL	71
2.1	Utilidad y superávit	72
2.2	Impuesto Sobre la Renta	81
2.3	Utilidad fiscal	86
2.4	Resultado fiscal	88
2.5	Conciliación entre el resultado fiscal y contable	93
2.6	Utilidad versus efectivo	95
3.	DIFERENTES TIPOS DE DEDUCCIONES	103
3.1	Devoluciones, descuentos, bonificaciones	104
3.2	El costo en épocas de inflación	106
3.3	Diferencia entre inventario final e inicial de un ejercicio, cuando el contribuyente se dedique a la ganadería	133
3.4	De los gastos	135
3.5	De las depreciaciones y amortizaciones (inversiones)	146
3.6	De las pérdidas fortuitas	151
3.7	De las aportaciones para fondos destinados a la investigación y desarrollo de tecnología	156
3.8	De las reservas y provisiones	157
3.9	De los pagos a extranjeros	163



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

3.10 De los dividendos	166
4. TEORIA DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS	170
4.1 Concepto de impuestos diferidos	172
4.2 Diferencias entre utilidad contable y utilidad fiscal	174
4.3 Diferencias permanentes y temporales	176
4.4 Criterios para contabilizar el impuesto diferido	180
4.5 Métodos para contabilizar el impuesto diferido	190
4.6 Presentación en los estados financieros	197
CONCLUSION	201
BIBLIOGRAFIA	204

INTRODUCCION

Dentro de la vida económica de un país el cobro de los impuestos son de gran importancia debido a que es el renglón mas significativo de Ingresos, con lo que el estado cumple con sus obligaciones de servicios públicos, de ahí la importancia del establecimiento de un buen sistema de tributación fiscal que le permita allegarse de los medios necesarios para afrontar el cumulo de erogaciones tendientes a satisfacer las necesidades de sus habitantes.

Observando la importancia que tienen los impuestos y lo interesante que son dentro de la vida económica de un País, nos vemos en la necesidad e inquietud de relacionarnos más en cuanto a su origen, evolución y aplicación contable de dichos impuestos.

Una de las obligaciones de los profesionales en contaduría pública es el presentar Estados Financieros en forma veraz y confiable, que puedan servir a cualquier persona interesada en ellos, para esto debe aplicar técnicas, métodos, principios y procedimientos propios de la profesión, pero aún cuando dicho profesional cumpla con todos los requisitos y obligaciones mencionados, nos encontramos ante las disposiciones fiscales las cuales van afectar en forma directa o indirecta a la entidad, tal es el caso de la deducción de ciertas partidas que fiscalmente no son aceptadas trayendo como consecuencia una afectación mayor en cuanto a las utilidades obtenidas por la entidad económica, pues se van a ver afectadas con un mayor pago de Impuesto Sobre la Renta, y la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, por otro lado tenemos lo contrario o sea cuando la empresa tiene establecidas ciertas políticas y no concuerdan con las disposiciones fiscales, que incrementan los gastos deducibles y disminuyen el impuesto. Cuando existen estas situaciones se presentan los impuestos diferidos y se deben considerar en la elaboración de los Estados Financieros para no distorsionar la información de dichos estados, puesto que si se trata de partidas temporales que serán deducibles o acumulables en el futuro, el impuesto y la participación del período debe ser proporcional.

Como es sabido, uno de los objetivos primordiales de toda entidad económica es el obtener un lucro, comunmente conocido como utilidad, en ocasiones dicho objetivo no se llega a cumplir por diversos factores, lo anterior dependera en gran medida de un

buen sistema de organización, de una sana administración de sus recursos, de que los bienes y servicios tengan una aceptación por el consumidor y por la colectividad y de una correcta aplicación contable y fiscal.

Todo lo que conocemos como utilidad, contablemente se incorpora dentro del superavit y, que posteriormente trataremos más detalladamente.

Dentro de las bases para la determinación de un impuesto nos encontramos ante cierto tipo de ingresos y egresos, deduciéndose los segundos de los primeros, y de acuerdo a una adecuada aplicación de la Ley, se obtendrá la base gravable para el pago de un impuesto en mayor o menor proporción.

En la época actual, el País en general y las empresas en particular requieren de una correcta aplicación tanto contable como fiscal y de esta forma se obtiene una contribución más justa y equitativa, de gobierno y gobernados.

Con esta investigación esperamos contribuir a que el profesionalista en contaduría, haga conciencia de lo importante que es el llevar a cabo una aplicación correcta de lo antes mencionado.

Estas son algunas de las razones por las cuales decidimos realizar nuestra investigación sobre el "Estudio y Aplicación de Gastos Deducibles y no Deducibles para Personas Morales y Su Repercusión en el Regimen Tributario de las Utilidades" con esto espe

ramos sea de beneficio para los interesados en estos temas, ya que trataremos de profundizar en ellos con el fin que se cumpla nuestro propósito.

1. LA INFORMACION CONTABLE Y LOS ESTADOS FINANCIEROS

1.1 Importancia de la contabilidad y los principios contables.

La contabilidad produce información indispensable para la administración y el desarrollo del sistema económico. El fenómeno económico es sumamente complejo y todavía distamos de haber llegado a establecer un método de medición que lo cuantifique a entera satisfacción. Pero, no es solamente la complejidad del fenómeno económico, también su constante evolución y su multiplicidad agravan los problemas de su adecuada presentación cuantitativa. Por lo que se intenta cada día una mejor presentación cuantitativa e información fehaciente y veraz, que sirva de base para sus decisiones. A la administración de las empresas, accionistas, inversionistas, gobierno, trabajadores, instituciones de crédito, proveedores, etc. Para llegar a mejorar lo antes men-

cionado, nos debemos basar en los fundamentos de contabilidad establecidos, los cuales son en este caso. Los principios de contabilidad, las reglas particulares, y criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares. Las cuales son guías de acción y no verdades fundamentales, o sea, que no debe considerarse lo afirmado tanto en los principios y reglas particulares como en el criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares fundamentos inamovibles. Podemos decir, que los principios, reglas particulares, y el criterio prudencial de aplicación de las reglas de contabilidad es la estructura básica de la Teoría de la contabilidad financiera establecida para cuantificación contable de los fenómenos económicos que se plasman en los estados financieros.

Se dice, con razón, que la contabilidad financiera presenta información de carácter general sobre la entidad económica mediante estados financieros.

Una presentación razonablemente adecuada de la entidad se compone del balance general, el estado de resultados, y el estado de cambios en LA SITUACION FINANCIERA EN BASE A EFECTIVO.

Las características fundamentales que debe tener la información contable son: UTILIDAD Y CONFIABILIDAD, además, la información contable tiene impuesta por su función en la toma de decisiones, la característica de la provisionalidad.

La UTILIDAD como característica de la información contable es la

cualidad de adecuarse al propósito del usuario, estos propósitos son diferentes en detalle para cada usuario, pero todas tienen la comunidad de interés económico en la entidad económica.

La utilidad de información está en función de su contenido informativo y de su oportunidad.

El contenido informativo está basado en: La significación de la información es decir, en su capacidad de representar simbólicamente con palabras y cantidades la entidad y su evolución, su estado en diferentes puntos en el tiempo y los resultados de su operación: La relevancia de la información que es la cualidad de seleccionar los elementos de la misma que mejor permitan al usuario para adaptar el mensaje y operar sobre ella para lograr sus fines particulares; la veracidad, cualidad especial, pues sin ella se desviaría la representación contable de la entidad, que abarca la inclusión de eventos realmente sucedidos y de su correcta medición de acuerdo con las reglas aceptadas como validas por el sistema; y por último, comparabilidad; es la cualidad de la información de ser validamente comparable en los diferentes puntos de tiempo una entidad y de ser valida entre dos o más entidades entre sí, permitiendo juzgar la evolución de las entidades económicas.

La confiabilidad es la características de la información contable por lo que el usuario la acepta y la utiliza para tomar decisiones basandose en ella. Esta no es una cualidad inherente a la información, es adjudicada por el usuario refleja la relación

entre él y la información.

Este crédito que el usuario de a la información está fundamentado en que el proceso de cuantificación contable, o sea la operación del sistema, es estable, objetiva y verificable. Estas tres características abarcan la captación de datos, su manejo (CLASIFICADO, RECLASIFICADO, Y CALCULO), y la presentación de la información en los estados financieros (FORMA, CLASIFICACION, Y DESIGNACION), de los conceptos que lo integran.

La estabilidad del sistema indica que su operación no cambia en el tiempo que la información que produce ha sido obtenida aplicando las mismas reglas para la captación de los datos, su cuantificación y su presentación. Sin embargo, la necesidad de estabilidad en el sistema no debe ser un freno a la evolución y perfeccionamiento de la información contable. Cualquier cambio que se haga y que sea de efectos importantes debe ser dado a conocer para evitar errores a los usuarios de la información.

La objetividad del progreso de cuantificación contable implica que las reglas del sistema no han sido deliberadamente distorsionadas y que la información representa la realidad de acuerdo con dichas reglas. El sistema al operar objetivamente e imparcialmente y al satisfacer la característica de veracidad de la información obtiene la equidad de ésta, de tal manera que no se afecten los intereses del usuario de la información.

La verificabilidad de toda operación del sistema permite que pue

da ser duplicado y que se puedan aplicar pruebas para comprobar la información producida, ya que son explícitas sus reglas de operación: Captación selectiva de los datos; transformación arreglo y combinación de los datos y clasificación y presentación de la información.

La provisionalidad de la información contable que no presenta hechos totalmente acabados ni terminados. La necesidad de tomar decisiones obliga hacer cortes en la vida de la empresa para presentar los resultados de operación y la situación financiera y sus cambios incluyendo eventos cuyos efectos no terminan a la fecha de los estados financieros. Esta características, mas que una cualidad deseable, suma limitación a la precisión de la información.

Las características de la información contable son antecedentes de la teoría de la contabilidad de la información. Esta característica las produce el proceso de cuantificación, cuya operación es la que queda establecida en la teoría misma. La teoría abarca por tanto ver hacia atras, desde la información hasta los datos, pasando por el proceso de transformación que estos sufren para convertirse en aquellas. La entrada del sistema deberá estar diseñada en función de los fines informativos del mismo, lo que implica a que solo una parte de la realidad es de interés como objeto de estudio y se parte para su manejo y presentación como información.

PRINCIPIOS

Los principios de contabilidad son: conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación financiera por medio de los estados financieros.

Los principios de contabilidad que identifican y delimitan el ente económico y a sus aspectos financieros, son: el de la ENTIDAD, el de REALIZACION y el del PERIODO CONTABLE.

ENTIDAD

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

A la contabilidad, le interesa identificar la entidad que persigue fines económicos particulares y que es independiente de otras entidades.

La personalidad de un negocio es independiente de la de sus accionistas o propietarios y en sus estados financieros solo deben incluirse los bienes, valores, derechos y obligaciones de este ente económico independiente. La entidad puede ser una persona física, una persona moral o una combinación de varias de ellas.

REALIZACION

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

La realización implica un cambio en la situación financiera y/o en el resultado de la operación de la entidad y al mismo tiempo la identificación con un determinado PERIODO CONTABLE, dado que las transacciones que llevan a cabo una entidad requieren de medición en su sentido más amplio en cuanto a realización, tiempo, monto y proyección, para ser reflejadas adecuadamente en información financiera y, además porque la aplicación de los principios de contabilidad normalmente debe hacerse en forma conjunta.

EL PRINCIPIO DE REALIZACION, constituye genéricamente el porque de una situación en particular y de donde se deriva la aplicación de otros principios como es el del PERIODO CONTABLE, o sea, la identificación y delimitación del "cuando" de las transacciones.

La información contable, incluye hechos consumados total o parcialmente, pero que desde el punto de vista de principios de contabilidad se han realizado.

Las operaciones y eventos económicos, que la contabilidad cuantifica se considera por ella realizados; cuando ha efectuado transacciones con otros entes económicos, podemos decir en otras pa-

labras, que por un lado se adquiere un derecho y por el otro lado se adquiere una obligación, esta se da cuando se formaliza la operación determinada independientemente de cuando se paga o liquida.

Cuando la entidad ha efectuado transacciones con otros entes económicos. A este respecto un derecho se adquiere y una obligación surge cuando se formaliza, independientemente de cuando se liquida. La formalización ocurre cuando existe un acuerdo de voluntades entre la entidad y la otra parte que interviene en la transacción, independientemente de la forma o documentación que soporte ese acuerdo. Por ejemplo, cuando se ha entregado o recibido la mercancía ya sea en el lugar de destino o en el de embarco, según se haya pactado; cuando se realiza la translación de dominio, cuando se adquieren activos a través de un contrato de arrendamiento, etc.

Cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifiquen la estructura de recursos o de fuentes. Los cambios que se operen internamente en la estructura de la entidad, también son materia regulada por este principio; constantemente la dirección de entidad y su equipo humano está tomando decisiones y llevando a cabo transacciones internas que modifican la situación financiera y resultado de operación de la entidad. Esto se refiere a cuantificar las decisiones que en el ámbito de lo administrado se denomina de "costos", o sea las que tienen efectos económicos para la entidad e influyen en su trayectoria, a diferencia de las decisiones que no ponen en juego o alteran los recursos de

la misma. Dentro de este tipo de eventos estaría la transformación de materia prima en producción en proceso y de este estado a producto terminado; la conversión de pasivo a favor de accionistas en capital o viceversa; el abandono de una planta o de una porción de la misma; la baja de un bien por inservible, obsoleto, dañado, etc.

Pero también pueden ocurrir eventos económicos externos ajenos a las decisiones de la administración de la entidad y que le afecten en alguna forma: al respecto se reconoce que no es posible ni conveniente establecer reglas en detalle acerca de cuando un evento económico externo se ha realizado, debido básicamente a su gran variedad; a ese punto de vista de la necesidad de reconocer contablemente ese tipo de eventos podría decirse que el punto de partida o de realización sería la exteriorización formal del mismo, considerando el efecto su naturalidad y su posibilidad de medición. El tipo de situación que quedarían comprendidas en esta tercera forma de realización, sería eventos tales como: La revaluación o devaluación de una moneda extranjera; los cambios en el poder adquisitivo de la moneda; los efectos de una huelga general, del cierre de la frontera para un artículo que se importaba, de la quiebra o suspensión de pagos decretados para un cliente de la entidad, etc.

La cuantificación de un cambio de la situación financiera y/o en el resultado de operación de la entidad, DEBE IDENTIFICARSE con la época a que pertenece (PERIODO CONTABLE), en este sentido el boletín AI establece lo siguiente:

"La necesidad de conocer los resultados de operación y clasificación financiera de la entidad que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en períodos convencionales, las operaciones y eventos, así como sus efectos derivados susceptibles de cuantificarse, se identifican con el periodo que ocurre; por tanto, cualquier información contable debe indicar claramente el período a que se refiere. En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron independientemente de la fecha en que se paguen.

Desde el punto de vista de PERIODO CONTABLE el artificio de realizar cortes convencionales en la vida de la entidad, implica entre otras cosas:

- a) Que se delimite la información financiera en cuanto a su fecha o periodo, datos que deben destacarse en la misma.
- b) Mostrar separadamente en el balance general las cuentas por cobrar y por pagar a corto y largo plazo, cuando sea practico y significativo.
- c) La separación en el estado de resultados de partida EXTRAORDINARIA, así como los ajustes a los resultados de períodos contables anteriores.
- d) La aplicación de un adecuado "CORTE DE OPERACIONES", en relación a ingresos, egresos, producción, pasivos, etc, tanto al inicio como a fines del periodo contable, a fin de que se

muestren correcta y completamente las transacciones realizadas.

La aplicación conjunta del concepto REALIZACION-PERIODO CONTABLE implica entre otras situaciones:

- a) Que se consideren como un activo y pasivo los pagos anticipados y los anticipos recibidos por concepto de servicios a proporcionar, así como la utilidad no devengada, reconociendo que se realizaron como tales pero no devengados como un gasto o ingreso, respectivamente; lo cual origina que en el balance general se muestren las transacciones que, clasificables como activo, pasivo, capital y resultados acumulados, se han realizado pero que se van a consumir o a liquidar en lapsos contables futuros y sus beneficios afectan a más de un periodo y que en el estado de resultados se incluyan estrictamente los ingresos, costos y gastos que se han devengado.
- b) Que al realizarse un ingreso se reconozcan paralelamente los costos y gastos que le sean inherentes, independientemente de cuando se liquide.
- c) Que se establezcan estimaciones y provisiones que aún cuando se desconozcan su monto exacto y se calculen aproximadamente, se refieran a ciertos costos y gastos devengados.
- d) Que se ajusten en periodos contables subsecuentes las diferencias entre las cifras definitivas y las contabilizadas previa

mente.

Específicamente o concretamente existe realización de eventos financieros económicos para fines contables y cuyos efectos es necesario reflejar en el periodo que pertenecen.

Como podemos observar, el principio del periodo contable esta muy relacionado con el principio de realización el cual nos señala lo siguiente:

PERIODO CONTABLE

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

Los principios de contabilidad que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación, son: VALOR HISTORICO ORIGINAL, NEGOCIO EN MARCHA y el de DUALIDAD ECONOMICA.

VALOR HISTORICO ORIGINAL

Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afectan o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento que se considere realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en el caso en que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considerará que no ha habido violación de este principio; sin embargo, esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.

NEGOCIO EN MARCHA

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

DUALIDAD ECONOMICA

Esta dualidad se constituye de:

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

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

El principio que se refiere a la información, es el de REVELACION SUFICIENTE el cual nos dice que la información que se presenta en los estados financieros deben contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

Los principios que abarcan las clasificaciones anteriores como requisitos generales del sistema son: el de IMPORTANCIA RELATIVA y el de CONSISTENCIA.

IMPORTANCIA RELATIVA

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

CONSISTENCIA

Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo. La información contable debe 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 advertirlo claramente en la información que se presenta, indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables. Lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información.

REGLAS PARTICULARES

Las reglas particulares son la especificación individual y concreta de los conceptos que integran los estados financieros. Se dividen en: reglas de valuación y reglas de presentación las primeras se refieren a la aplicación de los principios y a la cuantificación de los conceptos específicos de los estados financieros. Las segundas se refieren al modo particular de incluir adecuadamente cada concepto en los estados financieros.

CRITERIO PRUDENCIAL DE APLICACION DE LAS REGLAS PARTICULARES

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

1.2 Los estados financieros y la importancia del estado de resultados, la utilidad y el efecto del ISR.

Desde el punto de vista legal es una obligación llevar contabilidad; desde el punto de vista de las empresas, es una necesidad, pues solo así es posible determinar los ingresos y las utilidades, sirviéndonos de base para el cálculo de distintos gravámenes fiscales, por lo tanto es necesario citar diversos ordenamientos legales que nos obligan llevar cuenta y razón de las ope

raciones.

a) CODIGO DE COMERCIO, Art. 33.

El comerciante está obligado a llevar cuenta y razón de todas sus operaciones en tres libros a lo menos, que son: el libro mayor o de cuentas corrientes, el libro general de diario y el libro de inventarios y balances.

Las sociedades y compañías por acciones llevarán también un libro o libros de actas, en las que constarán todos los acuerdos que se refieran a la marcha y operaciones sociales, tomados por las juntas generales y los consejos de administración.

b) CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Art. 28.

Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

- I. Llevarán los sistemas y registros contables que señale el reglamento de este Código, los que deberán reunir los requisitos que establezca dicho reglamento.
- II. Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.

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

c) LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Art. 59.

Los contribuyentes residentes en el país que tengan establecimientos en el extranjero, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta ley, tendrán las siguientes:

I. Llevarán los libros de contabilidad y registros que correspondan al establecimiento en el extranjero, en los términos que señale esta ley y su reglamento. Los asientos correspondientes podrán efectuarse de acuerdo con lo siguiente:

- a) En idioma español o en el oficial del país donde se encuentren dichos establecimientos. Si los asientos correspondientes se hacen en idioma distinto al español, deberán proporcionarse traducción autorizada a las autoridades fiscales cuando éstas así lo requieran en el ejercicio de sus facultades de comprobación.
- b) Registrando las operaciones en moneda nacional o en la moneda de curso legal en el país donde se encuentren dichos establecimientos. Si se registra en moneda distinta de la nacional, la conversión podrá hacerse, a elección de contribuyente, por cada operación o conforme al tipo de cambio que tenga la moneda extranjera en México al último día de cada mes de calendario.

Considerando la importancia que tiene el llevar cuenta y razón de todas sus operaciones citando los distintos conceptos de ingresos y egresos efectuados en la empresa mercantil, para un buen tratamiento contable y fiscal, sirviéndonos de ba-

se para el cálculo de los impuestos a pagar y el reparto de las utilidades a los trabajadores.

ESTADO DE RESULTADOS

El origen y la historia del estado que trataremos se desconoce con exactitud, pero se puede decir que dicho estado tuvo sus inicios antes de la Primera Guerra Mundial, comenzó a emplearse más extensamente a partir de la citada guerra, esto se debió posiblemente a que los empresarios en esa época prestaron más atención a la obtención de resultados favorables en sus empresas en vista de la crisis que existía en ese entonces, dicho estado les proporcionaba un enfoque preciso sobre las operaciones de sus empresas a través de periodos determinados.

El mencionado estado ha sido denominado de muchas y muy diversas maneras a continuación mencionamos algunas de ellas:

- Estado de Resultados
- Estado de Pérdidas y Ganancias
- Estado de Gastos e Ingresos
- Estado de Rendimientos
- Estado de Ingresos
- Estado de Explotación, etc.

En ocasiones la denominación depende del giro o actividad de la empresa, pero en general el objetivo es el mismo, o sea el presentar una información a los interesados en forma ordenada.

Actualmente se manejan más las denominaciones; Estado de Resultados y/o Estado de Pérdidas y Ganancias que en lo sucesivo manejaremos en nuestra investigación en forma indistinta.

Dentro de los principales Estados Financieros de una empresa se encuentra el Estado de Resultados, el cual nos refleja la situación de una empresa a un periodo determinado, este tiene como objetivo principal, mostrarnos los ingresos, egresos y utilidades realizadas durante el periodo.

Características del Estado de Resultados.

Las características del Estado de Resultados son:

- a) Que muestra el resultado obtenido por las entidades económicas en el desarrollo de sus operaciones.
- b) Que se trata de un Estado Financiero Dinámico, en virtud de que su información se refiere a un periodo determinado.
- c) Debe formularse cuando menos una vez al año.
- d) Se compone de encabezado, cuerpo y pie.

1. El encabezado se compone por:

- Nombre de la Entidad Económica
- Nombre del Estado Financiero
- Ejercicio Contable o periodo al cual se refiere.

2. El cuerpo se integra por:

- Conceptos de ingresos y su valor
- Conceptos de egresos y su valor
- Naturaleza del resultado obtenido y su valor

3. El pie se forma por:

- Nombre, firma y cargo de los responsables de la información financiera.

4. Notas Aclaratorias.

5. La presentación del Estado de Resultados puede ser en forma de cuenta, como de reporte, en la práctica generalmente se presenta en forma de reporte.

Elementos Básicos del Estado de Resultados

Los elementos básicos del Estado de Resultados son:

- Ventas
- Costo de Ventas
- Utilidad Bruta
- Gastos de Operación
- Utilidad en Operación
- Gastos y Productos Financieros
- Otros Gastos y Productos

- Partidas Extraordinarias
- Utilidad antes de Impuesto Sobre la Renta y P.T.U.
- Utilidad del Ejercicio

Concepto de Estado de Resultados

Al igual que en la denominación del Estado de Resultados, existen diversas definiciones del mismo. Según los diferentes autores nosotros consideramos dentro de estas definiciones, que la más aceptable por su forma clara y precisa es la que nos da el profesor Elías Lara Flores en su libro titulado "PRIMER CURSO DE CONTABILIDAD" y es la siguiente:

"Estado de Pérdidas y Ganancias es un documento financiero que muestra detallada y ordenadamente la forma en que se ha obtenido la Utilidad o Pérdida del Ejercicio.-Resulta un auxiliar muy estimable para normar la futura política económica de la empresa.

El estado de pérdidas y ganancias se considera como un estado complementario del balance general puesto que este muestra únicamente la utilidad o pérdida del ejercicio, y el estado de pérdidas y ganancias muestra la forma como se ha obtenido dicho resultado".

Usuarios del Estado de Resultados

Son las personas interesadas en el estado de resultados así como en la información que en él se encuentra, y estas pueden ser:

Accionistas y propietarios. Es lógico que el dueño de la empresa tenga un especial interés en los resultados obtenidos en el desarrollo de sus operaciones, con el objetivo primordial de observar la rentabilidad con respecto a su inversión.

Administradores. Estos son responsables de la custodia de las propiedades de la empresa así como de los resultados que se obtienen de la inversión y la forma de como se obtienen, con el fin de analizar las desviaciones comparadas contra presupuesto.

Acreedores y prospectos de acreedores. Los acreedores persiguen la garantía de los créditos otorgados y los prospectos de acreedor, con el fin de evaluar el riesgo del crédito que se proponen.

Prospectos de inversionistas. A estos les interesa la rentabilidad de su futura inversión.

Autoridades Hacendarias. Para determinar la utilidad correcta sobre la que se cubre el Impuesto Sobre la Renta.

1.2.1 Ingresos

En toda empresa los ingresos es uno de los renglones mas importantes, ya que de los ingresos que se obtengan dependera un aumento de utilidad o una disminución de las pérdidas.

Todo ingreso es una derivación de toda venta ya que se considera que toda venta es sinónimo de ingreso.

Los ingresos pueden ser por ventas a contado, por ventas a crédito y ventas en abonos. Además existen otro tipo de ingresos que son derivados de fuentes distintas a las actividades normales de la empresa.

Según Erick L. Kohler en su obra "Diccionario para Contadores", considera que ingreso es "dinero o su equivalente ganado (o devengado) o acumulado durante un periodo contable que aumenta el activo neto existente con anterioridad, y que procede de las ventas y las rentas de cualquier tipo de bienes o servicios y de la recepción de donaciones y ganancias accidentales de cualquier procedencia externa".

Por otro lado tenemos, que la Ley de Impuesto Sobre la Renta nos señala que: ingresos son todos los obtenidos ya sea en efectivo, en crédito o en especie y que se deberán acumular para efecto de determinar la base gravable, salvo las excepciones que la misma Ley marca.

En lo sucesivo cuando hablemos de Ley nos estaremos refiriendo a la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Durante nuestra investigación y basándonos en Diccionarios Contables, nos hemos encontrados ante una serie muy diversa de ingresos, los cuales dividimos de acuerdo a su importancia y presentamos a juicio del lector en el siguiente cuadro sinóptico:

	Ingreso Bruto
	Ingreso Neto
Ingresos	Ingreso de Operación
en General	Ingreso por Ventas
	Ingreso Periódico
	Ingresos Ajenos a la Operación

INGRESOS

	Ingreso Gravado
Ingresos	Ingreso Exento
según la	Ingreso Acumulable
L.I.S.R.	Ingreso no Acumulable
	Otros Ingresos Acumulables

Otros Ingresos Acumulables

- Ingresos determinados por la S.H. y C.P.
- Recuperación de Créditos Cancelados
- Utilidad por Operación en Moneda Extranjera
- Ingresos por Construcciones en Terrenos del Causante
- Utilidad por Venta de Activo Fijo
- Utilidad en Venta de Inmuebles, Acciones o Partes Sociales

En el cuadro anterior presentamos los tipos de ingresos más comunes y a continuación trataremos de definirlos.

Ingreso Bruto.- Estos son todos los ingresos que obtienen las entidades económicas en el desarrollo de sus actividades, antes de deducir cualquier concepto de gasto o costo.

Ingreso Neto.- Son los ingresos brutos menos los costos de operación, o sea es el saldo que queda a disposición de los accionis-

tas de una empresa.

Ingresos de Operación.- Son los ingresos obtenidos por las actividades propias del giro, se excluyen los ingresos obtenidos de fuentes diferentes de sus actividades normales.

Ingresos por Ventas.- En este tipo de ingresos vale la pena mencionar que existen dos tipos de ventas, primero Venta de Artículos o productos terminados y segundo Venta de Servicios, un ejemplo clásico de Ingresos por venta de servicios son, los que percibe un profesionista por la prestación de sus servicios en las entidades que se lo soliciten.

Ingreso Periódico.- Son los que se obtienen y contabilizan en forma proporcional y de acuerdo con los periodos transcurridos forma parte de un total.

Ingresos Ajenos a la Operación.- Estos ingresos normalmente se les conoce como otros ingresos. Y como su nombre lo indica son ajenos a la actividad normal de la empresa, por ejemplo los intereses ganados en una inversión, los ingresos por renta de un local, etc, o sea son provenientes de fuentes distintas a las actividades normales de la entidad.

Ahora bien la Ley del Impuesto Sobre la Renta tiene sus modalidades con respecto a los ingresos, y a continuación mencionamos los que consideramos más importantes.

Ingreso Gravado.- Estos son los que estan sujetos al pago de un impuesto exigido por las autoridades gubernamentales.

Ingreso Exento.- Estos contraposición de los anteriores son los que se excluyen del pago de un impuesto.

Ingreso Acumulable.- La Ley establece al respecto lo siguiente: "Los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales y las sociedades mercantiles residentes en el país, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes en servicio o en crédito, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero.

Ingreso no Acumulable.- La misma Ley establece qué tipo de ingresos no son acumulables y por lo tanto estan exentos del pago de impuesto.

Otros Ingresos Acumulables.- Dentro de los otros ingresos acumulables son los siguientes:

Ingresos determinados por la S.H. y C.P., son los que determinan la Secretaría de Hacienda cuando un causante ya sea persona física o moral no presenta sus declaraciones a las que se encuentra obligado, cuando no presenten a solicitud de Hacienda, sus libros de contabilidad, documentación comprobatoria de los renglones de las declaraciones, o no proporcionan los informes que se le soliciten, cuando su contabilidad omite ingresos, que los re-

gistros sean alterados, etc.

Recuperación de Créditos Cancelados.- Cuando el causante recupera un crédito que ya lo había dado por perdido y consecuentemente registrado contablemente como un gasto.

Utilidad por Operación en Moneda Extranjera.- Cuando una empresa realiza operaciones en moneda extranjera y debido a la fluctuación en cambio llegue a tener una utilidad la deberá acumular a sus ingresos.

Ingresos por construcciones en terrenos del causante, cuando una empresa celebra un contrato de arrendamiento y el local sea adaptado de acuerdo a sus necesidades y dichas adaptaciones o mejoras sean permanentes y conforme al contrato de uso o goce otorgado quede a favor del propietario este al termino del contrato obtendrá un beneficio, dicho beneficio se determinara por avaluo que practique una persona autorizada por Hacienda.

Utilidad por Venta de Activo Fijo.- Al efectuar una venta por concepto de un activo fijo y que en ella exista una utilidad según registros contables dicho ingreso deberá acumularse a los demas ingresos.

Utilidad en Venta de Inmuebles, Acciones o Partes Sociales.- Cuando el causante lleve a cabo una venta ya sea de un inmueble, acción o parte social y al efectuar el ajuste al monto original de la inversión conforme lo marca la Ley, y diera como resultado

una utilidad esta deberá ser acumulada a los demás ingresos.

Diferencia entre Ingreso y Entrada.

Consideramos necesario hacer una diferencia entre ingreso y entrada de dinero, ya que a menudo suelen confundirse dichos conceptos.

En las operaciones que lleva a cabo la empresa nos encontramos que va a tener ingresos que son única y exclusivamente por la venta de productos o servicios dependiendo del giro de la entidad de que se trate.

Por ejem, una empresa restaurantera va a tener ingresos por la venta de alimentos, una industria de transformación, cualquiera que sea el producto que elabore, va a tener ingresos por la venta del producto elaborado.

Además, existe otro tipo de ingreso y es como consecuencia del giro al que se dedica, en los ejemplos anteriores se pueden tener ingresos, en la empresa restaurantera, por venta de desechos alimenticios, hueso, cebo, etc, en la industria de transformación se pueden tener otro tipo de ingresos por ejem, por venta de desperdicios industriales, etc, con los ejemplos anteriores no queremos decir que sean los únicos ingresos ajenos al giro principal de la empresa, también existen otros ingresos que son como consecuencia de la actividad desempeñada, ejem, el cobro de intereses por documentos firmados por clientes u otro tipo de deudores también pueden ser por facturas que nunca fueron cobra-

das por los proveedores, etc.

Las entradas de dinero a caja o bancos, no quieren decir que sean ventas, sino que pueden ser préstamos otorgados a la empresa, de cualquier tipo, ya sean financieros, hipotecarios, etc, puede haber una entrada en dinero a caja por sueldos que momentáneamente no fueron cobrados por los empleados. Por estas razones consideramos necesario hacer una diferenciación entre ingresos y entradas de dinero.

Si anteriormente dimos la diferencia entre ingreso y entrada también podemos diferenciar salidas y egresos. Egresos es el desembolso hecho por la entidad con el fin de allegarse un bien ya sea utilizado en la producción directamente o como complemento de la realización de sus actividades por ejem. Compra de Materia Prima, pago de sueldos y salarios, pago de comisiones a los vendedores, pago de intereses por un préstamo obtenido, compra de papelería, pago de teléfono, etc, se considera que los egresos representan una disminución al capital contable de la empresa. Y en contraposición tenemos las salidas en efectivo y que no quiere decir que sean compras de materia prima, papelería u otros conceptos que pudiera identificarse en un momento dado como costos o gastos sino por el contrario pudieran ser por ejem el depósito en cuenta de cheques, una inversión en valores, etc.

Vale la pena hacer este tipo de diferencias porque a menudo, tanto autores de libros como de diccionarios contables manejan estos conceptos como si en el fondo su significado fuera lo mismo

y debemos recordar que en la terminología contable los términos de ingresos-entrada y egresos-salida se utilizan con significados diferentes.

1.2.2. Costo de Ventas

En la actualidad nos encontramos ante dos diferentes tipos de empresas que son comerciales e industriales, las entidades comerciales se distinguen por que se dedican a la compra venta de artículos y/o productos terminados, el artículo objeto de la transacción no sufre modificación alguna sino que es vendido en las mismas circunstancias en las que fue comprado.

Por el contrario las industrias son las que venden, en forma directa o indirecta, sus artículos terminados a las empresas comerciales, por lo tanto deben tener un estricto control de lo que fabrican, como lo fabrican, del costo unitario de cada artículo fabricado, deben conocer cuanto se utiliza de materiales, mano de obra, y otros gastos indispensables en la fabricación del artículo procesado, lo anterior es con el fin de tener una base para determinar el precio unitario de cada artículo elaborado.

Con lo anterior nos damos cuenta que en la industria se encuentran una serie de problemas para poder determinar el costo unitario de los artículos fabricados, pero si se lleva un adecuado y estricto control de los factores que intervienen en la producción, se tendrá como resultado un costo unitario más allegado a la realidad y de esta forma se verá una clara repercusión en las

utilidades de la empresa al finalizar su ciclo económico.

Diferencia entre costo y gasto.

En el libro del profesor Cristobal del Río González titulado "Costos I" encontramos las siguientes definiciones.

Costo: Es un conjunto de gastos, y por lo tanto

Gasto: Es una parte del costo.

En realidad es una definición válida, verdadera y muy concreta pero entonces se nos ocurre preguntar ¿Por qué en el Estado de Resultados se separan los gastos de administración, venta y gastos financieros, y no se incrementan al costo de los artículos terminados? solo puede haber una explicación, supongamos que existen dos industrias "A" y "B" y que fabrican el mismo artículo y venden durante el periodo el mismo número de artículos y al mismo precio, pero la industria "A" tiene la tecnología más avanzada la más moderna en comparación a la industria "B" y sus costos de fabricación y de operación por consecuencia van a ser más bajos y su organización tanto financiera como productiva más eficaz, además al llevar a cabo un análisis de los gastos de operación por parte de los propietarios como medida de control, ya que se dan cuenta de cuánto han gastado los ejecutivos de la empresa y como lo han gastado, y si fuera llevado directamente al costo, no se podrían controlar los gastos de los ejecutivos por un lado y por otro los costos de fabricación serían muy disparados de una empresa en relación a otra del mismo giro.

Todas estas situaciones los directivos de las empresas ya las tienen contempladas y van a verse repercutidas en la fijación

del precio de venta que ha sido incrementado según el costo del producto elaborado y si aún vislumbrándose estas situaciones se obtienen pérdidas es que existe una administración maleada dentro de la empresa.

Elementos del Costo de Ventas.

El costo de ventas es un estado financiero en el cual se determina el costo que ha sido necesario en la fabricación de un artículo en un periodo dado, y es de mucha utilidad porque este estado muestra las erogaciones totales en que ha incurrido la empresa en la elaboración de un artículo o producto.

A diferencia del estado de costo de ventas de la empresa comercial que solo utiliza, inventarios iniciales, compras de mercancías y gastos sobre compras y por diferencia de inventarios finales se determina el costo de ventas, que como se ve es muy sencillo comparado con la empresa industrial pues cuenta con los siguientes elementos para la determinación del costo de venta:

- Inventario inicial de producción en proceso.
- Inventario inicial de materias primas.
- Compras de materia prima.
- Gastos sobre compra de materia prima.
- Obra de mano directa.
- Gastos indirectos de fabricación.
- Inventario final de producción en proceso.
- Inventario inicial de artículos terminados.
- Inventario final de artículos terminados.

Todo lo anterior conjugado da como resultado el costo de producción de lo vendido, que es el nombre como se le conoce a este estado financiero en términos contables.

- Inventario inicial de producción en proceso. En una industria al fabricar un artículo, es común que al finalizar el periodo va a quedar una parte de la producción inconclusa, debido a que en condiciones normales la producción es continua y no por periodos determinados, a esta parte de la producción no terminada al 100% se le conoce como producción en proceso, que al siguiente periodo va a ser el inventario inicial de producción en proceso.

- Inventario inicial de materia prima. Estos son los materiales sobrantes del periodo anterior y son con los que se van a iniciar el nuevo periodo.

- Compra de materia prima. Es el desembolso normalmente de efectivo para adquirir bienes y/o servicios para el desarrollo de las actividades de la empresa.

- Gastos sobre compra (de materia prima y/o artículos terminados). Cuando se adquiere un bien y el proveedor no se encuentra en condiciones de ponerlo en el domicilio del comprador por cualquier situación, el comprador se ve en la necesidad de desembolsar un dinero adicional por ejemplo, pago de fietes, comisiones, etc. Y esto viene a incrementar el costo original de la mercancía comprada.

- Inventario final de materia prima. Es la materia prima que se tiene almacenada pero no se llega a utilizar en el proceso productivo.
- Obra de mano directa. Es la remuneración que se paga al trabajador por llevar a cabo un trabajo dentro de la producción.
- Gastos indirectos de fabricación. Son las erogaciones que efectúan las empresas por partidas de poca importancia ó que no es posible identificarlas y valorarlas en cada unidad elaborada pero que son indispensables para la producción, por ejem, renta, luz, mantenimiento de equipo, etc.
- Inventario final de producción en proceso. Es la producción que según su grado de avance no satisface los requisitos de producto terminado.
- Inventario inicial de artículos terminados. Son los productos o artículos con los que se inicia el nuevo periodo productivo y estan listos para su venta en cualquier momento.
- Inventario final de artículos terminados. Son los artículos terminados y que no fueron vendidos durante el periodo económico de la empresa, no confundirnos con los artículos existentes en el almacén porque puede darse el caso de que un cierto número de ellos ya esten vendidos y aún no hallan sido embarcados y por error a la hora de levantar el inventario de artículos terminados se consideren dentro del inventario. (Es re

comendable como medida de control basarse en libros, tarjetas de almacén, etc, y hacer un recuento físico con el fin de checar contra libros).

Métodos de valuación de inventarios

Ya que en el punto anterior hablamos de los elementos del costo de ventas y en su mayoría son inventarios, que se refieren a la existencia y disposición de bienes cuya cantidad ha sido determinada mediante recuento físico o a través de cálculos apropiados, que a continuación trataremos de abordar.

Con base a los principios de contabilidad y específicamente al de "Valor Histórico Original" los inventarios deben valuarse a su costo de adquisición, o sea, en función del número de unidades monetarias pagadas por la adquisición del bien, incrementándose el costo por los gastos de compra que se hubieran efectuado.

Hay varios métodos para la valuación de los inventarios, los más comunes son los siguientes.

- a) Primeras entradas, Primeras salidas (PEPS)
- b) Ultimas entradas, Primeras salidas (UEPS)
- c) Costo promedio

a) Primeras entradas, primeras salidas (PEPS).- Este método su nombre lo indica consiste en valuar como costo de las mer-

cancias vendidas, el costo unitario de adquisición ó de pro
ducción, según el tipo de empresa, y que va a corresponder
a los artículos o materiales menos recientes de haber ingre
sado al almacén y solo después de haber agotado esos artícul
os, se tomara como costo de ventas, el costo de los artícul
os que le sigan en antigüedad y así sucesivamente.

En nuestro modo de producción tipo capitalista, los precios
tienen una tendencia a elevarse, y los artículos que se adquie
ren primero ó menos recientes, representan para la entidad un
costo más bajo que los que se adquirieron posteriormente, tra-
yendo como consecuencia los siguientes efectos.

- El inventario sobrante al final del periodo, queda valuado
a un costo más alto.
- El costo de ventas, de las unidades vendidas va a ser más
bajo.
- La utilidad determinada es mayor.
- El ISR a pagar será más alto.

b) Ultimas entradas, primeras salidas (UEPS).- Este método con
siste en tomar como costo de ventas, el costo unitario de
adquisición, ya sean artículos producidos ó comprados co
rrespondiente al lote, que ingresa al almacén más reciente-
mente y al quedar agotado este, se considerará el costo uni
tario del lote menos reciente, y como en el método anterior
y considerando que los precios suben y valuando con precios
y/o costos de ultimas entradas al almacén los efectos que

ocasionan este método de valuación es exactamente a la inversa, ó sea que:

- El inventario final del ejercicio, queda valuado conforme al costo de adquisición más bajo.
- El costo de ventas, de las unidades realizadas, va a tener una valuación más alta.
- La utilidad determinada será menor.
- El impuesto a pagar más bajo.

c) Costos promedio.- Este método consiste en promediar los costos de adquisición ó producción de los lotes disponibles, y se determina dividiendo el importe pagado, ó incurrido en la producción, entre el total de unidades que integran cada lote, por medio de este método se balancean los efectos causados por los dos métodos anteriores, entonces tenemos.

- El inventario con que se termina el periodo queda valuado al promedio de los costos adquiridos de los lotes disponibles.
- El costo de ventas de las unidades vendidas es un promedio de las entradas al almacén.
- La utilidad es un promedio entre la determinada a método PEPS y UEPS.
- El ISR también es un promedio de los métodos PEPS y UEPS.

Según vemos el método de valuación de inventarios más aconsejable es "Costos Promedio" pero eso queda sujeto a decisiones

que más convengan a las empresas.

Recordemos que es necesario llevar tarjetas de almacén en cualquier sistema de inventarios aplicado por la empresa, para registrar entradas y salidas, esto es con el fin de llevar un control del almacén, y al finalizar el periodo tomar inventario físicamente y cuadrar contra el saldo del kardex.

3. Utilidad bruta

En general, utilidad es el excedente de ingresos y productos ó precio de venta, sobre los costos correspondientes, normalmente es un beneficio en dinero, puede ser en bienes, y procede de las transacciones comerciales de una empresa.

En si la utilidad bruta, contablemente se determina de la siguiente manera:

	VENTAS NETAS
MENOS:	
	Costo de las mercancías vendidas
IGUAL A:	
	Utilidad bruta

En numerosas empresas industriales así como comerciales llevan a cabo comparaciones entre el costo de las mercancías vendidas y la utilidad bruta con respecto a las ventas, ya que son elementos fundamentales en el análisis de las operaciones, en base a lo anterior se determinan factores los cuales van a indi-

car a los ejecutivos de las empresas, si estan operando conforme a las metas establecidas y así poder corregir las desviaciones que surjan a tiempo, maxime si se tiene establecida como política, el presentar estados financieros en forma mensual.

Para determinar la utilidad bruta, solo se consideran los ingresos obtenidos por transacciones normales de la entidad, y sin incluir otro tipo de ingresos ó productos.

La utilidad bruta representa la eficiencia obtenida en costos de producción ó la habilidad para comprar a precios más bajos.

4. Gastos de operación

Los gastos de operación, son considerados como aquellos que sostienen la organización implantada en una empresa y que sirven de apoyo para llevar a cabo sus actividades sociales.

Algunos autores consideran que lo más adecuado sería denominar a los gastos de operación como:

- Costo de operación
- Costo de distribución

Esto es debido a que consideran que tanto el costo como el gasto resultan ser inversiones que son o deben ser recuperables por medio del precio de venta.

La diferencia entre el costo y gasto como hemos visto, la tratamos en el punto anterior (Costo de venta).

En los gastos de operación se encuentran comprendidos los gastos de venta, gastos de administración y los gastos financieros.

Gastos de venta.- Son considerados como aquéllos que comprenden las operaciones que se realizan desde que el producto fué comprado o fabricado, hasta que es puesto en manos del cliente. A continuación se mencionan algunos de los gastos.

- Sueldos
- Comisiones
- Gastos de previsión social
- Gastos de oficinas de ventas
- Publicidad y propaganda
- Gastos de transporte
- Gastos de almacenaje de artículos sujetos a la venta, etc.

Gastos de administración.- Son aquéllos gastos que se derivan directamente de las funciones de dirección y control de las diversas actividades de la empresa. Este tipo de gastos podrían ser los siguientes:

- Gastos por sueldos y honorarios
- Gastos de representación de ejecutivos administrativos
- Seguros y fianzas

- Papelería y útiles de escritorio
- Renta
- Luz y fuerza, etc.

Gastos financieros.- Estos son considerados como aquéllos que se erogan con motivo de la operación de la función financiera de una empresa o entidad económica. Algunos de estos gastos son:

- Descuentos de documentos
- Intereses pagados
- Descuentos por pronto pago
- Comisiones, etc.

Existe además, otro tipo de clasificación como serían:

- Los gastos fijos
- Los gastos variables

Los primeros son considerados como aquéllos que permanecen estáticos en su monto en un periodo, estos a su vez se dividen en fijos y regulados.

Los gastos constantes fijos.- Son los que se realizan aún cuando haya o no producción o ventas, de estos mencionados algunos son:

- Rentas
- Depreciaciones y amortizaciones en línea recta

- Impuesto predial
- Fianzas
- Depreciaciones
- Sueldos, etc.

Los gastos regulados.- Son los que se efectúan de acuerdo con las políticas de producción o de ventas y estos pueden ser:

- Gastos de publicidad
- Gastos de propaganda
- Gastos de honorarios y gratificaciones
- Gastos de seguros y fianzas
- Sueldos a funcionarios y personal de las oficinas, etc.

Los gastos variables.- Son aquéllos que se realizan de acuerdo a la producción como son:

- Materiales y salarios directos
- Luz y fuerza
- Comisiones sobre ventas
- Empaque y todos aquéllos gastos que se calculan con base a la producción (Depreciación, publicidad y propaganda).

Los gastos de operación tienen la característica de que su importe constituye una deducción directa de los productos propios de la operación de la entidad, su importe se toma como un costo realizado del ejercicio en el cual se llevó a cabo. Este costo o gasto se ve reflejado en el estado de resultados.

El análisis de los gastos de operación se lleva a cabo con el propósito de determinar el costo, control y determinación del

cómo, cuanto y el por qué de la aplicación del gasto efectuado.

El determinar el costo es muy significativo para la empresa en el sentido de que en base a esta determinación se podrá establecer en primer lugar las unidades a producir determinadas por el punto de equilibrio el cual nos indicaría en base a las ventas y gastos totales las unidades que la empresa tendría que producir para no tener pérdida, por medio de este punto de equilibrio también podremos medir la eficiencia de operación. A su vez esta determinación del costo nos serviría de base para el estudio y análisis de un buen control del mismo.

El análisis del costo de distribución puede llevarse a cabo de diversas formas de acuerdo a las bases que se adopten como podrían ser las siguientes:

- Por la naturaleza de los gastos
- Por departamentos
- Por productos
- Por áreas geograficas
- Por pedidos
- Por clases de clientes
- Por método de venta

Las más comunes que se utilizan en la práctica son las cuatro primeras. El analizar los gastos por cada una de las formas nos dará la oportunidad de estar en condición de detectar fallas en los departamentos, si es que hubiere dichas fallas. Al determinar dichas fallas estaremos en la posibilidad de subsanarlas.

En el control de los gastos de operación, tenemos también que poner cuidado de que el precio del control de los gastos mencionados no deban ser superiores al beneficio de dicho control.

Los gastos de operación son un elemento determinante en el nivel de vida de una población, debido a que en el último de los casos quien paga o absorbe el costo es el consumidor. Un elevado costo de distribución encarece el costo de la vida de una población.

Por otro lado, el tener una reducción en los gastos de operación y en general en el costo de producción, implicaría entrar en la competencia del mercado libre, y así mismo estaríamos en la posibilidad de obtener una mayor utilidad.

Las causas que pueden dar origen a un excesivo gasto de operación son:

- Desconocimiento del mercado
- Mala política administrativa
- Mala política de venta
- Mala política financiera que puede ser por negligencia o in capacidad.

El estado de resultados debe incluir todos los ingresos y egresos (Costos y Gastos) del ejercicio a que se refiere y consecuentemente no debe incluir los correspondientes a otros ejercicios, según se menciona en uno de los principios de contabilidad generalmente aceptados, dicho principio es el del periodo contable, el cual es aplicable a los gastos.

1.2.5. Utilidad en Operación

Una vez que se ha determinado las ventas, el costo de ventas, la utilidad bruta y los gastos de operación, se determina la utilidad en operación. Esta se obtiene restando de la utilidad bruta determinada el total de gastos de operación y se obtiene de esta forma dicha utilidad:

$$\text{UTILIDAD BRUTA} - \text{GASTOS DE OPERACION} = \text{UTILIDAD EN OPERACION}$$

Existen casos en el que el resultado podría ser pérdida de operación, esto sucede cuando el importe de los gastos de operación son mayores que el de la utilidad bruta.

También se podría dar el caso en el que existiera una pérdida bruta y entonces en tal caso se sumaría dicha pérdida con los gastos de operación resultando de esto una pérdida de operación mayor.

1.2.6. Otros Gastos y Productos

Convencionalmente se le da este nombre a estos rubros porque se registran todos aquéllos a los que no se les ha asignado una cuenta específica.

Concepto de Gastos.- Erogación, desembolso de dinero, pagado por un bien o servicio cuyo valor afecta los resultados del ejercicio en que se eroga.

Concepto de Producto.- En este caso el provecho que se obtiene

al vender un bien o el beneficio que se obtiene de otros productos.

Diferencia entre Costo y Gasto.- Decimos que el costo se identifica con el bien producido, esto es que se eroga por su causa y aumenta su valor en inventario.- Se refleja en el Activo.- El Gasto se identifica con el periodo en que se erogó, no incrementando el valor del bien producido y no afecta el Balance, sino el estado de resultados.

El Boletín A3.- Realización y periodo contable, emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., señala al respecto.

Desde el punto de vista del periodo contable:

"La aplicación de un adecuado corte de operaciones en relación a ingresos, egresos, producción, pasivos, etc, tanto al inicio como al final del periodo contable, a fin de que se muestren correcta y completamente las transacciones realizadas".

Desde el punto de vista de la aplicación conjunta del concepto realización periodo contable:

"Que al realizarse un ingreso se reconozcan paralelamente los costos y gastos que le sean inherentes, independientemente de cuando se liquiden".

"Que se establezcan estimaciones y provisiones que aún cuando se desconozca su monto exacto y se calculen aproximadamente, se

refiere a ciertos costos y gastos devengados".

"Que se ajuste en periodos contables subsecuentes las diferencias entre las cifras definitivas y las contabilizadas previamente".

Otros Gastos.- Contablemente, son aquéllos que no pueden ser clasificados con precisión en cualquiera de las cuentas o subcuentas de gastos establecidos. Expresándose también como Gastos Miscelaneos, Gastos Varios, Gastos Diversos. Se distinguen del gasto normal o permanente en la operación de una empresa ya que este se presenta de manera aislada y eventual; si se llegara a hacer permanente, se convertiría en gasto normal. Diferenciándose también de los gastos directos e indirectos.

Podemos observar que también "Otros Gastos" también forman parte del costo total de la entidad.

COSTO TOTAL

COSTO DE PRODUCCION			COSTO DE DISTRIBUCION		OTROS GASTOS
Materiales	Obra de mano	Gtos.	Gtos. de	Gtos. de	Gtos.
Directos	Directa	Ind.	Venta	Admón.	Finan.

Según el punto de vista contable costo es una inversión recuperable y Gasto es un desembolso no recuperable. Resultando ser Inversiones, pues son recuperables a través del precio de venta.

Otros Productos.- Esta cuenta también como la anterior, se presenta de manera aislada y eventual, esta misma cuenta se distingue por no ser operaciones normales de la empresa, ejem; utilidad en venta de activo fijo y utilidades que se obtengan de operaciones eventuales.

Algunas empresas usan como "Otros Gastos y Productos" como una sola cuenta y el saldo de esta cuenta puede ser deudor o acreedor y se presenta en el estado de pérdidas y ganancias después de la utilidad de operación.

En base a: Principio de Realización. Se presumen que los gastos se registran paralelamente a los ingresos que los originan.

1.2.7. Partidas Extraordinarias.

Las partidas extraordinarias, como su nombre lo indica, son aquéllas que están fuera de lo común o sea que por lo general se presentan esporádicamente.

Para efectos del estudio que es objeto este punto harémos referencia del punto número 1 de este capítulo, el cual nos menciona la importancia tanto de la contabilidad como de los principios contables. Observamos dentro de este punto que especifica o concretamente existe realización de eventos financieros y económicos para fines contables y cuyos efectos es importante y necesario reflejar en el periodo que pertenecen. Como es el caso de las partidas extraordinarias, las cuales podrían afectar en forma importante la situación financiera de la entidad económica.

ca una vez realizadas dichas partidas.

Además de reflejar en los estados financieros los eventos ocurridos es importante también su presentación en mencionados estados, ya que en un momento dado se podrían identificar claramente cada uno de los renglones que lo forman.

Algunas de las partidas extraordinarias podrían ser las siguientes:

El pago de dividendos
 Siniestros
 Pérdidas en cambios
 Pérdidas en inventarios

La presentación en el estado de resultados podría ser de las siguientes maneras:

1. Utilidad antes de impuesto y P.T.U.		\$ 100
Menos		
Impuesto sobre la renta	42	
Partidas extraordinarias (según sea el caso)	$\frac{36}{6}$	
Participación de los trabajadores en las utilidades	<u>8</u>	<u>14</u>
Utilidad Neta		<u>86</u> -----

2. Utilidad antes de impuesto y P.T.U.		\$ 100
Menos:		
Impuesto sobre la renta	42	
Participación de los trabajadores en las utilidades	<u>8</u>	<u>50</u>
		50
Más:		
Partidas extraordinarias (según sea el caso)		<u>36</u>
Utilidad Neta		86 ----

1.2.8. Utilidad antes de impuesto y participación de los trabajadores en las utilidades.

Para determinar los impuestos de cualquier periodo contable, necesariamente se debe afectar contablemente las diferentes operaciones de Ingresos y Egresos de tantas operaciones, fenómeno económico financiero, que necesariamente, como dijimos anteriormente deben ser tomadas en cuenta por la contabilidad, para producir una clara expresión de los resultados de cada periodo contable y la situación financiera de la Entidad.

Utilidad Contable.- La definimos como aquélla que se encuentra o se desprende de los libros de contabilidad, a través de todos los registros contables que se hagan en el periodo, para determinar la información final, que son los Estados Financieros.

Utilidad Fiscal.- Esta puede ser mayor que la utilidad contable, pues de esta se desprenden algunos gastos deducibles de

los Ingresos para efectos fiscales o sea para llegar al Ingreso Global Gravable, cantidad neta sobre la que la empresa causa el impuesto sobre la renta.

Por consiguiente, los contribuyentes que realicen preponderantemente actividades empresariales, organismos descentralizados, instituciones de crédito y las Sociedades Mercantiles, deberán calcular el impuesto sobre la renta que les corresponda, aplicando al resultado fiscal obtenida en el ejercicio la tarifa contenida en el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Participación de los trabajadores en las utilidades, pueden considerarse contablemente como un gasto o bien como un reparto de utilidades.

Impuesto sobre la renta, también puede considerarse como un gasto de operación como la participación de los trabajadores.

1.2.9. Aplicación y Efecto del Impuesto sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la Empresa.

Impuesto sobre la Renta.- Es aquel que se causa sobre las utilidades de la empresa. El procedimiento que fiscalmente se sigue para determinar la utilidad, viene siendo similar al que se utiliza para efectos contables. Únicamente que la terminología cambia, y se conservan equivalencias aproximadas.

el nombre en contabilidad	equivalencia aproxim. a:
Ventas Netas	Ingreso acumulable
(-)	(-)
Costo de la mercanc. vendida	Deducciones
Utilidad Bruta	Utilidad Bruta
(-)	(-)
Gastos de Venta	
Gastos de Administración	
Gastos Financieros	Deducciones
Utilidad Neta	Ingreso Global Gravable

El monto a pagar es calculado en base a lo que la Ley del Impuesto sobre la Renta establece en su artículo 13.

La Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 13 establece la obligación de presentar dos pagos provisionales cuatrimestrales. Y un trimestral a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 15 de los meses 5º, 9º y 12 de su ejercicio.

Declaración anual

Debe presentarse en las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio, determinándose el resultado fiscal del mismo y el monto del impuesto de éste; el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

Quedando bien definido que el impuesto sobre la renta, así como la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, debe ser pagado por la empresa o contribuyente, en base

a la utilidad fiscal, por consiguiente nos permitimos señalar las bases para obtener esta.

Base gravable para actividades empresariales LISR. ART. 10

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

El resultado fiscal se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal ajustada restandole 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 decrete 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 disminuirán en su caso, las pérdidas fiscales ajustadas de otros ejercicios.

Epoca de pago.

El contribuyente deberá pagar el impuesto correspondiente al ejercicio de que se trate, mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine su ejercicio fiscal.

Utilidad Fiscal, Pérdida Fiscal, Pérdida Fiscal Ajustada.

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

La pérdida fiscal ajustada es la que resulta de sumar, en su caso a la utilidad fiscal, el valor de dividendo a que se refiere

el último párrafo de la fracción I de este artículo y de restarle los ingresos por dividendos distribuidos en acciones o partes sociales de la misma sociedad o los reinvertidos dentro de los 30 días siguientes a su distribución en la suscripción o pago de aumento de capital en la misma sociedad y las deducciones a que se refieren los artículos 22 fracción IX y 51 de la Ley, cuando éstas son mayores que aquéllas. También se considerará pérdida fiscal ajustada, la que deriva de sumar a la pérdida fiscal los ingresos por dividendos distribuidos en acciones o partes sociales de la misma sociedad o los reinvertidos dentro de los 30 días siguientes a su distribución en la suscripción o pago de aumento de capital en la misma sociedad y las deducciones a que se refieren los artículos 22 fracción IX y 51 de dicha Ley y restarle, en su caso, el valor del dividendo a que se refiere el último párrafo de la fracción I de este artículo.

Determinación de la utilidad fiscal y/o pérdida fiscal.

Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se entenderá que la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la utilidad fiscal señalada en este artículo.

En forma objetiva nos permitimos transcribir el problema del texto "Estudio Contable de los Impuestos" del CP Cesar Calvo Langarica, y es el siguiente:

Determine el Impuesto sobre la renta anual, que le corresponde a "La Atlántida", S.A., si durante 1984, realizó las siguientes operaciones:

Ingresos por:

Actividades propias de su giro	\$ 77'500
Dividendos cobrados a Atlante, S.A. en efectivo	5'000
Dividendos de una empresa filial "Atlas", S.A., los cuales fueron cobrados el 16 de mayo, pero el 31 del mismo mes se reinvertieron en "Atlas", S.A., por aumento de capital.	3'000
Dividendos como accionista de la Texas Co. de Houston	2'000
Estimulos Fiscales	<u>2'500</u>
	\$ 90'000

Costo y deducciones autorizadas en el Artículo 22 fracciones I/VIII	<u>70'000</u>
---	---------------

Distribución de Utilidades:

Pago de intereses por Acciones preferentes al 10% sobre \$ 10,000	1'000
Dividendos decretados y pagados sobre utilidades de 1983, de los cuales \$ 10,000 se capitalizaron	16'000
Deducción adicional	3'200
Pérdidas de operación pendientes de amortizar de 1981	1'500

Respuesta:

LA ATLANTIDA, S.A.

DECLARACION I.S.R.

1984

(MILES DE PESOS)

Ingresos Acumulables			\$ 90'000
Deducciones Autorizadas			<u>70'000</u>
Utilidad Fiscal			\$ 20'000
Dividendos reinvertidos en Atlas, S.A.		\$ 3'000	
Pago de intereses por Acciones preferentes		1'000	
Dividendos decretados	\$ 16'000		
Menos: Capitalización	10'000	6'000	
Deducción Adicional		\$ 3'200	\$ 13'000
Utilidad Fiscal Ajustada			6'800
Menos: Pérdida de Operación			<u>1'500</u>
Resultado Fiscal			5'300
			=====
I.S.R. Aplicación Art. 13 "42%"			2'226
Participación de los trabaja- dores en las Utilidades de la empresa (según la Comisión Nacional para participación de los Tra- bajadores en las Utilidades de las empresas) "8%".			1'600
UTILIDAD NETA DEL EJERCICIO			<u>1'474</u>
			=====

Considerando la importancia que tiene este ejem, no literalmen-
te sino esencialmente ya que nos deja ver a grandes rasgos la
importancia que reviste el buen manejo de nuestras leyes, así
como las limitaciones establecidas en los propios reglamentos
y las Leyes Fiscales.

Impuesto sobre la renta.- Este debe contabilizarse como tal, con cargo a cuenta deudora de impuesto sobre la renta.

A continuación una breve historia de como se obtuvo el 8% de participación de los trabajadores en las Utilidades por la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.

En las consideraciones pronunciadas y de acuerdo a lo que la Ley establece para la aplicación y efecto del Impuesto sobre la Renta, debemos tomar en cuenta, el concepto de Renta Gravable que utiliza la propia Ley del Impuesto sobre la Renta, tanto para aplicación y efecto, como para la participación de los trabajadores en las Utilidades de las Empresas, esta resolución fue pronunciada por la Comisión Nacional para Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas el 11 de octubre de 1974, para efecto de PTU, determinando un porcentaje del 8%.

El reparto de utilidades entre los trabajadores deberá efectuarse dentro de los 60 días siguientes a la fecha en que el patrón debe pagar su impuesto anual. Se prevee un procedimiento que consiste en lo siguiente:

El importe de éstas se dividirá en dos partes, la primera se repartirá entre los trabajadores por igual, tomando en consideración el número de días trabajados por cada uno en el año, independientemente del monto de los salarios, para este fin será necesario que en las empresas se lleven cuidadosamente estadísti-

cas que anoten el total de hombres-días trabajados en el año y el número de hombres-días que labore cada trabajador.

La otra mitad de las utilidades se repartirá en proporción al monto de los salarios devengados; para este fin, se entiende por salario, solamente la cantidad que perciba cada trabajador en efectivo por cuota diaria, y no se incluirían así las demás prestaciones a que se refiere el artículo 85 de la Ley Laboral ni el tiempo extraordinario que se hubiere pagado al trabajador.

En el problema anterior, en donde se determinó el Impuesto sobre la Renta, se puede observar el efecto del impuesto antes mencionado y que es del 42% en relación al resultado fiscal.

Al mismo tiempo se puede observar el efecto de la participación de los trabajadores en las utilidades, que para el año de 1984 sería del 8% en relación a la utilidad fiscal.

1.2.10. Utilidad Neta.

La utilidad neta es el resultado obtenido al restar de los ingresos, los costos, los gastos y los impuestos (ISR y PTU). Es la cifra más importante del estado y su aplicación esta sujeta a la decisión de la asamblea de accionistas.

La utilidad es el rendimiento del capital obtenido por los administradores del negocio, con respecto a la inversión original.

1.2.11. Políticas contables significativas.

Las políticas contables son en si principios y procedimientos generales de acuerdo con los cuales se llevan las cuentas de una organización en particular.

Una política de contabilidad, a diferencia de un principio, es una adaptación o aplicación especial de un principio necesario para satisfacer los objetivos o fines de una organización o las necesidades de su administración. Por lo tanto se requiere de políticas para el cálculo de la depreciación, para la valuación de inventarios, así como para la determinación de otros renglones de los estados financieros de los cuales obtendremos una información financiera.

La preparación de los estados financieros descansa sobre ciertos supuestos fundamentales de contabilidad, generalmente estos no se expresan específicamente, pues se presupone su aceptación y uso. Si no se observan, es necesario revelarlo, así como las razones por las que no se observaron.

La Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad, reconoce como fundamentales los siguientes supuestos contables:

Negocio en marcha.- La empresa normalmente es considerada como un negocio en marcha, es decir, como una operación que continuará en el futuro previsible.

Consistencia.- Se supone que las políticas contables son consistentes de un periodo a otro.

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

La formulación de los estados financieros para fines de administración interna como para uso de accionistas, acreedores, empleados, y al público en general, deberán estar de acuerdo con las normas internacionales de contabilidad.

Los usuarios de los estados financieros los requieren como parte de la información necesaria, entre otros fines, para hacer evaluaciones y tomar decisiones financieras. No pueden formarse criterios confiables sobre estos asuntos a menos que los estados financieros revelen claramente las políticas significativas de contabilidad adoptadas al prepararlos.

La Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad, establece tres consideraciones que deben regir la elección y aplicación que haga la gerencia de las políticas de contabilidad apropiadas y la preparación de los estados financieros y son las siguientes:

Prudencia.- Muchas operaciones están inevitablemente rodeadas

de incertidumbres. Este hecho debe reconocerse usando prudencia en la preparación de los estados financieros. Sin embargo, la prudencia no justifica la creación de reservas secretas u ocultas.

Substancias antes que forma.- Las transacciones y otros acontecimientos deben contabilizarse y presentarse de acuerdo con su substancia y realidad financiera y no solamente con su forma legal.

Importancia relativa.- Los estados financieros deben revelar todas las partidas que son de suficiente importancia para afectar evaluaciones o decisiones.

Los estados financieros se basan sobre políticas contables que varían de una empresa a otra, esto se debe a las diferentes necesidades que cada una requiere, tanto en un solo país como en diversos países.

La revelación de las políticas contables significativas sobre las cuales se basan los estados financieros son por lo tanto necesarias para que sean entendidos adecuadamente los mencionados estados.

La revelación de dichas políticas debe ser parte integral de los estados financieros.

La revelación no puede rectificar un tratamiento equivocado o

inapropiado.

La tarea de interpretar los estados financieros se complica por la adopción de diversas políticas en muchas áreas de la contabilidad, no existe una sola lista de políticas aceptadas a la cual pudieran referirse los usuarios, y la diversidad de políticas de contabilidad que pueden adoptarse actualmente es susceptible de producir juegos significativamente diferentes de estados financieros basados sobre las mismas condiciones y los mismos acontecimientos. Los siguientes son ejemplos de áreas en las cuales existen diferentes políticas de contabilidad, y que, por consiguiente, requieren revelación del tratamiento elegido.

General

Política de consolidación

Conversión de monedas extranjeras incluyendo la disposición que se dé a las ganancias y pérdidas en cambios.

Política general de valuación (costo histórico, poder adquisitivo general, valor de reposición).

Acontecimientos posteriores a la fecha del balance.

Arrendamientos, alquiler de opción de compra, o transacciones en abonos e interés relativo.

Impuestos.

Contratos a largo plazo.

Franquicias y licencias.

Activos

Cuentas por cobrar.

Inventarios y el costo de venta relativo.

Activos depreciables y depreciación.

Cosechas.

Terrenos por urbanizar y costos de urbanización relativos.

Inversiones: compañías subsidiarias, compañías asociadas y otras inversiones.

Investigación y desarrollo.

Patentes y marcas.

Crédito mercantil.

Pasivos y provsiones

Garantías.

Compromisos y contingencias.

Costo de planes de pensiones y retiros.

Pagos por separación.

Pérdidas y ganancias .

Métodos de reconocimiento de ingresos.

Mantenimiento, reparaciones y mejoras.

Ganancias y pérdidas al disponer de propiedades.

Contabilización de reservas, legales u otras, incluyendo cargos y créditos directos a las cuentas de superávit.

Actualmente las políticas de contabilidad no se revelan regular y completamente en todos los estados financieros, existe considerable variación en formato, claridad y en lo completo de la revelación entre y dentro de los países en los cuales se revelan las políticas de contabilidad. En un solo juego de estados financieros algunas políticas de contabilidad significativas

pueden estar reveladas, mientras que otras también significativas, no lo están. Aun en países donde se requiere la revelación de todas las políticas de contabilidad significativas, no siempre se dispone de pautas que aseguren las uniformidad en el método de revelación. El crecimiento de las empresas y las finanzas internacionales ha incrementado la necesidad de mayor uniformidad en los estados financieros a través de las fronteras nacionales.

Los estados financieros deben mostrar las cifras relativas del periodo anterior. Si se hace un cambio en una política de contabilidad que tenga un efecto de importancia, es necesario divulgar que se ha efectuado un cambio y cuantificar su resultado. Un cambio en una política de contabilidad que pueda no causar un efecto de importancia en el año actual debe, de todas maneras, ser revelado si pudiera tener un resultado importante en años posteriores.

2. LA IMPORTANCIA DE LAS UTILIDADES DESDE EL PUNTO DE VISTA CONTABLE Y FISCAL.

Tomando en cuenta que la contabilidad es de gran utilidad, desde el punto de vista empresa, para producir una clara expresión de los resultados de cada periodo contable, para así poder presentar los diferentes estados financieros, y ver como marcha la empresa respecto a sus operaciones económicas financieras, que son de gran utilidad al consejo de administración y accionistas, para tomar medidas correctivas en caso necesario, en base a la situación financiera que arrojen al fin de cada periodo contable.

Ahora desde el punto de vista legal, de acuerdo a las diferentes leyes impositivas, es una obligación, pues solo a través de la contabilidad es posible determinar los ingresos y las utili-

dades y, dado que tanto los ingresos y utilidades sirven de base para el cálculo de los diversos gravámenes fiscales y, establecer también todas las deducciones legales de la utilidad misma.

Siendo el Impuesto Sobre la Renta el primer concepto de ingresos al erario federal vía impuestos, resaltando la importancia de este impuesto tan importante, así como en base a la utilidad fiscal se determina la participación de los trabajadores en las utilidades.

Además se debe hacer una correcta contabilización de todas las operaciones, considerando que si no se hace, puede cambiar sustancialmente la utilidad. Siendo obvio que de no seguirse y reflejar las operaciones, las transacciones, los fenómenos económicos, las circunstancias y aún las intenciones se verá afectado el resultado que tenga la empresa.

Así también es necesario que se tome en cuenta la contabilidad y reflejar las afectaciones correspondientes al periodo que pertenecen, como son las inversiones permanentes y pasajeras o transitorias, ingresos anticipados por la contabilidad y en la información financiera en forma diferente para darles la interpretación adecuada.

2.1 Utilidad y Superávit

El diccionario de Contabilidad de Eduardo M. Franco Díaz, defi-

ne a la utilidad como la diferencia entre un ingreso y un costo cuando aquél es mayor. Acompañase generalmente de la indicación del tipo de utilidad que se trata. Ej.: utilidad bruta, utilidad contable, etc. Frecuentemente se asocia la utilidad o la pérdida con la existencia o ausencia respectivamente, de dinero. Debe entenderse que la utilidad existe, aun cuando la empresa la haya usado para adquirir cualquier tipo de pasivo, ya que una inversión es diferente a un gasto o a un costo.

Utilidad Antes de Impuesto.- Es aquella que sólo le resta ser disminuida por el importe de los impuestos para que se considere como distribuible entre los socios.

Utilidad Bruta.- Es aquella que se obtiene restando al importe de las ventas lo que costó la mercancía vendida.

Utilidad Contable.- Se desprende de los registros y libros de contabilidad. La utilidad fiscal, por ejemplo, puede ser mayor en virtud de que en los libros estén asentados algunos gastos que no sean deducibles de los ingresos para efectos internos administrativos. Esto de ninguna manera puede sugerirnos la idea de fraude o de doble contabilidad ya que tales diferencias se mantienen aclaradas en su respectiva conciliación.

Utilidad Gravable.- Aquella sobre la cual han de calcularse los impuestos correspondientes. Si las políticas internas de gastos y comprobación de una empresa coinciden con las normas señaladas en la ley fiscal, la utilidad gravable es igual que la

utilidad neta y la utilidad en libros. Llamásele también ingreso Global Grabable.

Utilidad Neta.- Resulta después de disminuir a los ingresos el importe de todos los gastos y costos de una empresa con excepción de los impuestos y la participación de los trabajadores en las utilidades. Puede ser llamada también utilidad antes de impuestos.

Por consiguiente, desde la realización de las ventas, por ser la fuente de los ingresos, de las empresas que se dedican a la producción o comercialización de bienes y servicios. Sin embargo gracias al manejo de técnicas del comportamiento de los costos en particular, y de las relaciones (volúmenes-precios-utilidades), siendo la función financiera la maximización del beneficio de operación.

De este modo damos a conocer las siguientes etapas, la cual se divide en las siguientes secciones:

a) Ventas totales, deducciones y ventas netas.

La presentación de las ventas totales y sus deducciones por las devoluciones, rebajas y descuentos cuando por la compra de volúmenes importantes, con objeto de obtener mas ventas y así evitar las devoluciones. Llegándose a obtener las ventas netas.

b) Costo de ventas y utilidad bruta.

Generalmente se debe informar acerca de la forma en que se determina esta cifra, contemplando los inventarios iniciales y finales, así como sus compras, para determinar el costo de ventas. Tiene gran importancia la determinación de la utilidad bruta por ser la eficiencia obtenida en costos de producción.

c) Gastos de operación y utilidad de operación.

Debemos diferenciar los gastos que se efectúan en la realización del objeto propio de la empresa, siendo así la realización de las utilidades.

d) Otros ingresos y gastos.

Son aquéllos que se hacen por conceptos ajenos a dicho objeto.

e) Impuesto sobre la renta.

Lo mismo que en el inciso anterior puede considerarse como un gasto de operación.

f) Utilidad o pérdida neta.

La utilidad o pérdida neta es obtenida al restar de los ingresos, los costos, los gastos y los impuestos. Esta sujeta a la decisión de la Asamblea de Accionistas.

La información agrupada anteriormente se encuentra basada en el estado de Ingresos y Gastos (estado de resultados), por la necesidad de llevar un control contable de las utilidades, siendo el rendimiento del capital obtenido por los administradores de la empresa.

SUPERAVIT

Para hablar del Superávit, tenemos que entrar a designar los diferentes términos que contiene el Capital Contable.

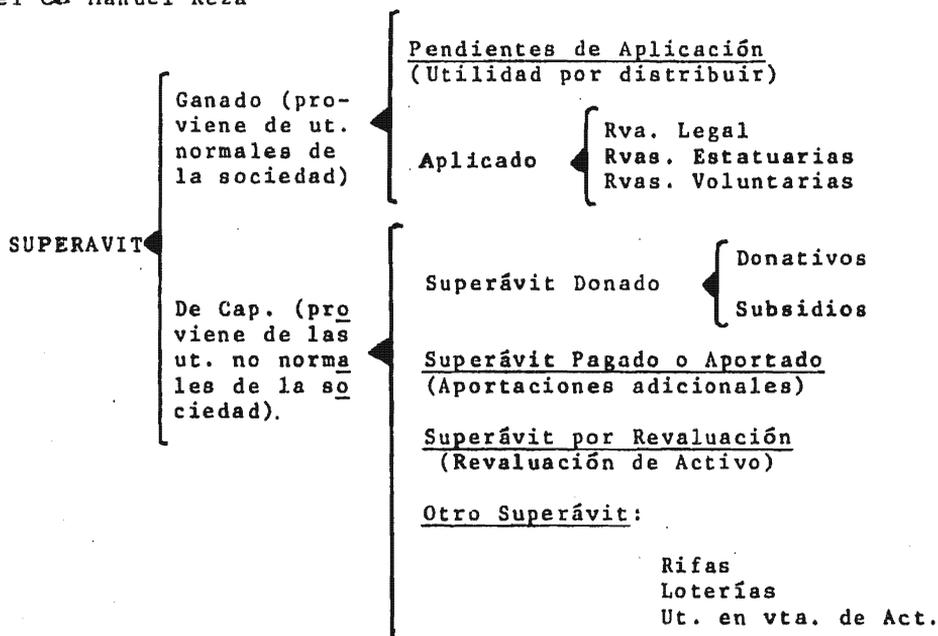
Consiste generalmente en sus aportaciones, más (o menos) sus utilidades retenidas o pérdidas acumuladas, más otros tipos de superávit. Que nos dedicaremos a dar a conocer los superávits más comunes, así como sus definiciones respectivas.

Origen.- El Superávit tiene su origen en la intocabilidad del Capital Social dispuesta en la Ley de Sociedades. Disponiendo que las utilidades y cualquier otro concepto que modifique en aumentos al patrimonio, se debe registrar en otras cuentas, formando así el superávit.

Definición.- El CP Manuel Reza, define en su libro de "Contabilidad de Sociedades" como la diferencia que resulta de restar del Capital Contable el Capital Social pagado. También puede decirse que el superávit es la diferencia que resulta de restar el activo neto, el pasivo total y el capital social pagado.

Diferentes autores definen al superávit como la participación que les corresponde a los socios de una empresa o sociedad, además del Capital Social que pagaron.

Clasificación de acuerdo al texto de Contabilidad de Sociedades del CE Manuel Reza



Diferencia entre superávit ganado y superávit de capital:

El Superávit Ganado.- Es el resultado que se obtiene de las operaciones normales de la empresa (por medio del estado de resultados) y es repartible entre los socios.

El Superávit de Capital.- Son las utilidades que se originan de fuentes diferentes al giro normal de la empresa. Ej: al incrementar el valor de los activos por revaluaciones, refleján-

dose en el capital como una utilidad, pero que obviamente no es repartible entre los socios, hasta el momento de liquidación, etc.

El Superávit Ganado se clasifica en dos grandes grupos: Superávit pendiente de aplicación y el Superávit aplicado.

El superávit ganado pendiente de aplicación.- Son utilidades pendientes de distribuir y generalmente se encuentran en las cuentas: Utilidades pendientes de aplicación o por aplicar.

El superávit ganado aplicado.- En la asamblea de accionistas o socios determinan este tipo de superávit, por mandato de los mismos.

Generalmente existen las siguientes cuentas:

- a) Rva. Legal, tiene su origen en las disposiciones de la Ley General de Sociedades Mercantiles.
- b) Rva. de reinversión, cuyo origen se encuentra en la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- c) Rva. de previsión, nace del mandato del contrato social o designación de los socios.
- d) Rva. para dividendos, nace por acuerdo de la asamblea de accionistas para regular los dividendos.
- e) Rva. para contingencias, que nace por disposición del contrato social o por acuerdo de los socios, para cubrir contingencias.

- f) Rva. para amortización de acciones, se establece cuando en el capital social existen acciones amortizables.
- g) Cualesquiera otras reservas de capital que se constituyan con cargo al superávit ganado.

Superávit de Capital.- No proviene de operaciones normales de la empresa, no ha figurado en el estado de resultados, si afecta el capital, teniendo casi siempre restricciones para su reparto.

Tratarémos de dar a conocer las distintas fuentes que dan origen en relación a la clasificación anterior.

Superávit Aportado.- Tenemos el sobreprecio que se paga por las aportaciones hechas, para el pago del capital en el que se conoce como "prima en la venta de acciones" o aportaciones que el socio hace para aumentos posteriores del capital social. También es superávit pagado, cuando se reduce el capital y la parte que le corresponde a cada uno de los socios, pero que se retiene en la sociedad, formando parte del capital contable.

Superávit Donado.- Se refiere a aumentos del patrimonio por donaciones que hagan a la sociedad. La contabilización de estas donaciones ayudan mucho al control interno de la empresa, aunque económicamente no le cueste nada a la empresa, si deben de contabilizarse.

Es también muy importante representar lo que comprende el CAPITAL CONTABLE, ya que representa la inversión de los accionistas o socios de la entidad, que consiste normalmente en sus aportaciones más las utilidades pendientes de distribuir, y cualquier otro tipo de superávit ya que el capital contable no representa el valor de la empresa como negocio en marcha.

Ya que la revisión y estudio del CAPITAL CONTABLE se considera de aplicación general en las sociedades mercantiles y civiles y no se incluyen posibles excepciones derivadas de otro tipo de entidades, como lo muestra la "Comisión de normas y procedimientos de Auditoría" en su boletín G. 10 DEL CAPITAL CONTABLE, en el cual transcribimos lo que se refiere a los objetivos y control interno.

OBJETIVOS.

- a) Comprobar que las cifras que se muestran como capital contable estén de acuerdo con el régimen legal, así es el acta constitutiva, estatutos y acuerdos de accionistas y de administración.
- b) Verificar que los importes que se presentan en los distintos renglones del CAPITAL CONTABLE correspondan a la naturaleza de sus rubros.
- c) Determinar si existen restricciones.
- d) Comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

CONTROL INTERNO:

- a) Existencia de registros para la emisión de los Títulos que aparecen las partes del CAPITAL CONTABLE.
- b) Custodia de títulos en tesorería
- c) Autorización y procedimiento adecuados para el pago de dividendos.
- d) Información oportuna al departamento de contabilidad de los acuerdos de accionistas o de los administradores que afecten las cuentas de CAPITAL CONTABLE.

Es necesario esta información ya que nuestro capítulo se refiere a la "Importancia de las utilidades desde el punto de vista contable y fiscal", siendo la base de las empresas, para llevar a cabo sus operaciones rutinarias, y mantener buen control y manejo de ellas.

2.2 Impuesto Sobre la Renta

Antes de entrar en materia queremos dividir a la utilidad obtenida por la empresa y considerando que no ha sido capitalizada o distribuida a los socios o accionistas, esta utilidad también pasa a formar parte del capital contable, dividiéndola en dos grupos, como sigue:

1. En el punto que vimos anteriormente en el sub-capítulo "Utilidad y Superávit" en donde vemos las utilidades retenidas por la empresa, por reservas específicas. Constituidas por disposiciones de la ley, por disposiciones de la escritura constitutiva de la sociedad o por acuerdo de la asamblea de

accionistas.

Dabiéndose revelarse las reservas y superávit en los estados financieros con notas, describiendo claramente su naturaleza.

2. Utilidades retenidas pendientes de ser aplicadas.- Son las utilidades de ser aplicadas a un fin específico, consiguientemente se encuentra libre.- Por consiguiente la utilidad o pérdida del ejercicio debe considerarse como una parte de las utilidades retenidas pendientes de aplicar.

Hay tantas operaciones económicas o disposiciones que la SHCP confiere a cada tipo de empresas por medio de oficios siendo estas Partidas Extraordinarias que trataremos en sub-capítulo especial (Capítulo 1) así como los impuestos diferidos, todo esto para que el contribuyente pague menos impuestos, al determinar un resultado fiscal menor.

Todas estas disposiciones son aceptadas siempre y cuando se contabilicen, como es natural todos los ingresos y egresos, lo acumulado lo devengado y lo diferido.

Podemos inferir que todas estas y más afirmaciones son objeto de poder aplicar las disposiciones de la ley (ISR), en sus diferentes grupos de contribuyentes, como podemos observar en la clasificación siguiente:

La Ley del Impuesto Sobre la Renta esta integrada por los si-

guientes Títulos.

TITULO	I	Disposiciones generales
TITULO	II	Sociedades Mercantiles
TITULO	III	Personas Morales con fines no lucrativos
TITULO	IV	Personas Físicas
TITULO	V	De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en te rritorio nacional
TITULO	VI	De los estímulos fiscales.

Cabe mencionar que nada mas estamos mencionando los diferentes grupos homogéneos, pues la especificación de cada uno de ellos, requiere de varios cursos y además los casos son tan diferentes en cada sociedad, dependiendo del giro a que se dedique.

A continuación trataremos de ver de una forma global la agrupación que nos hace la Ley del Impuesto sobre la Renta, dentro de sus seis títulos, de acuerdo a su personalidad jurídica, residencia y ubicación de la fuente de ingresos; como a continuación se expresa:

TITULO I Disposiciones generales: (Arts 1/9°)

En sus artículos del 1 al 9°; esta clasificación tiene por objeto como su nombre lo indica, que pueden ser atribuibles tanto a personas físicas como a personas morales, teniendo en cuenta que el artículo 1 nos habla de los sujetos, el 2 de estableci-

miento permanente, el 3 de establecimientos no permanentes, el 4 de ingresos atribuibles, el 5 de concepto de actividades empresariales, el 6 de crédito impuesto extranjero, el 7 de ingresos de bienes, el 8 de asociación en participación, el 9 de fideicomisos.- Según la Ley vigente a esta fecha.

TITULO II Sociedades mercantiles: (Art 10/67).

En sus artículos del 10 al 67.- Establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta lo que autoriza y limita a las personas morales, así pues en sus artículos del 10 al 14 nos establece las disposiciones generales; del 15 al 21 los ingresos; del 22 al 28 deducciones; del 29 al 40 el costo; del 41 al 51 inversiones; del 52 al 54 deducciones para instituciones de crédito seguros y fianzas; del 55 al 57 pérdidas; del 57A al 57M sociedades mercantiles controladoras; del 58 al 60 obligaciones; y por último del 61 al 67 las facultades.

TITULO III Personas morales con fines no lucrativos: (Arts 68/73).

La Ley vigente establece en este Título primeramente del 68 al 68A los sujetos; art 69 pagos provisionales; art 70 ingresos para sus integrantes o socios en entregas de efectivo o bienes; art 71 al 71A ingresos de cooperativas de producción; art 72 obligaciones; y por último art 73 obligaciones de partidos políticos.

TITULO IV Personas físicas: (Arts 74/143).

Esta Ley establece lo que autoriza y limita a las personas físicas como contribuyentes, así pues en sus artículos del 74 al 77 disposiciones generales; del 78 al 83 salarios; del 84 al 88 honorarios; del 89 al 94 arrendamiento; del 95 al 103 enajenación de bienes; del 104 al 106 adquisición de bienes; del 107 al 119 actividades empresariales; del 120 al 124 dividendos; del 125 al 128 intereses; del 129 al 131 premios; del 132 al 135 demás ingresos; del 136 al 138 requisitos de las deducciones; del 139 al 143 declaración anual.

TITULO V Residentes en el extranjero con ingresos de fuente de riqueza en territorio nacional: (Arts 144/162).

También la Ley del ISR autoriza y limita a residentes en el extranjero con ingresos de fuente de riqueza en territorio nacional estableciendo en su art 144 lo que concierne a sujetos; del 145 al 146 salarios; del 147 honorarios; del 148 arrendamiento de inmuebles; del 149 arrendamiento de muebles; del 150 enajenación de inmuebles; del 151 enajenación de acciones; del 152 dividendos; del 153 remanentes de entidades no lucrativas; del 154 intereses; del 154A intereses exceptuados; del 155 arrendamiento financiero; del 156 regalías y asistencia técnica; del 157 servicios de construcción y relacionados; del 158 premios; del 159 espectáculos públicos; del 160 requisitos del representante; del 161 extranjeros que adquieran residencia; del 162 concepto de ingreso.

TITULO VI Estimulos fiscales: (Arts 163/165).

En sus artículos del 163 al 165 nos establece primeramente en el art 163 lo referente a la adquisición de activo fijo; del 164 por la enajenación de inmuebles para inversión en zonas de prioridad nacional; del 165 por inversiones en cuentas personales especiales.

Teniendo en consideración que todas estas clasificaciones tienen como primordial importancia agrupar la mayor parte de los grupos homogéneos de contribuyentes, así como hacer más efectiva la globalización de ingresos de las personas físicas y morales.

Tomando en consideración los diferentes artículos que comprenden a cada uno de los diferentes títulos todos son de gran trascendencia para los contribuyentes y las leyes impositivas que nos rigen y que aún están vigentes para una sociedad más justa.

2.3 Utilidad Fiscal

La definición acerca de la Utilidad Fiscal se encuentra referenciada en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual tiene una serie de procedimientos marcados para determinar dicha utilidad.

A continuación observaremos un bosquejo del procedimiento mencionado.

La Ley en su artículo 10 párrafo Segundo establece 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, (Título II de las Sociedades Mercantiles) salvo las señaladas en los artículos 22 Fracción IX y 51 de esta Ley".

Cabe hacer mención que para efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se tomará como base la Utilidad Fiscal señalada en el párrafo anterior.

Las deducciones de las que hablamos son las siguientes:

DEDUCCIONES ARTICULO 22	I	Devoluciones, descuentos y bonificaciones
	II	Costo
	III	Gastos
	IV	Inversiones
	V	Diferencias entre Inventario inicial e Inventario final (Ganadería)
	VI	Pérdidas por caso fortuito, las derivadas de operaciones en moneda extranjera y los créditos incobrables
	VII	Aportaciones para fondos destinados a la Investigación y Desarrollo de Tecnología
OTRAS DEDUCCIONES	Art 23	Deducciones de extranjeros con establecimientos en el País
	Art 48/50	Por operaciones de arrendamiento financiero
	Art 55/57	Deducción por pérdida de operación

Por esta vez no trataremos a fondo las deducciones anteriormente señaladas ya que son objeto todas y cada una de ellas del si guiente capítulo de esta investigación.

De lo anterior concluimos que Utilidad Fiscal es la diferencia que existe entre los Ingresos Acumulables del Ejercicio y las deducciones marcadas por la Ley, sin incluir las que ella misma menciona.

2.4 Resultado Fiscal

Una de las características de la Ley es que constantemente esta sufriendo modificaciones, es muy dinámica, en los últimos años ha sufrido cambios muy notorios en lo que se refiere a deducciones por parte de las empresas.

Al hacer posible mas deducciones que en un momento no estaban permitidas, la empresa se ve beneficiada, permitiendosele pagar menos Impuesto al determinar un Resultado Fiscal menor, esto no afecta en nada la Contabilidad, solamente se esta desgravando a la empresa, precisamente en estos momentos es cuando nos enfrentamos ante los Impuestos Diferidos, ya que estamos considerando en nuestra Contabilidad lo referente a devengado, acumulado y diferido y deben ser tomados en cuenta si es que se desea producir una clara expresión de los resultados de cada periodo contable y de la situación financiera al fin de cada uno de ellos.

Recordemos que la desgravación de la que hablamos no es total

pues existen siempre, ó casi siempre, partidas que hacen distinta la utilidad contable del resultado fiscal.

Pero por el momento dejemos lo referente a impuestos diferidos ya que son tema del capítulo cuarto.

Ahora bien para determinar el resultado fiscal, partiremos de la utilidad fiscal, la cual fué tratada en el tercer punto de este capítulo.

Antes de determinar el resultado fiscal la Ley establece la utilidad fiscal ajustada, y se obtiene de la siguiente manera:

Utilidad Fiscal

Menos:

1. Ingresos por dividendos, siempre y cuando cumplan con los siguientes requisitos;
 - a) Que sean distribuidos mediante la entrega de acciones ó parte sociales de la misma sociedad.
 - b) Que sean reinvertidos dentro de los 30 días siguientes a su distribución en la suscripción ó pago de aumento de capital.
 - c) Cuando los dividendos ó utilidades sean distribuidos en efectivo ó en bienes en el ejercicio. Si se distribuye mediante aumento de capital, se deducirá hasta que se pague el reembolso, se reduzca el capital ó se liquide la sociedad, el ingreso se entenderá por percibido en el año de calendario en que ocurra.

2. La deducción adicional a la utilidad fiscal ó incremento a la pérdida fiscal del artículo 51 de la Ley.

Esta deducción data de 1978 y estaba comprendida dentro de los artículos transitorios, luego se reglamentó en el artículo 20 de la Ley y a partir de 1981 se le conoce como deducción adicional del artículo 51, en el cual mediante una serie de procedimientos se determina si dicha deducción se hace efectiva o no y se debe tomar en cuenta lo siguiente:

- a) Inversiones en bienes, en un principio solo se consideraban inversiones a partir de 1978 y desde 1982 se consideraran bienes adquiridos desde 1972, y al respecto la Ley nos señala "La deducción en el ejercicio correspondiente a inversiones en bienes adquiridos hasta el 31 de diciembre de 1972, deberá multiplicarse por el factor que resulte conforme al tercer párrafo de esta fracción. La deducción en el ejercicio correspondiente a inversiones en bienes adquiridos en los años sub-siguientes se multiplicará" por el factor que corresponda de acuerdo con el último párrafo de esta fracción".

El párrafo al que se refiere la Ley nos señala que el Congreso de la Unión, anualmente determina el factor correspondiente, y el factor perteneciente a inversiones en bienes adquiridos hasta el 31 de diciembre de 1972 se calculará restando la unidad del producto que resulte de multiplicar entre sí los factores dados por el Congreso y que correspondan a los años de calendario transcurridos desde 1972, adicionado cada factor con la

unidad.

Al efectuar el cálculo no deberán considerarse las deducciones correspondientes a la aplicación de porcentos superiores a los autorizados en lo referente a depreciaciones y amortizaciones, además el bien objeto de la deducción deberá continuar dentro del activo de la sociedad y deberá seguir utilizándose como tal.

- b) Activos Financieros, es el segundo punto que debe considerarse para efectos de la deducción y es el promedio de los activos financieros en moneda nacional correspondiente a los doce meses anteriores al día en que haya cerrado su ejercicio, se multiplicará por el factor marcado por el Congreso de la Unión. Para los efectos de este promedio se considerarán los existentes al día último de cada mes, exceptuando los depósitos bancarios en los cuales se considerará el promedio del mes.

Se consideran de acuerdo a la Ley, Activos Financieros los siguientes:

1. Inversiones en Títulos de Crédito diferentes de los certificados de participación no amortizables, certificados de depósito de bienes, de las acciones, de los certificados de aportación patrimonial de la Sociedades Nacionales de Crédito, y en general, de Títulos que impliquen la enajenación de bienes.
2. Las cuentas y documentos por cobrar con excepción de los siguientes, los que provengan de socios, de funcionarios y em-

pleados, de los anticipos a proveedores, así como de pagos provisionales de impuestos.

3. Los depósitos en instituciones de crédito.

c) El último punto a considerar en la deducción, son los pasivos financieros y se calcula determinando el promedio de los doce meses anteriores al día que haya cerrado su ejercicio multiplicado por el factor señalado por el Congreso de la Unión, el promedio se determina tomando en cuenta el pasivo al día último de cada mes.

Además se deberán considerar dentro de estos pasivos los anticipos de clientes y el derivado de contratos de Arrendamiento Financiero, el importe del capital social siempre y cuando no este representado por acciones nominativas propiedad de personas físicas por la Federación, Estados, Municipios, Organismos Descentralizados y de acciones de emisiones que la SH y CP considere que son de las que se colocan, entre el gran público inversionista, así como de las instituciones de crédito, de seguros, las organizaciones auxiliares de crédito, las sociedades de inversión y las casas de bolsa, y no se incluirán los pasivos originados por partidas, que según la Ley, no sean deducibles.

Al efectuar la suma de los productos obtenidos por concepto de inversiones y activos financieros y esta resultara superior al producto obtenido de los pasivos financieros entonces la deducción procede y en caso contrario, si los pasivos financieros son superiores la deducción no procede.

La conjugación de los puntos anteriores nos da como resultado la utilidad fiscal ajustada, pero también se puede dar el caso de que al efectuar esta deducción se obtenga una pérdida, entonces se le llamará pérdida fiscal ajustada. (Ver punto 2.9 Capítulo 1).

Si a la utilidad fiscal ajustada se le aplican las pérdidas de otros ejercicios se obtendrá el resultado fiscal, que es la base gravable para efectos de ISR.

2.5 Conciliación entre el Resultado Fiscal y el Contable

Las empresas en el desarrollo de sus actividades tienen desembolso para solventar costos y/o gastos que se van a ver reflejados en sus registros contables.

Contablemente la Utilidad es el Resultado de la determinación del monto de los Ingresos de Periodo, deduciendo de los mismos los Costos y Gastos incurridos para su obtención, de acuerdo con principios de Contabilidad generalmente aceptados.

Por lo que concierne a la Utilidad Fiscal es la diferencia entre los Ingresos Acumulables y las Deducciones autorizadas por la Ley.

Existen diferentes criterios para el cálculo del Impuesto sobre la Renta en lo referente a aspectos contables y fiscales, ya

que de acuerdo a principios de Contabilidad se deben incurrir algunas partidas que la Ley no reconoce.

La diferencia que surge entre la Utilidad Contable y la Utilidad Fiscal en la práctica se manejan como partidas en conciliación, dichas partidas se dan en dos formas y pueden ser a favor o en contra de la empresa.

Partidas en contra de la empresa.

Son las erogaciones hechas por la empresa y que según la Ley no cumplen los requisitos, marcados por ella misma, para hacer efectiva su Deducibilidad, incrementando así sus ingresos y por consiguiente el Impuesto a Pagar, anteriormente era muy común encontrar esta conciliación que normalmente repercutía en un pago mayor de Impuestos.

En otras palabras podemos decir que son gastos que forman parte del Resultado Contable y no del Resultado Fiscal algunas diferencias son:

- a) Diferencias cambiarias provenientes de liquidación o redenominación de Pasivos contratados en moneda extranjera.
- b) Creación ó incremento de estimaciones sobre Activos y Provisiones de Pasivos.
- c) Depreciación Contable superior a la autorizada por el fisco, etc.

Partidas a favor de la empresa

Son partidas que el fisco otorga como deducibles para las empresas y no se encuentran reflejadas en la Contabilidad.

La Ley del Impuesto sobre la Renta en los últimos años ha sufrido una serie de modificaciones en lo que se refiere a deducciones, en 1983 entra una nueva deducción bien importante a nuestro parecer y es la deducción por concepto de dividendos, si se lleva a cabo el procedimiento marcado por la misma Ley esta deducción se hace efectiva, si aplicamos el principio de enfrentamiento, ya que es allí en donde radica la principal diferencia entre la contabilidad fiscal y la contabilidad financiera, debemos considerar dicha deducción para efectos contables ya que debemos tener presente una posible conciliación fiscal contable.

En el Capítulo 4 se encuentran dos ejemplos que se refieren a partidas en conciliación, se trataron en ese capítulo debido a que son la base de los impuestos diferidos.

2.6 Utilidad versus Efectivo

El estado de cambios en la situación financiera es considerado también como un estado financiero básico, anteriormente era conocido como estado de origen y aplicación de recursos, que era precisamente su finalidad, el presentar en forma condensada y comprensible, información sobre obtención y aplicación de los

recursos financieros, de la entidad durante un periodo determinado.

O sea se trata de mostrar una síntesis de los cambios que ocurrieron en la situación financiera, para que los usuarios de los estados financieros puedan conocer y evaluar en forma conjunta con los demás estados financieros básicos, la liquidez ó solvencia de la entidad a través de aspectos como son:

- a) Capacidad para generar efectivo a través de sus operaciones normales.
- b) Manejo de las inversiones y financiamiento a corto y a largo plazo durante el periodo.
- c) Y como consecuencia de los dos aspectos anteriores, tener una explicación de los cambios en la situación financiera reflejados en el estado de situación financiera comparativo.

Bases para preparar el estado de cambios en la situación financiera en base a efectivo.

Para efectos de la preparación y presentación de este estado, el concepto efectivo abarca las existencias de efectivo en Caja y Bancos, inversiones transitorias que se utilizan para invertir en forma temporal el excedente de efectivo.

Al llevar a cabo el estado de flujo, se debe preparar un estado comparativo y el actual, y deberán referirse al inicio y fin del periodo al que corresponde, de igual forma, preparar un estado de resultados que corresponda al mismo periodo.

El siguiente paso es el analizar las variaciones que resulten del balance comparativo, con el fin de identificar el origen del financiamiento, aumento de capital ó de inversión y las aplicaciones referentes a pagos, inversiones, reducciones de capital, etc que traen como consecuencia un aumento ó disminución en el efectivo, es de vital importancia tener identificado el flujo de efectivo generado por la operación, y consiste en traspasar el neto del estado de resultados a flujo de efectivo, mediante partidas que se incluyen en dicho resultado y no implican la recepción ó desembolso de efectivo.

Finalmente se deben considerar, los movimientos contables que solo representan traspasos y no impliquen salidas ó entradas de dinero el ejemplo clásico son la capitalización de las Utilidades dentro de la entidad.

El estado de cambios en la situación financiera en base a efectivo esta integrado por:

a) Flujo de efectivo generado por la operación

Aqui se presenta el efectivo ganado en la operación normal de la entidad y se determina partiendo del resultado neto del ejercicio al cual se le suman ó restan partidas denominadas virtuales como son:

1. Depreciación y Amortización
2. Estimación de Cuentas de Dudosa Recuperación

3. Estimación de Inventarios obsoletos ó lento movimiento

4. Reserva para pensiones y primas de antigüedad

5. Gastos pendientes de pago al cierre del ejercicio

6. Pasivos acumulados etc.

b) Financiamiento y otras fuentes de efectivo en esta parte se deben presentar todos aquellos conceptos que son diferentes al flujo de operación y dentro de estas podemos encontrar las siguientes:

1. Créditos otorgados por proveedores

2. Créditos Bancarios

3. Préstamos de Accionistas y/o empresas afiliadas

4. Aportaciones de Capital

5. Desinversiones, como venta de Activo Fijo, reducciones de Capital etc.

c) Inversiones y otras aplicaciones de efectivo

Aquí deberá presentarse el ó los conceptos que hubieran sido causantes de un desembolso de efectivo y pueden ser:

1. Inversiones circulantes (en inventarios, cuentas por cobrar y en pagos anticipados, siempre que no se consideren como parte del flujo de operación).

2. Inversiones en Inmuebles, Planta y Equipo

3. Otras inversiones con carácter de permanentes

4. Pago de Pasivos a corto y largo plazo (no incluye provee

dores)

5. Pago de Dividendos
6. Reembolso por reducciones de capital

d) Aumento ó Disminución en el efectivo

Es el resultado de la suma algebraica de los puntos a, b y c.

El estado de flujo de efectivo debe presentar en forma adecuada los conceptos que dieron origen y aplicación de efectivo durante el ejercicio, se agrupan como sigue:

1. Flujo de efectivo generado por la operación
2. Financiamientos y otras fuentes de efectivo
3. Inversiones y otras aplicaciones de efectivo
4. Por separado y haciendo destacar como extraordinario

Las características propias de cada entidad pueden hacer que la forma de presentación, agrupación del estado de cambios, varie una con respecto de otra pero siempre deberán figurar los conceptos principales.

En conclusión, el estado de cambios en la situación financiera en base a efectivo debe culminar con el incremento ó decremento neto en el efectivo. Esta cifra debe ser la resultante de la suma algebraica de los importes correspondientes a orígenes y aplicaciones del periodo que figuran en el propio estado.

Como observamos el estado de cambios en la situación financiera en base a efectivo, nos representa el importe en dinero del

cual podemos disponer sin exponer a la entidad a que sufra una descapitalización a continuación presentamos dos posibles formas de presentar dicho estado aprobadas en el Boletín B 11 editado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA EN
BASE A EFECTIVO POR LOS EJERCICIOS TERMINADOS
EL 31 DE DICIEMBRE DE 19X3 Y 19X2

Fuentes de efectivo	19X3	19X2
Flujo de efectivo generado por la operación:		
Utilidad neta		
Más (menos) cargos (créditos) a resultados que no requirieron de la utilización de efectivo:		
+ Depreciación y amortización del año		
+ Incremento en las estimaciones para cuentas de dudosa recuperación e inventarios obsoletos		
+ Incremento de pasivos acumulados por gastos devengados no pagados		
+ Incremento en la reserva para pensiones y primas de antigüedad		
- Efecto monetario acreditado al costo integral de financiamiento		
Efectivo generado por la operación	(a) _____	_____
Financiamiento y otras fuentes de efectivo:		
Incremento en cuentas por pagar		
Aumento de capital social		
Reducción de inventarios		
Costos de activos fijos vendidos		
	(b) _____	_____
Suman las fuentes de efectivo (a+b)	(c) _____	_____
Aplicaciones de efectivo		
Inversiones:		
En inmuebles, maquinaria y equipo sin incluir \$ por actualización del año)		
En activo intangible		
En cuentas por cobrar a clientes		
Suman las inversiones	(d) _____	_____
Amortización de financiamientos y otros:		
Préstamos bancarios		
Créditos de proveedores		
Pago de dividendos		
Suman las amortizaciones y otras aplicaciones	(e) _____	_____
Suman las aplicaciones de efectivo (d+e)	(f) _____	_____
Incremento neto de efectivo y equivalentes (c-f)	(g) _____	_____

ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA EN
BASE A EFECTIVO POR LOS EJERCICIOS TERMINADOS
EL 31 de DICIEMBRE DE 19X3 Y 19X2

Fuentes de efectivo	19X3	19X2
Flujo de efectivo generado por la operación:		
Utilidad neta		
Más (menos) cargos (créditos) a resultados que no requirieron de la utilización de efectivo:		
+ Depreciación y amortización del año		
+ Incremento en las estimaciones para cuentas de dudosa recuperación e inventarios obsoletos		
+ Incremento de pasivos acumulados por gastos devengados no pagados		
+ Incremento en la reserva para pensiones y primas de antigüedad		
- Efecto monetario acreditado al costo integral de financiamiento		
Efectivo generado por la operación	_____	_____
- Incremento en cuentas por pagar		
- Incremento en inventarios		
+ Incremento en proveedores		
Suma el efectivo generado	(a) _____	_____
Financiamiento y otras fuentes de efectivo:		
Aportaciones de capital		
Costo de activos fijos vendidos		
Suman otras fuentes de efectivo	(b) _____	_____
Total de fuentes de efectivo (a+b)	(c) _____	_____
APLICACIONES DE EFECTIVO		
Inversiones:		
En inmuebles, maquinaria y equipo (sin incluir \$ por actualización)		
En activos intangibles		
Suman las inversiones	(d) _____	_____
Amortización de financiamiento y otros:		
Pago de deuda de bancaria		
Pago de dividendos		
Suman otras aplicaciones	(e) _____	_____
Total de aplicaciones de efectivo (d+e)	(f) _____	_____
Incremento neto en efectivo y equivalentes (c-f)	(g) _____	_____

3. DIFERENTES TIPOS DE DEDUCCIONES

El contador público, como representante de cualquier ente económico, es necesario que tenga conocimiento del régimen fiscal vigente con el fin de saber a que deducciones están sujetos los contribuyentes, ya que tanto impuestos como deducciones juegan un papel importante y decisivo dentro del proceso económico de una entidad determinada, como dentro de un país, siendo además uno de los principales motivos de desacuerdo entre el fisco y los contribuyentes.

La complejidad de la determinación de las deducciones hace que la Ley del impuesto sobre la renta no autorice la deducción de todos los conceptos que el contribuyente desee, ya que el contribuyente vería la oportunidad de actuar en su provecho y trataría de deducir mayor cantidad de conceptos para poder regular así las utilidades.

Por otra parte, sería injusto que la ley gravara todos los ingresos sin permitir deducir al contribuyente algunos conceptos que son necesarios para generar dichos ingresos.

Por lo antes mencionado, la ley dicta normas de carácter general comúnmente conocidas como requisitos para deducciones, ya que dicha ley, acepta como deducible todos aquéllos tipos de gastos hechos por las empresas que se apeguen y satisfagan lo contenido en dichos requisitos los cuales comentaremos más adelante.

Los diferentes tipos de deducciones se encuentran contenidas en el artículo 22 de la ley del impuesto sobre la renta en su capítulo II sección I los cuales trataremos más a fondo punto por punto.

3.1 Devoluciones, descuentos, bonificaciones

Las devoluciones.- Sería la reintegración de una cosa a su poseedor original. Como el caso de la devolución sobre venta sería, el importe de las mercancías que los clientes devuelven por no estar de acuerdo con el pedido ya sea por la calidad, precio, estilo, color, etc.

El descuento.- Sería aquél que se realiza sobre el precio de venta, normalmente condicionado a un pronto pago o a la compra de grandes cantidades, entonces podemos decir también que los descuentos son las bonificaciones que se conceden, a los clien-

tes por liquidar el importe de las mercancías antes del plazo estipulado.

Entonces también podemos decir que las bonificaciones son las rebajas sobre ventas que sobre el precio de venta de las mercancías se conceden a los clientes, mientras que los descuentos sobre ventas son concedidos por pronto pago.

Una vez que determinamos las devoluciones, descuentos, bonificaciones sobre venta se pueden determinar las ventas netas.

Ventas Totales	\$ 100.-
Menos:	
Devoluciones s/ventas	10.-
Descuentos s/ventas	10.-
Bonificaciones s/ventas	<u>10.-</u>
Ventas Netas	\$ 70.-

Como se observa las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre/ventas constituyen una deducción a los ingresos de toda entidad que apliquen estos conceptos, tanto contablemente como fiscalmente.

En el capítulo II, sección I, del artículo 22 en su fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta se establece: los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

1. Las devoluciones, descuentos, bonificaciones.

Cabe mencionar que la ley no marca cual es la forma de comprobar esta deducción, o sea los requisitos que debe reunir la documentación para comprobar esta deducción, por lo cual el contribuyente ha formado la idea de que la mejor forma de comprobación sea a través de la documentación interna que expiden las empresas como son las notas de crédito, notas de entrada al almacén, contratos firmados con los clientes.

3.2 El costo en épocas de inflación

En el capítulo I inciso 2 hacemos referencia al costo en forma concreta mencionamos que de acuerdo con el profesor Cristobal del Río González "Costo" es un conjunto de gastos y que por lo tanto, gasto es una parte del "Costo"

Nosotros podemos decir, en forma general que "Costo" es la cantidad de recursos introducidos en la producción de un bien, los cuales incrementan su valor en inventarios.

En el capítulo antes mencionado también hacemos referencia en los elementos del costo de ventas y por lo tanto en su determinación del mismo, así como de la valuación de inventarios que es parte importante para la determinación del costo.

Si observamos, la determinación del costo está basado en los diferentes sistemas contables conocidos como:

Sistema global o de mercancías generales

Sistema analítico o pormenorizado

Sistema de inventarios constantes o perpetuos

Sistema detallista

Así como procedimientos de valuación utilizados en la contabilidad, los cuales son los más usuales, y son los siguientes:

Precio promedio

Ultimas entradas, primeras salidas (UEPS)

Primeras entradas, primeras salidas (PEPS)

Como el motivo de nuestro estudio en este punto es la determinación del costo en épocas de inflación, nos referiremos a la ley del impuesto sobre la renta y a su reglamento.

La ley del impuesto sobre la renta en su título II capítulo II sección II artículo 29 establece la determinación del costo y nos menciona lo siguiente:

Costo de Ventas

El costo de las mercancías que se enajenan, así como de las que formen el inventario al final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o prodeterminados, excepto cuando esta ley prevea especificamente que se siga el sistema de costeo directo. En todo caso, el costo se deducirá conforme se acumulen los ingresos relativos.

Costo superior al de mercado

Cuando el costo de las mercancías, integrado a base de costos históricos o predeterminados, sea superior al de mercado o reposición podrá considerarse, previo aviso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el que corresponda de los siguientes valores:

1. El de reposición, sea éste por adquisición o producción, sin que exceda del valor de realización ni sea inferior al neto de realización.
2. El de realización, que es el precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación, siempre que sea inferrior al valor de reposición.
3. El neto de realización, que es el equivalente del precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación y menos el por ciento de utilidad que habitualmente se obtenga en su realización, si es superior al valor de reposición.

Empresas agropecuarias o pesqueras.

Los contribuyentes que se dediquen ala agricultura, ganadería o pesca, podrán dejar de determinar el costo de las mercancías que enajenen, en este caso, deducirán en el ejercicio en que se efectúen, los gastos correspondientes a dichas mercancías.

Además de este artículo 29 antes mencionado en su reglamento de la ley del impuesto sobre la renta en su título II capítulo II

sección II artículo 40 establece lo siguiente:

Costos estimados y estándar

Los contribuyentes podrán variar el sistema de valuación de costos absorbente con base en costos históricos o predeterminados, señalados en el primer párrafo del artículo 29 de la ley, por el de costos estimados o estándar, siempre que el cierre del ejercicio se ajuste al costo histórico o predeterminado.

Sin embargo, los inventarios finales podrán quedar valuados a costo estimado o estándar siempre que las partidas que lo formen no excedan del valor de reposición y que el sistema de valuación sea consistente con el utilizado para inventarios iniciales por lo que hace a los ejercicios subsecuentes a aquél en el que se adopte el sistema a que se refiere este artículo.

En el artículo 36 de la mencionada ley en su título II capítulo II sección II establece la forma de determinar el costo deducible y nos menciona lo siguiente:

Forma de determinar el costo deducible

Para determinar el costo deducible en el ejercicio, los contribuyentes procederán conforme a lo siguiente:

1. Inventarios perpetuos

Cuando lleven el procedimiento de control de inventarios perpetuos, el costo se obtendrá de los registros contables, sin necesidad de comparar los inventarios inicial y final. Lo dispuesto en esta fracción no libera del cumplimiento de la obligación establecida en el artículo 58 fracción VII de esta ley. Que establece lo siguiente:

VII Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias a la fecha en que termine el ejercicio, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.

2. Procedimiento pormenorizado

Cuando lleven el procedimiento de control de inventarios pormenorizados ó analítico, se considera el costo de las mercancías.

- a) Que forma parte del inventario inicial del ejercicio.
- b) Las que esten en proceso de producción al inicio del ejercicio
- c) Las adquiridas o producidas durante el ejercicio
- d) Las que estén en proceso de producción al término del ejercicio
- e) Las que formen parte del inventario final del ejercicio. El costo será el que resulte de sumar las cantidades que correspondan conforme a los incisos a), b), c) de esta fracción y restándole al resultado las cantidades que correspondan conforme a los incisos d) y e) de la misma.

3. Detallistas

Cuando empleen el método de detallistas para la valuación de sus inventarios, para calcular el costo deducible procederán de la siguiente forma:

- a) Valuarán las existencias al inicio del ejercicio a precio de enajenación
- b) Determinarán el importe de las adquisiciones de mercancías en el ejercicio
- c) Valuarán las existencias a la terminación del ejercicio a precio de enajenación
- d) Aplicarán a la cantidad obtenida conforme al inciso a) de esta fracción, el por ciento o los por cientos de utilidad bruta con el que opera el contribuyente en el ejercicio
- e) A la cantidad obtenida en los términos del inciso c) de esta fracción.

Se aplicará el por ciento o por cientos de utilidad bruta con el que opera el contribuyente en el ejercicio.

El costo deducible será la cantidad que se obtenga de restar a la suma de los resultados de los incisos a), b) y e) de esta fracción, los correspondientes obtenidos conforme a los incisos c) y d) de la misma.

4. Procedimientos de mercancías generales

Cuando lleven el procedimiento de control de inventarios de mer

mercancías generales podrán dejar de determinar el costo de mercancías que enajenen y, en este caso, deducirán en el ejercicio en que se efectúen el importe de la compra de mercancías y los gastos correspondientes a las mismas, cuando opten por determinar el costo, deberán hacerlo conforme a la fracción II de este artículo, practicando recuentos de existencias.

En épocas de inflación la cual vivimos estos momentos, ha hecho que se busquen procedimientos de valuación que sean utilizados en la contabilidad los cuales reflejan un costo mas real y equitativo tanto para el fisco como para el contribuyente, este es el caso de UEPS-MONETARIO, este consiste en lo siguiente:

Una vez que se haya interiorizado en los aspectos importantes de la determinación del costo, para efectos de llevar a cabo el procedimiento UEPS-MONETARIO se deberán seguir los siguientes pasos:

Determinar el activo compensable conforme a lo señalado en el artículo 60 de la ley del impuesto sobre la renta en vigor la cual establece la posibilidad previo aviso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de que las empresas puedan cargar directamente a resultados las diferencias en método de valuación a partir del ejercicio siguiente al del cambio, siempre que cumpla con los requisitos establecidos en mencionado artículo de la misma ley.

1. Sólo se podrá efectuar el cambio de método de valuación cuan

do los inventarios de los últimos tres ejercicios mantengan el mismo factor de rotación o cuando la variación no exceda del 25% de dicho factor.

2. Del valor que resulte del inventario final del ejercicio en que se haga el cambio con el método de valuación anterior, con la diferencia se creará una cuenta de activo compensable para efectos fiscales.

3. La cuenta de activo compensable para efectos fiscales podrá deducirse en los ejercicios posteriores a aquél en que se efectuó el cambio, en la proporción en que el inventario final de este ejercicio resulte inferior al inventario final del ejercicio en que se efectuó el cambio; el saldo pendiente se deducirá cuando el contribuyente varíe nuevamente el método de valuación o en el ejercicio de liquidación de la sociedad.

Para determinar si se tiene derecho a la deducción de parte o de todo el activo compensable se deberá comparar el inventario final valuado a UEPS de cada año posterior al cambio con el inventario final a UEPS del año base, si el inventario actual es igual o superior no se tendrá derecho a la deducción. En cambio si es inferior se determinará el importe de la reducción y el porcentaje que ésta represente del inventario UEPS del año base. Se deberá multiplicar este porcentaje por el importe del activo compensable para efectos fiscales; esto es, la cifra para determinar la deducción será siempre el efecto UEPS del año base, sin importar que en algún año, anterior ya sea haya toma-

do una deducción por este concepto. El resultado será la cantidad que se podrá considerar deducible en ese ejercicio para efectos del impuesto sobre la renta y la participación de utilidades a los trabajadores. El total de las deducciones por cada grupo de inventario no deberá ser superior al activo compensable para efectos fiscales.

El activo compensable puede ser controlado a través de 3 cuentas de orden cada una de ellas tendrá una subcuenta para cada grupo del inventario.

Las cuentas antes mencionadas podrían ser las siguientes:

Activo compensable para efectos fiscales.- Se carga por el efecto UEPS del año base. Solo recibirá créditos cuando se haya deducido completamente el activo compensable de cada grupo del inventario.

Deducciones fiscales por realizar.- Se acreditara por el efecto UEPS del año base. Recibe cargos por el importe de las deducciones efectuadas en cada año en que se tenga reducción de inventario. Su saldo representará el importe de las deducciones no efectuadas.

Deducciones fiscales realizadas.- Se acredita por el importe de las deducciones efectuadas. Unicamente recibirá cargos cuando se haya deducido completamente el activo compensable, originado por uno o varios grupos del inventario.

Se deberá presentar declaración complementaria del impuesto sobre la renta de las sociedades mercantiles del ejercicio en el cual se efectuó el cambio (para efectos de los ejemplos que posteriormente se presentarán tomaremos como año base el de 1982), en donde se muestre los inventarios finales valuados a UEPS. La diferencia deberá considerarse contablemente dentro del costo de ventas de dicho ejercicio pero considerándose como no deducible.

Objetivos y beneficios del UEPS.

Hacer más equiparables los ingresos (expresados a precios actuales) con costos de las últimas compras, con el propósito de reflejar resultados mas realistas, ya que es importante lograr la mayor identificación de los costos con los ingresos que les son relativos.

Disminuir distorsiones en las utilidades, como resultado de asignar un importe mayor al inventario final originado por los incrementos de precio durante el año.

En resumen, mediante el uso del método UEPS, se podrá elaborar estados de resultados que muestren utilidades más actualizadas y congruentes con los últimos costos.

La adopción del método UEPS provee uno de los elementos útiles para reconocer los efectos de la inflación en el costo de ventas, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente

aceptadas, según el boletín B-10 recientemente emitido por la profesión contable de México.

Concepto fundamental del UEPS.

Mediante el uso del método UEPS los artículos que se venden o consumen en un periodo son normalmente los que se adquirieron o produjeron recientemente. En consecuencia, los artículos que quedan en el inventario son los que se adquirieron o produjeron primero y permanecen prácticamente registrados a los precios de adquisición o producción más antiguos en tanto que el estado de resultados muestra los costos actuales de las unidades vendidas.

Métodos para el cálculo y control del UEPS.

Los métodos para calcular el inventario a UEPS son:

Artículos específicos

Monetario

De acuerdo con el método de artículos específicos se controla cada partida de inventarios o se forman grupos de partidas similares o de cualidades homogéneas. La existencia física al fin del año de dichas partidas (medidas en metros, litros, kilos, piezas, etc) se compara con la cantidad inicial para determinar si hay una nueva capa UEPS. La principal desventaja del método de artículos específicos es que hace necesario el control de una gran cantidad de partidas o grupos, con el consecuente trabajo administrativo, y requiere control adicional sobre los in-

ventarios para evitar liquidaciones de capas de dichos grupos, con reposiciones subsecuentes del inventario a costos más altos aunque la inversión total en inventario de la compañía no haya cambiado.

El método monetario se usa, generalmente, en empresas que tienen en existencia en todo momento una mediana o amplia variedad de materiales y número de artículos. Este método utiliza unidades monetarias al costo de un año base, en lugar de la cantidad y precio de los artículos específicos, tomando como base la unidad de medida. Del inventario de una unidad natural de negocio consecuentemente, su control administrativo y contable resulta más simplificado.

Aspectos relativos al manejo del procedimiento del UEPS-MONETARIO.

En el procedimiento UEPS-MONETARIO, se considera como en cualquier otro procedimiento UEPS, que los últimos artículos que entran al almacén son los primeros en salir, y por lo tanto los inventarios finales quedan valuados a los costos que conformaron el inventario inicial del año en que se implantó el método UEPS-MONETARIO. Por lo tanto en la medida en que la capa que forma ese inventario base no desaparesca, dichos costos seguirán apareciendo en los inventarios finales de cada año en forma indefinida agregándose las capas adicionales que se formen en los años subsecuentes al año base.

Las principales características del UEPS-MONETARIO son:

- a) La base es la comparación de los costos que integran el inventario final con los que integraron el inventario inicial, es decir, los del inventario final del ejercicio inmediato anterior.

Es recomendable por lo tanto clasificar los inventarios en grupos o líneas, de tal forma que la comparación se haga por grupos homogéneos. En el caso de esta empresa "X" consideramos que no sería necesario establecer una subdivisión de grupos que la de materias primas, producción en proceso y artículos terminados.

- b) Para llevar a cabo la comparación es necesario establecer una unidad de medida; en el caso de UEPS-MONETARIO dicha unidad es el peso monetario. Esta unidad de medida tiene la ventaja de ser aplicable para cualquier tipo de inventario y refleja los valores de los artículos que constituyen un grupo de inventario.

Este peso monetario será el que exista a una fecha determinada y que corresponderá al valor del inventario del año base, al que se le añadirán las capas que se formarán en los años siguientes y que se valuarán tomando en cuenta los costos del año base más el factor de inflación que corresponda.

- c) Los inventarios iniciales y finales del ejercicio de que se trate se debe expresar a costos del año base para compararse

entre sí y determinar los aumentos a reducciones que tendrá el inventario final en relación con el inicial.

A los aumentos o disminuciones determinados se les asignará el valor que les corresponde conforme a los lineamientos del propio método y se sumarán o restarán según sea el caso, al inventario base, formándose de ese modo nuevas capas, o en su caso se disminuirán capas creadas en años anteriores.

3. Mecánica de Operación

A continuación se describe el procedimiento que deberá seguir esa empresa "X" para manejar año con año la valuación de sus inventarios finales bajo el procedimiento UEPS-Valor Monetario.

- a) Al final de cada ejercicio social se procederá a valorar los inventarios finales, tomando en consideración los costos promedio de dicho ejercicio de cada uno de los artículos que componen cada inventario.
- b) Los mismos inventarios indicados en el punto anterior se valorarán también con base en los costos promedio del ejercicio inmediato anterior correspondiente a cada uno de los artículos que componen los inventarios.
- c) Se determinarán los índices anuales de incremento en precios dividiendo el total de cada inventario final valuado conforme al inciso a) entre el total del mismo inventario valuado conforme a lo indicado en el inciso b).

La cantidad relativa de artículos representados por el inventario, puede determinarse aplicando al costo actual, índices de incremento en costos. Los tres tipos de índice comunmente utilizados son:

1. Índice de precios.- Obtenido de estadísticas publicadas oficialmente.
2. Doble valuación.- Índice obtenido de la doble valuación del inventario a costos del año actual y a costos del año base.
3. Índice en cadena.- Índice obtenido de la doble valuación del inventario a costos del principio y del fin del año, calculando posteriormente un índice acumulado (encadenándolo con años anteriores).

De acuerdo con el método monetario, los artículos contenidos en cada rubro del inventario se puede reunir en uno o varios y clasificar en una o varias líneas.

El término "costo del año base" es el total del costo (determinado al principio del ejercicio en que se adopta por primera vez el método UEPS) de todas las partidas de un grupo o rubro de inventarios.

- d) Se determinará los índices de incremento en precios acumulados, multiplicando cada índice de incremento en precio acumulado hasta el ejercicio anterior.
- e) Se calculará el importe total de los inventarios finales de cada año a precios del año base dividiendo el valor total de

cada inventario determinado conforme al inciso a) entre el índice de incremento en precios acumulado correspondiente a dicho inventario.

- f) Se determinará el aumento o disminución en cada inventario comparando el total del inventario final a precios del año base, contra el total del inventario inicial también a precios del año base.
- g) Si con base en la comparación anterior se determina un incremento en el inventario, a este se le aplicará el índice de incremento en precios acumulado que se indica en el inciso d) anterior para obtener así el monto que debe incrementarse al inventario.

Si por el contrario, de dicha comparación se determina una disminución al inventario se procederá a aplicar tal disminución contra los aumentos habidos en ejercicios anteriores cancelando primero los más recientes.

Cabe hacer la aclaración de que en las últimas autorizaciones de UEPS-MONETARIO que ha venido otorgando la Secretaría de Hacienda se señala que cuando al término de un ejercicio se obtengan incrementos sobre el inventario inicial o sea una nueva capa, el índice que deberá aplicarse a dicha capa será el que resulte de dividir el índice acumulado hasta dicho ejercicio entre el factor de rotación del inventario obtenido en el mismo ejercicio en que se presente el incremento.

- h) El valor de los inventarios finales de cada ejercicio valuados a UEPS-MONETARIO será el resultado de sumar al inventario del ciclo del cambio y deduciendo, en su caso las disminuciones que ocurran, en ambos casos conforme a lo indicado en el inciso anterior.
- i) Es conveniente resaltar que en los casos en que de un ejercicio a otro existieran artículos que no se tenían en el inventario inicial, o cuando sí los había en el ejercicio anterior, y en el ejercicio actual no aparezcan, se deberá proceder como sigue:
- a) Artículos nuevos que no se tenían en el ejercicio anterior.- Para efectos de la determinación del índice de precios, en la doble valuación del inventario final que deberá efectuarse cada año, deberá asignársele un precio base, en la columna de costos del ejercicio anterior igual al precio de la primera compra del ejercicio anterior igual al precio de la primera compra del ejercicio o bien un promedio de los precios que tuvo ese producto durante el ejercicio.
- b) Artículos del año anterior que no aparecen en el ejercicio actual.- En este caso en el ejercicio actual nose anota costo alguno, en la doble valuación; en otras palabras estas partidas deben ignorarse en la doble valuación del ejercicio correspondiente.

j) Por lo que se refiere al tratamiento contable, la empresa puede expresar su deseo de que el método UEPS se utilice tanto para efectos fiscales como contables.

La implantación del UEPS-MONETARIO no originará cambios en los sistemas contables que se han venido utilizando. Ello quiere decir, que los registros contables se seguirán manejando en igual forma que hasta ahora y únicamente se registrará en libros el efecto del UEPS una vez al final de cada ejercicio. Para que los libros reflejen adecuadamente el valor UEPS de inventario se utilizará una cuenta complementaria de inventarios denominada "Reserva UEPS", para cada grupo de inventarios, o sea: materias primas, producción en proceso y artículos terminados.

	PARCIAL	DEBE	HABER
Costo de ventas		\$ X	
Reserva UPES			\$ X
Materia prima	\$ X		
Producción en proceso	X		
Artículos terminados	X		

En el balance general se presentarán las cifras de cada grupo de inventarios después de deducir la reserva UEPS relativa y en el estado de resultados se presentará una sola cifra de costo de ventas, sin separar el efecto del ajuste UEPS.

En notas a los estados financieros, deberá revelarse la información relativa al método de valuación, el efecto del cambio en el primer año, etc.

k) Ya que el efecto del UEPS quedará contabilizado hasta el final de cada ejercicio social y tomando en consideración que esta empresa sigue la práctica de formular estados financieros mensuales como información a la administración, es conveniente que estos estados financieros intermedios vayan reflejando tal efecto para no ir mostrando una situación durante el año que variará considerablemente al fin del ejercicio.

Para lograr lo anterior será necesario efectuar una proyección del efecto anual de la valuación de los inventarios finales con el método UEPS para ir reconociendo (extralibros) el cargo adicional al costo de ventas, así como la reducción de las provisiones para impuesto sobre la renta y participación de utilidades a los trabajadores.

4. Ejemplos para la aplicación del procedimiento

Para un mejor entendimiento de lo descrito en los párrafos anteriores, se ha preparado un caso práctico con cifras supuestas que aparece en los anexos que se acompañan.

En este caso práctico se muestran los efectos del UEPS-MONETARIO por varios ejercicios.

En los párrafos anteriores hemos presentando la información que consideramos más relevante para que "X" empresa pueda efectuar y manejar el cambio de la valuación de sus inventarios al método UEPS bajo el procedimiento del valor monetario.

APLICACION DE UEPS MONETARIO CON EL METODO DE

"ENCADENAMIENTO DE INDICES"

ARTICULO	UNIDADES	COSTO UNITARIO		COSTO TOTAL	
		ACTUAL	ANTERIOR	ACTUAL	ANTERIOR
A	140	\$ 10	\$ 8	\$ 1,400	\$ 1,120
B	235	12	9	2,820	2,115
C	470	24	19	11,280	8,930
D	31	40	34	1,240	1,054
ETC.	X	X	X	X	X
ETC.	X	X	X	X	X
ETC.	X	X	X	X	X
TOTAL				\$ 1,285,720	\$ 1,087,415

- Índice de aumento en precio:

$$\frac{1,285,720 \times 100}{1,087,415} = 118.24\%$$

- Determinación del aumento o disminución del volumen de inventario:

Inventario a precios año base: \$ 1,285,720 ÷ 118.24% = \$1,087,415

Inventario base (cierre del año anterior) 989,215

Aumento en volumen, a precios de año base \$ 98,200

	PRECIO BASE	FACTOR	PRECIO UEPS
Inventario base	\$ 989,215	100%	\$ 989,215
Capa del primer año	<u>98,200</u>	118.24%	\$ <u>116,112</u>
	\$ 1,087,415		

Inventario a UEPS	1,105,327
Inventario a promedio o PEPS	1,285,720
Efecto acumulado de UEPS	<u>180,393</u>
Efecto acumulado al principio del año	-,-
Efecto del año	\$ <u>180,393</u>

En el segundo año se sigue el mismo procedimiento

ARTICULO	UNIDADES	COSTO UNITARIO		COSTO TOTAL	
		ACTUAL	ANTERIOR	ACTUAL	ANTERIOR
A	117	\$ 12	\$ 10	\$ 2,124	\$ 1,770
B	189	15	12	2,835	2,268
C	520	29	24	15,080	12,480
D	77	49	40	3,773	3,080
ETC.	X	X	X	X	X
ETC.	X	X	X	X	X
ETC.	X	X	X	X	X
				<u>\$ 1,630,250</u>	<u>\$ 1,320,430</u>
				=====	=====

- Índice de aumento en precio

$$\text{Del año } \frac{1,630,250 \times 100}{1,320,430} = 123.46\%$$

$$\text{Acumulado } 123.46\% \times 118.24\% = 145.98\%$$

- Determinación del aumento o disminución del volumen del inventario:

Inventario a precios año base:	\$ 1,630,250	÷ 145.98%	= \$ 1,116,763
Inventario del año anterior a precio de año base			<u>1,087,415</u>
Aumento en volumen, a precios de año base			\$ <u>29,348</u>
			=====

- Valuación del inventario a UEPS:

	PRECIO BASE	FACTOR	PRECIO UEPS
Inventario base	\$ 989,215	100%	\$ 989,215
Capa del primer año	98,200	118.24%	116,112
Capa del segundo año	<u>29,348</u>	145.98%	<u>42,849</u>
	\$ <u>1,116,763</u>		
Inventario A UPES			1,148,169
Inventario a promedio o PEPS			<u>1,630,250</u>
Efecto acumulado de UEPS			482,081
Efecto acumulado al principio del año			<u>180,393</u>
Efecto del año			\$ <u>301,688</u>
			=====

En el tercer año se sigue el mismo procedimiento:

ARTICULO	UNIDADES	COSTO UNITARIO		COSTO TOTAL	
		ACTUAL	ANTERIOR	ACTUAL	ANTERIOR
A	201	\$ 15	\$ 12	\$ 3,015	\$ 2,412
C	154	34	29	5,236	4,466
D	380	58	49	22,040	18,620
ETC.	X	X	X	X	X
ETC.	X	X	X	X	X
ETC.	X	X	X	X	X
				<u>\$ 1,854,315</u>	<u>\$ 1,589,430</u>
				=====	=====

- Índice de aumento en precio

$$\text{Del año } \frac{1,854,315 \times 100}{1,589,430} = 116.67\%$$

$$\text{Acumulado } 116.67\% \times 145.98\% = 170.31\%$$

- Determinación del aumento o disminución del volumen del inventario:

$$\begin{aligned} \text{Inventario a precios año base: } & \$ 1,854,315 \div 170,31\% = \$ 1,088,788 \\ \text{Inventario del año anterior a precio de año base} & \underline{1,116,763} \\ \text{Disminución en volumen, a precios de año base} & (\$ \underline{\underline{27,975}}) \end{aligned}$$

- Valuación del inventario a UEPS:

	PRECIO BASE	FACTOR	PRECIOS UEPS
Inventario base	\$ 989,215	100%	\$ 989,215
Capa del primer año	98,200	118.24%	116,112
Capa del segundo año	29,348		
Menos-capa consumo	(27,975)	145.98%	<u>2,004</u>
	<u>\$ 1,088,788</u>		=====

Inventario a UEPS	1,107,331
Inventario a promedios o PEPS	<u>1,854,315</u>
Efecto acumulado de UEPS	746,984
Efecto acumulado al principio del año	<u>482,081</u>
Efecto del año	\$ <u>264,903</u>
	=====

En el cuarto año se sigue el mismo procedimiento:

ARTICULO	UNIDADES	COSTO UNITARIO		COSTO TOTAL	
		ACTUAL	ANTERIOR	ACTUAL	ANTERIOR
A	215	\$ 18	\$ 15	\$ 3,870	\$ 3,225
C	170	39	34	6,630	5,780
D	420	69	58	28,980	24,360
ETC.	X	X	X	X	X
ETC.	X	X	X	X	X
ETC.	X	X	X	X	X
				<u>\$ 2,510,328</u>	<u>\$ 2,015,424</u>
				=====	=====

- Índice de aumento en precio

$$\text{Del año } \frac{2,510,328 \times 100}{2,015,424} = 124.56\%$$

$$\text{Acumulado } 124.56\% \times 170.31\% = 212.13\%$$

- Determinación del aumento o disminución del volumen del inventario:

Inventario a precios año base:	\$ 2,510,328	÷ 212.13%	= \$ 1,183,391
Inventario del año anterior a precio de año base			<u>1,088,788</u>
Aumento en volumen, a precios de año base			\$ <u>94,603</u>
			=====

- Valuación del inventario a UEPS:

	PRECIO BASE	FACTOR	PRECIOS UEPS
Inventario base	\$ 989,215	100%	\$ 989,215
Capa del primer año	98,200	118.24%	116,112
Capa del segundo año (neta)	1,373	145.98%	2,004
Capa del cuarto año	<u>94,603</u>	212.13%	<u>200,681</u>
	\$ <u>1,183,391</u>		=====
Inventario a UEPS			1,308,012
Inventario a promedios o PEPS			<u>2,510,328</u>
Efecto acumulado de UEPS			1,202,316
Efecto acumulado al principio del año			<u>746,984</u>
Efecto del año			\$ <u>455,332</u>
			=====

En el quinto año se sigue el mismo procedimiento:

ARTICULO	UNIDADES	COSTO UNITARIO		COSTO TOTAL	
		ACTUAL	ANTERIOR	ACTUAL	ANTERIOR
A	197	\$ 22	\$ 18	\$ 4,334	\$ 3,546
C	154	46	39	7,084	6,006
D	402	82	69	32,964	27,738
ETC.	X	X	X	X	X
ETC.	X	X	X	X	X
ETC.	X	X	X	X	X
				<u>\$ 2,701,543</u>	<u>\$ 2,280,315</u>
				=====	=====

- Índice de aumento en precio

$$\text{Del año } \frac{2,701,543 \times 100}{2,280,315} = 118.47\%$$

$$\text{Acumulado } 118.47\% \times 212.13\% = 251.31\%$$

- Determinación del aumento o disminución del volumen del inventario:

Inventario a precios año base:	\$ 2,701,543 ÷ 251.31%	= \$ 1,074,984
Inventario del año anterior a precio de año base		<u>1,183,391</u>
Disminución en volumen, a precios de año base		(\$ <u>108,407</u>)
		=====

- Valuación del inventario a UEPS:

	PRECIO BASE	FACTOR	PRECIOS UEPS
Inventario base	\$ 989,215	100%	\$ 989,215
Capa del primer año	98,200		
Menos-capa consumo (12,431)	<u>85,769</u>	118.24%	<u>101,413</u>
	<u>\$ 1,074,984</u>		
	=====		
Inventario a UEPS			1,090,628
Inventario a promedio o PEPS			<u>2,701,543</u>
Efecto acumulado de UEPS			1,610,915
Efecto acumulado al principio del año			<u>1,202,316</u>
Efecto del año			\$ <u>408,599</u>
			=====

En el sexto año se sigue el mismo procedimiento:

ARTICULO	UNIDADES	COSTO UNITARIO		COSTO TOTAL	
		ACTUAL	ANTERIOR	ACTUAL	ANTERIOR
A	185	\$ 26	\$ 22	\$ 4,810	\$ 4,070
C	201	55	46	11,055	9,245
D	450	101	82	45,450	36,900
ETC.	X	X	X	X	X
ETC.	X	X	X	X	X
ETC.	X	X	X	X	X
				<u>\$ 3,512,728</u>	<u>\$ 2,915,315</u>
				=====	=====

- Índice de aumento en precio:

$$\text{Del año } \frac{3,512,728 \times 100}{2,915,315} = 120.49\%$$

$$\text{Acumulado } 120.49\% \times 251.31\% = 302.81\%$$

- Determinación del aumento o disminución del volumen del inventario:

$$\begin{aligned} \text{Inventario a precios año base: } & \$ 3,512,728 \div 302.81\% = \$ 1,160,043 \\ \text{Inventario del año anterior a precios de año base} & \underline{1,074,984} \\ \text{Aumento en volumen a precios de año base} & \$ \underline{85,059} \\ & \text{=====} \end{aligned}$$

- Valuación del inventario a UEPS:

	PRECIO BASE	FACTOR	PRECIOS UEPS
Inventario base	\$ 989,215	100%	\$ 989,215
Capa del primer año (Neta)	85,769	118.24%	101,413
Capa del sexto año	<u>85,059</u>	302.81%	<u>257,567</u>
	<u>\$ 1,160,043</u>		<u>=====</u>

Inventario a UEPS	\$ 1,348,195
Inventario a promedio o PEPS	<u>3,512,728</u>
Efecto acumulado de UEPS	2,164,533
Efecto acumulado al principio del año	<u>1,610,915</u>
Efecto del año	\$ <u>553,618</u>
	=====

Además de los ejemplos anteriores, mostramos a continuación las diferencias que pueden haber al valorar los inventarios por medio de los procedimientos más usuales.

MOVIMIENTO DE ALMACEN

TARJETA NO.

ARTICULO		CASILLERO NO.						UNIDAD CLAVE				
ALMACEN		EXISTENCIA REVISADA EN						VALORES				
MAXIMO		MINIMO										
FECHA	ENTRADA NO.	UNIDADES	UNIDADES			ENTRADA	COSTO	DEBE	VALORES		SALDO	
		ENTRADA	SALIDA	INICIAL	FINAL	NOVED	PROMEDIO		HABER			
14-1-84	24678	50	50	50	10			500		500		
18-3-84	87567	40	90	90	12	10.88		480		980		
20-5-84	76432	60	150	150	11	10.93		660		1640		
22-7-84	46521	70	220	220	15	12.22		1050		2690		
15-9-84	37562	80	300	300	18	13.76		1440		4130		
16-12-84	5678	90		390	20	15.21		1800		5930		
VALUACION EN BASE AL COSTO PROMEDIO			90	300			15.21		1368.90	4561.11		
UTILIZANDO EL PROCEDIMIENTO ULTIMAS ENTRADAS, PRIMERAS SALIDAS, (UEPS), CON LAS MISMAS CANTIDADES ANTERIORES EL INVENTARIO QUEDARIA												
VALUADO DE LA SIGUIENTE MANERA			90	300			20		1800	4130		
UTILIZANDO EL PROCEDIMIENTO PRIMERAS ENTRADAS, PRIMERAS SALIDAS (PEPS), CON LAS MISMAS CANTIDADES DE LOS EJEMPLOS ANTERIORES EL INVENTARIO QUEDARIA VALUADO DE LA SIGUIENTE MANERA.			90									
		50		340			10		500	5430		
		40		300			12		480	4950		

En el ejemplo anterior antes presentado, se puede observar claramente, las diferencias que pueden existir al emplear uno y otro procedimiento en la valuación de inventarios.

- Al emplear el procedimiento costo promedio, los inventarios quedan valuados en base a un promedio, que consiste en dividir el valor final de la existencia entre la suma de unidades habidas, con que se obtiene un costo unitario promedio. El cual sería más real que el obtenido en la utilización del procedimiento primeras entradas primeras salidas (PEPS), para efectos de la determinación de la valuación del costo. Este procedimiento se recomienda cuando las fluctuaciones en los costos son de poca cuantía.

- Utilizando el procedimiento últimas entradas primeras salidas (UEPS), observamos la determinación del costo en la valuación de inventarios la cual es aún más real en relación con el determinado en el procedimiento anterior y en relación también con el (PEPS), ya que en el procedimiento (UEPS) los inventarios se valúan al costo de las últimas entradas adquisiciones quedando en existencia en inventarios los más antiguos.

Cabe mencionar que este procedimiento es el que se recomienda cuando los costos van hacia el alza, en épocas de inflación o sea el caso que esta viviendo nuestro país.

- En la determinación del costo en la valuación de los inventarios utilizando el procedimiento primeras entradas primeras

salidas (PEPS), observamos que la valuación de los inventarios se lleva a cabo en forma inversa en relación con el procedimiento últimas entradas primeras salidas (UEPS), o sea que se valúan a los costos de las primeras entradas hasta agotarlas siguiendo con los costos de las entradas inmediatas que continúan, y así sucesivamente.

Este procedimiento no es recomendable ya que no resulta aplicable al ciclo económico por el que atraviesa actualmente el país.

3.3 Diferencia entre inventario final de un ejercicio, cuando el contribuyente se dedique a la ganadería.

Por principio diremos que los inventarios representan uno de los renglones más importantes del activo, pues son los bienes que poseen las empresas para su venta o para su proceso o transformación y venta, para cada una de las empresas que se dedican a cada uno de las diferentes ramas; ya sea de la producción, comercialización o de servicios, siendo para cada uno de estos grupos muy importante sus inventarios.

Así podemos ver que la diferencia entre Inventario Inicial de un ejercicio, cuando el contribuyente se dedique a la ganadería, el control de inventarios de este tipo esta vinculado más que a algún otro giro a la cría o reproducción y engorda del ganado, siendo esta la principal fuente de ingresos acumulables y así lo establece la Ley del Impuesto sobre la Renta en el artículo 17, sección II en el capítulo de los ingresos y nos señala:

Diferencia en inventarios en ganadería (Según la LISR Art. 17)

III.- La diferencia entre los inventarios finales e inicial de un ejercicio, cuando el inventario final fuere el mayor tratándose de contribuyentes dedicados a la ganadería.

Ahora considerando la complejidad que en muchas ocasiones es necesario determinar los costos en la entidad, tomando en cuenta los problemas de pérdida de valor a que pueden estar sujetos los problemas de pérdida de valor a que pueden estar sujetos los inventarios por obsolescencia (en el caso de contribuyentes que se dediquen a la ganadería, también sufren pérdidas, en este caso la baja o muerte de algunos miembros, que estan formando parte del inventario, ya sea que la muerte haya sido por epidemia o muerte accidental, siendo menor el inventario final al inventario inicial se hace deducible esta diferencia, según lo establece la ley vigente del Impuesto sobre la Renta en el artículo 22 fracción V).

Costo de establecimientos permanentes en México de residentes en el extranjero (art 37 de la LISR)

Los establecimientos permanentes ubicados en México de contribuyentes residentes en el extranjero, determinarán el costo conforme a lo establecido en esta Ley, exceptuando en lo relativo al costo de las mercancías que reciban de la oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero; en este caso se tomará como base para determinar el cos-

to, el valor de las mercancías para efecto del impuesto general de importación de la mercancía, sin perjuicio de las facultades a que se refiere el artículo 65 de esta Ley.

En el artículo 36 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se establece el procedimiento para determinar el costo deducible, dicho artículo se transcribió en el punto 2 del capítulo 3 de esta investigación.

3.4 De los gastos

Concepto.- Son las erogaciones o pagos que por un bien o servicio hace la empresa y cuyo valor afecta los resultados del ejercicio o periodo contable en que son erogados. Perteneciendo los diferentes tipos de gastos, según la rama a que se dedique, por ejemplo hay gastos de administración, gastos de cobranza, gastos de compra, gastos de producción, gastos de fabricación, gastos de venta, gastos diferidos, gastos extraordinarios, gastos financieros, gastos indirectos, gastos miscelaneos, gastos pagados por anticipado, gastos variables, etc, pero todos estos gastos se erogan para ayudar a la operación y funcionamiento de la empresa.

Cabe mencionar que en muchas ocasiones los contribuyentes consideran que el tener un documento que reúna los requisitos fiscales, es suficiente, para poder realizar la deducción que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente. Lo anterior es erróneo, pues si no se tiene que efectivamente se recibió el bien o servicio no procede la deducción, para efectos del pago

de impuestos. Por el contrario hay veces que se tienen todas las evidencias, pero la Ley no las autoriza. Así por ejemplo el mismo impuesto, recargos, multas, etc, se nos hace evidente presentar lo siguiente:

De los gastos. (De acuerdo a la Ley del ISR)

Requisitos de las Deducciones (Art 24 LISR).- Las deducciones de este título deberán reunir los siguientes requisitos:

- Gastos Estrictamente Indispensables; donativos.

I. Que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad empresarial, salvo que 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 y 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 las instituciones de enseñanza, siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validéz oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación y se trate de donaciones no onerosas.

- Depreciación o Amortización de Inversiones.

II. Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos de la sección III de este capítulo.

- Documentación Comprobatoria, pagos con cheque nominativo (Requisitos Fiscales de los Documentos).

III. Que se comprueben con documentación que reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales relativas a la identidad y domicilio de quien los expida así como de quien adquirió el bien de que se trate o recibió el servicio, y que en el caso de contribuyentes que en el ejercicio inmediato anterior hubieran obtenido ingresos acumulables superiores a cien millones de pesos, efectúe mediante cheque nominativo del contribuyente, los pagos en dinero cuyo monto exceda de dos veces el salario mínimo general de su zona económica vigente el 1º de enero del año de que se trate, elevado al mes, excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá liberar de la obligación de pagar las erogaciones con cheques nominativos a que se refiere este párrafo, cuando las mismas se efectúen en poblaciones sin servicios bancarios o en zonas rurales.

Pago de dividendos con cheque nominativo

Que tratándose de la distribución de dividendos o utilidades en efectivo, se paguen con cheques nominativos no negociables de contribuyente, expedido a nombre del accio-

nista o socio y se cumpla con las obligaciones de retención e información que respecto de dichos dividendos o utilidades establece esta Ley.

- Contabilización de las Deducciones.

IV. Que estén debidamente registradas en contabilidad.

- Retención y Entero de Impuestos

V. Que se cumplan las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recaben de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos.

- Documentación con Registro Federal de Causantes

VI. Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda, se efectúen a personas obligadas a solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, se proporcione la clave respectiva en la documentación comprobatoria.

- IVA Traslado por Terceros

VII. Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda se hagan a contribuyentes que causen el Impuesto al Valor Agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en los comprobantes.

Los contribuyentes del impuesto especial sobre producción y servicios por enajenación de bienes, no podrán deducir los pagos cuando éstos se hayan hecho por la adquisición de esos mismos bienes y no se haya hecho traslado dicho

impuesto en forma expresa y por separado en los comprobantes. Tratándose de pagos por la presentación de servicios por los que se cause el impuesto especial sobre producción y servicios, éstos no serán deducibles cuando se haya trasladado en forma expresa y por separado el mencionado impuesto.

- Intereses Pagados sobre Préstamos.

VIII. Que en caso de intereses por capitales tomados en préstamo, éstos se hayan invertido en los fines del negocio. Cuando el contribuyente otorgue préstamos a terceros, sólo serán deducibles los intereses que se devenguen de capitales tomados en préstamo, hasta por el monto de la tasa más baja de los intereses estipulados en los préstamos que se hubiera hecho a éstos; si en algunas de estas operaciones no se estipularan intereses, no procederá la deducción respecto al monto proporcional de los préstamos hechos a terceros. Estas últimas limitaciones no rigen para instituciones de crédito y organizaciones auxiliares, en la realización de las operaciones propias de su objeto.

- Deducciones por Pagos a Personas Físicas y Donativos.

IX. Que tratándose de pagos que a la vez sean ingresos de los señalados en los capítulos II, III y VII del título IV de esta Ley, así como en el caso de donativos, sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate; los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del capítulo I de dicho título, se podrán

deducir cuando hayan sido erogados a más tardar en la fecha en que se deba presentar la declaración del citado ejercicio. Solo se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo, en cheque girado contra la cuenta del contribuyente o en otros bienes que no sean títulos de crédito.

- Honorarios a Miembros del Consejo de Administración

X. Que tratándose de honorarios o gratificaciones a administradores, comisarios, directores, gerentes generales o miembros del consejo directivo, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, se determinen en cuanto a monto total y percepción mensual, o por asistencia, afectando en la misma forma los resultados del contribuyente y satisfagan los supuestos siguientes:

- a) Que el importe anual establecido para cada persona no sea superior al sueldo anual devengado por el funcionario de mayor jerarquía de la sociedad.
- b) Que el importe total de los honorarios o gratificaciones establecidas, no sea superior al monto de los sueldos y salarios anuales devengados por el personal del contribuyente; y
- c) Que no excedan del 10% del monto total de las otras deducciones del ejercicio.

- Pagos por Asistencia Técnica y Regalías

XI. Que tratándose de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías pagadas a personas residentes en el extranjero, se compruebe ante la Secretaría de

Hacienda y Crédito Público que quien proporciona los conocimientos, cuenta con elementos técnicos propios para ella; que se preste en forma directa a través de terceros y que no consista en la simple posibilidad de obtenerla, sino en servicios que efectivamente se lleven a cabo y que el contrato que dé origen a las erogaciones a que esta fracción se refiere, se encuentre debidamente inscrito en el Registro Nacional de Transferencia de Tecnología, cuando en los términos de la Ley en materia, sea de los que deban registrarse.

- Gastos de Previsión Social

XII. Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se destinen a jubilaciones, fallecimientos, invalidez, servicios médicos y hospitalarios, subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, fondos de ahorro, guarderías infantiles o actividades culturales y deportivas y otras de naturaleza análoga.

Dichas prestaciones deberán otorgarse en forma general en beneficio de todos los trabajadores.

En todos los casos deberán establecerse planes conforme a los plazos y requisitos que se fijen en el reglamento de esta Ley.

- Seguros y Fianzas

XIII. Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan a instituciones mexicanas y correspondan a conceptos que esta Ley señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos. Si los seguros tiene por objeto otorgar beneficios a los trabajadores, deberán observarse lo dispuesto en la fracción anterior. Si mediante el seguro se trata de resarcir al contribuyente de la disminución que en su productividad pudiera causar la muerte, accidente o enfermedad de técnicos o dirigentes, la deducción de las primas procederán siempre que el seguro se establezca en un plan en el cual se determine el procedimiento para fijar el monto de la prestación y satisfaga los plazos y requisitos que se fijen en disposiciones de carácter general.

- Renta de Inmuebles

XIV. Que los pagos por el uso o goce temporal de inmuebles se refieran exclusivamente a los destinados a los fines específicos del negocio. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público estará facultada para practicar u ordenar el avaluo de inmueble y, en este caso sólo se admitirá como deducible la cantidad que corresponda a un rendimiento bruto hasta del 16% anual sobre el valor de avaluo.

- Costo a Valor de Mercado

XV. Que el costo de adquisición declarado por el contribuyen

te corresponda al de mercado. Cuando exceda del precio de mercado no será deducible el excedente.

- Comprobantes de Compras de Importación

XVI. Que en caso de compras de importación se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación. Solo se aceptará como importe de dichas compras el que haya sido declarado con motivo de la importación.

- Pérdidas por Créditos Incobrables

XVII. Que tratándose de pérdidas por créditos incobrables, se consideren realizadas cuando se consuma el plazo de prescripción que corresponda, o antes, si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro.

- Pérdida de Valor de Inventarios

XVIII. Que el importe de las mercancías en existencia que por el deterioro y otras causas no imputables al contribuyente hubiera perdido su valor, se deduzca de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra; siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el reglamento de esta Ley.

- Comisiones por Ventas en Abonos y Contratos de Arrendamiento Financiero

XIX. Que tratándose de remuneraciones a empleados o a terceros que estén condicionadas al cobro de los abonos en las enajenaciones a plazos o en los contratos de arrenda

miento financiero en los que hayan intervenido, se deduzcan en el ejercicio en que dichos abonos o ingresos se cobren, siempre que se satisfagan los demás requisitos de esta Ley.

- Deducción de Renta de Automóviles

XX. Que tratándose de pagos por el uso o goce temporal de automóviles cuyo factor exceda de 9.0 en los términos del artículo 5° de la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, o de motocicletas distintas de las comprendidas en la fracción I del artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o uso de Vehículos, solo se deduzca el 70% de los mismos.

XXI. (Derogada). Intereses pagados al extranjero.

- Plazo para Reunir Requisitos

XXII. Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración, se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta Ley.

- Comisionistas y Mediadores Extranjeros

XXIII. Que tratándose de pagos efectuados a comisionistas y mediadores residentes en el extranjero, se cumpla con los requisitos de información y documentación que señale el Reglamento de esta Ley.

Partidas no Deducibles (Artículo 25 LISR)

- I. ISR Propio o a cargo de terceros y otras contribuciones
- II. Gastos de inversiones no deducibles
- III. Participación de utilidades
- IV. Obsequios y atenciones
- V. Gastos de representación
- VI. Gastos de viaje y viáticos
- VII. Sanciones, indemnizaciones y recargos
- VIII. Intereses considerados dividendos (Derogada)
- IX. Provisiones de reservas complementarias de activo o pasivo
- X. Reservas creadas para indemnizaciones del personal
- XI. Prima o sobreprecio de acciones que emita el contribuyente
- XII. Enajenación de bienes cuyo costo no sea el de mercado
- XIII. Crédito comercial, aún cuando sea adquirido de terceros
- XIV. Gastos en casas, aviones y embarcaciones
- XV. Pérdidas en la enajenación de inversiones no deducibles
- XVI. IVA no acreditable
- XVII. Pérdidas en fusión, reducción de capital o liquidación
- XVIII. Pérdida en la enajenación de acciones, partes sociales o valores mobiliarios
- XIX. Prorrata de gastos con extranjeros en el extranjero.

Como se puede observar, las partidas no deducibles o gastos no deducibles se tocaron en este punto, en forma general. En caso de una información más analítica de cada una de las partidas o gastos no deducibles antes mencionadas, ver artículo 25 LISR.

3.5 De las depreciaciones y amortizaciones. (Inversiones)

Breve desarrollo histórico de la depreciación.- La depreciación tuvo sus orígenes en Inglaterra en 1588, citado en el texto de Contabilidad Intermedia de Raúl Niño Alvarez, aunque no copiado literalmente, desarrollamos la importancia que muestra, por ejemplo la cuenta de mayor utilizada en esas fechas "enseres de la casa" en la cual se va abonando las depreciaciones con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias, además antes no se utilizaba el término depreciación, pero sí mencionaba la palabra deterioro del activo disponible. Otro de los puntos era que no se aplicaba un porcentaje constante pero sí se valían de cierto desgaste sufrido en el bien o activo. En 1841, The American Railron Journal, reprodujo un artículo de su colega el English Railroad Magazine, en el cual hace resaltar la importancia de controlar periódicamente el "desgaste" y "deterioro" de los activos fijos a fin de tener a disposición de los interesados (accionista) de la empresa y sus utilidades fidedignas.

Concepto.- Puede tener varias opciones considerando el uso que le vamos a dar al bien comprado o aportado, para que preste un servicio que paulatinamente va sufriendo deterioro a través de una cierta duración, teniendo en cuenta que todos los activos fijos sufren deterioro a excepción de los terrenos. Cabe mencionar que al comprar un activo se adquiere un "fondo de utilidad" ya que éste se termina según la vida útil del activo de que se trate, por lo tanto la depreciación llega a ser la expiración del fondo de utilidad del activo fijo.

Factores que influyen en la depreciación

Ademas por su deterioro normal, puede originarse por:

- a) **Obsolescencia.**- Se refiere a la sustitución de un activo nuevo y sustituirlo por el ya deteriorado que puede ser la forma de poder aumentar la producción o que responda a las nuevas necesidades, gustos, gastos, modas o cambiarlo por otro más nuevo y económico.
- b) **Desgaste o deterioro ordinarios.**- Estas partidas son la causa principal de la depreciación, teniendo en cuenta que si se aumenta o se duplica la jornada habitual, el desgaste es mayor, por ejemplo: la maquinaria cuando se le tiene a marchas forzadas, lo mismo sucede con el equipo de transporte, etc.
- c) **Defectos de fabricación.**- Para el cálculo de la depreciación por este concepto es elevada su depreciación, debido al mal funcionamiento de los activos, ya que su desgaste es superior en comparación si se hubiesen recibido en buenas condiciones.
- d) **La falta de uso.** Esto suceda principalmente con la maquinaria e implementos de la agricultura, que cuando se tienen ociosos se tiene un equipo menos útil con el tiempo.
- e) **Insuficiencia.**- Se presenta cuando el activo no puede ser utilizado y no llena los requisitos necesarios o no se puede adaptar al cambio de una línea de productos que se re-

quiere en el mercado; en este caso la depreciación se verá seriamente aumentada.

Cabe mencionar que solo consideramos las más sobresalientes, que influyan en los casos más ordinarios en la depreciación, teniendo en cuenta las autorizaciones y límites que nos establece la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a esa fecha, ya que existen zonas de prioridad nacional (comprendidos en los estímulos fiscales artículo 163 LISR).

El título II sección III artículo 41 de la LISR establece lo siguiente:

Depreciación de Inversiones.- Las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación; en cada ejercicio regular, de los porcentos máximos autorizados por esta Ley al monto original de la inversión, con las limitaciones en deducciones que, en su caso, establezca esta Ley. Cuando se trate de ejercicios irregulares, la deducción correspondiente se efectuará proporcionalmente al número de meses que comprenda dicho ejercicio.

Por lo que se refiere a los porcentos de depreciación de ciertos bienes, y porcentos de depreciación de maquinaria y equipo que se encuentran establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en sus artículos 43, 44 y 45 respectivamente para cada uno de los puntos que mencionamos anteriormente, siendo de vital importancia para la depreciaciones, el ir amortizando los máximos autorizados, tratándose de activos fijos, ya que la

aplicación de los porcentos menores si los adapta, el porcentaje elegido será obligado y únicamente se podrá cambiar, sin exceder del máximo autorizado, presentando aviso ante las autoridades fiscales. Para que esto pueda ocurrir deberán pasar 5 años desde el último cambio, para que pueda efectuar su cambio con un simple aviso.

Además las deducciones de las inversiones se sujetarán a las reglas que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 46 del título II en su sección de Inversiones vigente en "reglas para deducir las depreciaciones y las amortizaciones de las inversiones".

La deducción adicional, se encuentra definida en el título II capítulo II del artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Diferentes métodos para calcular la depreciación.- Los métodos más frecuentes para calcular la depreciación son los siguientes:

- a) Línea recta
- b) De anualidades
- c) Creciente
- d) Decreciente
- e) Unidades estimadas de producción y/o servicio
- f) Depreciación llamada suma de los dígitos de los años
- g) Fondo de amortización real.

Para elegir cuál es el mejor método para la depreciación de los activos, debemos considerar la naturaleza de la empresa y el uso que va a tener el activo. Así por ejemplo una empresa puede usar el método de línea recta para sus equipos de oficina y el de su maquinaria el de unidades de producción además (tratándose de maquinaria el ingeniero industrial debe auxiliar al administrador así como al contador y poder elegir este último qué método es el más adecuado).

a) Método de línea recta o de cargo uniforme.

Este método tiene mucha aceptación en las empresas comerciales e industriales, por ser uno de los métodos más fáciles para calcular la depreciación. En cuanto a este método se asigna el mismo valor de depreciación a gastos, pero deben tener en cuenta los siguientes factores:

- 1° Costo de adquisición
- 2° Valor de desecho o de rescate
- 3° Vida probable o tiempo de uso o servicio

La fórmula que debe emplearse para el método de línea recta es: (según lo relata en la obra de Contabilidad Intermedia II de Raúl Niño Alvarez), y es la siguiente:

$$D = \frac{C - R}{N'}$$

En la cual C = Costo de adquisición del Activo.

R = Valor de rescate de desecho

N' = Tiempo estimado de vida útil

D = Depreciación

Ejemplo: La "Fábrica de Quesos, la Rancherita, S.A." tiene una máquina cuyo costo es de \$ 200,000.00 se le considera un valor de rescate de 10,000.00 y una vida probable de 8 años. Determine la depreciación que corresponda a un ejercicio (un año).

$$\frac{C = 200,000.00 - R = 10,000.00}{N' = 8 \text{ Años}} = D = 23,750.00$$

El asiento que corresponde es:

Gastos de depreciación \$ 23,750.00

Depreciación acumulada de maquinaria \$ 23,750.00

Y así sucesivamente se van presentando los problemas, de acuerdo a las necesidades de cada empresa, y también de tipo de producto o activo a depreciar para utilizar el método que más convenga en esta serie de problemas que se presentan.

3.6 De las pérdidas fortuitas

Las pérdidas por caso fortuito o de fuerza mayor son aquéllas provocadas por actos que no van unidos a la voluntad de las personas o dicho en otras palabras son aquéllos actos en donde no interviene el hombre.

Los casos fortuitos podrían ser:

Incendios

Naufragio

Tempestad

Plaga

Terremoto, etc.

Se entiende que serán deducibles, cuando una vez ocurridas no estén cubiertos por seguro o fianzas, o no se haya hecho efectiva, en su caso, la responsabilidad civil.

En caso de que el seguro o la fianza no cubra la totalidad de la pérdida, únicamente se deducirá la pérdida no cubierta.

Para poder llevar a cabo la deducción será necesario comprobar con documentos que acrediten dicha deducción, estos documentos podrían ser la declaración de la resolución judicial, documentos admitidos por la compañía de seguros, aceptando el siniestro o certificando el mismo. Señalando en el documento presentado el monto de la indemnización pagada.

En el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en su capítulo II, sección I, fracción VI, establece lo siguiente:

Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

VI. Las pérdidas de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, así como las derivadas de operaciones en moneda extranjera y los créditos incobrables.

La Ley del Impuesto sobre la Renta y su reglamento, nos menciona como pérdidas por caso fortuito, el de los inventarios dañados

dos y establece en su artículo 24, fracción XVIII de la LISR, lo siguiente:

Inventarios Inservibles

XVIII. Que el importe de las mercancías en existencia que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubiera perdido su valor, se deduzca de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra; siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el reglamento de esta Ley.

Como ya se mencionó en el artículo anterior, en el reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 26 se mencionan los requisitos para hacer deducibles las señaladas pérdidas y establece:

Destrucción de inventarios inservibles

Destrucciones periódicas

Para los efectos de la deducción contenida en la fracción XVIII del artículo 24 de la Ley, el contribuyente presentará aviso ante la autoridad administradora correspondiente, cuando menos treinta días antes de la fecha en que pretenda efectuar la destrucción de las mercancías de que se trate. La destrucción sólo podrá efectuarse una vez por cada ejercicio. Cuando el contribuyente decida donar las mercancías que hubieran perdido su valor a que se refiere este artículo, además de la presentación del aviso, deberá observar lo dispuesto en la fracción I del citado artículo 24 de la Ley.

Tratándose de productos perecederos en lo que se dificulte su

almacenamiento o conservación en el plazo a que se refiere el párrafo anterior, o cuando por sus actividades los contribuyentes tengan necesidad de realizar destrucción de mercancías, en forma periódica podrán presentar aviso ante la autoridad administradora correspondiente, cuando menos quince días antes de la primera destrucción periódica, señalando un calendario de destrucción para el ejercicio, el cual puede contemplar destrucciones en forma semanal, quincenal o mensual.

Las destrucciones a que se refieren los párrafos anteriores se deberán efectuar en días hábiles, así como en el lugar que se indique en el aviso.

En caso de productos perecederos que sean destruidos o decomisados por las autoridades sanitarias, se deberá presentar aviso ante la autoridad administradora correspondiente acompañado copia de acta que al efecto se levante.

La Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 47 y el reglamento del Impuesto sobre la Renta también en su artículo 47, nos habla de las reglas para la deducción del caso una vez tocado, y nos dice lo siguiente:

Pérdidas por caso fortuito

Reinversión de la cantidad recuperada

Las pérdidas de bienes del contribuyente por caso fortuito o fuerza mayor, que no se reflejen en el inventario, serán deducibles en el ejercicio en que ocurran. La pérdida será igual a la cantidad pendiente de deducir a la fecha en que se sufra.

La cantidad que se recupere se acumulará en los términos de la fracción VII del artículo 17 de esta Ley.

Cuando el contribuyente reinvierta la cantidad recuperada en la adquisición de bienes de naturaleza análoga a los que perdió, o bien para redimir pasivos por la adquisición de dichos bienes, únicamente acumulará la parte de la cantidad que provenga de la recuperación sólo podrá deducirse mediante la aplicación del porcentaje autorizado por esta Ley sobre el monto original de la inversión del bien que se perdió y hasta por la cantidad que de este monto estaba pendiente de deducirse a la fecha de sufrir la pérdida.

Si el contribuyente invierte cantidades adicionales a las recuperadas, considerará a éstas como una inversión diferente.

La reinversión a que se refiere este precepto, deberá efectuarse en el ejercicio en que se obtenga la recuperación o en el siguiente, a elección del contribuyente. Este plazo se podrá prorrogar en los términos y con los requisitos que fije el reglamento de esta Ley. En el caso de que las cantidades recuperadas no se reinviertan en el último ejercicio en el que pudieron haberse reinvertido, se acumularán a los demás ingresos obtenidos en ese ejercicio.

Pérdidas por caso fortuito

En los casos a que se refiere el último párrafo del artículo 47 de la Ley se considerará prorrogado el plazo por un ejercicio y por una sola vez, siempre que el contribuyente presente aviso.

3.7 De las aportaciones para fondos destinados a investigación y desarrollo de tecnología.

Otras de las deducciones establecidas por la Ley, es la derivada por aportaciones para, fondos destinados a la investigación y desarrollo de tecnología, se encuentra citada en el artículo 22 párrafo séptimo se podrá hacer efectiva cuando se cumplan las siguientes reglas:

(Artículo 27 LISR)

- I. Las aportaciones deberán entregarse en fideicomiso irrevocable, a una institución de crédito autorizada para operar en la República Mexicana y no podrán exceder del 1% de los ingresos que obtenga el contribuyente en el ejercicio.
- II. El fideicomiso deberá destinarse a la investigación y desarrollo de tecnología, pudiendo invertir en la adquisición de activos fijos, solo cuando esten directa y exclusivamente, relacionados con la ejecución de los programas de investigación y desarrollo.
- III. No podrán disponer para fines diversos, de las aportaciones entregadas en fideicomiso ni de sus rendimientos o de los bienes de activo fijo que en su caso adquirieran. Si dispusieran de ellos para fines diversos cubrirán sobre la cantidad respectiva impuesto a la tasa del 42%.
- IV. Deberán cumplir con los requisitos de información que señale

el reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Dichos fondos podrán constituirse con aportaciones de varios contribuyentes siempre que sean residentes en México y designen un representante común.

El representante estará obligado a presentar un aviso dentro del mes siguiente a la fecha de la constitución del fondo, en el cual se señalará, el propósito para el cual se constituyó, también presentará avisos por ejercicio en los que indicará el avance y evolución de los programas de investigación y desarrollo de tecnología.

El porcentaje marcado en el punto I podrá incrementarse al 1.5% siempre y cuando se presente aviso, y los programas de investigación sean aprobados expresamente por el CONACYT.

No se consideran ingresos los rendimientos derivados de las aportaciones entregadas en fideicomiso, cuando estos sean donados o utilizados para fines científicos, políticos, religiosos o en instituciones asistenciales, o de beneficencias autorizadas conforme a la Ley.

3.8 De las reservas y provisiones. (Art 28 de la LISR).

Las reservas para fondo de pensiones o jubilaciones de personal complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social y de primas de antigüedad, se ajustarán a las siguientes reglas:

- I. Deberán crearse y calcularse en los términos y con los requisitos que fije el reglamento de esta Ley y repartirse uniformemente en varios ejercicios.
- II. La reserva deberá invertirse cuando menos en un 30% en bonos emitidos por la Federación, o en certificados de participación que las instituciones nacionales de créditos emitan con el carácter de fiduciarias de fideicomisos que tengan por objeto la promoción bursátil y satisfagan los requisitos que se establezcan en reglas generales que emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. La diferencia deberá invertirse en valores aprobados por la Comisión Nacional de Valores, como objeto de inversión de las reservas técnicas de las instituciones de seguros, o bien, la diferencia podrá invertirse en la adquisición o construcción de casas para trabajadores del contribuyente que tengan las características de vivienda de interés social, o en préstamo para los mismos fines, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias.
- III. Los bienes que formen el fondo así como los rendimientos que se obtengan con motivo de la inversión, deberán efectuarse en fideicomiso irrevocable, en instituciones de crédito autorizada para operar en la República, o ser manejados por instituciones o por sociedades mutualistas de seguros, con concesión o autorización para operar en el país, de conformidad con las reglas generales que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Los rendimientos que se obtengan con motivo de la inversión, no serán ingresos acumulables.
- IV. El contribuyente únicamente podrá disponer de los bienes y valores a que se refiere la fracción II de este artículo, para el pago de pensiones o jubilaciones y de primas de antigüedad al personal. Si dispusiere de ellos, o de sus rendimientos para fines diversos, cubrirá sobre la cantidad respectiva impuesto a la tasa del 42%.

Por otro lado el reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 35 establece lo siguiente:

Las reservas a que se refiere el artículo 28 de la Ley deberán determinarse conforme a sistemas de cálculo actuarial que sea compatible con la naturaleza de las prestaciones establecidas. Al crearse la reserva podrá distinguirse para efectos de cálculo actuarial entre la obligación que surge al implantarse o modificarse el plan, por concepto de servicios ya prestados o servicios futuros.

Cuando se haga la distinción deberá aportarse al fondo el costo normal de los servicios futuros y por los servicios ya prestados la aportación será una cantidad que no exceda del 10% anual del valor del pasivo correspondiente a la fecha de establecimiento del plan más los intereses que generaría el saldo no deducido, a la tasa que al efecto establezca para financiar el plan.

La reserva se incrementará con las aportaciones que efectúen los contribuyentes y los participantes en su caso, y con los intereses, dividendos y ganancias de capital que se obtengan con las inversiones del fondo y se disminuirá por los pagos de beneficio, gastos de administración y pérdidas de capital de las inversiones del fondo.

En caso de utilidad o pérdida actuarial de cualquier ejercicio, será distribuida en los ejercicios subsecuentes, de acuerdo al

método de financiamiento utilizado. Los contribuyentes deberán presentar aviso cuando constituyan el plan para la creación de la reserva o cuando efectuen cambios a dicho plan.

En el artículo 36 (R.LISR) (Requisitos anuales para reservas de pensiones o jubilaciones y de primas de antigüedad), se establece lo siguiente:

Los contribuyentes que constituyan las reservas a que se refiere el artículo 28 de la Ley, a partir de los tres meses siguientes a cada aniversario del plan, deberán formular y conservar a disposición de las autoridades fiscales la documentación que a continuación se señala:

- I. Balance actuarial del plan.
- II. Un informe proporcionado por la institución fiduciaria, institución de seguros o sociedad mutualista, especificando los bienes o valores que forman la reserva y señalando pormenorizadamente la forma como se invirtió ésta.
- III. Cálculos y resultados de la valuación para el siguiente año indicando el monto de la aportación que efectuara el contribuyente. Cuando se constituyan reservas en el mismo fondo para primas de antigüedad y para pensiones o jubilaciones de los trabajadores, la información antes señalada deberá llevarse por separado.

Artículo 37 (R.LISR). Contribución de los trabajadores en planes de pensiones o jubilaciones.

Para los efectos del artículo 28 de la Ley, podrá pactarse que el trabajador contribuya al financiamiento de la jubilación solamente en un porcentaje obligatorio o igual a cada uno de los participantes, en la inteligencia de que el retiro de sus aportaciones con los rendimientos correspondientes sólo es permisible cuando el trabajador deje la empresa antes de jubilarse.

Deberá pactarse la posibilidad de transferir a otra empresa a la que el trabajador fuere a prestar sus servicios, el valor actuarial correspondiente a su fondo de pensiones, siempre que la transferencia se efectúe por las instituciones o sociedades autorizadas a que se refiere la fracción III del artículo 28 de la Ley y el trabajador lo solicite.

Artículo 38 (R.ISR). Inversión del 30% del fondo para pensiones etc.

El 30% a que se refiere la fracción II del artículo 28 de la Ley, deberá calcularse sobre las aportaciones hechas por el contribuyente y podrá invertirse en certificados de Tesorería de la Federación o en certificados de participación de fideicomisos que tengan por objeto la promoción bursátil siempre que en este último caso la fiduciaria invierta y maneje la masa fiduciaria de conformidad con lo que dispongan las autoridades hacendarias encargadas de su supervisión.

Artículo 39 (R.ISR) Inversión del 70% del fondo para pensiones, etc.

Cuando se decida invertir el 70% de la reserva a que se refiere el artículo 28 fracción II de la Ley, en la adquisición o construcción de viviendas de interés social para los trabajadores del contribuyente o en el otorgamiento de préstamos para los mismos fines, se constituirá un comité con igual representación del contribuyente y los trabajadores, que establecerá los requisitos que deberán cumplirse para la inversión del remanente de la reserva.

Impuesto sobre la Renta y contribuciones. Art 25 de la LISR sección IX "No serán deducibles"

Provisiones

IX.- Las provisiones para creación o incremento de reservas complementarias de activo o de pasivo que se constituyen 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.

Los pagos que se hagan con cargo a las reservas deducibles en los términos de esta fracción, deberán efectuarse dentro de los cuatro ejercicios, siguientes a aquél en que se constituya la reserva y reunir en su caso los requisitos establecidos en la fracción III del artículo 24 de esta Ley. Los pagos que conforme a las disposiciones fiscales respectivas no deban realizarse

mediante cheque nominativo del contribuyente, podrá efectuarse fuera del plazo establecido en esta fracción.

Reservas para indemnizaciones al personal.

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

Esto de acuerdo a la Ley vigente del Impuesto sobre la Renta.

3.9 De los pagos a extranjeros

El título cinco de la Ley nos menciona de los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el territorio nacional, y establece que están obligados al pago del impuesto, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicio o en crédito, que provengan de fuentes de riqueza ubicadas en el territorio nacional, ya sea que tengan o no un establecimiento permanente en el país.

En lo referente al Impuesto al Valor Agregado no se considerará ingreso del residente extranjero, que lo traslade en los términos de Ley.

Las retenciones, los impuestos y su pago será enterado haciendo la conversión a moneda nacional en el momento que sea exigible.

A continuación mencionamos los ingresos más comunes que obtienen los extranjeros y que causan impuesto de acuerdo a la Ley.

- a) Salarios.- Son por la prestación de un servicio personal subordinado e incluyen las prestaciones derivadas de una relación laboral.
- b) Honorarios.- Se obtienen por la prestación de un servicio personal independiente.
- c) Arrendamiento.- Es por otorgar el uso o goce temporal de bienes muebles o inmuebles.
- d) Enajenación de bienes.- Es toda transmisión de propiedad, aún siendo con reserva de dominio.
- e) Arrendamiento financiero.- Es el contrato en el cual se otorga el uso o goce temporal de bienes tangibles, cuando se cumplan los siguientes requisitos.
 - Que se establezca un plazo forzoso igual o superior al mínimo para deducir la inversión en los términos fiscales, y que cuando sea menor, se permita a quien recibe el bien adquirido en propiedad a un valor inferior al del mercado, o prorrogar el contrato por un cierto plazo en el cual los pagos serán inferiores a los iniciales, o bien obtener parte del precio por la enajenación a un tercero.
 - Que la contraprestación sea equivalente o superior al valor del bien al momento de otorgar su uso o goce.
 - Que se establezca una tasa de interés aplicable para determinar los pagos y el contrato sea por escrito.
- f) Regalías.- Las retribuciones de toda clase, cualquiera que sea el nombre que se les designe.

g) Premios.- Derivados por la celebración de loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase autorizados legalmente.

El impuesto por honorarios y por salarios deberá ser del 30% sin deducción alguna y será retenido por quien efectúe el pago.

La tasa de impuesto al arrendamiento de bienes muebles e inmuebles se calculará sobre la base del 21% sin deducción alguna, exceptuando los carros del ferrocarril que es a la tasa del 10%.

En la enajenación de inmuebles el impuesto a pagar será el 20% también sin deducción alguna y la retención la hará el que adquiera el bien cuando sea residente en el país, o en el extranjero con establecimiento permanente en el mismo.

En el arrendamiento financiero el impuesto aplicable es del 21% después de disminuir lo marcado por el artículo 48 de la Ley.

En lo referente a regalías el impuesto será del 21% por uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas, científicas, etc, y del 42% por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, así como por concepto de publicidad.

El impuesto por los ingresos derivados de loterías, rifas, sorteos y concursos se calculará sobre el valor del premio corres-

pondiente a cada boleto o billete entero, sin deducción alguna, aplicando el 8% para los premios con valor de \$ 500.00 a \$ 5,000.00 y el 15% para los premios con valor de \$ 5,000.01 en adelante.

3.10 De los dividendos

Los dividendos es otra de las deducciones a que se tiene derecho de acuerdo a la Ley del Impuesto sobre la Renta, y según su definición son las utilidades distribuidas por las sociedades mercantiles.

En el capítulo anterior se mencionaron los dividendos como parte del procedimiento para determinar la utilidad fiscal, ahora bien el artículo 22 nos menciona las deducciones y en su fracción IX establece lo siguiente:

Los dividendos o utilidades en efectivo o en bienes en el ejercicio por el contribuyente, incluyendo los demas conceptos que de conformidad con esta Ley se consideran divididos, correspondientes a ejercicios anteriores, sin que para estos últimos sean aplicables. Los requisitos que para la deducibilidad de los primeros establece esta Ley.

Los dividendos a que se refiere la fracción II del artículo 152 de esta Ley se deducirán en el ejercicio en que se generen los dividendos o utilidades que sean distribuidos en efectivo o en bienes en el ejercicio por el contribuyente, se incluyen los de

mas conceptos que de conformidad con la Ley se consideren dividendos. Además se tiene un tratamiento especial para las utilidades que se obtuvieron en ejercicios anteriores ya que para estos no son aplicables los requisitos establecidos.

Serán deducibles los dividendos cuando la ganancia sea distribuida mediante aumento de partes sociales o entrega de acciones, por concepto de capitalización de reservas o pago de utilidades a los accionistas, o bien cuando dentro de los 30 días siguientes a su distribución se reinviertan en la suscripción o pago de aumento de capital en la misma sociedad, además la deducción se llevará a cabo en el ejercicio en el que se pague el reembolso, por reducción de capital o por liquidación de la sociedad.

Uno de los requisitos para hacer efectiva esta deducción es que las utilidades se paguen con cheque nominativo no negociable del contribuyente, expedido a nombre del accionista y que se cumplan con las obligaciones de retención e información que respecto a las mismas establece la Ley de Impuesto sobre la Renta, que se lleve un registro de las utilidades de cada periodo fiscal en donde se identifique el ejercicio en el cual se generaron las utilidades, haciendo una distribución clara de las que ya fueron capitalizadas con respecto a las demás, considerando a las primeras que se distribuyeron o reembolsaron, como las primeras que fueron generadas por la entidad.

Existen una serie de obligaciones para las entidades pagadoras

de dividendos como son:

- a) Proporcionar constancia del impuesto retenido a más tardar el 31 de enero del año siguiente en el cual se pagaron los dividendos.
- b) Retener en el momento de efectuar el pago, el 55% o el 42% cuando se trate de asociaciones con fines no lucrativos como sindicatos obreros, asociaciones patronales, Cámara de Comercio, colegios profesionales, etc.
- c) No habrá retención cuando se paguen los dividendos a sociedades de inversión.
- d) Tratándose de pagos hechos por sociedades en liquidación, deberá efectuarse la retención del 21% sobre la utilidad gravable, y este tendrá el carácter de definitivo.
- e) Se deberá presentar durante el mes de febrero de cada año, declaración en la que se proporcionarán datos de identificación correspondientes a los contribuyentes que se les efectuaron retenciones, señalando su monto - el de las utilidades percibidas.
- f) Deberán enterar el impuesto retenido por concepto de dividendos a más tardar en los 30 días siguientes a su distribución. En lo referente a sociedades extranjeras, deducirán los dividendos en el ejercicio en que se generen y serán distribuidos en el último día del mismo, el impuesto deberá enterarse dentro de los tres meses siguientes; además si en la declaración del ejercicio el contribuyente tuviera cantidades a favor podrá compensarla contra el impuesto que resulte por este concepto.

Con esta deducción, lo que anteriormente se considerara como una disminución de la utilidad que contablemente quedara a disposición de los accionistas, ahora adquiere la naturaleza de una erogación susceptible de recuperarse.

Hasta diciembre de 1982 la utilidad disponible para los accionistas estará gravada con el 21%, que en ese entonces era el impuesto que causaban los dividendos, o sea que de cada \$ 100.00 distribuían entre los socios, le quedaban como ingreso propio \$ 79.00. Actualmente ha variado la proporción puesto que de cada \$ 100.00, que son distribuidos al accionista le quedan netos \$ 45.00, debido a la deducción del 55% de impuesto sobre dividendos.

Aunque por una parte se esta aumentando el impuesto que se deberá retener al accionista, por otro, la deducción de los dividendos de la utilidad de la empresa para efectos de determinar el resultado fiscal, compensa lo que a simple vista sería un amento indiscriminado de impuesto por parte de las autoridades hacendarias.

4. TEORIA DE LOS IMPUESTO DIFERIDOS

Ninguna de las personas, escapa a la importancia que tiene en México el Impuesto sobre la Renta, tanto como fuente generadora de ingresos para la nación, y como erogación que afecta el patrimonio de los particulares.

Ahora bien, refiriéndonos a las empresas en general y en particular sobre las de mediana o superior cuantía, que constituyen el campo de acción primordial del contador público que ejerce la profesión en forma independiente o dependiente, es de todos conocido que el Impuesto sobre la Renta representa un gasto tan importante, que su causación afecta materialmente los estados de posición financiera y de resultados.

Sin embargo, en México, y en todas las partes del mundo en que

existe un Impuesto sobre la Renta que grave las utilidades, existen disposiciones legales de carácter protectivo para las autoridades fiscales, que frecuentemente originan que haya una divergencia entre la utilidad contable antes del impuesto sobre la renta y la utilidad gravable, no obstante que idealmente, debieran ser iguales.

Esta frecuente y en ocasiones significativa divergencia entre la utilidad contable antes del impuesto sobre la renta y la utilidad gravable, puede estar formada por partidas de diversa naturaleza, que para efectos de este estudio, se pueden clasificar en:

Diferencias permanentes

Diferencias temporales

Las cuales trataremos más a fondo en puntos posteriores.

El impuesto sobre la renta es un gasto al que están sujetas todas las empresas con ingresos gravables; en consecuencia, su contabilidad requiere de medición e identificación con el periodo contable en que se origina. Sin embargo, el monto de impuesto sobre la renta por pagar respecto a un periodo, no representa necesariamente el costo proporcional de impuesto aplicable al resultado contable de ese periodo.

A este respecto, la opinión número II de la Comisión de Principios Contables del Instituto Americano de Contadores Públicos (APB), establece que la identificación del costo de Impuesto sobre la Renta con los ingresos del ejercicio, afronta ciertos

problemas que surgen del hecho de que algunas transacciones afectan la determinación del resultado contable en un periodo determinado, y el cómputo del resultado fiscal afectan un periodo diferente.

Si el gasto por concepto de Impuesto sobre la Renta debe ser proporcional al resultado contable que lo originó, la técnica del impuesto diferido tiene por objeto mostrar en los estados financieros, el efecto del gasto por Impuesto sobre la Renta originado por partidas de conciliación entre el resultado contable y el fiscal, que tendrán su aplicación en ejercicios futuros.

La técnica del impuesto diferido surgió como consecuencia de la correcta interpretación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

4.1 Concepto de impuestos diferidos

En relación a este punto podemos decir que existen diversos conceptos de impuesto diferidos, por lo tanto, nosotros empezamos desglosando la palabra impuestos diferidos: según, el diccionario de contabilidad del CP Eduardo M. Franco Díaz, nos dice que:

Impuestos.- Es la prestación en dinero o especie que el estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la Ley señale como hecho generador de un crédito fiscal.

Mencionado diccionario señala que:

Diferir.- Es contablemente, la acción de retardar los efectos de un gasto o de un ingreso.

Por lo antes mencionado podemos deducir que: impuestos diferidos es un crédito fiscal cuyos efectos en los gastos o ingresos se retardarán para ser asignados al cargo o crédito por impuesto sobre la renta de futuros periodos.

Algunos otros conceptos de impuesto diferidos serían los siguientes:

Impuestos diferidos no es sino reconocer un Impuesto sobre la Renta acorde con los ingresos y gastos del ejercicio.

Impuestos diferidos es el procedimiento de registro de las partidas de activo o pasivo que sean necesarios para que el Impuesto sobre la Renta vaya de acuerdo a la utilidad contable que se muestre en el estado de resultados.

Impuestos diferidos.- Efectos fiscales que se difieren para ser asignados al cargo o crédito por Impuesto sobre la Renta de futuros periodos.

Como se puede observar, de una forma o de otra las definiciones antes mencionadas llegan a la conclusión de que el procedimiento de los impuestos diferidos no es más que el registro median-

te el cual se llega a un Impuesto sobre la Renta más acorde a la utilidad contable obtenida por la empresa.

Cabe aclarar que el registro de los impuesto diferidos se contabilizará siempre y cuando existan discrepancias temporales entre la utilidad fiscal y la contable, dichas discrepancias son motivadas por partidas de gastos o ingresos que se deducen o acumulan para efectos fiscales en periodos diferentes a aquéllos en que se afectan contablemente o en periodos distintos a los que se declaran fiscalmente.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados que más incluyen o se relacionan con el procedimiento de impuestos diferidos son:

Principio del negocio en marcha

Principio de la realización

Dichos principios se mencionaron en el primer capítulo, por lo que es por demás volverlos a mencionar.

Para algunas personas el procedimiento de los impuestos diferidos no esta de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. Para otras personas los impuestos diferidos no se contradicen con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

4.2 Diferencias entre utilidad contable y utilidad fiscal

El origen de la técnica del impuesto diferido se ubica realmen-

te en dos conceptos básicos: utilidad contable y utilidad fiscal.

La utilidad contable.- Es el resultado de la determinación del monto de los ingresos del periodo, deduciendo de los mismos los costos y gastos incurridos para su obtención, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

A su vez, la utilidad fiscal es la diferencia entre los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor.

El hecho de que existan diferentes criterios para el cálculo del Impuesto sobre la Renta, ocasiona una ruptura de la proporción entre ingresos, costos y gastos, por lo que es frecuente que el estado de resultados incluya situaciones como la que se analiza a continuación:

Si se considera la tasa fiscal máxima del 42% para el Impuesto sobre la Renta y el 8% respecto a la participación de utilidades, el efecto que la diferencia de criterios tendría sobre estos dos conceptos en:

EFFECTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y LA
PARTICIPACION DE UTILIDADES A TRABAJADO
RES EN EL RESULTADO DEL EJERCICIO.

	Principios contables	%	Bases fiscales	%
Utilidad conta- ble antes de im- puesto y parti- cipación	\$ <u>11,000</u>	<u>100</u>	\$ <u>11,000</u>	<u>100</u>
Impuesto sobre la Renta	4,620	42	5,796	53
Participación de utilidades	<u>880</u>	<u>8</u>	<u>1,104</u>	<u>10</u>
	<u>5,500</u>	<u>50</u>	<u>6,900</u>	<u>63</u>
Utilidad Neta	\$ <u>5,500</u>	<u>50</u>	<u>4,100</u>	<u>37</u>

El hecho de que existan en este caso dos diferentes costos fis-
cales por impuesto y participación, obedece a que la utilidad
estructurada de acuerdo con principios de contabilidad incluye
algunas partidas que la Ley del Impuesto sobre la Renta no reco-
noce.

Las diferencias entre la utilidad contable y la utilidad fiscal
se reconocen en la práctica como "Partidas de conciliación".

La técnica del impuesto diferido, está encauzada hacia el reco-
nocimiento en libros del efecto de las diferencias temporales
entre la utilidad contable y la utilidad fiscal con objeto de
que la información financiera sea más veráz.

4.3 Diferencias permanentes y temporales

Como antecedente podemos decir que el hecho de que existan diferentes criterios para el cálculo del Impuesto sobre la Renta, ocasiona una ruptura de la proporción entre ingresos, costos y gastos.

Todo esto se debe a la estructura de los principios de contabilidad considera algunas disposiciones que la Ley no los reconoce, todo esto trae a las diferencias entre la utilidad contable y la utilidad fiscal y se reconocen en la práctica como "Partidas en conciliación", clasificándose de la siguiente manera:

Diferencias permanentes

Diferencias temporales

Las diferencias permanentes son partidas que, bajo las disposiciones fiscales vigentes, nunca serán acumulables o deducibles para efectos del cálculo y pago del Impuesto sobre la Renta y participación de los trabajadores en las utilidades.

Esto se refiere a las diferencias entre el ingreso gravable y la utilidad contable antes de impuesto que surgen de transacciones que según las leyes y reglamentos vigentes, no se compensarán con las diferencias correspondientes o se reversarán en otros periodos.

Ejemplos de diferencias permanentes

Ingresos exentos de impuestos

1. Certificados de devolución de impuestos
2. Dividendos de compañías mexicanas

Gastos no deducibles

1. Gastos no comprobados
2. Amortización de crédito mercantil

Las diferencias temporales, se refiere a los ingresos y gastos que forman parte del resultado contable y no forman parte del resultado fiscal. Son temporales pues su aplicación contable para fines fiscales se efectuará en ejercicios futuros, una vez que se haya cumplido con las situaciones que originaron su diferimiento.

Quando existan diferencias temporales, el ISR y PTU por pagar no son un gasto proporcional a la utilidad que muestra el estado de resultados. En consecuencia es importante que el impuesto y participación aplicables a ejercicios futuros sean reconocidos contablemente, para que la información financiera sea veráz.

La Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Americano de Contadores Públicos (APE), considera que existen tres opciones respecto a las diferencias temporales de años anteriores:

- a. No dar reconocimiento contable en el presente ejercicio a las diferencias temporales de años pasados. Es decir crear el impuesto y la participación diferidos haciendo caso omiso de dichas diferencias. Desde el punto de vista de la APB número 11, esta opción no es aceptable.
- b. Reconocer los efectos impositivos de las diferencias temporales de años anteriores, solo en los ejercicios en que las mismas se vayan reservando. Esta opción tampoco es recomendable pues omite revelar el efecto fiscal de las diferencias temporales en los años en que éstas surgen.
- c. Calcular el efecto fiscal sobre todas las diferencias temporales, tanto las surgidas en el actual ejercicio como los de años pasados, a la tasa impositiva vigente y presentar como resultado extraordinario del presente periodo contable, el costo o beneficio fiscal proveniente de diferencias temporales surgidas en años pasados. Esta es la opción más conservadora y cuya aplicación recomienda la APB número 11.

Cuando las diferencias temporales se tradujeran en beneficio fiscales para futuros ejercicios, es importante, señalar que la técnica del impuesto diferido debe aplicarse sólo si existe una razonable certeza de que en los años posteriores se obtendrán utilidades y pasivos reales por impuesto y participación, contra los cuales compensar los efectos respectivos.

Para efectos de las diferencias temporales debe considerarse los principios de contabilidad generalmente aceptados principalmente el de consistencia, revelación suficiente, periodo

contable y realización.

4.4 Criterios para contabilizar el impuesto diferido

Según opinión de la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Americano de Contadores Públicos (APB), actualmente existen dos tendencias principales respecto a la extensión con que debe registrarse el efecto fiscal de las diferencias temporales.

- a. Alojamiento parcial
- b. Alojamiento comprensivo

En el criterio de alojamiento parcial se estipula, acerca de quienes sostienen este criterio, consideran que cuando las diferencias temporales entre utilidades fiscales y resultados contables son recurrentes, originan aplazamientos indefinidos de montos de pagos de impuesto o reducciones continuadas del impuesto; y por lo tanto, el alojamiento impositivo entre periodos no es necesario para estas diferencias temporales.

Criterio de alojamiento comprensivo.- Se dice de quienes apoyan este punto de vista, consideran que los efectos fiscales de una diferencia temporal inicial deben ser reconocidos y deberán ser aplicados a los periodos en los cuales dichas diferencias se revierten. El hecho de que cuando las diferencias temporales iniciales se reviertan, otras diferencias que aparezcan por primera vez puedan saldar cualquier efecto sobre la utilidad fiscal, no anula la necesidad de la reversión.

La misma Comisión de Principios de Contabilidad, recomienda que la contabilización del impuesto diferido debe hacerse conforme al criterio de alojamiento comprensivo. Veamos un caso práctico de este criterio.

Supóngase a la compañía "X" con los siguientes datos.

CIA. "X", S.A.

Estado de resultados por el año terminado 31 de agosto de 1984.

Ventas	\$ 50,000.00
Costo de ventas	<u>24,000.00</u>
Utilidad bruta	26,000.00
Gastos de operación	<u>10,000.00</u>
Utilidad antes del impuesto y PTU	16,000.00

Los datos anteriores es lo que se tiene en registros contables, pero también hay partidas que surgen de la conciliación contable-fiscal y se llevan a cabo con la finalidad de enterar el impuesto respectivo.

Conciliación entre utilidad contable y utilidad fiscal

Utilidad contable	16,000.00
-------------------	-----------

Más

Diferencias temporales por incremento a la estimación de cuentas de cobro dudoso	<u>4,000.00</u>
Utilidad fiscal	20,000.00

Partiendo de la utilidad fiscal determinamos el cálculo del Impuesto sobre la Renta así como la participación en las utilidades de los trabajadores quedando como sigue:

ISR	20,000 X 42%	= 8,400.00
PTU	20,000 X 8%	= <u>1,600.00</u>
TOTAL		10,000.00

Como observamos la suma del ISR y PTU representan el 50% de la utilidad fiscal.

Contablemente el registro de las partidas del ISR y PTU quedan como sigue respectivamente:

I	DEBE	HABER
ISR Gastos ejercicio 83/84	8,400.00	
PTU Gastos ejercicio 83/84	1,600.00	
ISR Pasivo ejercicio 83/84		8,400.00
PTU Pasivo ejercicio 83/84		1,600.00

La contabilidad en este momento muestra un costo fiscal real, y es congruente con las disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Sin embargo, el estado de resultados reflejaría lo siguiente:

CIA. "X", S.A.

Estado de resultados por el año terminado el 31 de agosto de 1984.

Ventas		50,000.00
Costo de ventas		<u>24,000.00</u>
Utilidad bruta		26,000.00
Gastos de operación		<u>10,000.00</u>
Utilidad antes de		
ISR y PTU		16,000.00
Impuesto Sobre la Renta	8,400.00	
Participación del personal	1,600.00	<u>10,000.00</u> 62%
Utilidad neta		6,000.00

Como observamos los \$ 10,000.00 representan el 62% de la utilidad calculada de acuerdo a principios contables. En consecuencia, el costo de impuesto y participación de los trabajadores que se muestra en el estado de resultados se halla sobrevaluada en un 12% con respecto a la tasa máxima legal actual que es del 50% o sea del 42% de ISR y 8% de PTU.

Las partidas temporales por \$ 4,000.00 que se refleja en la conciliación, constituyen básicamente la fuente causa del impuesto diferido, puesto que su costo esta de acuerdo como ya mencionamos con principios contables, pero se pone al criterio tributario expuesto en la Ley. De acuerdo con ello, la porción diferida de impuesto y participación es:

Diferencias Temporales	BASE	TASA	DIFERIDO
Para fines de ISR	4,000.00	42%	1,680.00
Para fines de PTU	4,000.00	8%	320.00
	4,000.00	50%	2,000.00

Reflejemos en esquemas de "T" mayor los asientos iniciales de diario con el fin de observar el efecto del registro contable en lo que se refiere a la parte diferida de ISR y PTU.

ISR GTOS EJER 83/84

1) 8,400.00	1,680.00 (2)
2) 6,720.00	

ISR PASIVO EJERC 83/84

	8,400.00 (1)
--	--------------

ISR DIFERIDO/ACTIVO

2) 1,680.00	
-------------	--

PTU GTOS. EJER. 83/84

1) 1,600.00	320.00 (2)
2) 1,280.00	

PTU PASIVO EJER. 83/84

1,600.00 (2)	2) 320.00
--------------	-----------

PTU DIFERIDO/ACTIVO

320.00

Al llevar a cabo los asientos contables anteriores se logran los siguientes propósitos:

- a. Las cuentas de gastos reflejan un costo de ISR y participación de utilidad congruente con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- b. Los pasivos tanto en impuestos como en participación permanecen reflejando un costo que esta de acuerdo con las disposiciones de la Ley.

Una vez que se llevaron a cabo los asientos contables, a causa de las diferencias temporales, el estado de resultados queda como a continuación se muestra:

CIA. "X", S.A.

Estado de resultados por el año terminado el 31 de agosto 1984.

Ventas		50,000.00
Costo de ventas		<u>24,000.00</u>
Utilidad bruta		26,000.00
Gastos de operación		<u>10,000.00</u>
Utilidad antes de ISR y PTU		16,000.00
ISR (Nota 2)	6,720.00	
PTU (Nota 2)	<u>1,280.00</u>	<u>8,000.00</u>
Utilidad neta		8,000.00

Los \$ 8,000.00 que estan integrados por el impuesto y la participación, representan el 50% de la utilidad contable y constituyen un costo fiscal teorico, en proporción a los ingresos del ejercicio.

Cabe mencionar que al reconocer dentro de la contabilidad las diferencias temporales, se deberá hacer mención en las notas complementarias a los estados financieros por ejemplo:

CIA. "X", S.A.

Notas a los estados financieros 31 de agosto de 1984.

1. Políticas contables significativas.

El costo por Impuesto sobre la Renta y participación a los trabajadores anual: se calcula sobre la utilidad determinada de acuerdo con el método de acumulación contable. El efecto impositivo en lo que se refiere a impuesto y participación que es motivado por los ingresos y los gastos respectivos, cuya acumulación y deducción son considerados en años distintos a su registro contable, se reconoce en el ejercicio en que dichas partidas se reflejan en el estado de resultados y se presenta en el estado de posición financiera como una inversión u obligación diferida, según sea el caso.

2. Impuesto sobre la Renta y participación al personal.

La forma como se encuentran integrados estos conceptos dentro del estado de resultados es:

UTILIDAD FISCAL EJERC. 83/84

BASE	ISR	PTU	TOTAL
	42%	8%	50%
16,000.00	6,720.00	1,280.00	8,000.00

Gastos reconocidos contablemente en 1983/84 y con efecto fiscal para ejercicios futuros.

BASE	ISR	PTU	TOTAL
4,000.00	1,680.00	320.00	2,000.00

3. Demas notas complementarias a los estados financieros.

Bien observemos la reversión contable del efecto diferido causado por las diferencias temporales a finalizar el siguiente ejercicio, en el cual se obtuvo el siguiente resultado:

CIA. "X", S.A.

Estado de resultados por el año terminado el 31 agosto/85.

Ventas	60,000.00
Costo de ventas	<u>28,000.00</u>
	32,000.00
Gastos de operación	<u>12,000.00</u>
Utilidad contable antes de ISR y PTU	20,000.00

Las diferencias temporales surgidas en el ejercicio 84/85 fueron las siguientes:

CIA. "X", S.A.

Conciliación entre utilidad contable y utilidad fiscal.

Utilidad contable	20,000.00
-------------------	-----------

Más

Diferencias temporales por incremento a la estimación de inventarios obsoletos	<u>6,000.00</u>
	26,000.00

Menos

Cancelación de cuentas incobrables cuya estimación se cargo a gastos en el ejer 83/84	<u>2,000.00</u>
Utilidad Fiscal	24,000.00

Los \$ 24,000.00 son la base para el cálculo de impuesto y participación de utilidades y sería de la siguiente manera:

ISR	\$ 24,000.00 X 42%	10,080.00
PTU	<u>24,000.00 X 8%</u>	<u>1,920.00</u>
TOTAL	24,000.00 X 50%	12,000.00

Contablemente el registro quedaría como sigue:

<u>ISR GASTOS 84/85</u>	<u>ISR PASIVO 84/85</u>	<u>PTU GASTOS 84/85</u>
1) 10,080.00	10,080.00 (1	1) 1,920.00
<u>PTU PASIVO 84/85</u>	<u>ISR DIFERIDO ACT</u>	<u>PTU DIFERIDO ACT</u>
1,920.00 (1 S)	1,680.00	S) 3,200.00

En este momento los registros contables muestran un costo fiscal real, y congruente respecto a la Ley.

Entonces el estado de resultados por el ejercicio 84/85. Lo mostramos de la siguiente manera.

CIA. "X", S.A.

Estado de resultados por el año terminado el 31 de agosto 1985.

Ventas	\$ 60,000.00
Costo de ventas	<u>28,000.00</u>
	32,000.00
Gastos de operación	
Utilidad antes de ISR y PTU	<u>12,000.00</u>
	20,000.00
ISR	\$ 10,080.00
PTU	<u>1,920.00</u>
Utilidad Neta	<u>8,000.00</u>

Nuevamente nos damos cuenta de que los \$ 12,000.00 de utilidad neta, representan un 60% de la utilidad contable y, en consecuencia, un costo fiscal real pero violatorio de los principios de contabilidad ya que existe una diferencia del 10% en exceso de las tasas máximas de ISR y PTU que son del 42% y 8% respectivamente, dicho 10% esta compuesto como sigue:

CONCEPTO	BASE	%	DIFERIDO
Diferencias temporales generadas en 1984/85 para fines de ISR	6,000.00	42%	2,520.00
Diferencias temporales generadas en 1984/85 para fines de PTU	6,000.00	8%	480.00
	<u>6,000.00</u>	<u>50%</u>	<u>3,000.00</u>
Diferencias temporales generadas en 1983/84 con efecto fiscal en 1984/85 ISR	2,000.00	42%	840.00
Diferencias temporales generadas en 1983/84 con efecto fiscal en 1984/85 PTU	2,000.00	8%	160.00
	<u>2,000.00</u>	<u>50%</u>	<u>1,000.00</u>
Efecto neto en ISR y PTU diferidos			2,000.00

Veamos pues el efecto que estos asientos causan en esquemas "T" de mayor, por un lado tenemos la reversión, causa de diferencias temporales que fueron generadas en 1983/84 y por el otro, el reconocimiento contable de las que han surgido en 1984/85.

ISR GASTOS 84/85		ISR PASIVO 84/85		PTU GASTOS 84/85	
1) 10,080.00	2,520.00	2) 10,080.00	(1) 1,920.00	480.00	(2)
3) 840.00			3) 160.00		
<u>10,920.00</u>	<u>2,520.00</u>		<u>2,080.00</u>	<u>480.00</u>	
8,400.00			1,600.00		
=====			=====		

PTU PASIVOS 84/85

1,920.00	(1)
=====	

ISR DIFERIDO/ACTIVO

S) 1,680.00	840.00	(3)
2) 2,520.00		
<u>4,200.00</u>	<u>840.00</u>	
3,360.00		
=====		

PTU DIFERIDO/ACTIVO

S) 320.00	160.00	(3)
2) 480.00		
<u>800.00</u>	<u>160.00</u>	
640.00		
=====		

Después de estos asientos, el estado de resultados por el ejercicio terminado en 84/85 se presenta de la siguiente forma:

CIA. "X", S.A.

Estado de resultados por el año terminado el 31 de agosto 1985.

Ventas	60,000.00
Costo de ventas	<u>28,000.00</u>
	32,000.00
Gastos de operación	<u>12,000.00</u>
Utilidad contable antes de ISR y PTU	20,000.00
ISR	8,400.00
PTU	<u>1,600.00</u> <u>10,000.00</u>
Utilidad Neta	10,000.00
	=====

Ahora la utilidad neta representa el 50% de la utilidad contable y con un costo fiscal teórico proporcional a los ingresos del ejercicio, y congruentes con principios de contabilidad, y por último hacer mención de lo anterior dentro de las notas a los estados financieros.

4.5 Método para contabilizar el impuesto diferido

El CP Gabriel Sánchez Curiel, menciona que la técnica del impuesto diferido se ubica realmente en dos conceptos básicos: Utilidad contable y Utilidad fiscal. Así pues:

Los diferentes problemas se derivan de las transacciones que afectan la determinación de la utilidad neta para fines financieros en un periodo contable, y el cálculo del ingreso gravable en otro u otros periodos, teniendo como objetivo determinar el Impuesto sobre la Renta a los ingresos y gastos correspondientes a cada uno de los periodos.

Los impuestos diferidos son los que, para determinar el Impuesto sobre la Renta son reconocidos por los principios de contabilidad generalmente aceptados y se diferencian fundamentalmente como

- a. Ingresos, costos y gastos que no son reconocidos como tales para fines de impuesto.
- b. Ingresos, costos y gastos que, para fines de dicho impuesto, son reconocidos en periodos diferentes a aquéllos en que se registran en la contabilidad; como ejemplo de los primeros sería los ingresos por dividendos bajo ciertas circunstancias, y otros conceptos que aun cuando forman parte de los resultados de las empresas, no se incluyen como tales para determinar el Impuesto sobre la Renta; ejemplo de los segundos, podríamos mencionar las utilidades brutas en ventas en abonos las pérdidas por cuentas incobrables y por absolescencia de inventarios, etc, estos con

ceptos cuyo reconocimiento contable normalmente ocurre en periodos diferentes a aquéllos en que se incluyen para la determinación de la utilidad base del impuesto.

En consecuencia su contabilización requiere identificación y medición con el periodo contable en que se origina.

Cuando existan diferencias temporales, el ISR y PTU por pagar no son un gasto proporcional a la utilidad que muestra el estado de resultados. En consecuencia, es importante que el impuesto y participación aplicables a ejercicios futuros sean reconocidos contablemente, para que la información financiera sea veráz.

Métodos para contabilizar el impuesto diferido.

Existen tres métodos para valuar las diferencias temporales y registrar el efecto impositivo que deriva de ellos entre varios periodos contables:

- a. Método diferido
 - b. Método del pasivo
 - c. Método neto de impuesto.
- a. Método diferido.- El impuesto diferido calculado según este método se determina a partir de la tasa fiscal vigente en el ejercicio en que las diferencias temporales tuvieron origen y no se ajustan por cambios (aumentos ó disminuciones) posteriores en las tasas o para reflejar la imposición de nuevos impuestos; así podemos decir que los crédi-

tos diferidos son las transacciones que reducen los impuestos a pagar en el periodo y cargos diferidos son transacciones que aumentan los impuestos a pagar en el periodo.

Así lo podemos definir como los efectos fiscales de las diferencias de Tiempo son diferidos e incluidos en la determinación del Impuesto sobre la Renta de los periodos futuros, cuando esas diferencias de tiempo se Reversan.

La diferencia en tiempo existe cuando afectan el ingreso gravable en un ejercicio y su determinación de la utilidad contable antes de impuesto en otro ejercicio. Además existe diferencia de tiempo cuando el Impuesto sobre la Renta en la declaración de impuestos no es igual al Impuesto sobre la Renta en el estado de resultados.

Tipos de transacciones que originan diferencias en tiempo.

1. Ingresos sujetos a Impuesto sobre la Renta después de haber sido registrados para efectos contables.
2. Gastos o pérdidas que se deducen para efectos fiscales después de haber sido registrados para efectos contables.
3. Ingresos sujetos a Impuesto sobre la Renta antes de ser registrados para efectos contables.
4. Gastos o pérdidas que se deducen para efectos fiscales antes de que se registren para efectos contables.

La compañía XYZ por primera vez vendió mercancía en abonos y reconoce para fines contables la utilidad bruta de esa transacción en el momento de efectuar la venta pero para fines fiscales elige el método de ventas en abonos.

PRIMER AÑO.

Utilidad contable antes de impuestos	1,000,000.00
Utilidad bruta sobre ventas en abonos no cobradas al fin del año.	<u>(200,000.00)</u>
UTILIDAD GRAVABLE	800,000.00 =====
Impuesto sobre la Renta por pagar (asumiendo la tasa del 42% más el 8% de PTU)	400,000.00
Cargo equivalente a la reducción de Impuesto sobre la Renta originado por la utilización del método de ventas en abonos para fines fiscales (50% de 200,000.00)	<u>100,000.00</u>
Gastos por Impuesto sobre la Renta según estado de resultados (o 50% de la utilidad contable antes de impuesto)	500,000.00 =====

SEGUNDO AÑO.

Utilidad contable antes de impuestos	1,000,000.00
Utilidad bruta de ventas en abonos del año anterior, cobrados durante el presente año	<u>200,000.00</u>
UTILIDAD GRAVABLE	1,200,000.00 =====
Impuesto sobre la renta por pagar (asumiendo la tasa del 42% más el 8%)	600,000.00
Amortización del impuesto diferido (abono reconocido en el año anterior)	<u>(100,000.00)</u>
Impuesto sobre la renta según estado de resultados (42% más el 8% de la utilidad contable antes de impuesto)	500,000.00 =====

b. Método del pasivo.- El CP Gabriel Sánchez Curiel en su boletín de "La técnica del impuesto diferido" menciona que se conoce también como método de obligaciones y establece que el gasto por impuesto y participación de un periodo, es igual al impuesto y participación por pagar en ese periodo, más o menos el impuesto y participación que debe pagarse o reducirse en el futuro como consecuencia de la reversión de diferencias temporales.

A este respecto la APB número 11 establece: "Los impuestos sobre los componentes del resultado contable, pueden ser computados a diferentes tasas, dependiendo del periodo en el cual dichos componentes fueron o se espera que sean incluidos en la utilidad gravable. La diferencia entre el gasto del impuesto a pagar en los periodos en los cuales las diferencias temporales se originan son, o bien obligaciones por impuestos pagados por anticipado".

Bajo este método los cálculos iniciales para valuar las diferencias temporales se consideran tentativos y sujetos a ajustes futuros si la tasa fiscal cambia o se establecen nuevos gravámenes.

c. Método neto de impuesto.- Esta orientado exclusivamente, a la presentación del impuesto y participación diferidos en los estados financieros.

Los efectos fiscales de las diferencias temporales, calculados por el método diferido o del pasivo, se presentan deduciendo

las cuentas que los originaron.

Bajo la aplicación de los métodos del diferido o del pasivo es posible identificar el efecto del impuesto diferido en los estados financieros, situación que no sucede cuando se aplica el método neto de impuestos, ya que el impuesto diferido se presenta reduciendo las cuentas que lo originaron.

Esta situación da lugar a que el método neto de impuestos no sea generalmente aplicado, en virtud de que el importe del impuesto diferido no se revela con claridad.

El lector se preguntará entonces cuál de los métodos es más adecuado para contabilizar las diferencias temporales.

Sigue diciendo:

El método del pasivo considera que el impuesto diferido semeja una cuenta por cobrar por lo que es necesario ajustar periódicamente este renglón a fin de presentar valores de realización en el balance. Aún cuando el impuesto diferido no necesita de estimaciones sobre cobros dudosos, en virtud de que todas las variaciones provenientes de diferencias temporales afectarán el resultado del ejercicio en que ocurran, los que apoyan el método del pasivo justifican que el impuesto diferido está sujeto a modificaciones cuando existen hechos que afectan su realización.

El método del pasivo está enfocado principalmente al estado de posición financiera, relacionando el costo o beneficio de im-

puestos a la cantidad realmente pagada o que se espera será pa
gada.

El método diferido es considerado preferentemente sobre el método del pasivo pues, aunque los cargos y créditos diferidos son similares a las cuentas por cobrar y por pagar, no representan derechos de cobro u obligaciones en estricto sentido contable.

El método diferido está enfocado al estado de resultados, midiendo el costo o beneficio en impuesto proveniente de una diferencia temporal, sobre la base de la tasa impositiva vigente en el periodo en que dicha diferencia temporal se originó.

Bajo este criterio el estado de posición financiera tiende a reflejar un costo fiscal real en impuesto y participación, independientemente del efecto tributario de las diferencias temporales.

El Instituto Americano de Contadores Públicos considera obligatoria la aplicación del método diferido, al considerar que la divulgación de los efectos fiscales de las diferencias temporales es más clara. En México, las empresas adoptan independientemente cualquiera de ambos criterios e inclusive, algunas empresas aplican una combianción de los dos.

Las compañías que combinan los métodos, actualizan el impuesto diferido cada ejercicio con base en tasas fiscales vigentes y

presentan como resultado extraordinario de dicho ejercicio las diferencias en tasas que pudieran existir.

4.6 Presentación en los estados financieros

En el cuarto punto de este capítulo vimos algunos Asientos Contables, consideramos que son la base de este título, a continuación trataremos de profundizar en los registros del impuesto diferido con el fin de determinar en que rubro de los estados financieros deberán presentarse.

Al llevar a cabo el cálculo de los partidas diferidas, se busca la finalidad de presentar la situación financiera y los resultados del periodo en forma tal que los mismos reflejen las operaciones celebradas en un periodo determinado, con su propia afectación fiscal, para proceder al registro contable se consideran las siguientes posibles situaciones.

- a. Si el ingreso gravable es superior al contable entonces se originará un cargo diferido.
- b. Si por el contrario, el ingreso gravable es inferior al contable se originará un crédito diferido.

Es recomendable llevar a cabo registros contables en ambos casos, y en forma mensual por los importes obtenidos en el cálculo antes mencionado.

Cuando las partidas temporales que dieron origen a este cálculo cubran ya los requisitos fiscales para ser tomadas con deducibles o como gravables, se efectuará la amortización de los cargos diferidos o la aplicación de los asientos correspondientes.

Los asientos que se pudieran presentar son los siguientes:

- a. Ingreso gravable superior al contable.- Por la creación o incremento del cargo diferido.

	DEBE	HABER
Pagos anticipados (activo)	xxx	
ISR diferido		
PTU diferido		
Impuesto sobre la Renta (resultados)		xxx
Participación de utilidades (resultados)		xxx
Por la amortización del cargo diferido:		
Impuesto sobre la Renta (resultados)	xxx	
Participación de utilidades (resultados)	xxx	
Pagos anticipados (activo)		xxx
ISR diferido		
PTU diferido		

- b. Ingreso gravable inferior al contable.- Por la creación o incremento del crédito diferido.

	DEBE	HABER
Impuesto sobre la Renta (resultados)	xxx	
Participación de utilidades (resultados)	xxx	

Cobros anticipados (pasivo)	xxx
ISR diferido	
PTU diferido	
Por la aplicación del crédito diferido:	
Cobros anticipados (pasivo)	xxx
ISR diferido	
PTU diferido	
Impuesto sobre la Renta (resultados)	xxx
Participación de utilidades (resultados)	xxx

Estas partidas tienen su presentación en los siguientes estados financieros:

- a. Balance general.- Se presenta el neto entre los cargos y créditos diferidos (por impuesto diferidos) se presentará de acuerdo con las reglas de agrupación vigentes, en el activo circulante o en el pasivo circulante.
- b. Estado de resultados.- Se presenta en los rubros de Impuesto sobre la Renta y participación de utilidades se presentarán las cantidades que correspondan a las operaciones del periodo que se reporta.
- c. Notas a los estados financieros.- En la parte relativa a políticas contables, tal como se muestra en el título cuarto de este capítulo.

Con objeto de controlar las partidas temporales que han sido diferidas para ejercicios futuros será necesario mantener un

registro adecuado de las mismas, el cual deberá contener los siguientes datos, que son muy semejantes a los que se acostumbra utilizar en los controles de pagos o cobros anticipados.

1. Concepto
2. Fecha en que se originó la partida
3. Importe del impuesto o participación diferidos
4. Fecha en que se aplicó la partida
5. Importe del impuesto o participación aplicados
6. Saldo pendiente, etc.

Además deben tomarse en cuenta algunas consideraciones como por ejemplo.

- a. Si los porcentos del Impuesto sobre la Renta o de la participación de utilidades utilizados para calcular las cantidades diferidas fueran cambiados en años posteriores, la cantidad pendiente de aplicación se ajustaría a la nueva tasa.
- b. El reconocimiento del beneficio fiscal derivado de pérdidas de ejercicios anteriores se efectuará hasta que se obtengan utilidades suficientes para absorber las pérdidas acumuladas.
- c. Los casos de cancelación de partidas originadas por el transcurso del tiempo, se considerarán en forma similar a las que ya cubrieron los requisitos fiscales.

CONCLUSION

Después de haber realizado el anterior trabajo de investigación, en forma general podemos concluir que: el profesional en contaduría pública esta obligado a actualizarse dentro del aspecto fiscal y contable, para que de esta forma cumpla con el objetivo de llevar a cabo una aplicación adecuada tanto contable como fiscal, trayendo como consecuencia una presentación de la información financiera en forma veráz y confiable a los interesados en la misma.

La razón de lo antes mencionado es debido a que la Ley del Impuesto sobre la Renta, como hemos venido observando ultimamente, se ve modificada ya sea aumentando o disminuyendo impuestos, y por tanto nosotros como contadores tenemos la obligación de estar al tanto respecto a las modificaciones que sufra

dicha Ley, para el pago de los impuestos correspondientes.

Cabe hacer mención que el aspecto fiscal no corresponde originalmente al área de desarrollo profesional del licenciado en contaduría, pero la situación lo amerita por el hecho de que no podemos depender directamente del profesional original de esta materia.

En el aspecto contable los expertos en la materia, continuamente están investigando la forma de que la información financiera se presente lo más apegado posible a la realidad en base a una estructura contable adecuada y aceptable.

Por lo antes mencionado y tomando en cuenta que la contabilidad es de gran utilidad, podemos decir que es de gran importancia el estar actualizado fiscalmente como contable, ya que de no ser así no podríamos producir una clara expresión de los resultados de cada periodo contable para así poder presentar los diferentes estados financieros y ver cómo marcha, la entidad en relación a sus operaciones económico financieros.

En relación con lo anterior, pero desde el punto de vista legal y de acuerdo a las diferentes leyes impositivas, las cuales son obligatorias.

Solo a través de la contabilidad es posible determinar, los ingresos y las utilidades, dado que tanto los ingresos y utilidades sirven de base para el cálculo de los diversos gravámenes

fiscales y establecer todas las deducciones legales de la utilidad misma ya que estas, repercuten en forma directa en la obtención de una utilidad mayor o menor según sea el caso.

La razón por la que se debe aplicar una correcta y adecuada contabilización de todas las operaciones, es que de no hacerse se puede cambiar sustancialmente el resultado de la entidad.

También es necesario reflejar en la contabilidad las afectaciones correspondientes al periodo que pertenecen como son las inversiones permanentes y pasajeras o transitorias, ingresos anticipados o diferidos, etc, que por su naturaleza deben ser reflejados por la contabilidad y en la información financiera para darles una interpretación adecuada.

BIBLIOGRAFIA

1. Lara Flores, Elías. Primer curso de contabilidad. Edit; México, D.F., Trillas 1972.
2. Lara Flores, Elías. Segundo curso de contabilidad. Edit; México, D.F., Trillas 1973.
3. Mendez Villanueva, Antonio y Javier. Primer curso de contabilidad. México, D.F., 1979.
4. Reyes Mora, O. G. Análisis contable de los impuestos. Edit; México, D.F., Ecasa.
5. Calvo Langarica, Cesar. Estudio contable de los impuestos Edit; México, D.F., Publicaciones Administrativas y Contables, S.A., décima cuarta edición.
6. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Normas y procedimientos de auditoria. Edit; México, D.F., 1981.
7. Gitman, Lawrence, J. Fundamentos de administración financiera. Edit; Harla 1980.
8. Niño Alvarez, Raúl. Contabilidad intermedia II Edit; México, D.F., Trillas 1978.
9. Dofiscal editores. Compilación fiscal 1984. Edit; México, D.F., Dofiscal editores 1984.
10. Resa, Manuel. Contabilidad de sociedades. Edit; México, D.F., Ecasa 1979 décima tercera reimpresión.
11. Macías Pineda, Roberto. El análisis de los estados financieros y las deficiencias en las empresas. Edit; México, D.F., Ecasa 1980.

12. Del Rfo González, Cristobal. Costos I. Edit; México, D.F. Ecasa 1979 décima cuarta reimpresión.
13. Baz González, Gustavo. Curso de contabilidad de sociedades. Edit; México, D.F., Ediciones Olímpia, S.A. 1979.
14. Durán Silva, Manuel. Los inventarios y el impuesto sobre la renta. Edit; México, D.F., Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 1983.
15. Lecturas de contabilidad. Boletín de la Facultad de Contaduría y Administración (UNAM) 1971.
16. Norma internacional de contabilidad NIC-1 (Revelación de políticas de contabilidad); boletín de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad, 1975.
17. Temas fiscales II; revista del Colegio de Contadores Públicos de México 1966.
18. Principios de contabilidad (estado de flujo de efectivo o estado de cambios en la situación financiera en base a efectivo) boletín B-11 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. 1984.
19. La técnica del impuesto diferido; boletín elaborado por el CP Gabriel Sánchez Curiel.
20. Los impuestos diferidos, un avance diferidos; boletín elaborado por el CP Juan Carlos Alonso Cardoso, 1980.
21. La empresa, la deducibilidad y el impuesto sobre la renta, revista Ejecutivos de Fianzas; (artículo del CP Rogerio Casas Alatríste Hernández) 1983.
22. Manual para la valuación de los inventarios mediante el método VEPS monetario. Manual del Reader's Digest de México, S.A. de C.V., 1984.

23. Franco Díaz, Eduardo M. Diccionario de contabilidad.
Edit; México, D.F. Siglo Nuevo Editores, S.A. 1980.